
Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht

Herausgegeben von Jun.-Prof. Dr. iur. Heribert M. Anzinger



TECHNISCHE
UNIVERSITÄT
DARMSTADT

Fachbereich Rechts- und
Wirtschaftswissenschaften

No. 8

Bu Hun Choi

Ertragsteuerrechtliche Behandlung
von Umwandlungen im Organkreis

Bu Hun Choi:

Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Umwandlungen im Organkreis / Bu Hun Choi.- Darmstadt: Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Darmstadt, 2010. - 77 S. : graph. Darst. - (Analysen und Berichte zum Wirtschafts-und Steuerrecht ; 8)

ISSN: 1868-0518

Bitte zitieren Sie dieses Dokument unter Angabe von:

URN: urn:nbn:de:tu-darmstadt-21128

URL: <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/2112>

Dieses Dokument wird bereitgestellt von tuprints, E-Publishing-Service der TU Darmstadt.

<http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de>

E-mail: tuprints@ulb.tu-darmstadt.de

Die Veröffentlichung steht unter folgender Creative Commons Lizenz:
Namensnennung-Keine kommerzielle Nutzung-Keine Bearbeitung 2.0
Deutschland

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/2.0/de/>



Zu dieser Reihe

In der Reihe *Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht* werden herausragende Studien- und Diplomarbeiten veröffentlicht, die einen Beitrag zum Erkenntnisgewinn insbesondere im Steuerrecht, im Bilanzrecht, im Unternehmensrecht, im Finanz-, Bank- und Kapitalmarktrecht und in angrenzenden Rechtsgebieten liefern wollen.

Anlass zur Begründung dieser Reihe war der Umstand, dass mir als Hochschullehrer immer wieder gute Arbeiten vorgelegt wurden, deren Gedanken und Erkenntnisse ich gerne einer breiteren Fachöffentlichkeit zugänglich gemacht hätte. Doch zu oft ließen vereinzelte methodologische Zweifel, kleinere formale Mängel oder schlicht der Umfang der Arbeiten den Weg zu einer wissenschaftlichen Zeitschriftenveröffentlichung als weit erscheinen. Und die studentischen Verfasser hatten zwar regelmäßig großes Interesse an einer Veröffentlichung, oft aber bereits bei Abgabe ihrer Arbeiten mit dem ersten Arbeitsvertrag ausgestattet, nicht mehr die Zeit zu den dafür notwendigen Kürzungen und Überarbeitungen.

Diese ausdrücklich als Forum für Studien- und Diplomarbeiten deklarierte Reihe ermöglicht es, weiterführende studentische Analysen und Berichte unredigiert herauszugeben.

Dr. iur. Heribert M. Anzinger, Juniorprofessor für Steuerrecht



Vorwort

Die ertragsteuerliche Organshaft gehört zu den tradierten Rechtsfiguren im deutschen Steuerrecht. Verpflichtet sich eine Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) durch Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages i.S.v. § 291 Abs. 1, 2. Alt. AktG ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen (Organträger) abzuführen und ist der Organträger zum Ausgleich etwaiger Verluste der Organgesellschaft verpflichtet (§ 302 Abs. 1 AktG), so ist unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 14 ff. KStG das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen und von diesem zu versteuern. Mit diesem Instrument können rechtlich selbständige Unternehmen als Einheit besteuert werden. Zwar bietet die Organshaft kein umfassendes Konzept zur Besteuerung wirtschaftlich verbundener Unternehmen, jedoch ist sie sowohl für die deutschen Unternehmen als auch für Deutschland als moderner Wirtschaftsstandort von enormer Bedeutung.

In der Praxis bereiten oft die Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlichem Ergebnis Schwierigkeiten. Während sich die Ergebnisabführung ausschließlich auf das handelsrechtliche Ergebnis bezieht, wird dem Organträger das steuerliche Ergebnis zugerechnet. Unterschiede können hier zu organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen in der Handelsbilanz und zur Bilanzierung von passiven oder aktiven Ausgleichsposten in der Steuerbilanz führen.

Verschärft wird dieses Problem zusätzlich, wenn Umwandlungen im Organkreis stattfinden. Neben der Differenzierung, ob es sich um eine vororganschaftliche, organschaftliche oder sogar außerorganschaftliche Mehr- oder Minderabführung handelt, ist hier weiter zu unterscheiden, ob es sich um einen Umwandlungsvorgang auf der Ebene der Muttergesellschaft, der Tochtergesellschaft und um eine Umwandlungen der Organshaft als solche handelt. Dabei sind die Normen des Umwandlungsrechts und des Umwandlungssteuerrechts im Zusammenspiel zu betrachten.

Herr Choi hat die komplexen Zweifelsfragen in der vorliegenden Arbeit strukturiert aufbereitet und die ertragsteuerliche Behandlung von Umwandlungsvorgängen auf der Ebene des Organträgers und der Organgesellschaft unter Berücksichtigung der Auffassungen im Schrifttum und in der Verwaltungspraxis dargestellt.

Im März 2010

Dr. iur. Heribert M. Anzinger, Juniorprofessor für Steuerrecht



Bu Hun Choi

Ertragsteuerrechtliche Behandlung von
Umwandlungen im Organkreis



Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	11
Abbildungsverzeichnis.....	13
A. Einleitung.....	14
I. Hintergrund.....	14
II. Problemstellung.....	14
III. Ziel und Aufbau der Arbeit	14
B. Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf die Organschaftsfähigkeit	15
I. Allgemeines	15
1. Rückwirkung der steuerlichen Organschaft.....	15
2. Finanzielle Eingliederung.....	15
3. Gewinnabführungsvertrag (GAV).....	17
a) Der Gewinnabführungsvertrag nach § 291 AktG.....	17
b) Außerordentliche Kündigung von Gewinnabführungsverträgen.....	17
c) Zeitliche Wirkung auf die Organschaft bei einem umwandlungsbedingten Übergang des GAV.....	18
II. Umwandlung des Organträgers.....	18
1. Verschmelzung	18
2. Spaltung.....	19
a) Aufspaltung.....	20
b) Abspaltung	20
c) Ausgliederung (steuerlich: Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG).....	20
aa) Ausgliederung/Einbringung der Organbeteiligung auf eine dritte Gesellschaft	20
bb) Rückwirkendes Organschaftsverhältnis zwischen übertragenden Organträger und übernehmende dritte Gesellschaft im Rahmen der Ausgliederung/Einbringung.....	21
3. Formwechsel	22
4. Einzelrechtsnachfolge.....	22
III. Umwandlung der Organgesellschaft	23
1. Verschmelzung	23
a) Verschmelzung zur Aufnahme.....	23
b) Verschmelzung zur Neugründung.....	24
2. Spaltung.....	25
a) Aufspaltung.....	25
b) Abspaltung	26
c) Ausgliederung (Einbringung).....	27
3. Formwechsel	27

IV. Verschmelzungen innerhalb eines mehrstufigen Organchaftsverhältnisses	28
C. Zurechnungsfragen des organschaftlichen Einkommens bei Umwandlungen	29
I. Umwandlungen auf Ebene des Organträgers	29
1. Verschmelzung	29
a) Verschmelzung des Organträgers auf einen dritten Rechtsträger	29
b) Verschmelzung von Organträger und Organgesellschaft	30
2. Spaltung	30
3. Formwechsel	31
II. Umwandlungen auf Ebene der Organgesellschaft	31
1. Übertragungsgewinn bzw. -verlust	32
2. Übernahmegewinn bzw. -verlust	33
D. Mehr- und Minderabführungen i.S.d. § 14 Abs. 3 und 4 KStG bei Umwandlungen im Organkreis	34
I. Begriff der Mehr- und Minderabführung	34
1. Entstehungsgründe von Mehr- bzw. Minderabführungen	34
2. Gesetzliche Definition einer organschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführung gem. § 14 Abs. 4 S. 6 KStG	34
a) Vergleichspaar für die Bestimmung einer organschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführung	34
b) Unterscheidung zwischen bilanzieller und außerbilanzieller Korrektur in der Steuerbilanz	35
c) Besonderheit in der Formulierung der Definition der organschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführung gem. § 14 Abs. 4 S. 6 KStG	36
3. Vor- und außerorganschaftliche Mehr- und Minderabführung	37
a) Vororganschaftliche Mehr- bzw. Minderabführung	37
b) Außerorganschaftliche Mehr- bzw. Minderabführung	38
4. Abgrenzungskriterium zwischen § 14 Abs. 3 und 4 KStG	40
a) Diskussion in der Literatur über die „vororganschaftliche Zeit“	40
b) Erweiterter Anwendungsbereich des § 14 Abs. 3 KStG	41
c) Persönliche Stellungnahme und Ergebnis	41
II. Entstehungsmöglichkeiten von Mehr- oder Minderabführungen bei Umwandlungen	42
1. Umwandlungen des Organträgers	42
a) Übertragung der Organbeteiligung durch Einzelrechtsnachfolge	42
aa) Diskussion in der Literatur mit persönlicher Stellungnahme	42
(1) Zeit der Ursachentstehung	43
(2) Besteuerungssachverhalt	43
(3) Unangemessene Anwendung der Ausgleichspostenmethode	44
(4) Fazit	44
b) Übertragung der Organbeteiligung durch Gesamtrechtsnachfolge	44
aa) Diskussion in der Literatur und persönliche Stellungnahme	44
bb) Persönliche Stellungnahme	45
2. Umwandlungen der Organgesellschaft	45

a)	Mehr- bzw. Minderabführung durch Bewertungsdifferenzen von Bilanzposten in der Handels- und Steuerbilanz auf Ebene der übertragenden Organgesellschaft	45
b)	Mehr- bzw. Minderabführung durch Übertragungsgewinne oder Übertragungsverluste bei einer Verschmelzung	47
3.	Verschmelzung einer nicht organschaftlich eingebundenen Tochterkapitalgesellschaft auf die Mutterorgangesellschaft	49
a)	Überblick über die Verursachungsebenen und -gründe	49
b)	Verursachung auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft	49
aa)	Mehr- bzw. Minderabführungen durch Bewertungsdifferenzen auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft.....	50
(1)	Mehrabführung durch Auflösung bzw. Realisierung der Drohverlustrückstellung	50
(2)	Diskussion in der Literatur über die Art der Mehrabführung	51
(3)	Persönliche Stellungnahme und Ergebnis	51
c)	Verursachung auf Ebene der übernehmenden Organgesellschaft	53
aa)	Mehr- bzw. Minderabführungen durch Bewertungsdifferenzen der übergegangenen Wirtschaftsgüter auf Ebene der übernehmenden Kapitalgesellschaft.....	54
(1)	Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte als Ursache	54
(2)	Diskussion in der Literatur (<i>Meining</i>).....	55
(3)	Persönliche Stellungnahme zu <i>Meining</i>	56
(4)	Diskussion in der Literatur (<i>Dötsch/Pung und Heerdt</i>).....	58
(5)	Abschließende persönliche Stellungnahme und Ergebnis	59
bb)	Mehr- bzw. Minderabführungen durch Bewertungsdifferenzen der untergehenden Anteile auf Ebene der übernehmenden Kapitalgesellschaft.....	60
(6)	Ausgangslage.....	60
(7)	Persönliche Stellungnahme in Anlehnung an <i>Heerdt</i>	61
cc)	Mehr- oder Minderabführung durch abweichende zeitliche Erfassung des Übernahmeergebnisses im Steuer- und Handelsrecht.....	62
(1)	Ausgangslage.....	62
(2)	Diskussion in der Literatur	62
(3)	Persönliche Meinung & Ergebnis.....	63

E. Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf bestehende Ausgleichsposten beim Organträger 64

I. Allgemeines 64

II. Umwandlungsvorgänge auf Ebene des Organträgers 64

1. Übertragung oder Auflösung von Ausgleichsposten..... 64

2. Zuordnungsprinzip der Ausgleichsposten unter Buchwertansatz (§§ 3 Abs. 2, 11 Abs. 2 UmwStG) bei Spaltung des Organträgers

 a) Diskussion in der Literatur

 b) Persönliche Stellungnahme

III. Umwandlungsvorgänge auf Ebene der Organgesellschaft..... 66

1. Umwandlung auf eine Kapitalgesellschaft..... 66

 a) Übertragung oder Auflösung der Ausgleichsposten

 b) Zuordnung der übertragenden Ausgleichsposten bei Auf- oder Abspaltung.....

2. Umwandlungen auf eine Personengesellschaft

3. Verschmelzung der Organgesellschaft auf den Organträger.....

 a) Beteiligungshöhe von 100% zwischen OT und OG.....



b) Beteiligungshöhe geringer als 100% zwischen OT und OG.....68

F. Fazit und Ausblick..... 69

Literaturverzeichnis 72

Anhang 76

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AktG	Aktiengesetz
Anh.	Anhang
BB	Betriebs Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
bzgl.	bezüglich
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DK	Der Konzern (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EFG	Entscheidung der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GAV	Gewinnabführungsvertrag
glA.	gleicher Ansicht
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
grds.	grundsätzlich
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i.S.d.	im Sinne des /der
i.V.m.	in Verbindung mit
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
JÜ	Jahresüberschuss
KStG	Körperschaftsteuergesetz

KStR	Körperschaftssteuer-Richtlinien
KStH	Körperschaftssteuer-Hinweise
LG	Landesgericht
lt.	laut
m.E.	meines Erachtens
NV	Nicht-Veranlagung
OFD	Oberfinanzdirektion
OG	Organgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OT	Organträger
Rdnr.	Randnummer
S.	Seite / Satz
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
sog.	sogenannte(n)
Tz.	Textziffer
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
v.	vom
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Beispiel zur Verschmelzung innerhalb einer Organschaftskette.....	28
Abbildung 2: Schema der Einkommensermittlung der Organgesellschaft.....	35
Abbildung 3: Beispiel für eine außerorganschaftliche Mehrabführung	39
Abbildung 4: Unterschiedliche Mehr- bzw. Minderabführungen aus verschiedenen Arten der Verschmelzung oder Spaltung	47
Abbildung 5: Ermittlung des Übertragungsgewinns/-verlusts	47
Abbildung 6: Wirkungskette der Verschmelzungsart	48
Abbildung 7: Verschmelzung einer nicht organschaftlich eingebundenen Tochterkapitalgesellschaft auf die Mutterorgangesellschaft	49
Abbildung 8: Entstehung von Mehr- oder Minderabführung auf Ebene der übertragenden Gesellschaft.....	50
Abbildung 9: Ermittlung des Übernahmegewinns/-verlusts.....	53
Abbildung 10: Entstehungsmöglichkeiten von Mehr- bzw. Minderabführungen auf Ebene der übernehmende Gesellschaft	54
Abbildung 11: Bewertungsansätze beim übertragenden und übernehmenden Rechtsträger	55
Abbildung 12: Modifiziertes Leistungsfähigkeitsprinzip in Bezug auf Übernahmeergebnisse	57
Abbildung 13: Beispiel zur Zuordnung von Ausgleichsposten in Spaltungsfällen	65

A. Einleitung

I. Hintergrund

Die Organschaft ist aus teleologischer Sicht ein steuerliches Institut, das der Leistungsfähigkeit verschiedener rechtlich selbstständiger Gesellschaften in Form einer wirtschaftlichen Einheit Rechnung trägt.¹ Umgekehrt lässt sich daraus ableiten, dass für die Organschaft eine wirtschaftliche Einheit bzw. eine wirtschaftliche Verbundenheit von rechtlich selbstständigen Gesellschaften vorausgesetzt wird. Dieser Gedanke spiegelt sich in den Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft nach § 14 Abs. 1 KStG wider. Die Voraussetzungen der Organschaft knüpfen wiederum unmittelbar an zivil- und gesellschaftsrechtliche Regelungen an.² Bereits die ersten Zeilen des speziellen Organschaftsrechts nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG verdeutlichen mit dem Verweis auf den Gewinnabführungsvertrag nach § 291 Abs. 1 AktG und mit expliziten Rechtsformanforderungen der Organgesellschaft ihre gesellschaftsrechtliche Verflechtung. Diese Verstrickung verschiedener Rechtsvorschriften unter dem Dach der Organschaft führt dazu, dass sich Umwandlungsvorgänge, die auf Ebene von Gesellschaften im Organschaftsverhältnis vonstatten gehen, in einem dreieckigen Spannungsfeld zwischen Zivilrecht, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht bewegen.

II. Problemstellung

Umwandlungen auf Ebene des Organträgers oder der Organgesellschaft führen insofern zu Problemen, als es an einer Sonderregelung sowohl im UmwG als auch im UmwStG zum Problemkomplex „Umwandlung und Organschaft“ fehlt.³ Da es an einer einheitlichen gesetzlichen Grundlage fehlt, sind Untersuchungen über die ertragsteuerliche Behandlung von Umwandlungen im Organkreis auf der Grundlage von Auffassungen der Finanzverwaltung und der Literatur durchzuführen, die oftmals nicht im Einklang stehen.⁴

III. Ziel und Aufbau der Arbeit

Die Arbeit verfolgt das Ziel, Umwandlungsvorgänge auf Ebene des Organträgers und der Organgesellschaft in Bezug auf ihre ertragsteuerliche Behandlung zu untersuchen. Dabei sollen die zu Grunde liegenden Auffassungen der Finanzverwaltung und Literatur kritisch durchleuchtet werden.

Aufgrund dessen gliedert sich der Aufbau der Arbeit folgendermaßen. Im nachfolgenden Kapitel B wird die Möglichkeit einer rückwirkenden Anerkennung von Organschaften in Umwandlungsfällen analysiert. Im Mittelpunkt stehen dabei die finanzielle Eingliederung und der Gewinnabführungsvertrag, die im besonderen Maße von Umwandlungsvorgängen beeinflusst werden. Im Anschluss werden in Kapitel C

¹ Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (2010), § 18, Rdnr. 400.

² Herlinghaus, FR 2004, 974.

³ Herlinghaus, FR 2004, 974.

⁴ Vgl. Walter, in: Ernst & Young, KStG, § 14, Rdnr. 28.

Zurechnungsfragen des organschaftlichen Einkommens beantwortet, die im Zusammenhang mit Umwandlungsvorgängen auftreten. Der umfangreichste Abschnitt dieser Arbeit ist Kapitel D, das die Entstehung von Mehr- und Minderabführungen innerhalb der Organschaft in Umwandlungsfällen thematisiert und diskutiert. Das Resultat von organschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführungen nach § 14 Abs. 4 KStG sind die sog. Ausgleichsposten, die beim Organträger gebildet werden. In Kapitel E werden die Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf bestehende Ausgleichsposten beim Organträger untersucht. Kapitel F zieht ein Fazit über die Ergebnisse dieser Arbeit und gibt einen Ausblick über mögliche Entwicklungen zur ertragsteuerlichen Behandlung von Umwandlungen im Organkreis.

B. Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf die Organschaftsfähigkeit

I. Allgemeines

1. Rückwirkung der steuerlichen Organschaft

In der Praxis besteht bei Umwandlungsfällen häufig das Interesse eine beteiligte Kapitalgesellschaft mit Wirkung ab dem steuerlichen Übertragungstichtag organschaftlich einzugliedern.⁵ Aber die Umwandlung wird erst mit dem Eintrag ins Handelsregister wirksam, das zeitlich nach dem steuerlichen Übertragungstichtag liegt. Daher bedarf es an einer steuerlichen Rückwirkungsfiktion, wie sie nach §§ 2, 20 Abs. 5, 6 UmwStG für Zwecke der Einkommensermittlung geregelt ist.⁶ Nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG sind Einkommen und Vermögen der übertragenden sowie des übernehmenden Rechtsträgers so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz (steuerlicher Übertragungstichtag), die dem Vermögensübergang zugrunde liegt, ganz oder teilweise auf die Übernehmerin übergegangen wäre.⁷ Diesbezüglich stellt sich die Frage, ob diese steuerliche Rückwirkungsfiktion nach §§ 2, 20 Abs. 5, 6 UmwStG auch für die steuerliche Rückwirkung der Organschaft anwendbar ist.

2. Finanzielle Eingliederung

Umwandlungsvorgänge wirken sich insbesondere auf die finanzielle Eingliederung aus, wenn die Organbeteiligung Bestandteil des übertragenen Vermögens ist. So stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob die steuerliche Rückwirkung gem. §§ 2, 20 Abs. 5, 6 UmwStG ebenfalls für die finanzielle Eingliederung anwendbar ist.⁸

Nach Ansicht der Finanzverwaltung waren die inzwischen durch das StSenkG nicht mehr relevanten Organschaftsvoraussetzungen der organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung aufgrund ihrer rein

⁵ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 3.

⁶ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 3.

⁷ Brähler, Umwandlungssteuerrecht (2009), 5. Auflage, S. 70,71.

⁸ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 3.

tatsächlichen Art „rückbeziehungsfeindlich“.⁹ Folglich war eine rückwirkende Begründung der Organschaft nicht möglich. Diese Ansicht erhielt in der Literatur ihre Zustimmung.¹⁰

Eine deutlich negative Resonanz erhielt die Finanzverwaltung auf ihr BMF-Schreiben vom 23.8.2003¹¹, in dem die Rückbeziehung der finanziellen Eingliederung ebenfalls als generell unzulässig erklärt wurde. Die h.M. der Literatur¹² befürwortet dagegen die Rückbeziehung nach § 2 UmwStG auf die finanzielle Eingliederung.¹³ Denn die Frage nach der Rückbeziehbarkeit stellt sich seit Geltung des StSenkG¹⁴ nur noch ausschließlich für die finanzielle Eingliederung und anders als bei der organisatorischen oder wirtschaftlichen Eingliederung, die tatsächlich erfüllt sein müssen, ist die finanzielle Eingliederung ein Merkmal rechtlicher Natur.¹⁵

Dötsch zeigt eine gemilderte Reaktion auf das BMF-Schreiben vom 23.8.2003¹⁶, indem er darauf verweist, dass dieses Schreiben nicht als generelle Ablehnung einer finanziellen Eingliederung gesehen werden darf, sondern dass vielmehr zwischen verschiedenen Fallgruppen unterschieden wird.¹⁷ In der Tat gibt es zahlreiche Fallgestaltungen, bei denen nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Organschaft vom übernehmenden Rechtsträger fortgesetzt wird.¹⁸ Die Finanzverwaltung schreibt in diesen Fällen eine bestehende finanzielle Eingliederung dem übernehmenden Rechtsträger zu, aber lehnt dabei konsequent eine Rückwirkung der finanziellen Eingliederung ab.¹⁹

M.E. ist diese Auffassung der Finanzverwaltung nur schwer nachvollziehbar. Denn die finanzielle Eingliederung ist eine Voraussetzung der Organschaft. Aber unabhängig davon eine Organschaft durch Zuschreibung einer bestehenden finanziellen Eingliederung rückwirkend anzuerkennen, aber gleichzeitig eine Rückwirkung der finanziellen Eingliederung abzulehnen, erscheint wie ein Widerspruch in sich selbst.

⁹ BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 05, 13, 18. Siehe auch: Herlinghaus, FR 2004, 980; Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 3.

¹⁰ Herlinghaus, FR 2004, 980; Dötsch, in: FS Widmann, S. 270 f.

¹¹ BMF v. 23.8.2003, BStBl. I 2003, 437, Tz. 12.

¹² Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 159; Erle, in: Erle/Sauter, KStG, § 14, 687; Blumenberg, in: Herzig, Organschaft (2003), S. 255 f.; Bogenschütz, in: Herzig, Organschaft (2003) S. 236; Gosch, StBp 2004, 27; Herlinghaus, Umwandlungssteuergesetz, § 2 Rdnr. 40; Sinewe, GmbHR 2002, 481; Haun/Reiser, BB 2002, 2257.

¹³ Andere Meinungen in der Literatur sehen § 12 Abs. 3 UmwStG als alternative Rechtsgrundlage für die Rückwirkung. Hierzu Schumacher, DStR 2006, 124–126; Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, Anh. 3, Rdnr. 48; Orth, DK 2005, 92.

¹⁴ Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz - StSenkG) vom 23. Oktober 2000

¹⁵ Erle, in: Erle/Sauter, KStG, § 14, Rdnr. 687; Herlinghaus, FR 2004, 980. Der BFH erkennt auch die rechtliche Eigenschaft der finanziellen Eingliederung an (BFH v. 17.9.2003 - I R 55/02).

¹⁶ BMF v. 23.8.2003, BStBl. I 2003, 437, Tz. 12.

¹⁷ Dötsch, DK 2004, 274.

¹⁸ BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 02.

¹⁹ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 4. Neumann geht noch einen Schritt weiter als Dötsch und leitet in solchen Fällen eine Anerkennung der Finanzverwaltung für die Rückwirkung der finanziellen Eingliederung ab (Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 158).

3. Gewinnabführungsvertrag (GAV)

a) Der Gewinnabführungsvertrag nach § 291 AktG

Durch den Gewinnabführungsvertrag im Rahmen der Organschaft verpflichtet sich die Organgesellschaft gem. § 291 Abs. 1 S. 1 AktG ihren ganzen Gewinn an den Organträger abzuführen. Bei Gewinnabführungsverträgen handelt es sich um gesellschaftsrechtliche Organisationsverträge, deren Fortbestand von der rechtlichen Identität der beteiligten Vertragspartner abhängt.²⁰ Aus diesem Grund stellt sich in Umwandlungsfällen einer Vertragspartei des Gewinnabführungsvertrages zwangsläufig die Frage, ob der Gewinnabführungsvertrag weiterhin ihre Gültigkeit beibehält. Ob nun diese Frage positiv oder negativ beantwortet wird, hängt von der Abwägung zwischen der organisationsrechtlichen Forderung nach der Identität der Vertragsparteien und der Wirkung der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge bei Umwandlungsvorgängen ab.²¹

Die Abwägung erfolgt dabei auf zivilrechtlicher Basis. Denn ein GAV muss zunächst zivilrechtlich wirksam sein, um auch steuerlich im Rahmen des §§ 14 ff. KStG seine Wirkung zu entfalten.²² Diesbezüglich ist also eine „Maßgeblichkeit“ des Handelsrechts für das Steuerrecht gegeben.²³

b) Außerordentliche Kündigung von Gewinnabführungsverträgen

In Umwandlungsfällen kommt der außerordentlichen Kündigung von Gewinnabführungsverträgen eine bedeutende Rolle zu. Denn die Beendigung eines GAV erfolgt bei der Umwandlung im Regelfall durch eine außerordentliche Kündigung gem. § 297 Abs. 1 AktG.²⁴ Dieses Kündigungsrecht erlaubt den Vertragsparteien des GAV eine Kündigung aus wichtigem Grund. Liegen keine wichtigen Gründe vor, kann nur eine ordentliche Kündigung gem. § 297 Abs. 2 AktG erfolgen.²⁵ Diese Unterscheidung ist insoweit bedeutend, als sich dadurch entscheidet, ob der Gewinnabführungsvertrag vor Ablauf des Mindestzeitraums von fünf Jahren (§ 14 I 1 Nr. 3 S. 1 KStG) „ex nunc“ (bei außerordentlicher Kündigung) oder „ex tunc“ (bei ordentlicher Kündigung) gekündigt wird.²⁶

Vorweggenommen sei darauf hingewiesen, dass im Falle der Umwandlung des Organträgers ein wichtiger Grund vorliegt, um den Gewinnabführungsvertrag außerordentlich zu kündigen.²⁷ Die Finanzverwaltung befürwortet dies unter der Bedingung, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Gewinnabführungsvertrages

²⁰ Danelsing, in: Blümich, KStG, § 14, Rdnr. 126; Herlinghaus, FR 2004, 975; Stratz, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, § 20, Rdnr. 44, Müller, BB 2002, 157.

²¹ Herlinghaus, FR 2004, 975.

²² Bahns/Graw, DB 2008, 1650.

²³ Bahns/Graw, DB 2008, 1650.

²⁴ Herlinghaus, FR 2004, 975.

²⁵ Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 260.

²⁶ Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 260; Herlinghaus, FR 2004, 975; Dötsch, FS Widmann, S. 267.

²⁷ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 30

die vorzeitige Beendigung nicht feststand.²⁸ Die h.M. in der Literatur folgt dieser Auffassung der Finanzverwaltung.²⁹

Parallel zur Umwandlung des Organträgers, liegt auch bei der Umwandlung der Organgesellschaft ein wichtiger Grund vor, um den GAV vor Ablauf der Fünf-Jahres-Frist „ex nunc“ zu beenden. Die Finanzverwaltung unterlässt in diesem Fall sogar die bei der Umwandlung des Organträgers geltende einschränkende Bedingung, so dass auch ein wichtiger Grund anerkannt wird, wenn die vorzeitige Beendigung bei Abschluss des GAV bereits feststand.³⁰

c) Zeitliche Wirkung auf die Organschaft bei einem umwandlungsbedingtem Übergang des GAV

Grds. besteht eine gültige Organschaft, wenn die finanzielle Eingliederung zum Organträger zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft vorliegt und der GAV bis zum Ende dieses Wirtschaftsjahres abgeschlossen ist. Wird die Umwandlung im Laufe des Wirtschaftsjahres einer Organgesellschaft durchgeführt, entfaltet die Organschaft bereits für das laufende Jahr ihre Wirkung, außer für den Fall, dass ein Rumpf-Wirtschaftsjahr gebildet worden ist.³¹

II. Umwandlung des Organträgers

1. Verschmelzung

Die Verschmelzung des Organträgers auf einen dritten Rechtsträger zur Aufnahme oder Neugründung gem. §§ 2 ff. UmwG erfolgt im Wege der Gesamtrechtsfolge (Universalsukzession). Die Gesamtrechtsnachfolge beschreibt dabei den Übergang der Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers auf den übernehmenden Rechtsträger (sog. „Fußstapfentheorie“)³². Daraus resultiert auch die Fortführung eines bestehenden GAV vom übernehmenden Rechtsträger.³³ Die Rückwirkung der finanziellen Eingliederung wird von der Finanzverwaltung verneint und in der Literatur bejaht.³⁴ Im Ergebnis befürworten die Finanzverwaltung³⁵

²⁸ BMF 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 11; KStR 60 VI 3.

²⁹ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 30; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 279, 282; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 75; Koppenteiner, in: Kölner Kommentar zum AktG, AktG, § 297, Rdnr. 19; Schlögel, GmbHR 1995, 401, 408.

³⁰ BMF 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 20; KStR 60 VI 2; Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 37;

³¹ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 75; Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 24.

³² Moszka in: Semler/Stengel, UmwG, Anh. UmwStG, Rdnr. 104, 106; Schmitt in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG, § 12, Rdnr. 54 ff.; Wisniewski in: Haritz/Benkert § 12 UmwStG Rdnr. 39, 40.

³³ OLG Karlsruhe v. 7.12.1990 – 15 U 256/89, ZIP 1991, 101, 104; LG Bonn v. 30.01.1996, GmbHR 1996, 774; BMF 25.3.1998, BStBl. I 1998, Tz. Org. 01; Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 24; Herlinghaus, FR 2004, 975; Koppenteiner, in: Kölner Kommentar zum AktG, AktG, § 297, Rdnr. 19; Grunewald, in: Lutter, UmwG, § 20, Rdnr. 37.

³⁴ Siehe hierzu Abschnitt B.I.2.

und ebenso auch die Literatur³⁶ im Rahmen einer Umwandlung durch Gesamtrechtsnachfolge die Fortführung der Organshaft, wenn bereits vorher eine Organshaft zwischen dem übertragenden Rechtsträger und der Organgesellschaft bestand.

Die Verschmelzung eines dritten Rechtsträgers auf den Organträger hat keinerlei Auswirkungen auf die finanzielle Eingliederung und auf einen bestehenden GAV.³⁷

Bei einer Verschmelzung des Organträgers auf die Organgesellschaft (Down-Stream-Merger) oder umgekehrt (Up-Stream-Merger) gehen der GAV und damit auch die Organshaft unter, weil durch die Vereinigung der Vertragspartner Konfusion eintritt.³⁸

Wenn es sich um einen Down-Stream-Merger handelt, bei der mehrere Organgesellschaften existieren, gehen nach Ansicht von *Thill/Antoszkiewicz*³⁹ und *Frotscher*⁴⁰ alle Organschaftsverhältnisse des Organträgers auf die übernehmende Organgesellschaft über.⁴¹ Davon ausgenommen ist, wie bereits vorher beschrieben, das direkte Organschaftsverhältnis zwischen dem übertragenden Organträger und der übernehmenden Organgesellschaft, welche durch Konfusion erlischt.

2. Spaltung

Die Spaltung steht ebenfalls in Verbindung mit der Gesamtrechtsnachfolge. Der Unterschied zur Verschmelzung liegt darin, dass nicht das Vermögen im Ganzen, sondern nur Vermögensteile übertragen werden.⁴² Aus diesem Grund spricht man bei der Spaltung auch von einer partiellen Gesamtrechtsnachfolge (Sonderrechtsnachfolge), weil die Gesamtrechtsnachfolge auf Teile des Vermögens beschränkt ist.⁴³ Des Weiteren werden Spaltungsvorgänge auch als „Spiegelbild von Verschmelzungsvorgängen“ bzw. als gleichartige Umwandlungsvorgänge charakterisiert.⁴⁴ Diese Eigenschaft wird auch im Gesetzestext wiedergegeben. Demnach verweist § 125 UmwG für die Spaltung von Kapitalgesellschaften auf die Verschmelzungsvorschriften §§ 2-122 UmwG.⁴⁵

³⁵ BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 02

³⁶ Blumenberg, in: Herzig, *Organshaft* (2003), S. 253; Herlinghaus, FR 2004, 981.

³⁷ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, *KStG, UmwStG Anh. (SEStEG)*, Rdnr. 24; Herlinghaus, FR 2004, 976; Müller, BB 2002, 157.

³⁸ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, *KStG, UmwStG Anh. (SEStEG)*, Rdnr. 24; Neumann, in: Gosch, *KStG*, § 14, Rdnr. 278; Frotscher, in: Frotscher/Maas, *KStG*, § 14, Rdnr. 75; Erle, in: Erle/Sauter, *KStG*, § 14, Rdnr. 714; Herlinghaus, FR 2004, 976.

³⁹ Thill/Antoszkiewicz, FR 2006, 7.

⁴⁰ Frotscher, in: Frotscher/Maas, *KStG*, § 14, Rdnr. 75. Vgl. Orth, DK 2005, 92.

⁴¹ Die Finanzverwaltung lehnt dies ab, weil keine finanzielle Eingliederung rückwirkend anerkannt wird. Siehe hierzu Dötsch, DK 2003, 21, 24; Dötsch/Pung, DB 2003, 1970, 1973.

⁴² Montag, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht* (2010), 20. Auflage, § 18, Rdnr. 450, S. 892.

⁴³ In Anlehnung an: Brähler, *Umwandlungssteuerrecht* (2009), 5. Auflage, S. 2, 3, 347.

⁴⁴ Brähler, *Umwandlungssteuerrecht* (2009), 5. Auflage, S. 351.

⁴⁵ Brähler, *Umwandlungssteuerrecht* (2009), 5. Auflage, S. 351; Sagasser/Sickinger, in: Sagasser/Bula/Brünger, *Umwandlungen* (2002), S. 473 f., Rdnr. 23 f.

§ 123 UmwG folgend, unterscheidet man drei Arten der Spaltung: Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG), Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG) und Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG). Im Steuerrecht werden nach § 15 UmwStG nur die Auf- und Abspaltung als Spaltungsvorgänge gesehen. UmwG und UmwStG sind somit nicht deckungsgleich. Die Ausgliederung, die im Steuerrecht nicht unter den Spaltungsvorgängen zu finden ist, wird steuerlich als Einbringung gem. §§ 20-23 UmwStG behandelt.

a) Aufspaltung

Bei der Aufspaltung wird das gesamte Vermögen des übertragenden Organträgers, der anschließend aufgelöst wird, im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge⁴⁶ auf mehrere übernehmende Rechtsträger übertragen. Für die Fortführung der Organschaft ist dabei entscheidend, welcher der übernehmenden Rechtsträger die Organbeteiligung (finanzielle Eingliederung) übernimmt und gleichzeitig auch in den GAV eintritt.⁴⁷ Dieser Sachverhalt wird im Spaltungsvertrag geregelt.

b) Abspaltung

Im Unterschied zur Aufspaltung gehen bei der Abspaltung nicht das gesamte Vermögen, sondern nur Teile des Vermögens auf einen neu gegründeten Rechtsträger über. Dabei wird zunächst unterschieden, ob die Beteiligung an der Organgesellschaft im Umwandlungsvorgang beim bisherigen Organträger verbleibt oder auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht. Verbleibt die Beteiligung an der Organgesellschaft beim bisherigen Organträger, bleibt auch der GAV von der Umwandlung unberührt und dadurch auch das bisherige Organschaftsverhältnis.⁴⁸ Wenn die Beteiligung auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht, tritt dieser im Rahmen der partiellen Gesamtrechtsnachfolge in den bestehenden GAV ein und setzt die Organschaft fort.⁴⁹

c) Ausgliederung (steuerlich: Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG)

aa) Ausgliederung/Einbringung der Organbeteiligung auf eine dritte Gesellschaft

Der Unterschied zwischen Abspaltung und Ausgliederung (Einbringung) liegt beim Empfänger der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Bei der Abspaltung erhalten die Anteilseigner der übertragenden

⁴⁶ Zum Begriff der partiellen Gesamtrechtsnachfolge: Brähler, Umwandlungssteuerrecht (2009), 5. Auflage, S. 2, 3.

⁴⁷ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 27; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 78; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 281; Herlinghaus, FR 2004, 976; Blumenberg, in: Herzig, Organschaft (2003), S. 257; Müller, BB 2002; Meister, DStR 1999, 1741. Vgl. BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 07, 08.

⁴⁸ Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 281; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 78; Müller, BB 2002, 157.

⁴⁹ BMF 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 08; Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 24; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 78, 79; Herlinghaus, FR 2004, 982; Müller, BB 2002, 157, 158; Blumenberg in: Herzig, Organschaft, S. 259; Krieger/Janott, DStR 1995, 1473, 1479.

Gesellschaft diese Anteile und bei der Ausgliederung der übertragende Rechtsträger selbst.⁵⁰ Die Fortführung der Organschaft bei Ausgliederungsfällen entscheidet sich jedoch unabhängig dieses Unterschieds zwischen Abspaltung und Ausgliederung. Daher ergibt sich nach Auffassung der Finanzverwaltung⁵¹ und der Literatur⁵² hinsichtlich der Rückwirkung der Organschaft in Ausgliederungsfällen auch kein Unterschied zur Abspaltung. Das Organschaftsverhältnis wird vom übernehmenden Rechtsträger als neuen Organträger fortgeführt, wenn die Beteiligung an der Organgesellschaft Bestandteil des ausgegliederten Vermögens ist.⁵³ Wenn dagegen die Beteiligung bei der Umwandlung erst gar nicht berührt wird, ergeben sich keine Änderungen im bisherigen Organschaftsverhältnis.⁵⁴

bb) Rückwirkendes Organschaftsverhältnis zwischen übertragenden Organträger und übernehmende dritte Gesellschaft im Rahmen der Ausgliederung/Einbringung

In Fällen, in denen direkt zwischen übertragender Gesellschaft und übernehmende Gesellschaft eine Organschaft gebildet wird und rückwirkend zum steuerlichen Übertragungstichtag anerkannt werden soll, bejaht die Finanzverwaltung und die Literatur die Rückwirkung der Organschaft nur bei Einbringungsfällen in eine Gesellschaft, deren Stimmrechte bereits zu Beginn ihres Wirtschaftsjahres mehrheitlich gehalten werden.⁵⁵

Wenn dagegen die Stimmrechte an der übernehmenden Gesellschaft zu Beginn des Wirtschaftsjahres nicht mehrheitlich gehalten werden, verneint die Finanzverwaltung die Rückwirkung einer Organschaft zwischen dem übertragenden Organträger und der übernehmenden Kapitalgesellschaft gem. § 20 Abs. 5 UmwStG selbst dann, wenn die Einbringung/Ausgliederung mit dem Ziel des Erwerbs der Stimmrechtsmehrheit an der aufnehmenden (neugegründeten) Kapitalgesellschaft durchgeführt wird.⁵⁶

Dagegen wird in der Literatur nach h.M.⁵⁷ in Fällen der Ausgliederung/Einbringung in eine neugegründete Kapitalgesellschaft eine Rückbeziehung der finanziellen Eingliederung und somit die Rückwirkung der Organschaft bejaht.⁵⁸ Dabei wird der Anwendungsbereich der Rückwirkung der finanziellen Eingliederung auf Grundlage von § 2 UmwStG konsequent ausgeweitet. Nach Auffassung von *Neumann* sei es nicht

⁵⁰ Müller, BB 2002, 157, 159.

⁵¹ BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 07.

⁵² Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 78; Müller, BB 2002, 157, 158, 159.

⁵³ Müller, BB 2002, 159.

⁵⁴ Blumenberg, in: Herzig, Organschaft, S. 260.

⁵⁵ BMF v. 24.5.2004, BStBl. I 2004, 549; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 159; Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, Anh. 3, Rdnr. 37, Schumacher, DStR 2006, 124, 125.

⁵⁶ Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 158; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. 12.

⁵⁷ Baldamus, DK 2003, 813; Förster, in: Herzig (Hrsg.), Organschaft (2003), S. 96; Haun/Reiser, BB 2002, 2557, 2559; Sinewe, GmbHR 2002, 481, 483; Dötsch, DK 2004, 275; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 160; Van Lishaut, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 2 Rdnr. 40; Plewka/Schienze, DB 2005, 1704; Erle, in: Erle/Sauter, KStG, § 14, Rdnr. 689, 690.

⁵⁸ Weitere Begründungen im Abschnitt B.III.1.b).

nachvollziehbar, dass die Rückwirkungsfiktion in ihrer Wirkung nur auf eine am Übertragungstichtag existente Gesellschaft begrenzt ist. Eine solche Begrenzung der Rückwirkungsfiktion sei aus § 2 UmwStG auch nicht begründbar.⁵⁹

Diese Meinung von *Neumann* findet auch weitere Unterstützung durch die inzwischen wieder aufgehobene Anerkennung der Rückwirkung der finanziellen Eingliederung von den Oberfinanzdirektionen (OFD) Magdeburg⁶⁰ und Frankfurt⁶¹.

3. Formwechsel

Bei einem Formwechsel nach § 190 UmwG wird die rechtliche und wirtschaftliche Identität des Rechtssubjekts als Organträger beibehalten.⁶² Gem. § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG unterliegt ausschließlich die Rechtsform einer Änderung, die in der Literatur metaphorisch auch als „Rechtskleid“⁶³ bezeichnet wird.⁶⁴ Daher bedarf es beim Formwechsel keiner Untersuchung über die Rückwirkungsmöglichkeit der Organschaft, weil die finanzielle Eingliederung⁶⁵ und der Gewinnabführungsvertrag⁶⁶ unangetastet bleiben. Das Organschaftsverhältnis wird unverändert fortgesetzt.

Ein wichtiger Grund für eine außerordentliche Kündigung liegt durch den Formwechsel ebenfalls nicht vor.⁶⁷

4. Einzelrechtsnachfolge

Der Eintritt des übernehmenden Rechtsträgers in die Rechtsstellung des übertragenden Organträgers ist stets an den Wirkungen der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge verknüpft.⁶⁸ Die Gesamtrechtsnachfolge ist demnach „Anknüpfungspunkt“ für den Übergang der finanziellen Eingliederung und des Gewinnabführungsvertrages.

Demzufolge kann bei Übertragung der Organbeteiligung durch Einzelrechtsnachfolge die übernehmende Gesellschaft nicht in die rechtlichen Fußstapfen des übertragenden Organträgers eintreten. Ein bestehender

⁵⁹ Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 160

⁶⁰ OFD Magdeburg, VfG. v. 25.7.2002, GmbHR 2002, 940; aufgehoben durch VfG. v. 3.9.2003, DK 2003, 873.

⁶¹ OFD Frankfurt, VfG. v. 19.12.2000, DB 2001, S. 175, u. v. 20.6.2002; aufgehoben durch VfG. v. 1.10.2003, DStR 2003, 2074.

⁶² Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 79; Herlinghaus, FR 2004, 978.

⁶³ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 79.

⁶⁴ Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (2010), 20. Auflage, S. 892; Frotscher in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 79; Herlinghaus, FR 2004, 983; Müller, BB 2002, 158.

⁶⁵ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 24; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 79; Müller, BB 2002, 157, 158.

⁶⁶ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 79; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 280; Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 24; Koppensteiner, in: Kölner Kommentar zum AktG, AktG, § 297, Rdnr. 18; BMF 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 09.

⁶⁷ Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 280. Vgl. BMF 25.3.1998 BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 09,11.

⁶⁸ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 77.

GAV kann daher nicht vom übernehmenden Rechtsträger fortgesetzt werden. Der neue Anteilseigner muss mit der Organgesellschaft einen neuen GAV abschließen, um eine Organschaft zu gründen.⁶⁹

Nach Auffassung der Finanzverwaltung werden sowohl in Fällen der Veräußerung als auch der Einbringung im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge ein wichtiger Grund zur Kündigung eingeräumt.⁷⁰ Die handelsrechtliche Rechtsprechung und die Literatur lehnen jedoch einen wichtigen Grund zur Kündigung in Fällen der Veräußerung ab, weil der Organträger diese Situation selbst zu verantworten habe.⁷¹ Daraus resultiert eine fehlende Abstimmung zwischen Handels- und Steuerrecht.⁷²

Schumacher erkennt unter bestimmten Bedingungen eine Ausnahme der grds. fehlenden Anerkennung der organschaftlichen Rückwirkung bei Umwandlungen durch Einzelrechtsnachfolge. Dieser Ausnahmefall liege vor, wenn die wertmäßige Übertragung der Organbeteiligung unterhalb des gemeinen Wertes erfolgt und die Organbeteiligung im gleichen Organkreis eingebunden bleibt.⁷³ In diesem Fall käme § 23 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 S. 1 UmwStG zur Anwendung, die den Eintritt des übernehmenden Rechtsträgers in die steuerliche Rechtsstellung des Organträgers regelt, welches mit der Umwandlung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge vergleichbar wäre. Daraus resultiere in diesem Sonderfall der Einzelrechtsnachfolge ebenfalls eine rückwirkende Anerkennung der Organschaft zwischen der übernehmenden Gesellschaft als neuen Organträger und der bestehenden Organgesellschaft.⁷⁴

III. Umwandlung der Organgesellschaft

1. Verschmelzung

a) Verschmelzung zur Aufnahme

Bei Verschmelzung der Organgesellschaft auf einen bereits existierenden Rechtsträger endet zwingend die Organschaft zum steuerlichen Übertragungstichtag.⁷⁵ Denn nach Auffassung der Finanzverwaltung⁷⁶ und nach h.M. in der Literatur⁷⁷ geht der GAV mit der Verschmelzung der Organgesellschaft auf einen anderen

⁶⁹ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 25; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 286; Blumenberg, in: Herzig, Organschaft (2003), S. 259; Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, Anh. 3, Rdnr. 22.

⁷⁰ KStR 60 VI 2.

⁷¹ Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 263, 285, 286.

⁷² Neumann, in: Gosch, KStG, Rdnr. 263. A.A. Olbing, in: Streck, KStG, § 14, Rdnr. 113.

⁷³ Schumacher, DStR 2006, 310, 312.

⁷⁴ Schumacher, DStR 2006, 310, 312.

⁷⁵ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 10,11; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 87; Orth, DK 2005, 92; Herlinghaus, FR 2004, 978.

⁷⁶ OLG Karlsruhe v. 29.8.1994 – 15 W 19/94, DB 1994, 1917; BMF 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 12.

⁷⁷ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 87; Koppensteiner, in: Kölner Kommentar zum AktG, AktG, § 291, Rdnr. 51; Erle, in: Erle/Sauter, KStR, § 14, Rdnr. 669; Walter, in: Ernst & Young, KStG, § 14, Rdnr. 345, Herlinghaus, FR 2004, 978; Müller, BB 2002, 159. Differenziertere Auffassung: Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 288.

Rechtsträger unter. Zum einen erlischt die Rechtspersönlichkeit der Organgesellschaft gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG und zum anderen kann die übernehmende Gesellschaft nicht ohne Beteiligung der zuständigen Gesellschaftsorgane in einen Vertrag der wirtschaftlichen Abhängigkeit als neue Organgesellschaft hineingezwungen werden.⁷⁸

Die übernehmende Körperschaft kann dennoch Organgesellschaft werden, wenn zu Beginn ihres Wirtschaftsjahres die finanzielle Eingliederung zum Organträger besteht (z.B. Schwesterorgangesellschaft) und der Gewinnabführungsvertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahres in das Handelsregister eingetragen ist.⁷⁹ Mit der Erfüllung dieser Voraussetzungen entsteht eine neue Organschaft.

Ist bei einem Verschmelzungsvorgang die Organgesellschaft die aufnehmende Partei, bleiben dagegen GAV und finanzielle Eingliederung unberührt.⁸⁰

Bei einer Verschmelzung zwischen Organträger und Organgesellschaft (Up-/Down-Stream-Merger) erlischt unabhängig von der Verschmelzungsrichtung durch Konfusion der GAV und mit ihr die Organschaft.⁸¹

b) Verschmelzung zur Neugründung

Die Beendigung des GAV und der Organschaft gilt in Fällen der Verschmelzung der Organgesellschaft zur Aufnahme uneingeschränkt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt dies ebenso für die Verschmelzung zur Neugründung, weil eine durchgängige Organschaft nicht vertretbar sei.⁸² An diesem Punkt gehen die Meinungen zwischen Finanzverwaltung und Literatur auseinander. Denn nach Ansicht der Literatur ergibt sich in Fällen der Verschmelzung zur Neugründung ein anderes Bild. Demzufolge sei der Eintritt der neu gegründeten Gesellschaft in den GAV anstelle der übertragenden Organgesellschaft möglich, wenn dieser rechtliche Vorgang im Verschmelzungsvertrag so vorgesehen ist.⁸³ *Frotscher* erklärt diese Ansicht mit der Vorstellung, dass die neu gegründete Gesellschaft originär als abhängige Gesellschaft entstanden ist.⁸⁴ Diese Vorstellung steht im deutlichen Kontrast zum Verschmelzungsfall auf eine bereits existierende Gesellschaft. Die Übertragung des GAV in diesen Fällen hätte unberechtigterweise die Auswirkung, dass die übernehmende Gesellschaft in die abhängige Rechtsposition eines GAV hineingezwungen wird, obwohl es an einer Zustimmung der entsprechenden Gesellschaftsorgane fehlt.

Weitere Kontraste zwischen der Verschmelzung zur Aufnahme und der Verschmelzung zur Neugründung erkennt *Herlinghaus* in Bezug auf den unterschiedlichen Beteiligtenkreis beider Verschmelzungsarten. Bei der

⁷⁸ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, Rdnr. 87; Herlinghaus, FR 2004, 978; Dötsch, DK 2003, 21, 25; Müller, BB 2002, 157; Kallmeyer, UmwG, § 20, Rdnr. 21.

⁷⁹ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 87.

⁸⁰ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 31; Herlinghaus, FR 2004, 978; Müller, BB 2002, 161.

⁸¹ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 24; Erle, in: Erle/Sauter, KStG, § 14, Rdnr. 724; Herlinghaus, FR 2004, 976; Müller, BB 2002, 157.

⁸² BMF v. 24.5.2004, BStBl. I 2004, 549; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 13.

⁸³ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 87; Hörtnagl, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, § 131, Rdnr. 74; Herlinghaus, FR 2004, 974, 979.

⁸⁴ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 87.

Verschmelzung zur Aufnahme stehen sich vor und nach der Umwandlung wirtschaftlich verschiedene Akteure gegenüber. Dagegen seien bei der Verschmelzung zur Neugründung vor und nach der Umwandlung wirtschaftlich dieselben Beteiligten betroffen.⁸⁵

Diese konträren Aspekte zwischen beiden Verschmelzungsarten sprechen auch für verschiedene Auswirkungen auf die Übertragung des GAV.

Im Unterschied zur Auffassung der Finanzverwaltung könne auch die finanzielle Eingliederung bei Verschmelzungen zur Neugründung rückbezogen werden.⁸⁶ *Frotscher* kritisiert die Auffassung der Finanzverwaltung insbesondere für Fälle, in denen zwischen der übertragenden Organgesellschaft und ihrem Organträger bereits eine finanzielle Eingliederung bestanden hat.⁸⁷ Denn unter solchen Bedingungen werde die finanzielle Eingliederung von der neu gegründeten Gesellschaft fortgesetzt. Des Weiteren verweist *Frotscher* darauf, dass im Steuerrecht die Fiktion unterstellt wird, dass die neu gegründete Gesellschaft rückwirkend zum Übertragungszeitpunkt existiert. Darauf aufbauend wäre es inkonsequent einerseits die Existenz der Gesellschaft rückwirkend anzuerkennen, aber andererseits die Rückbeziehung der finanziellen Eingliederung abzulehnen.⁸⁸

Die Begründung in der Literatur für eine rückwirkende Anerkennung in Fällen der Verschmelzung zur Neugründung auf Ebene der Organgesellschaft ist m.E. vergleichbar mit der Begründung über den gleichen Sachverhalt auf Ebene des Organträgers. Aus der Perspektive der übertragenden Organgesellschaft wird ein bereits bestehendes Organschaftsverhältnis zum Organträger, das durch vertragliche und rechtliche Abhängigkeit gekennzeichnet ist, im Wege der Verschmelzung dem neu gegründeten Rechtsträger zugerechnet.

2. Spaltung

a) Aufspaltung

Bei der Aufspaltung zur Aufnahme zeigen Finanzverwaltung und Literatur die gleichen Auffassungen bzgl. der Rückwirkung der finanziellen Eingliederung und der Übertragung des GAV wie bei der Verschmelzung.⁸⁹ Bei der Aufspaltung zur Aufnahme endet zum steuerlichen Übertragungszeitpunkt die Rechtsstellung als Organgesellschaft gem. § 131 Abs. 1 Nr. 2 UmwG und somit auch das Organschaftsverhältnis.⁹⁰ Jedoch kann

⁸⁵ Herlinghaus, FR 2004, 978.

⁸⁶ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 88a; Dötsch, DK 2004, 273; Herlinghaus, FR 2004, 974, 981; Baldamus, DK 2003, 813, 820; Plewka/Schienze, DB 2005, 1703.

⁸⁷ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 88a.

⁸⁸ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 88a.

⁸⁹ BMF 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 12; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 87; Erle, in: Erle/Sauter, KStR, § 14, Rdnr. 669; Walter, in: Ernst & Young, KStG, § 14, Rdnr. 345, Herlinghaus, FR 2004, 978; Müller, BB 2002, 159

⁹⁰ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 11; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 88a; Herlinghaus, FR 2004, 978.

die übernehmende Kapitalgesellschaft Organgesellschaft werden, wenn sie die Voraussetzungen eines gültigen GAV und der finanziellen Eingliederung zeitgerecht erfüllt.⁹¹

Finanzverwaltung und Literatur vertreten hinsichtlich der Aufspaltung zur Neugründung ebenfalls die jeweils gegensätzlichen Ansichten wie bei der Verschmelzung zur Neugründung.⁹²

b) Abspaltung

Bei der Abspaltung auf Ebene der Organgesellschaft gem. § 123 Abs. 2 UmwG bleibt die Rechtsstellung der Organgesellschaft bestehen, sofern die Voraussetzungen der Organschaft weiter vorliegen.⁹³ Dementsprechend bleibt grundsätzlich das Organschaftsverhältnis in Fällen der Abspaltung bei der abgespaltenen Organgesellschaft weiterhin bestehen, weil der GAV vom Umwandlungsvorgang unberührt bleibt.⁹⁴

Ein differenziertes Bild zeigt sich, wenn eine Organschaft mit der übernehmenden Gesellschaft gegründet bzw. fortgeführt werden soll. Bei der Abspaltung zur Aufnahme gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Verschmelzung und Aufspaltung zur Aufnahme. Ebenso gleichen die Grundsätze bei der Abspaltung zur Neugründung denen bei der Verschmelzung und Aufspaltung zur Neugründung. Folglich lehnt die Finanzverwaltung auch bei der Abspaltung zur Neugründung die rückwirkende Anerkennung der Organschaft ab, weil keine durchgehende Organschaft erkennbar sei, die rückwirkend dem neu gegründeten Rechtsträger zugerechnet werden kann.⁹⁵

Frotscher erkennt zwar ebenfalls keine finanzielle Eingliederung zu Beginn des Wirtschaftsjahres der neu gegründeten Gesellschaft. Aber er stellt fest, dass das abgespaltene Vermögen zuvor ein Bestandteil der Wirtschaftsgüter der übertragenden Gesellschaft war, die unzweifelhaft finanziell beim Organträger durchgehend eingegliedert war.⁹⁶ Dieses Verhältnis als ehemaliger Bestandteil der Wirtschaftsgüter einer durchgehend finanziell eingegliederten Organgesellschaft veranlasst *Frotscher* die finanzielle Eingliederung ebenfalls für die neu gegründete Kapitalgesellschaft anzuerkennen, weil dieses vorherige Verhältnis als Bestandteil der Wirtschaftsgüter intensiver als das der finanziellen Eingliederung sei.⁹⁷ Dennoch tritt die neu gegründete Kapitalgesellschaft nicht automatisch in die Rechtsstellung der Organgesellschaft ein, sondern sie muss zu diesem Zweck bis zum Ende des Wirtschaftsjahres den GAV neu abschließen.⁹⁸

⁹¹ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 88a; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 17.

⁹² Hierzu Näheres im Abschnitt B.II.2.a)

⁹³ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 88; Herlinghaus, FR 2004, 978, 979; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 15 f.

⁹⁴ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 88a; Herlinghaus, FR 2004, 979.

⁹⁵ BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 117.

⁹⁶ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 88a.

⁹⁷ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 88a. GlA. Dötsch, DK 2004, 273, 275.

⁹⁸ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 88a; Müller, BB 2002, 157.

c) Ausgliederung (Einbringung)

Bei der Ausgliederung gem. § 123 Abs. 3 UmwG bleibt die Organschaft grundsätzlich bestehen, sofern die Voraussetzungen der Organschaft weiter vorliegen.⁹⁹

Eine Übertragung der Stellung als Organgesellschaft ist im Rahmen der Ausgliederung zur Aufnahme nicht möglich.¹⁰⁰

Dagegen wird bei der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs gem. § 20, 24 UmwStG (steuerlicher Ausdruck für die Ausgliederung gem. § 123 Abs. 3 UmwG) die Rechtsstellung der einbringenden Organgesellschaft auf den Einbringungsempfänger gem. § 20 Abs. 5 UmwStG übertragen. Aus dieser Vorschrift wird abgeleitet, dass auch die finanzielle Eingliederung und der GAV mit dem (Teil-)Betrieb auf den Einbringungsempfänger übergehen.¹⁰¹ In ihrer Wirkungsweise entspricht der § 20 Abs. 5 UmwStG der Umwandlung durch Gesamtrechtsnachfolge auf Ebene des Organträgers.

Ist der Einbringungsempfänger eine neu gegründete Kapitalgesellschaft, erkennt die Finanzverwaltung keine finanzielle Eingliederung an.¹⁰² *Frotscher* bejaht dagegen die Rückwirkung der finanziellen Eingliederung mit der gleichen Begründung, wie sie im Abschnitt zuvor über die Abspaltung zur Neugründung aufgeführt wurde.¹⁰³

Auch in diesem Fall entsteht eine Organschaft mit dem neu gegründeten Einbringungsempfänger erst mit der Eintragung des GAV in das Handelsregister bis zum Ende des Wirtschaftsjahres.

3. Formwechsel

Bei einem Formwechsel der Organgesellschaft gem. § 190 UmwG besteht weiterhin die Organschaft, weil die rechtliche Identität nach § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG unverändert bleibt und lediglich die Rechtsform einer Änderung unterliegt.¹⁰⁴ Einzige zusätzliche Bedingung für die unveränderte Fortführung der Organschaft ist die Beibehaltung des „Rechtskleids“¹⁰⁵ einer Kapitalgesellschaft gem. § 14 Abs. 1 S. 1 und § 17 KStG.

Daraus folgend kann die Organschaft dennoch beendet werden, wenn die Organgesellschaft im Rahmen des Formwechsels das „Rechtskleid“ einer Personengesellschaft annimmt und somit nicht mehr die organgesellschaftliche Voraussetzungen der Rechtsform als Kapitalgesellschaft gem. § 14 Abs. 1 S. 1 und § 17 KStG erfüllt.¹⁰⁶

⁹⁹ BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 15 f.; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas, KStG*, § 14, Rdnr. 88; *Herlinghaus, FR 2004, 978, 979.*

¹⁰⁰ *Herlinghaus, FR 2004, 979.*

¹⁰¹ *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas, KStG*, § 14, Rdnr. 89.

¹⁰² BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 117.

¹⁰³ *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas, KStG*, § 14, Rdnr. 89. *GlA.* im Ergebnis: *Schumacher, DStR 2006, 124*; *Baldamus, DK 2003, 813, 821.*

¹⁰⁴ *Montag*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht (2010)*, § 18, Rdnr. 450; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas, KStG*, § 14, Rdnr. 89; *Dötsch*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG)*, Rdnr. 33; *Erle*, in: *Erle/Sauter, KStG*, § 14, Rdnr. 729; *Herlinghaus, FR 2004, 979.*

¹⁰⁵ *Herlinghaus, FR 2004, 978, 979.*

¹⁰⁶ *Dötsch*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG)*, Rdnr. 14; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas, KStG*, § 14, Rdnr. 89; *Herlinghaus, FR 2004, 979.*

In umgekehrter Fallkonstellation kann eine Personengesellschaft durch den Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt werden, wodurch sich die Möglichkeit für die Rechtsstellung einer Organgesellschaft öffnet. Die durch den Formwechsel entstandene Kapitalgesellschaft kann zur Organgesellschaft rückwirkend anerkannt werden, wenn der steuerliche Übertragungstichtag auf das Ende eines Wirtschaftsjahres der formwechselnden Gesellschaft fällt.¹⁰⁷ Durch Rückwirkungsfiktion trägt zum steuerlichen Übertragungstichtag die umgewandelte Gesellschaft das „Rechtskleid“ einer Kapitalgesellschaft. Wenn zum steuerlichen Übertragungstichtag der Gesellschafter der vorherigen Personengesellschaft auch die Mehrheit der Stimmrechte hält, wird die finanzielle Eingliederung der ursprünglichen Personengesellschaft von der rückwirkend angenommenen Kapitalgesellschaft fortgeführt. Zur Vollendung einer rückwirkenden Anerkennung der Organschaft muss also nur noch bis zum Ende des Wirtschaftsjahres ein GAV abgeschlossen sein.¹⁰⁸

IV. Verschmelzungen innerhalb eines mehrstufigen Organschaftsverhältnisses

In diesem Abschnitt werden Verschmelzungsvorgänge und ihre Auswirkungen innerhalb eines mehrstufigen Organschaftsverhältnisses (Organschaftskette) näher beleuchtet. Zur Verdeutlichung wird folgendes Beispiel herangezogen:

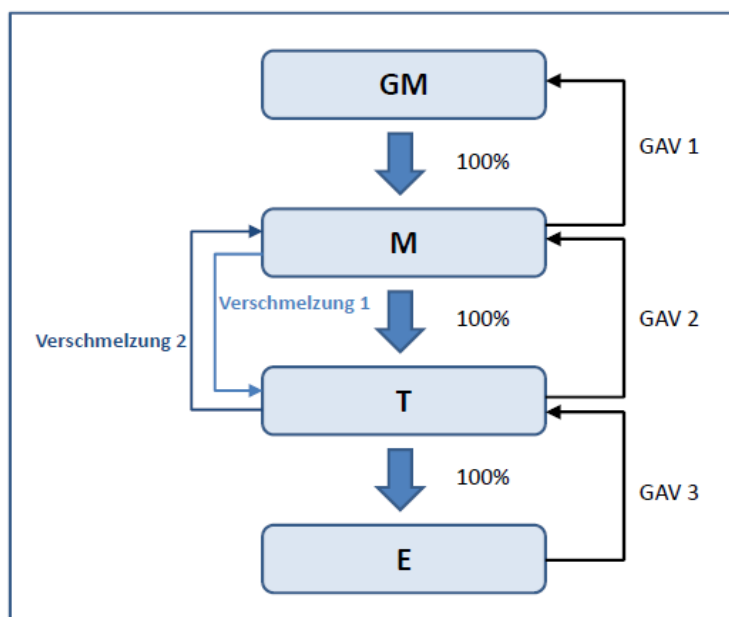


Abbildung 1: Beispiel zur Verschmelzung innerhalb einer Organschaftskette¹⁰⁹

¹⁰⁷ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 14; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 89; BFH v. 17.9.2003, I R 55/02, BStBl. II 2004, 534, BFH/NV 2004, 139; hierzu BMF v. 24.5.2004, BStBl. I 2004, 549; FG Hamburg v. 30.5.2002, VI 55/01, EFG 2002, 1318; Niehaves/Thiemer, DSStR 2002, 1703; Plewka/Schienze, DB 2005, 1703.

¹⁰⁸ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 89.

¹⁰⁹ In Anlehnung an: Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 32.

Besonders im Interesse stehen dabei die Auswirkungen der Verschmelzung auf übergegliederte und untergegliederte Beteiligungsstufen.¹¹⁰ Es wird dabei auf die Grundsätze zurückgegriffen, die in den vorherigen Abschnitten zur Verschmelzung des Organträgers bzw. der Organgesellschaft erarbeitet wurden. So bewirkt zunächst einmal die Verschmelzung 1 von M auf T (Down-Stream-Merger), dass der zwischen ihnen bestehende GAV 2 durch Konfusion erlischt.

Aus Perspektive von GM ist die Verschmelzung 1 eine Verschmelzung zur Aufnahme der Organgesellschaft M auf eine außenstehende Gesellschaft. Aus diesem Grund wird der GAV 1 zwischen GM und M beendet und damit auch das Organschaftsverhältnis.

Aus der Sicht von E handelt es sich bei der Verschmelzung 1 um eine Verschmelzung einer dritten Gesellschaft auf den Organträger T. Deshalb bleibt der GAV 3 zwischen T und E von diesem Umwandlungsvorgang unberührt.

Die Verschmelzung 2 von T auf M (Up-Stream-Merger), führt ebenfalls zu einem Untergang des GAV 2 zwischen den Verschmelzungsparteien durch Konfusion.

Aus Sicht von GM handelt es sich um eine Verschmelzung einer dritten Gesellschaft auf die Organgesellschaft M. Dieser Verschmelzungsvorgang hat somit keinerlei Auswirkungen auf den GAV und auf das Organschaftsverhältnis zwischen GM und M.

Aus Perspektive von E ist die Verschmelzung 2 eine Verschmelzung des Organträgers auf eine dritte Gesellschaft. Dieser wird im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge neuer Organträger. Das bedeutet für diese Anordnung, dass der GAV 3 auf den übernehmenden Rechtsträger M übergeht. M ist somit neuer Organträger der Organgesellschaft E.

C. Zurechnungsfragen des organschaftlichen Einkommens bei Umwandlungen

I. Umwandlungen auf Ebene des Organträgers

Nach der Regelung im H 62 KStH 2004 ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger so zuzurechnen, wie sie es im Veranlagungszeitraum unter Negierung der Organschaft selbst versteuert hätte.¹¹¹ Aus dieser Regelung bleibt jedoch die Frage offen, welchem Organträger in Fällen der Umwandlung auf Ebene des Organträgers das Einkommen der Organgesellschaft zuzurechnen ist.

1. Verschmelzung

a) Verschmelzung des Organträgers auf einen dritten Rechtsträger

Bei Verschmelzung des übertragenden Organträgers auf eine dritte Gesellschaft als neuen Organträger ist der Zeitpunkt der Verschmelzung für die Zurechnung entscheidend. Wenn die Verschmelzung unterjährig im

¹¹⁰ Dieser Abschnitt in Anlehnung an: Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 32; Thill/Antoszkiewicz, FR 2006, 8.

¹¹¹ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 309; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 392.

Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft wirksam erfolgt, ist für dieses Wirtschaftsjahr das Einkommen der Organgesellschaft dem übernehmenden neuen Organträger zuzurechnen.¹¹² Erfolgt die Verschmelzung zum letzten Tag des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, so fällt Entscheidung über die Einkommenszurechnung zugunsten des bisherigen Organträgers.¹¹³

Zusammenfassend ist das Einkommen der Organgesellschaft in Umwandlungsfällen dem Rechtsträger zuzurechnen, der zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft die Rechtsstellung als Organträger innehat.¹¹⁴

b) Verschmelzung von Organträger und Organgesellschaft

Bei einer Verschmelzung der Organgesellschaft auf den Organträger (Up-Stream-Merger) ist zunächst zu unterscheiden, ob die Verschmelzung zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft erfolgt oder unterjährig. Im ersten Fall wird das Einkommen ohne Besonderheiten dem Organträger zugerechnet.¹¹⁵ Bei der unterjährigen Verschmelzung entsteht bis zum Umwandlungstichtag ein Rumpfwirtschaftsjahr. Ausschließlich das Einkommen der Organgesellschaft innerhalb dieses Rumpfwirtschaftsjahres ist dem Organträger zuzurechnen.¹¹⁶

Bei der unterjährigen Verschmelzung des Organträgers auf die Organgesellschaft (Down-Stream-Merger) endet die Organschaft rückwirkend auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft.¹¹⁷ Somit ist auch das Einkommen der Organgesellschaft für dieses Wirtschaftsjahr nicht dem Organträger zuzurechnen, der im Rahmen der Verschmelzung aufgelöst wird.

2. Spaltung

Zurechnungsfragen des Organeinkommens werden für Spaltungsfälle des Organträgers in der Literatur nicht explizit behandelt. M.E. können jedoch die Grundprinzipien für die Verschmelzung herangezogen werden, um sie für die Spaltung anzuwenden. Denn sowohl die Verschmelzung als auch die Spaltung sind Umwandlungsvorgänge im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und allgemein knüpft die Zurechnungsfrage des Einkommens der Organgesellschaft an den GAV an, der durch Gesamtrechtsnachfolge einem neuen Organträger übermittelt wird oder beim bisherigen Organträger verbleibt.¹¹⁸ Daraus folgt, dass in Spaltungsfällen, in denen der GAV im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf den übernehmenden

¹¹² Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 309; Blumenberg, in: Herzig, Organschaft (2003), S. 254; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 02 S. 2. Vgl. Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 75, 87.

¹¹³ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 309; Blumenberg, in: Herzig, Organschaft (2003), S. 254; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 02 S. 1.

¹¹⁴ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 41; Erle, in: Erle/Sauter, KStG, § 14, Rdnr. 702.

¹¹⁵ Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 526.

¹¹⁶ BFH v. 21.12.2005, I R 66/05, BStBl. II 2006, 469, BFH/NV 2006, 1217; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 87.

¹¹⁷ Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 526.

¹¹⁸ Erle, in: Erle/Sauter, KStG, § 14, Rdnr. 702.

Rechtsträger übertragen wird, ebenfalls der Zeitpunkt der Spaltung über die Einkommenszurechnung entscheidet.¹¹⁹ Bleibt dagegen der GAV im Rahmen der Spaltung beim bisherigen Organträger, stellt sich die Zurechnungsfrage nicht.

3. Formwechsel

H 62 KStH 2004 verweist auf Formwechselfälle des Organträgers während des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft. Demnach ist das Einkommen der Organgesellschaft dieses Wirtschaftsjahres dem Organträger zuzurechnen. Es bleibt jedoch die Frage unbeantwortet, ob der Empfänger des Einkommens der Organträger vor oder nach der Umwandlung ist. Dies wäre insbesondere bei einem Formwechsel von Personengesellschaft zu Kapitalgesellschaft entscheidend, weil sich die Besteuerungsgrundlage ändern würde. *Dötsch/Witt* beantworten diese offene Frage nach dem gleichen Prinzip, wie sie es für die Verschmelzung bereits getan haben.¹²⁰ Entscheidend ist der Organträger zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft.¹²¹ Im Falle des unterjährigen Formwechsels, wäre dies der Organträger in Gesellschaftsform nach der Umwandlung.¹²²

II. Umwandlungen auf Ebene der Organgesellschaft

Das Einkommen des letzten Jahres der Organgesellschaft wird dem Organträger zugerechnet, weil dieser dem GAV unterliegt.¹²³ Fällt der steuerliche Übertragungstichtag auf den letzten Tag des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, dann ist das Einkommen des gesamten Wirtschaftsjahres dem Organträger abzuführen.¹²⁴ Wenn der steuerliche Übertragungstichtag unterjährig anfällt, so ist ein Rumpfwirtschaftsjahr zu bilden und nur das Einkommen innerhalb dieses Rumpfwirtschaftsjahres dem Organträger zuzurechnen.¹²⁵ Die Frage nach der zeitlichen Zurechnung des abzuführenden Einkommens wird damit einheitlich beantwortet.

Ein uneinheitliches Bild ergibt sich dagegen in der Literatur zum Übertragungs- und Übernahmegewinn. Es ist zu klären, ob ein Übertragungs- oder Übernahmeergebnis dem GAV unterliegt und zum Organträger abgeführt wird. Die verschiedenen Standpunkte zu diesen Zurechnungsfragen werden im Folgenden näher durchleuchtet.

¹¹⁹ Hierzu auch der Verweis auf Abschnitt B.III.2.b).

¹²⁰ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 309.

¹²¹ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 79.

¹²² Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 309; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 79.

¹²³ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 42.

¹²⁴ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 42.

¹²⁵ BFH v. 21.12.2005, I R 66/05, BStBl. II 2006, 469, BFH/NV 2006, 1217; Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 42; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 87.

1. Übertragungsgewinn bzw. -verlust

Aus der Umwandlung der Organgesellschaft kann ein Übertragungsgewinn entstehen. Bei der Frage über die Zurechnung eines solchen Übertragungsgewinns, gehen die Meinungen in der Literatur auseinander.

Ein Teil der Literatur und die Finanzverwaltung sprechen sich gegen eine Abführung des Übertragungsgewinns an den Organträger aus, weil zumindest in Fällen der Verschmelzung und Aufspaltung die Organschaft zwischen der Organgesellschaft und dem Organträger endet und damit auch die Abführungspflicht.¹²⁶ Folglich muss die Organgesellschaft den Übertragungsgewinn selbst versteuern und kann dabei auf vororganschaftliche Verluste zurückgreifen, die während des Zeitraums der Organschaft „eingefroren“ wurden.¹²⁷ Es wurden dabei analog die Grundsätze zur Auflösung¹²⁸ der Organgesellschaft angewendet, weil die Verschmelzung und Aufspaltung ein vergleichbarer Vorgang zur Auflösung sei.¹²⁹

Der andere Teil der Literatur befürwortet eine Abführung des Übertragungsergebnisses.¹³⁰ *Bahns/Graw*¹³¹ vertreten diese Ansicht insbesondere für Fälle (Abspaltung, Ausgliederung), in denen die Organgesellschaft zivilrechtlich fortbesteht.¹³² Aber auch in Umwandlungsfällen, in denen die Organgesellschaft erlischt, sieht der befürwortende Teil der Literatur handelsrechtlich kein Problem den Übertragungsgewinn gemeinsam mit Gewinnen aus dem laufenden Geschäft über den GAV an den Organträger abzuführen.¹³³ Denn handelsrechtlich endet der GAV erst mit dem Handelsregistereintrag und steuerlich mit dem Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags, das mit dem handelsrechtlichen Schlussbilanztag gem. § 17 Abs. 2 UmwG zusammenfällt.¹³⁴ Das handelsrechtliche Ergebnis in der Schlussbilanz gem. § 17 Abs. 2 UmwG unterliegt uneingeschränkt dem GAV. Da steuerrechtlich keine abweichende Regelung vorliegt, gilt hier die Maßgeblichkeit des Handelsrechts für das Steuerrecht. Infolgedessen ist ein steuerliches Übertragungsergebnis ebenfalls uneingeschränkt dem Organträger zuzurechnen.¹³⁵

¹²⁶ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 194; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 284; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 527; Kessler/Weber/Aberle, Ubg 2008, 209, 211 f.; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 19; H 61 KStH 2004.

¹²⁷ Kessler/Weber/Aberle, Ubg 2008, 209, 212 f.

¹²⁸ Nach BFH-Rechtsprechung kann die Organgesellschaft bei ihrer Auflösung keine auf Erwerb ausgerichtete Tätigkeit nachgehen. Damit sind Gewinne, die sie im Abwicklungszeitraum erzielt, nicht über den GAV abzuführen, sondern selbst zu versteuern. Hierzu: BFH-Urteil v. 18.10.1967 – I 262/63, BStBl. II 1968 S. 105.

¹²⁹ Bahns/Graw, DB 2008, 1645.

¹³⁰ Schumacher in: FS Schaumburg (2009), S. 490; Bahns/Graw, DB 2008, 1650; Erle, in: Erle/Sauter, KStG, § 14, Rdnr. 703; Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, Anh. 3, Rdnr. 63; Blumenberg, in: Herzig, Organschaft (2003), 266 ff.

¹³¹ Bahns/Graw, DB 2008, 1650.

¹³² GlA. Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 194; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 284.

¹³³ Erle, in: Erle/Sauter, KStG, § 14, Rdnr. 703.

¹³⁴ Bahns/Graw, DB 2008, 1651.

¹³⁵ Bahns/Graw, DB 2008, 1651.

2. Übernahmegewinn bzw. -verlust

Bei einer Umwandlung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung und Spaltung) kann die übernehmende Organgesellschaft einen Übernahmegewinn erzielen. Gem. §§ 301, 302 AktG ist dabei zu unterscheiden, ob die übernehmende Organgesellschaft als Gegenleistung eigene Anteile oder neue Anteile ausgibt.¹³⁶

Bei der Gewährung von neuen Anteilen ist der Übernahmegewinn handelsrechtlich als Agio zu behandeln und gem. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB in die Kapitalrücklage einzustellen.¹³⁷ Ein solcher Übernahmegewinn unterliegt also nicht dem Gewinnabführungsvertrag. Da es sich hier um eine handelsrechtliche Fragestellung handelt und steuerrechtlich in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG keine abweichende Regelung vorliegt, ist nach Auffassung der h.M.¹³⁸ der Übernahmegewinn als Einlage zu behandeln.¹³⁹ Steuerlich wird somit der Übernahmegewinn vom Einlagekonto erfasst.¹⁴⁰

Die Übernahme unter der Gewährung von eigenen Anteilen wird als laufender Geschäftsvorfall gewertet.¹⁴¹ Ein dadurch entstehender Übernahmegewinn ist ebenfalls handelsrechtlich als laufender Gewinn zu werten. Dieser Gewinn unterliegt somit dem GAV und wird dem Organträger zugerechnet.¹⁴² In analoger Weise wird ein Übernahmeverlust als ein Verlust i.S.d. § 302 AktG angesehen, der vom Organträger zu übernehmen ist.¹⁴³

Aus steuerrechtlicher Sicht bleibt ein solcher Übernahmegewinn bzw. -verlust nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG außer Ansatz.¹⁴⁴ Das Übernahmeergebnis wird also nicht dem Organträger zugerechnet.

Die Frage, ob hier möglicherweise durch Abweichung zwischen handelsrechtlicher Gewinnabführung und steuerlicher Einkommenszurechnung eine Mehr- bzw. Minderabführung i.S.d. § 14 Abs. 3 oder 4 KStG vorliegt, wird im folgenden Kapitel beantwortet.

¹³⁶ Erle, in: Erle/Sauter, KStG, § 14, Rdnr. 704

¹³⁷ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 194; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 284; Erle, in: Erle/Sauter, KStG, § 14, Rdnr. 704; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 528.

¹³⁸ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 194; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 284; Erle, in: Erle/Sauter, KStG, § 14, Rdnr. 704; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 528.

¹³⁹ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 194

¹⁴⁰ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 284.

¹⁴¹ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 284.

¹⁴² FG Hamburg v. 14.9.1999, VI 103/98, EFG 2000, 150; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, Tz. Org. 24; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 284; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 528; Cahn/Simon, DK 2003, 1, 10. A.A. Hense, in: IDW (Hrsg.), Reform des Umwandlungsrechts (1993), S. 178.

¹⁴³ BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 25; Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 194; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 528; Hense, in: IDW (Hrsg.), Reform des Umwandlungsrechts (1993), 176.

¹⁴⁴ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 284; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 528.

D. Mehr- und Minderabführungen i.S.d. § 14 Abs. 3 und 4 KStG bei Umwandlungen im Organkreis

I. Begriff der Mehr- und Minderabführung

1. Entstehungsgründe von Mehr- bzw. Minderabführungen

Die handelsrechtliche Ergebnisabführung und steuerliche Einkommenszurechnung an den Organträger durch die Organgesellschaft weichen häufig voneinander ab.¹⁴⁵

Diese Abweichungen resultieren aus der Bildung gesetzlicher Rücklagen oder stiller Reserven in der Handelsbilanz, die aufgrund von abweichenden steuergesetzlichen Regelungen nicht in der Steuerbilanz aufgenommen werden können.¹⁴⁶ Ein weiterer Grund für die Abweichung ist beispielsweise auch die Ausgleichsverpflichtung von vorvertraglichen Verlusten der Organgesellschaft, die mit Gewinnen der Organgesellschaft während der Gültigkeitsdauer des GAV gem. § 301 AktG vor ihrer Abführung an den Organträger verrechnet werden.¹⁴⁷ Diese Abweichungen führen regelmäßig zu Mehr- und Minderabführungen.

2. Gesetzliche Definition einer organschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführung gem. § 14 Abs. 4 S. 6 KStG

a) Vergleichspaar für die Bestimmung einer organschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführung

Allein aus der Tatsache, dass die Abweichung zwischen handelsrechtlicher Gewinnabführung und steuerlichem Einkommen regelmäßig zu Mehr- bzw. Minderabführungen führt, darf fälschlicherweise nicht die Annahme hergeleitet werden, dass dieses handelsrechtliche und steuerrechtliche Vergleichspaar zur Bestimmung einer Mehr- bzw. Minderabführung herangezogen wird.¹⁴⁸

So definiert § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG organschaftliche Minder- und Mehrabführungen als Abweichungen zwischen dem an den Organträger abgeführten (handelsrechtlichen) Gewinn und dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft, die in organschaftlicher Zeit verursacht wurden.¹⁴⁹ Hierzu verweisen *Dötsch/Witt* darauf, dass sich die gesetzlich verankerte Definition gem. § 14 Abs. 4 S. 6 KStG durch eine Ungenauigkeit der Begriffe „abgeführter Gewinn“ und „Steuerbilanzgewinn“ auszeichnet¹⁵⁰ und präzisieren diese Begrifflichkeiten mit den Bezeichnungen „abgeführtes Ergebnis“ und „Steuerbilanzgewinn vor

¹⁴⁵ Erle, in Erle/Sauter, KStG, § 14, Rdnr. 270.

¹⁴⁶ Danelsing, in: Blümich, KStG, § 14, Rdnr. 196a.

¹⁴⁷ Danelsing, in: Blümich, KStG, § 14, Rdnr. 196a.

¹⁴⁸ Vgl. Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 282.

¹⁴⁹ Neumann, in Gosch, KStG, §14, Rdnr. 416a.

¹⁵⁰ Frotscher, in Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 305a; Dötsch/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 481.

Gewinnabführung und Verlustübernahme“, um die inhaltliche Exaktheit bei der Bestimmung von Mehr- und Minderabführung zu gewährleisten.¹⁵¹

Die Mehrabführung beschreibt dabei einen höheren abgeführten Handelsbilanzgewinn im Vergleich zum Steuerbilanzgewinn und die Minderabführung den umgekehrten Fall.

b) Unterscheidung zwischen bilanzieller und außerbilanzieller Korrektur in der Steuerbilanz

Die organschaftliche Mehr- oder Minderabführung gem. § 14 Abs. 4 S. 6 KStG wird in der Literatur häufig auf Basis des Schemas der steuerlichen Einkommensermittlung der Organgesellschaft beschrieben. Dabei werden Korrekturen auf bilanzieller Stufe (1. Stufe) und außerbilanzieller Stufe (2. Stufe) unterschieden.¹⁵²

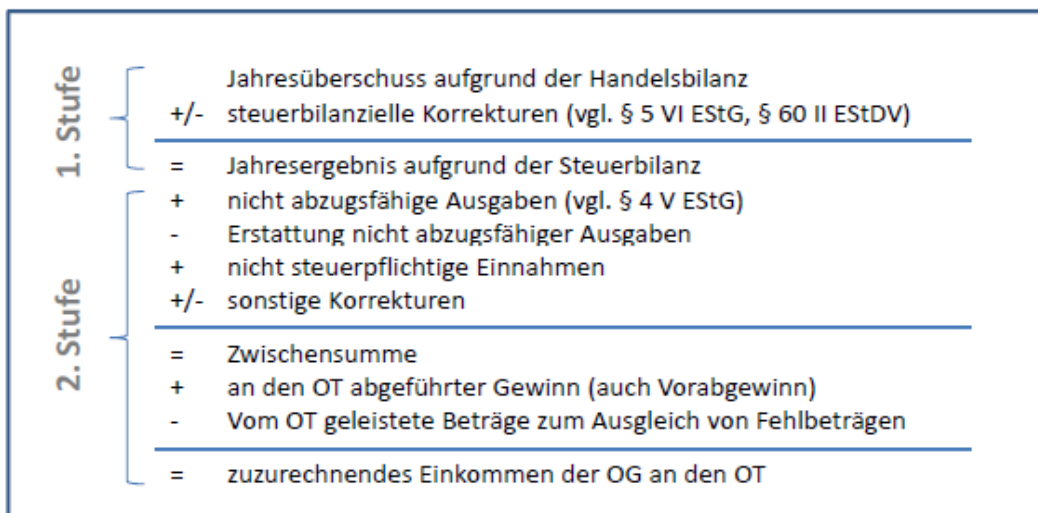


Abbildung 2: Schema der Einkommensermittlung der Organgesellschaft¹⁵³

In Bezug auf das obige Schema der Einkommensermittlung der Organgesellschaft stellt § 14 Abs. 4 S. 6 KStG klar, dass das abzuführende bzw. zu übernehmende handelsrechtliche Ergebnis mit dem Ergebnis in der Steuerbilanz nach § 60 Abs. 2 EStDV verglichen wird. Dies bedeutet, dass nur Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz aus der steuerbilanziellen Korrektur (1. Stufe) zu organschaftlichen Mehr- oder Minderabführungen führen. Beispielsweise gehören dazu handelsrechtliche Rücklagen, die steuerrechtlich nicht gebildet werden dürfen. Umgekehrt führen außerbilanzielle Korrekturen (2. Stufe) zu keiner organschaftlichen Mehr- oder Minderabführung.¹⁵⁴ Dies ist auch zweckmäßig, weil eine organschaftliche

¹⁵¹ Dieser Auffassung folgen auch: Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 282; Erle, in: Erle/Sauter, KStG, §14, Rdnr. 272, 274; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 416a.

¹⁵² Suchanek/Herbst, FR 2008, 113.

¹⁵³ In Anlehnung an: Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 393; Wassermeyer, IStR 2001, 633.

¹⁵⁴ Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 416a; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 281, 304 ff.; Frotscher, DK 2007, 34, 36; Dötsch, Ubg 2008, 117, 120; Rödder, DStR 2005, 217, 218.

Mehr- oder Minderabführung resultierend aus einer außerbilanziellen Korrektur zu einer Doppel- oder Nichtbesteuerung des Organeinkommens führen würde.¹⁵⁵ Dies steht jedoch im Widerspruch mit dem Grundsatz der Einmalbesteuerung, die besagt, dass das Organeinkommen nur einmal beim Organträger der Besteuerung zu unterwerfen ist.¹⁵⁶

Zusätzlich ist zu beachten, dass es bei einer Mehr- bzw. Minderabführung nur auf den rechnerischen Vergleich zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Ergebnis ankommt. Dies bedeutet, dass auch bei einem negativen handelsrechtlichen Ergebnis eine Mehrabführung vorliegen kann, wenn dieser Negativbetrag geringer ist als beim steuerrechtlichen Ergebnis.¹⁵⁷

c) Besonderheit in der Formulierung der Definition der organschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführung gem. § 14 Abs. 4 S. 6 KStG

Die Legaldefinition gem. § 14 Abs. 4 S. 6 KStG ist keine abschließende Definition, was durch die Formulierung „insbesondere“ verdeutlicht wird.¹⁵⁸ Anhand dieses wörtlichen Zusatzes lässt der Gesetzgeber die Möglichkeit offen, dass neben der Mehr- und Minderabführung gem. § 14 Abs. 4 S. 6 KStG noch andere Ursachen für Mehr- und Minderabführungen existieren können.¹⁵⁹ Mehr- oder Minderabführung gem. § 14 Abs. 4 KStG ergeben sich zunächst einmal durch Ansatz- bzw. Bewertungsunterschiede zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz, die auch den Hauptanwendungsfall in der Praxis darstellen.¹⁶⁰ Im Gegensatz hierzu ist nach Auffassung des Finanzausschusses in der Gesetzesbegründung¹⁶¹ eine Mehr- oder Minderabführung auch bei gleichen Wertansätzen in Handels- und Steuerbilanz möglich, was durch das Wort „insbesondere“ verdeutlicht werden soll.¹⁶² Dabei werden ausdrücklich die Einstellung und Auflösung von Gewinnrücklagen i.S.d. § 272 Abs. 3 HGB und die Ertragszuschüsse des Organträgers erwähnt. Letzteres wird jedoch in der Literatur als fraglich betrachtet, weil Ertragszuschüsse einen handelsrechtlichen Ertrag darstellen, aber in der Steuerbilanz erst auf der zweiten Stufe¹⁶³ einkommensmindernd erfasst werden.¹⁶⁴ Somit wäre eine Mehrabführung aufgrund eines Ertragszuschusses nicht vereinbar mit der h.M. in der

¹⁵⁵ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 482a.

¹⁵⁶ Vgl. Olbing, in: Streck, KStG, §14, Rdnr. 140; Erle, in: Erle/Sauter, KStG, §14, Rdnr. 293, 297; BT-Drs. 16/7036, 28.

¹⁵⁷ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 399k; Dötsch/Witt, DK 2007, 190, 193; A.A. Wassermeyer, GmbHR 2003, 313; Flutgraf/Fuchs/Stifter, DB 2004, 2012; Rödder, DStR 2005, 217.

¹⁵⁸ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 424; Wischmann, in Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, KStG, § 14, Rdnr. J 07-4; Suchanek/Herbst, FR 2008, 115; Reiß, DK 2008, 9, 30; Heurung/Seidel, DK 2009, 400, 403.

¹⁵⁹ Wischmann, in Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, KStG, § 14, Rdnr. J 07-4; Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 424; Heurung/Seidel, DK 2009, 400, 403; Suchanek/Herbst, FR 2008, 115; Reiß, DK 2008, 9, 30.

¹⁶⁰ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 423.

¹⁶¹ BT-Drs. 16/7036, 28.

¹⁶² Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 424.

¹⁶³ Erste Stufe beschreibt die bilanzielle Stufe und die zweite die außerbilanzielle Stufe. Näheres hierzu in: Suchanek/Herbst, FR 2008, 113.

¹⁶⁴ Wischmann, in Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, KStG, § 14, Rdnr. J 07-4.

Literatur, dass Abweichungen resultierend aus außerbilanziellen Ergebniskorrekturen keine Mehr- oder Minderabführungen i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG darstellen.¹⁶⁵ Dennoch werde wohl nach Suchanek/Herbst durch die Formulierung „insbesondere“ zum Ausdruck gebracht, dass auch Teile der außerbilanziellen Gewinnkorrektur, Anwendungsfälle der organschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführungen darstellen.¹⁶⁶ *Dötsch/Witt* sehen im Wort „insbesondere“, das in § 14 Abs. 4 S. 6 KStG enthalten ist, lediglich das Bestreben des Gesetzgebers, die Gewährung eines Ertragszuschusses durch den Organträger an die Organgesellschaft als Sonderanwendungsfall des § 14 Abs. 4 KStG abdecken zu wollen.¹⁶⁷ Demnach sind Ertragszuschüsse, die zu einer höheren handelsrechtlichen Gewinnabführung im Vergleich zum zuzurechnenden steuerlichen Einkommen führen, als Mehrabführung zu qualifizieren.¹⁶⁸

3. Vor- und außerorganschaftliche Mehr- und Minderabführung

a) Vororganschaftliche Mehr- bzw. Minderabführung

Nach dem gesetzlichen Wortlaut gemäß § 14 Abs. 3 S. 1 und 2 KStG sind vororganschaftliche Mehrabführungen als Gewinnausschüttung der Organgesellschaft an den Organträger und vororganschaftliche Minderabführungen als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln. Doch zuvor stellt sich die grundlegende Frage, wie die vororganschaftliche Mehr- und Minderabführung definiert ist.¹⁶⁹

Im § 14 Abs. 4 S. 6 KStG ist die organschaftliche Mehr- bzw. Minderabführung definiert. Aber nach Ansicht von *Meining* entfalte die Definition der Mehr- bzw. Minderabführungen in § 14 Abs. 4 S. 6 KStG keine Wirkung für die in § 14 Abs. 3 KStG geregelten vororganschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführungen, weil aus der Systematik des Gesetzesaufbaus in § 14 KStG eine solche Verknüpfung nicht erkennbar sei.¹⁷⁰ Die Ausführung der Legaldefinition für die Mehr- oder Minderabführung in einem separaten Absatz 5 ohne konkreten Bezug auf vororganschaftliche oder organschaftliche Verursachung hätte eine allgemeine Definition aus dem Gesetzesaufbau des § 14 KStG gerechtfertigt. Die Definition gem. § 14 Abs. 4 S. 6 KStG beziehe sich demnach lediglich auf die organschaftliche Mehr- bzw. Minderabführung. *Dötsch/Witt* sprechen sich dagegen für eine einheitliche Grunddefinition der Mehr- und Minderabführung gem. § 14 Abs. 4 S. 6 KStG aus.¹⁷¹ Als Begründung verweisen sie auf die inhaltliche Übernahme der Absätze 3 und 4 im § 14 KStG von der früher in R 59 Abs. 4 KStR 1995 niedergelegten Verwaltungsregelung.¹⁷² So wurde vor Inkrafttreten der Regelung die

¹⁶⁵ Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 416a; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 281, 304 ff.; Frotscher, DK 2007, 34, 36; Dötsch, Ubg 2008, 117, 120; Rödder, DStR 2005, 217, 218.

¹⁶⁶ Suchanek/Herbst, FR 2008, 115.

¹⁶⁷ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 421, 504c.

¹⁶⁸ Frotscher, in Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 280, 333a.

¹⁶⁹ Vgl. Rödder, DStR 2005, 217, 219 f.; Dötsch/Pung, DK 2005, 37, 40; Wassermeyer, GmbHR 2003, 313, 316.

¹⁷⁰ *Meining*, BB 2009, 1444, 1446.

¹⁷¹ Dötsch/Pung, DK 2008, 151, 157.

¹⁷² Dötsch/Witt in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 410.

Frage nach dem Vorliegen einer Mehr- oder Minderabführung unabhängig vom Zeitpunkt der Verursachung beantwortet. Zusätzlich zeigt auch die Verknüpfung der früheren Sätze 2 und 3 des § 27 Abs. 6 KStG mit dem § 14 Abs. 4 KStG im JStG 2008 bei ihrer Streichung, dass zwischen vororganschaftlicher und organschaftlicher Mehr- und Minderabführung eine gemeinsame Definition zu Grund liegt.¹⁷³

In der Literatur wird von einer vororganschaftlichen Mehr- oder Minderabführung ausgegangen, wenn Bewertungsunterschiede zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz vorliegen, die auf die Zeit vor der Organschaft zurückzuführen sind.¹⁷⁴

Damit ergeben sich im Ergebnis bis auf den zeitlichen Unterschied keine Abweichungen zur Definition für die organschaftliche Mehr- oder Minderabführung gem. § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG.

b) Außerorganschaftliche Mehr- bzw. Minderabführung

Eine weitere Art von Mehr- bzw. Minderabführungen sind die außerorganschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführungen. Dabei handelt es sich um Abweichungen zwischen Steuer- und Handelsbilanz, die auf Ebene einer organschaftlich nicht eingegliederten Kapitalgesellschaft als übertragende Gesellschaft vor der Verschmelzung entstanden sind und sich danach auf die Steuer- und Handelsbilanz der übernehmenden Organgesellschaft durch Vermögenstransfer auswirken und somit eine Mehr- oder Minderabführung begründen.¹⁷⁵ Die Ursache ist auf Ebene einer Gesellschaft entstanden, die im Entstehungszeitpunkt außerhalb der Organschaft lag.

¹⁷³ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 421.

¹⁷⁴ Danelsing, in: Blümich, KStG, § 14, Rdnr. 194; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 305; Meining, BB 2009, 1446; Schumann/Kempf, FR 2006, 219, 220.

¹⁷⁵ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 399f; Heerdt, DStR 2009, 942, 945; Schumann/Kempf, FR 2006, 219, 222.

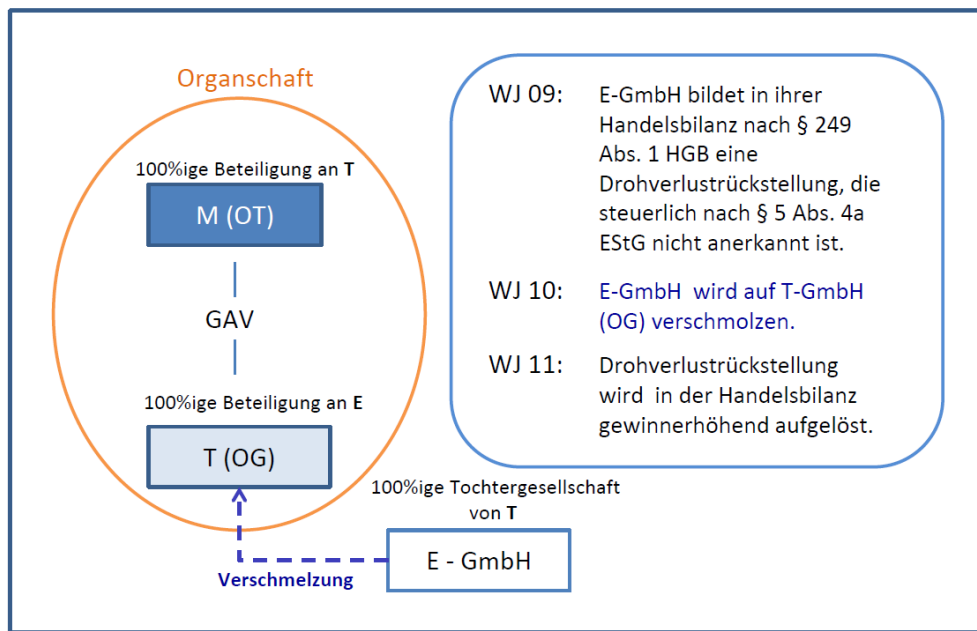


Abbildung 3: Beispiel für eine außerorganschaftliche Mehrabführung

Mehr- oder Minderabführungen, die außerorganschaftlich verursacht sind, werden nach überwiegender Meinung der Literatur und der Finanzverwaltung wie vororganschaftliche Mehr- oder Minderabführungen behandelt.¹⁷⁶ Denn beide Arten der Mehr- oder Minderabführung verbindet die Gemeinsamkeit, dass diese nicht in organschaftlicher Zeit verursacht sind und daher nicht nach dem speziellen Organschaftsrecht gem. § 14 ff. KStG besteuert werden können.¹⁷⁷ Hinzu kommt noch die Argumentation, dass außerorganschaftliche Mehr- oder Minderabführungen, die auf Ebene einer durch Verschmelzung nachträglich organschaftlich eingegliederten Tochterkapitalgesellschaft einer Organgesellschaft verursacht worden sind, einer vororganschaftlichen Verursachung gem. § 14 Abs. 3 KStG entsprechen.¹⁷⁸ Eine Auslegung des Begriffs „vororganschaftlich verursacht“ als „Verursachung außerhalb des konkreten Organschaftsverhältnisses“¹⁷⁹ ist m.E. in diesem Zusammenhang zweckmäßig, weil anhand dieser Auslegung neben der Eigenschaft der Vororganschaftlichkeit auch die Außerorganschaftlichkeit umfasst wird.

¹⁷⁶ BMF v. 25.03.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 27; Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 432; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 399l; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 418; Dötsch/Pung, DK 2008, 156; Schumann/Kempf, FR 2006, 222; Meining, BB 2009, 1447; Dazu zweifelnd: Rödder, DStR 2005, 222. A.A. Grube/Behrendt, GmbHR 2005, 1172; Grube/Behrendt/Heeg, GmbHR 2006, 1027.

¹⁷⁷ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 432.

¹⁷⁸ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 432; Vgl. Rödder, DStR 2005, 220; Neumann, in: Gosch, KStG, § 15, Rdnr. 11.

¹⁷⁹ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 399l.

4. Abgrenzungskriterium zwischen § 14 Abs. 3 und 4 KStG

a) Diskussion in der Literatur über die „vororganschaftliche Zeit“

Wenn gemäß der gesetzlichen Definition nach § 14 Abs. 4 S. 6 KStG eine Mehr- oder Minderabführung vorliegt, ist im nächsten Schritt zu untersuchen, ob es sich um eine vororganschaftliche (§ 14 Abs. 3 KStG) oder organschaftliche Mehr- oder Minderabführung (§ 14 Abs. 4 KStG) handelt.¹⁸⁰ Aus dem Gesetzestext ist nach dem Wortlaut nur eine zeitliche Abgrenzung erkennbar, wenn eine einheitliche Definition der Mehr- oder Minderabführung vorausgesetzt wird. Als Abgrenzungskriterium dient also der „Zeitpunkt der Verursachung“.¹⁸¹

Nach *Dötsch/Pung* sei der „Zeitpunkt der Verursachung“ derjenige Zeitpunkt, in dem das Ereignis eintrete, auf dem der Unterschied zwischen der handelsrechtlichen Gewinnabführung und der steuerbilanziellen Vermögensmehrung beruhe.¹⁸² Demzufolge behandelt man eine Mehr- oder Minderabführung als „vororganschaftlich“, wenn deren Verursachungszeitpunkt auf die Zeit vor Beginn des konkreten Organschaftsverhältnisses fällt.¹⁸³ Die Wirksamkeit eines handelsrechtlichen Gewinnabführungsvertrages ist für den Zeitpunkt der Verursachung nicht maßgeblich. Vielmehr ist „vororganschaftlich“ auf den Zeitraum bezogen, welches vor Beginn des ersten Wirtschaftsjahres als Organgesellschaft endet.¹⁸⁴ Dabei muss bei der Bestimmung des Begriffs „vororganschaftlich“ stets das konkret infrage stehende Organschaftsverhältnis betrachtet werden, innerhalb dessen die Mehr- oder Minderabführung anfällt.¹⁸⁵ Auch *Frotscher* und *Neumann* beschreiben „vororganschaftlich“ als die Zeit vor Beginn des konkreten Organschaftsverhältnisses.¹⁸⁶ M.E. ist diesem Verständnis über die „vororganschaftliche Zeit“ in der Literatur zuzustimmen, weil der Wortlaut sowie der Zweck dafür sprechen.

¹⁸⁰ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 481.

¹⁸¹ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 431.

¹⁸² Dötsch/Pung, DK 2008, 151.

¹⁸³ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 431; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 399k; z.T. abweichend, Schumacher, DStR 2006, 310.

¹⁸⁴ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, 399k. A.A. Danelsing, in: Blümich, KStG, § 14, 194.

¹⁸⁵ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 431;

¹⁸⁶ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, 399k, 399n; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 423. Insbesondere ist dies bei **mehrstöckigen Organschaftsverhältnissen** zu beachten. In diesem Konstrukt ist eine vororganschaftliche Mehrabführung auf Ebene der untersten Organgesellschaft auf der nächsten Stufe beim Organträger als organschaftlich angefallene Gewinnausschüttung zu behandeln und somit wiederum an den eigenen Organträger abzuführen.

b) Erweiterter Anwendungsbereich des § 14 Abs. 3 KStG

Der Anwendungsbereich des § 14 Abs. 3 KStG erweitert sich durch die Gleichbehandlung der außerorganschaftlichen mit der vororganschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführung.¹⁸⁷ Eine solche Erweiterung des Anwendungsbereichs lehnen *Grube/Behrendt/Heeg* ab.¹⁸⁸ Dies begründen sie mit dem „Grundgedanken des § 14 ff. KStG“, wonach der Organträger das Ergebnis versteuern sollte, welches innerhalb der Organschaft erwirtschaftet und um nicht-organschaftliche Einflüsse bereinigt wurde.¹⁸⁹ Auf Grund dessen wäre der Anwendungsbereich des § 14 Abs. 3 UmwStG einzuschränken, aber keinesfalls zu erweitern.¹⁹⁰ Weiterhin argumentieren sie, dass eine außerorganschaftliche Mehr- oder Minderabführung weder nach dem Wortlaut noch nach der Zweckbestimmung in den Anwendungsbereich des § 14 Abs. 3 KStG fällt.

c) Persönliche Stellungnahme und Ergebnis

In der obigen Diskussion über die Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 14 Abs. 3 KStG ist m.E. dem Aspekt des Wortlauts zuzustimmen. Aber die teleologische Auslegung in Bezug auf den zuvor beschriebenen Grundgedanken des §§ 14 ff. KStG führt zu folgender Überlegung:

Grube/Behrendt/Heeg beziehen sich in ihrer Argumentation auf den „Grundgedanken des §§ 14 ff. KStG“¹⁹¹ und lehnen daher eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der speziellen Besteuerungsvorschrift zum Organeinkommen auf außerorganschaftliche Einflüsse ab. Grds. ist dem zuzustimmen, weil die Vorschrift in § 14 ff. KStG auf das Organeinkommen beschränkt sein sollte und nicht auf außerorganschaftliche Einflüsse Anwendung finden sollte. Aber die Autoren begehen m.E. den Fehler, die Vorschrift in § 14 Abs. 3 KStG von den restlichen Vorschriften des §§ 14 ff. KStG nicht abzugrenzen. Denn im Gegensatz zu den übrigen Vorschriften des §§ 14 ff. KStG, die den Zweck der Besteuerung des organschaftlichen Einkommens verfolgen, dient § 14 Abs. 3 KStG dem Zweck der Bereinigung des organschaftlichen Einkommens von nicht-organschaftlichen Einflüssen.¹⁹² Demnach werden vororganschaftliche Mehr- oder Minderabführungen anders als organschaftliche Mehr- oder Minderabführungen nicht anhand von Ausgleichsposten in die Steuerbilanz des Organträgers aufgenommen, sondern werden als Gewinnausschüttung bzw. Einlage nach den allgemeinen Besteuerungsvorschriften § 8b Abs. 5 KStG oder nach §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG behandelt. Daher ist m.E. die Erweiterung des § 14 Abs. 3 KStG auf außerorganschaftliche Mehr- und Minderabführung aus teleologischer Betrachtung angemessen, weil sie das Organeinkommen von weiteren nicht-organschaftlichen Einflüssen bereinigen und dadurch den Grundgedanken des §§ 14 ff. KStG zusätzlich fördern.

¹⁸⁷ BMF v. 25.03.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 27; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 418; Dötsch/Pung, DK 2008, 156; Schumann/Kempf, FR 2006, 222; Meining, BB 2009, 1447. Dazu zweifelnd: Rödder, DStR 2005, 222. A.A. *Grube/Behrendt/Heeg*, GmbHR 2006, 1027.

¹⁸⁸ *Grube/Behrendt/Heeg*, GmbHR 2006, 1027; Dötsch/Witt, DK 2007, 196.

¹⁸⁹ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 432; *Grube/Behrendt/Heeg*, GmbHR 2006, 1027.

¹⁹⁰ *Grube/Behrendt/Heeg*, GmbHR 2006, 1027.

¹⁹¹ Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 432; *Grube/Behrendt/Heeg*, GmbHR 2006, 1027.

¹⁹² In Anlehnung an: *Grube/Behrendt/Heeg*, GmbHR 2006, 1031.

Im Ergebnis erhält § 14 Abs. 3 KStG als Abgrenzungsmerkmal zu § 14 Abs. 4 KStG mittelbar über die Gleichbehandlung von außerorganschaftlichen mit vororganschaftlichen Mehr- oder Minderabführungen neben der zeitlichen auch eine organschaftsübergreifende¹⁹³ Dimension.

II. Entstehungsmöglichkeiten von Mehr- oder Minderabführungen bei Umwandlungen

1. Umwandlungen des Organträgers

Umwandlungen auf Ebene des Organträgers können zu Mehr- oder Minderabführungen führen, wenn der Eintritt dieses Vorgangs in der Zeit zwischen Bildung und Auflösung der Ursache der Mehr- bzw. Minderabführung liegt. Wenn bei der Umwandlung die Beteiligung an der Organgesellschaft Teil des übertragenen Vermögens ist, fehlt nur noch die Unterscheidung, ob die Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge oder Gesamtrechtsnachfolge durchgeführt wurde, weil sich in Abhängigkeit davon die Art der Mehr- oder Minderabführung entscheidet.

a) Übertragung der Organbeteiligung durch Einzelrechtsnachfolge

Beispiel 1: ¹⁹⁴

Im Jahr 1 bildet die Organgesellschaft in ihrer Handelsbilanz eine steuerlich nicht anzuerkennende Drohverlustrückstellung gem. § 5 Abs. 4a EStG. Im Jahr 2 veräußert der bisherige Organträger I die Organbeteiligung durch ein sog. Mitternachtsgeschäft an ein anderes Unternehmen (Organträger II), mit dem eine unmittelbare Anschlussorganschaft begründet wird. Im Jahr 3 löst die Organgesellschaft die Drohverlustrückstellung gewinnerhöhend auf. Sie führt das höhere Handelsbilanzergebnis per Gewinnabführung an den Organträger II ab.

aa) Diskussion in der Literatur mit persönlicher Stellungnahme

Die im Jahr 1 gebildete Drohverlustrückstellung führt im Vergleich zu einem höheren Steuerbilanzergebnis als in der Handelsbilanz, weil die Drohverlustrückstellung nur in der Handelsbilanz als Aufwand verbucht werden kann. Daraus ergibt sich eine organschaftliche Minderabführung zwischen Organgesellschaft und Organträger I, wofür ein aktiver Ausgleichsposten gebildet wird. Dieser Ausgleichsposten ist bei der Veräußerung im Jahr 2 gem. § 14 Abs. 4 S. 2, 3 KStG einkommensmindernd aufzulösen.

Der Fokus in Beispiel 1 liegt nun in der Behandlung des Sachverhalts, wenn die Organgesellschaft, die im Jahr 3 in einem neuen Organschaftsverhältnis mit Organträger II eingegliedert ist, die zuvor gebildete Drohverlustrückstellung gewinnerhöhend auflöst.

¹⁹³ „Organschaftsübergreifend“ charakterisiert den Tatbestand, dass zwar die Mehr- bzw. Minderabführung innerhalb der Organschaft durchgeführt wird, aber ihre Ursache auf Ebene einer „dritten Gesellschaft“ entstanden ist, die zum Entstehungszeitpunkt nicht in der Organschaft eingegliedert war.

¹⁹⁴ Beispiel entnommen aus: Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 45.

Hierfür werden drei Aspekte herangezogen, um zu entscheiden welche Art von Mehrabführung in diesem Beispiel vorliegt.

(1) Zeit der Ursachentstehung

Die Ursache der Mehrabführung im Jahr 3 ist eindeutig die im Jahr 1 gebildete Drohverlustrückstellung. Es stellt sich also an dieser Stelle die Frage, ob das Jahr 1 als organschaftliche oder vororganschaftliche Zeit eingestuft wird. Nach *Dötsch/Witt*¹⁹⁵ ist das Jahr 1 vororganschaftlich, wohingegen Schumacher das Jahr 1 als organschaftliche Zeit ansieht.¹⁹⁶ Dieser Meinungsunterschied resultiert aus einer unterschiedlichen Auffassung über die vororganschaftliche bzw. organschaftliche Zeit. Schumacher entscheidet das Tatbestandsmerkmal der „vororganschaftlichen Zeit“ streng aus der Sicht der Organgesellschaft.¹⁹⁷ Wenn also die Organgesellschaft zum Zeitpunkt der Ursache und zum Zeitpunkt der Auswirkung in einer Organschaft eingegliedert war, liegt unabhängig vom Vorliegen eines neuen GAV bzw. einem neuen Organschaftsverhältnis keine „vororganschaftliche Zeit“ vor. Für Schumacher ist es somit nicht entscheidend, ob die Ursache und Auswirkungen der Mehr- bzw. Minderabführung im Rahmen des gleichen GAV bzw. im gleichen Organschaftsverhältnis entstanden sind. Genau dieses Kriterium ist jedoch für *Frotscher* und *Dötsch/Witt* entscheidend für die Bestimmung des Begriffs „vororganschaftlich“.¹⁹⁸ Demnach wird bei der Bestimmung der „vororganschaftlichen Zeit“ stets das konkret infrage stehende Organschaftsverhältnis betrachtet, innerhalb dessen sich die Mehr- oder Minderabführung vollzieht.¹⁹⁹ Die Mehrabführung im Jahr 3 wird innerhalb eines anderen Organschaftsverhältnisses durchgeführt, weil das Organschaftsverhältnis im Jahr 1 im Rahmen der Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge nicht fortgeführt werden konnte und anhand eines neuen GAV ebenfalls neu begründet werden musste. Damit liegt die Ursache im Jahr 1 aus der Perspektive der aktuellen Organschaft im Jahr 3 in einer vororganschaftlichen Zeit.

(2) Besteuerungssachverhalt

Für eine vororganschaftliche Mehrabführung spricht deren Sinn und Zweck, wonach der § 14 Abs. 3 KStG die vom Gesetzgeber beabsichtigte Kombination von Körperschaftsteuer und 60%iger Dividendenbesteuerung sicherstellen soll.²⁰⁰ Das steuerliche Mehrergebnis aufgrund der Drohverlustrückstellung im Jahr 1 wurde bereits mit Körperschaftsteuer belastet. Die fehlende Dividendenbesteuerung bei den Gesellschaftern erfolgt durch die Behandlung des handelsrechtlichen Mehrergebnisses im neuen Organschaftsverhältnis als vororganschaftliche Mehrabführung, also als Gewinnausschüttung gem. § 14 Abs. 3 S. 1 KStG an den Organträger.²⁰¹

¹⁹⁵ Dötsch/Witt, DK 2007, 190, 195.

¹⁹⁶ Schumacher, DStR 2006, 310, 312.

¹⁹⁷ Schumacher, DStR 2006, 310, 311, 312.

¹⁹⁸ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, 399k; Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 431.

¹⁹⁹ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, 399k; Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 431.

²⁰⁰ Dötsch/Pung, DK 2008, 152.

²⁰¹ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, Anh. UmwStG (SEStEG), Rdnr. 45.

(3) Unangemessene Anwendung der Ausgleichspostenmethode

Gegen die Behandlung als organschaftliche Mehrabführung gem. § 14 Abs. 4 KStG sprechen auch die bilanziellen Auswirkungen aus § 14 Abs. 4 KStG. Denn sinngemäß müsste der aktive Ausgleichsposten, der im Jahr 1 aufgrund der Drohverlustrückstellung gebildet wurde, durch die Auflösung der Drohverlustrückstellung im Jahr 3 ebenfalls durch einen passiven Ausgleichsposten aufgelöst werden. Dies ist jedoch nicht möglich, weil der aktive Ausgleichsposten durch die Veräußerung im Jahr 2 bereits aufgelöst wurde.²⁰²

(4) Fazit

Insgesamt ist m.E. diese gewinnerhöhende Auflösung der Drohverlustrückstellung als vororganschaftliche Mehrabführung i.S.d. § 14 Abs. 3 KStG zu behandeln.²⁰³ *Grube/Behrendt* charakterisieren m.E. sehr zutreffend die vororganschaftliche Mehrabführung als Umkehreffekt eines steuerlichen Mehreergebnisses, das in vororganschaftlicher Zeit vom alten Organträger versteuert wurde, wie es auch in diesem Beispiel der Fall ist.²⁰⁴

b) Übertragung der Organbeteiligung durch Gesamtrechtsnachfolge

Beispiel 2:

Beispiel 1 wird dahingehend abgewandelt, dass im Jahr 2 der bisherige Organträger I die Organbeteiligung nicht im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf einen neuen Organträger (Organträger II) überträgt, sondern im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Verschmelzung.²⁰⁵

aa) Diskussion in der Literatur und persönliche Stellungnahme

Bei Umwandlungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gem. §§ 4 Abs. 2 S. 1, 12 Abs. 3 HS. 1 UmwStG auf Ebene des Organträgers wird das Organschaftsverhältnis beibehalten.

Unter diesen Voraussetzungen herrscht in der Literatur²⁰⁶ Einigkeit darüber, dass die Mehrabführung im Jahr 3 als organschaftliche Mehrabführung i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG behandelt wird.²⁰⁷ Die Tatsache, dass nun bei der Bildung der Drohverlustrückstellung und deren Auflösung das gleiche Organschaftsverhältnis vorliegt und dass bei der Anwendung des § 14 Abs. 4 KStG der zuvor gebildete aktive Ausgleichsposten durch die organschaftliche Mehrabführung wieder aufgelöst werden kann, führt dazu, dass sich trotz unterschiedlicher

²⁰² Vgl. hierzu: Schumacher, DStR 2006, 310, 311, 312.

²⁰³ GLA.: Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, Anh. UmwStG (SEStEG), Rdnr. 45; Dötsch/Witt, DK 2007, 190, 195

²⁰⁴ In Anlehnung an: Grube/Behrendt, GmbHR 2005, 1177.

²⁰⁵ Es wird hier vom Fall ausgegangen, dass es zu keinem Gebrauch des außerordentlichen Kündigungsrechts des bestehenden Gewinnabführungsvertrages kommt.

²⁰⁶ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 399k; Dötsch/Witt, DK 2007, 190, 194; Schumacher, DStR 2006, 311, 312.

²⁰⁷ Ebenso BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 02, 08.

Definitionen des Begriffs „organschaftlich“²⁰⁸ in der Literatur keine unterschiedliche Behandlung dieses Falles vollzieht.

Im Ergebnis wird nach h.M.²⁰⁹ eine Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanzergebnis der Organgesellschaft nach einer Umwandlung des Organträgers trotz Verursachung vor der Umwandlung als organschaftliche Mehr- oder Minderabführung i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG behandelt, soweit die Umwandlung (Verschmelzung, Spaltung) des Organträgers im Rahmen einer Gesamtrechtsnachfolge durchgeführt wurde.

bb) Persönliche Stellungnahme

Im Jahr 1 wird aufgrund der Minderabführung ein aktiver Ausgleichsposten beim Organträger I gebildet.

Im Jahr 2 wird der Organträger I auf Organträger II verschmolzen. Dadurch wird der aktive Ausgleichsposten ebenfalls dem Organträger II übertragen und nicht aufgelöst, wie es in Beispiel 1 der Fall war. Die Organschaft wird vom neuen Organträger (Organträger II) fortgesetzt.

Im Jahr 3 entsteht eine Mehrabführung durch Auflösung der Drohverlustrückstellung bei gleichzeitiger Saldierung des aktiven Ausgleichspostens.

M.E. liegt hier eine organschaftliche Mehrabführung i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG vor, weil die Bildung der Drohverlustrückstellung als Ursprung der Mehrabführung sowie auch die Mehrabführung selbst sich innerhalb des gleichen Organschaftsverhältnisses vollziehen.

2. Umwandlungen der Organgesellschaft

In diesem Abschnitt werden Entstehungsmöglichkeiten von Mehr- bzw. Minderabführungen untersucht, die auf Umwandlungen der Organgesellschaft basieren. Dabei werden zwei Möglichkeiten in Betracht gezogen und bearbeitet:

1. Mehr- bzw. Minderabführung durch Bewertungsdifferenzen auf Ebene der übertragenden Organgesellschaft (a),
2. Mehr- bzw. Minderabführung durch Übertragungsgewinne oder -verluste (b),

a) Mehr- bzw. Minderabführung durch Bewertungsdifferenzen von Bilanzposten in der Handels- und Steuerbilanz auf Ebene der übertragenden Organgesellschaft

Bewertungsdifferenzen von Bilanzposten zwischen Handels- und Steuerbilanz auf Ebene der übertragenden Organgesellschaft führen im Rahmen von Umwandlungen zu Mehr- bzw. Minderabführungen auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft, wenn diese nach der Umwandlung aufgelöst werden. Zur Veranschaulichung wird auf das Beispiel einer Drohverlustrückstellung zurückgegriffen.

²⁰⁸ Näheres hierzu im Abschnitt D.II.1.a) bb) (1).

²⁰⁹ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 399k; Dötsch/Witt, DK 2007, 190, 194; Schumacher, DStR 2006, 311, 312.

Beispiel 3:²¹⁰

Im Jahr 1 bildet die Organgesellschaft I in ihrer Handelsbilanz eine steuerrechtlich nicht anzuerkennende Drohverlustrückstellung gem. § 5 Abs. 4a EStG. Im Jahr 2 wird die Organgesellschaft I auf einen Rechtsträger (Organgesellschaft II) verschmolzen. Im Jahr 3 löst die Organgesellschaft II die Drohverlustrückstellung gewinnerhöhend auf.

Die Bildung einer steuerlich gem. § 5 Abs. 4a EStG nicht anerkannten Drohverlustrückstellung im Jahr 1 führt bei ihrer Auflösung im Jahr 3 zu einer Mehrabführung. Ob nun eine vororganschaftliche oder organschaftliche Mehrabführung vorliegt, entscheidet sich durch die Art der Verschmelzung.

Im Falle einer Verschmelzung durch Aufnahme gem. § 4 UmwG im Jahr 2 liegt eine vororganschaftliche Mehrabführung vor, weil die Ursache der Mehrabführung (die Bildung der Drohverlustvorstellung im Jahr 1) vor dem konkret in Frage stehenden Organschaftsverhältnis entstanden ist.²¹¹ Denn Umwandlungen der Organgesellschaft durch Aufnahme gem. §§ 4-35 UmwG führen nach einheitlichem Verständnis der Finanzverwaltung und Literatur zur Beendigung der Organschaft, weil die Eigenschaft der Organgesellschaft als Rechtssubjekt untergeht²¹² und mit ihr nach h.M. auch der GAV.²¹³ Deshalb muss eine neue Organschaft gebildet werden, indem die finanzielle Eingliederung zum Organträger zu Beginn ihres Wirtschaftsjahrs vorliegt und der GAV bis zum Ende des Wirtschaftsjahres in das Handelsregister eingetragen ist.²¹⁴

Im Falle einer Verschmelzung durch Neugründung gem. §§ 36 ff. UmwG liegt eine organschaftliche Mehrabführung vor, weil die Ursache der Mehrabführung im gleichen Organschaftsverhältnis entstanden ist.²¹⁵ Denn die zwingende Beendigung der Organschaft gilt nicht bei der Verschmelzung und Spaltung zur Neugründung gem. §§ 36-38 UmwG. Hier wird in der Literatur die Ansicht vertreten, dass der GAV übertragen und die finanzielle Eingliederung rückwirkend anerkannt werden kann.²¹⁶

Folgende Abbildung veranschaulicht nochmals die Ergebnisse:

²¹⁰ In Anlehnung an: Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 45.

²¹¹ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, 399k; Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 431.

²¹² Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 87.

²¹³ Müller, BB 2002, 157, 159; Dötsch, FS Widmann 2000, 268; Herlinghaus, FR 2004, 978; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 87; Erle, in: Erle/Sauter, KStG, § 14, Rdnr. 665.

²¹⁴ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 87, 399k.

²¹⁵ Die Definition des Begriffs „organschaftlich“ ergibt sich aus dem Umkehrschluss aus der Definition des Begriffs „vororganschaftlich“.

²¹⁶ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 87, 399k; Hörtnagl, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, § 131, Rdnr. 74; Herlinghaus, FR 2004, 974, 979.

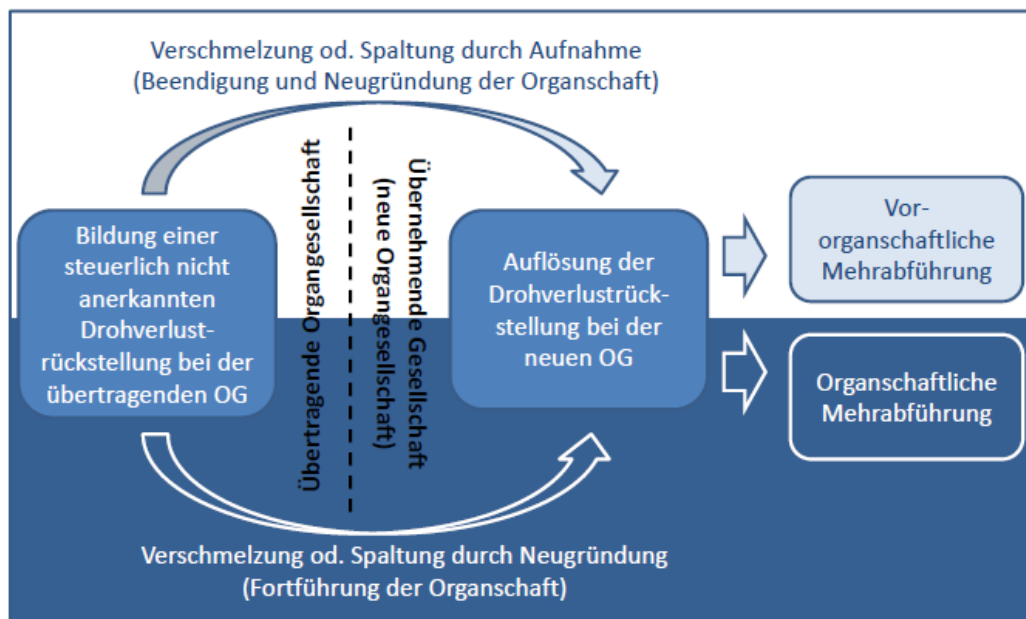


Abbildung 4: Unterschiedliche Mehr- bzw. Minderabführungen aus verschiedenen Arten der Verschmelzung oder Spaltung

Die Tatsache, ob bei der Verschmelzung der Organgesellschaft das Organschaftsverhältnis beendet und neu begründet oder fortgesetzt wird, führt hinsichtlich der Mehr- bzw. Minderabführung zu unterschiedlichen Ergebnissen beim übernehmenden Rechtsträger.

b) Mehr- bzw. Minderabführung durch Übertragungsgewinne oder Übertragungsverluste bei einer Verschmelzung

Bei der Umwandlung von Organgesellschaften können Übertragungsgewinne bzw. -verluste entstehen. Der Übertragungsgewinn bei der Organgesellschaft wird dabei wie folgt ermittelt:

$$\begin{array}{l}
 \text{Übergehende Wirtschaftsgüter zu Zwischenwerten od. gemeinen Wert} \\
 \text{./. Übergehende Wirtschaftsgüter zu Buchwerten} \\
 \text{./. Umwandlungskosten} \\
 \hline
 = \text{Übertragungsgewinn/-verlust (vor GewSt und KSt)}
 \end{array}$$

Abbildung 5: Ermittlung des Übertragungsgewinns/-verlusts²¹⁷

Wie aus der Abbildung zu entnehmen ist, ergibt sich ein Übertragungsgewinn stets dann, wenn die übergehenden Wirtschaftsgüter zu Zwischenwerten (§ 11 Abs. 2 UmwStG) oder zum gemeinen Wert (§ 11 Abs. 1 UmwStG), also über den Buchwerten, angesetzt werden.

²¹⁷ In Anlehnung an: Brähler, Umwandlungssteuerrecht (2008), S. 249.

Unter den Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG besitzt die übertragende Organgesellschaft ein Bewertungswahlrecht, das unabhängig von der Handelsbilanz in Anspruch genommen werden kann.²¹⁸

Der so entstandene Übertragungsgewinn wird dem Organträger gem. § 14 Abs. 1 S. 1 KStG zugerechnet.²¹⁹

In der Handelsbilanz entsteht kein Übertragungsgewinn, weil die übertragende Organgesellschaft handelsrechtlich kein Wahlrecht besitzt und somit in der Schlussbilanz gem. § 17 Abs. 2 S. 2 UmwG die Buchwerte fortführen muss.²²⁰

Aus dieser Abweichung zwischen Steuerbilanz- und Handelsbilanzergebnis ergibt sich eine organschaftlich verursachte Minderabführung.²²¹

Strittig ist nun die Beurteilung über die korrespondierenden Mehrabführungen auf Ebene der übernehmenden neuen Organgesellschaft. Diese entstehen durch eine höhere AfA-Bemessungsgrundlage und durch einen unter Umständen geringeren Veräußerungsgewinn in der Steuerbilanz aufgrund der höheren Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz.²²²

Entsprechend der Behandlung des Beispiels im vorangegangenen Abschnitt hängt die Beurteilung über die Mehrabführung vom übernehmenden Rechtsträger ab.

Bestand der übernehmende Rechtsträger bereits vor der Verschmelzung, handelt es sich um eine Verschmelzung zur Aufnahme, aufgrund dessen eine vororganschaftliche Mehrabführung vorliegt. Wenn dagegen der übernehmende Rechtsträger im Rahmen der Verschmelzung neu gegründet wird, spricht die Literatur von einer organschaftlichen Mehrabführung.

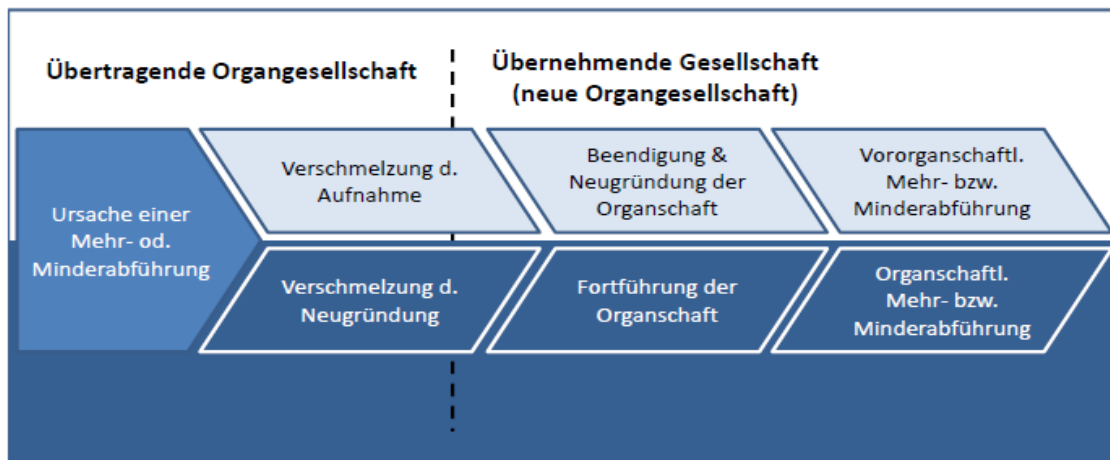


Abbildung 6: Wirkungskette der Verschmelzungsart

²¹⁸ Schumacher, in: FS Schaumburg (2009), S. 490; Brähler, Umwandlungssteuerrecht (2008), S. 231.

²¹⁹ Schumacher, in: FS Schaumburg (2009), S. 490; Bahns/Graw, DB 2008, 1650; Erle, in: Erle/Sauter, KStG, § 14, Rdnr. 703; Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, Anh. 3, Rdnr. 63; Blumenberg, in: Herzig, Organschaft (2003), 266 ff. A.A. Fn. 124.

²²⁰ Es sind lediglich Zuschreibungen möglich gem. §§ 253 Abs. 5, 254 S. 2, 280 HGB. Näheres hierzu in: Brähler, Umwandlungssteuerrecht (2008), S. 49, 216.

²²¹ Schumacher, in: FS Schaumburg (2009), S. 490; Vgl. Bahns/Graw, DB 2008, 1645, 1651.

²²² Brähler, Umwandlungssteuerrecht (2008), S. 248.

3. Verschmelzung einer nicht organschaftlich eingebundenen Tochterkapitalgesellschaft auf die Mutterorgangesellschaft

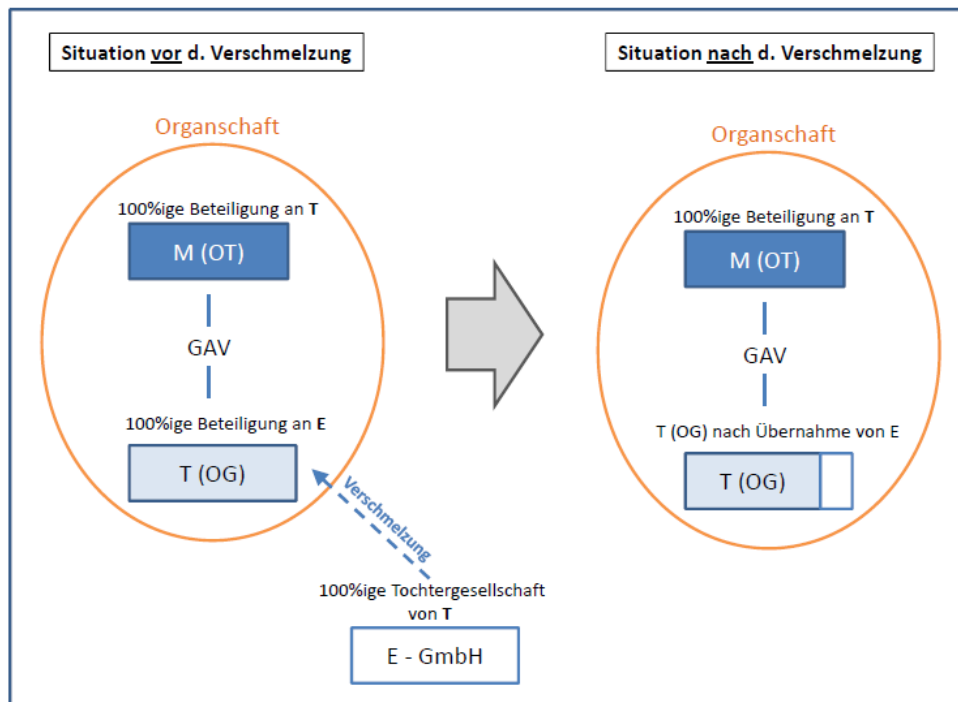


Abbildung 7: Verschmelzung einer nicht organschaftlich eingebundenen Tochterkapitalgesellschaft auf die Mutterorgangesellschaft

a) Überblick über die Verursachungsebenen und -gründe

Dieser Abschnitt behandelt eine Sonderkonstellation von Umwandlungen auf Ebene der Organgesellschaft. Im vorherigen Abschnitt stand die Organgesellschaft als übertragende Gesellschaft im Mittelpunkt des Geschehens. In diesem Abschnitt wird nun die umgekehrte Konstellation näher betrachtet, in dem die Organgesellschaft als übernehmende Gesellschaft an Umwandelvorgängen beteiligt ist.

Im Konkreten geht es um die Verschmelzung einer nicht organschaftlich eingebundenen Kapitalgesellschaft auf ihre Muttergesellschaft, die gleichzeitig die Rechtsstellung einer Organgesellschaft innehat. Als Folge dieses Vorgangs kann eine Mehr- oder Minderabführung auftreten. Dabei sind grds. zwei Verursachungsebenen zu beachten:

1. Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft (b)
2. Ebene der übernehmenden Organgesellschaft (c)

b) Verursachung auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft

Auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft können Mehr- bzw. Minderabführungen bei der Mutterorgangesellschaft entstehen, wenn vor der Verschmelzung auf die übernehmende Organgesellschaft

Bewertungsunterschiede in Steuer- und Handelsbilanz vorhanden waren und diese über eine Verschmelzung der Organschaft zugeführt werden.

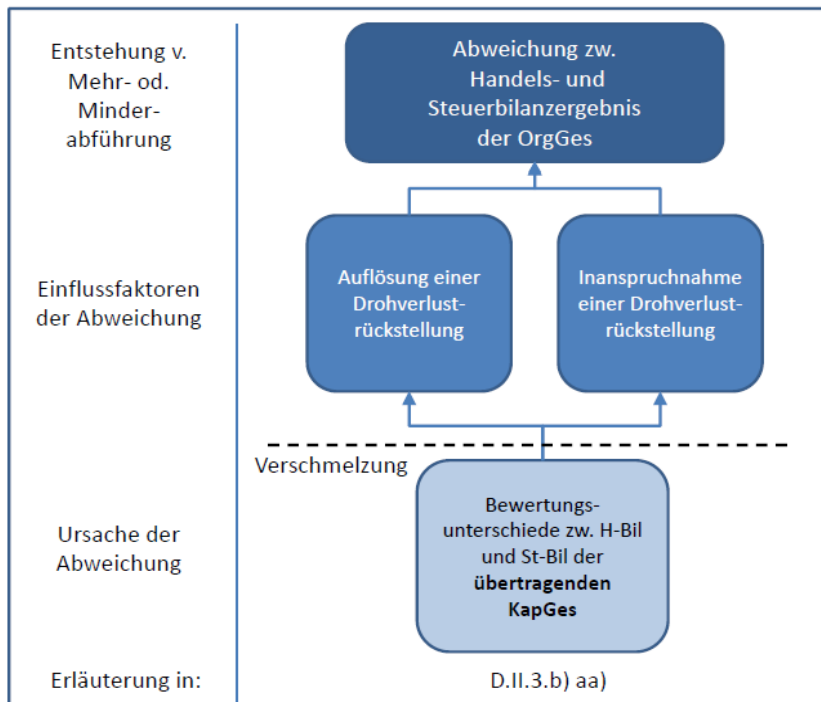


Abbildung 8: Entstehung von Mehr- oder Minderabführung auf Ebene der übertragenden Gesellschaft

aa) Mehr- bzw. Minderabführungen durch Bewertungsdifferenzen auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft

Entstehungsmöglichkeiten von Mehr- oder Minderabführungen als Folge der Verschmelzung einer Tochterkapitalgesellschaft auf die Mutterorgangesellschaft sind die Bewertungsdifferenzen von Bilanzpostionen in Handels- und Steuerrecht bei der übertragenden Kapitalgesellschaft. Durch den Verschmelzungsvorgang wird diese Bewertungsdifferenz auf die übernehmende Organgesellschaft übertragen und diese wirkt sich innerhalb der Organschaft als Mehr- oder Minderabführung aus. Die Darstellung erfolgt am Beispiel der Drohverlustrückstellung, die eine Form des Bewertungsunterschieds zwischen Handels- und Steuerbilanz bilden. ²²³

(1) Mehrabführung durch Auflösung bzw. Realisierung der Drohverlustrückstellung

Beispiel 4: ²²⁴

Im Jahr 1 bildet die E-GmbH in ihrer Handelsbilanz gem. § 249 Abs. 1 HGB eine Drohverlustrückstellung, die steuerlich gem. § 5 Abs. 4a EStG nicht anerkannt ist. ²²⁵ Im Jahr 2 wird die E-GmbH auf T (OG) verschmolzen. Im Jahr 3 wird auf

²²³ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 53; Dötsch/Pung, DK 2008, 156.

²²⁴ In Anlehnung an: Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 45.

Ebene von T (OG) die Drohverlustrückstellung aufgelöst oder in Anspruch genommen. Beide Fälle führen zu einer Mehrabführung der T(OG) im Jahr 3.

Die Drohverlustrückstellung bei der T (OG) führt im Jahr 3 auf zwei Wegen zu einer Mehrabführung. Zum einen kann die Drohverlustrückstellung handelsrechtlich gewinnerhöhend durch T (OG) aufgelöst werden und zum anderen kann sie steuerrechtlich gewinnmindernd realisiert werden.²²⁶ In beiden Fällen ist das abzuführende Handelsbilanzergebnis höher als das Steuerbilanzergebnis und beschreibt eine Folgewirkung der Bewertungsdifferenz, die ursprünglich auf Ebene der übernommenen Kapitalgesellschaft entstanden ist.

(2) Diskussion in der Literatur über die Art der Mehrabführung

Nach Auffassung von *Grube/Behrendt/Heeg* liegt in Beispiel 4 eine organschaftliche Mehrabführung nach § 14 Abs. 4 KStG vor.²²⁷ Denn zunächst fehlt das Tatbestandsmerkmal einer „vororganschaftlichen Verursachung“, weil die übertragende E-GmbH nach der Bildung der Drohverlustrückstellung im Jahr 1 in keiner Organschaft eingegliedert war, so dass die Bildung der Drohverlustrückstellung nicht als „vororganschaftlich verursacht“ beschrieben werden kann. Des Weiteren hätte das Besteuerungsmerkmal „vororganschaftliche Verursachung“ nicht gem. § 12 Abs. 3 S. 1 UmwStG auf die übernehmende T (OG) übertragen werden können²²⁸, weil dies vorausgesetzt hätte, dass die E-GmbH entgegen den vorliegenden Tatbestandsmerkmalen die Rechtsstellung einer Organgesellschaft aufweist. Außerdem führen Umwandlungen von Organgesellschaften als übertragende Gesellschaft generell zur Beendigung der Organschaft.²²⁹

Heerdt vertritt im Unterschied zu *Grube/Behrendt/Heeg* die Ansicht, dass im obigen Beispiel eine außerorganschaftliche Verursachung vorliegt, weil die Bestandsdifferenz auf Ebene der nicht organschaftlich eingegliederten E-GmbH verursacht wurde. Unter der Voraussetzung, dass außerorganschaftliche und vororganschaftliche Verursachung gleichgesetzt wird, sei dementsprechend § 14 Abs. 3 S. 1 KStG anzuwenden.²³⁰

(3) Persönliche Stellungnahme und Ergebnis

Grube/Behrendt/Heeg legen sich in diesem Beispiel auf eine Mehrabführung mit organschaftlicher Verursachung fest. Der erste Kritikpunkt ihrer Argumentationsfolge ist die ablehnende Haltung²³¹ gegenüber der außerorganschaftlichen Mehrabführung.²³²

²²⁵ Heerdt, DStR 2009, 940; Grube/Behrendt/Heeg, GmbHR 2006, 1030.

²²⁶ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 53; Heerdt, DStR 2009, 940, 942; Dötsch/Pung, DK 2008, 156; Dötsch/Witt, DK 2007, 193.

²²⁷ Grube/Behrendt/Heeg, GmbHR 2006, 1032.

²²⁸ Moszka, in: Semler/Stengel, UmwG, Anh. UmwStG, Rdnr. 104, 106; Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG, § 12, Rdnr. 54 ff.; Wisniewski, in: Haritz/Benkert, UmwStG, § 12, Rdnr. 39, 40.

²²⁹ Grube/Behrendt/Heeg, GmbHR 2006, 1031.

²³⁰ Heerdt, DStR 2009, 942.

²³¹ Die Autoren bezeichnen die Drohverlustrückstellung als „stillen Reserven“, die „von außen in die Organschaft hineingetragen wurden“.

Deshalb wird die außerorganschaftliche Verursachung bei der Beurteilung über die Art der Mehrabführung außer Acht gelassen, wodurch sich die Autoren zwischen der vororganschaftlichen oder organschaftlichen Verursachung entscheiden müssen.

Entgegen der Meinung von *Grube/Behrendt/Heeg* ist jedoch die erweiterte Anwendung von § 14 Abs. 3 KStG auf die außerorganschaftliche Mehr- bzw. Minderabführung nach dem Grundgedanken des §§ 14 ff. KStG sinngemäß²³³ und entspricht auch der Ansicht der Finanzverwaltung und des überwiegenden Teils der Literatur.²³⁴

Der zweite Kritikpunkt an der Ansicht von *Grube/Behrendt/Heeg* richtet sich an die Definition über die „vororganschaftliche Verursachung“. Als Maßstab für die Untersuchung über das Vorliegen einer „vororganschaftlichen Verursachung“ wird von den Autoren die organschaftliche Eingliederung der E-GmbH herangezogen. Da die E-GmbH in Bezug auf den Zeitpunkt der Bildung der Drohverlustrückstellung im Nachhinein kein Organschaftsverhältnis eingeht, liegt nach Ansicht von *Grube/Behrendt/Heeg* auch keine „vororganschaftliche Verursachung“ vor. Daraus leiten sie ab, dass in diesem Fall eine organschaftliche Mehrabführung vorliegt.

M.E. ist diese Argumentation abzulehnen, weil bei konsequenter Überprüfung des Sachverhalts nach dem Prinzip von *Grube/Behrendt/Heeg* eine organschaftliche Verursachung ebenfalls nicht vorliegt.²³⁵ Denn für eine organschaftliche Verursachung müsste die E-GmbH vor der Bildung der Drohverlustrückstellung im Jahr 1 bereits organschaftlich eingegliedert sein, was nicht den vorliegenden Tatsachen des Beispiels entspricht.

M.E. ist als Maßstab zur Bestimmung der Art der Mehrabführung das Organschaftsverhältnis zwischen M und T zu nehmen, weil innerhalb dieser Organschaft die Mehrabführung im Jahr 3 anfällt.²³⁶ Diese Korrektur reicht alleine noch nicht aus, um diesen Sachverhalt korrekt bearbeiten zu können. Zusätzlich muss auch die Möglichkeit einer außerorganschaftlichen Verursachung wieder herangezogen werden, um die Lösungsmenge zu komplettieren.

Dies erweist sich in Beispiel 4 als ausschlaggebend, weil m.E. gemäß der Definition im Abschnitt D.I.3.b) im Jahr 3 eine außerorganschaftliche Mehrabführung vorliegt. Denn die Mehrabführung ist auf die Drohverlustrückstellung im Jahr 1 auf Ebene der E-GmbH zurückzuführen, die zu diesem Zeitpunkt nicht in der Organschaft zwischen T und M eingegliedert war.²³⁷

²³² Persönliche gegensätzliche Ansicht dargestellt in: D.I.4.b), c).

²³³ Siehe hierzu Abschnitt D.I.4.b), c).

²³⁴ BMF v. 25.03.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 27; Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 432; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 399l; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 418; Meining, BB 2009, 1447; Dötsch/Pung, DK 2008, 156; Schumann/Kempf, FR 2006, 222. Dazu zweifelnd: Rödder, DStR 2005, 222. A.A. Grube/Behrendt, GmbHR 2005, 1172; Grube/Behrendt/Heeg, GmbHR 2006, 1027.

²³⁵ Heerd, DStR 2009, 942.

²³⁶ GlA. Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 431; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 399k.

²³⁷ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 399l; Heerd, DStR 2009, 942, 945; Schumann/Kempf, FR 2006, 219, 222.

Im Ergebnis handelt es sich hier um eine außerorganschaftliche Mehrabführung, die durch Gleichstellung mit der vororganschaftliche Mehrabführung nach § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG behandelt wird.²³⁸

c) Verursachung auf Ebene der übernehmenden Organgesellschaft

Auf Ebene der übernehmenden Organgesellschaft sind potentielle Mehr- oder Minderabführungen unmittelbar mit dem Übernahmeergebnis verknüpft. Nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG wird das Übernahmeergebnis wie folgt ermittelt:

<p>Wert, mit dem übergegangene Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind (= Saldo aus übergehenden Vermögensgegenständen und Schulden)</p> <p>./. Buchwert der wegfallenden Beteiligung an der übertragenden KapGes</p> <p>./. Kosten für den Vermögensübergang</p> <hr/> <p>= Übernahmegewinn/-verlust</p>

Abbildung 9: Ermittlung des Übernahmegewinns/-verlusts²³⁹

Dieser Übernahmegewinn bzw. -verlust wird bzgl. der handelsrechtlichen Abführungs- und Verlustübernahmeverpflichtung gem. § 291 bzw. § 302 AktG im Rahmen der Organschaft folgendermaßen behandelt:²⁴⁰

- Ein Übernahmegewinn erhöht den abzuführenden Gewinn gem. § 301 AktG, wenn als Gegenleistung der Übernahme des übertragenen Vermögens eigene Anteile ausgegeben wurden. Wenn dagegen die Gegenleistung durch eine Kapitalerhöhung in Form von neuen Anteilen erbracht wird, wirkt sich der Übernahmegewinn nicht ergebniserhöhend aus. Der Übernahmegewinn wird in diesem Fall der Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB) zugeführt.
- Ein Übernahmeverlust mindert das abzuführende handelsrechtliche Jahresergebnis und unterliegt der Verlustübernahme gem. § 302 AktG.

Aufgrund von Vorschriften im UmwStG und im UmwG können sich die handels- und steuerrechtlichen Übernahmeergebnisse auf Ebene der Organgesellschaft aus Bewertungs- oder Zeitgründen unterscheiden und somit zu Mehr- bzw. Minderabführungen führen. Folgende Abbildung soll dies verdeutlichen:

²³⁸ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 53; Dötsch/Witt, DK 2007, 193; Dötsch/Pung, DK 2008, 156; Heerdt, DStR 2009, 940, 942. Zur Gleichbehandlung von außerorganschaftlicher und vororganschaftlicher Mehrabführung: Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 418; Meining, BB 2009, 1447; Dötsch/Pung, DK 2008, 156; Schumann/Kempff, FR 2006, 222; BMF v. 25.03.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 27. Dazu zweifelnd: Rödder, DStR 2005, 222.

²³⁹ Brähler, Umwandlungssteuerrecht (2008), 4. Auflage, S. 255

²⁴⁰ Dötsch, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht (2008), § 3, Rdnr. 243.

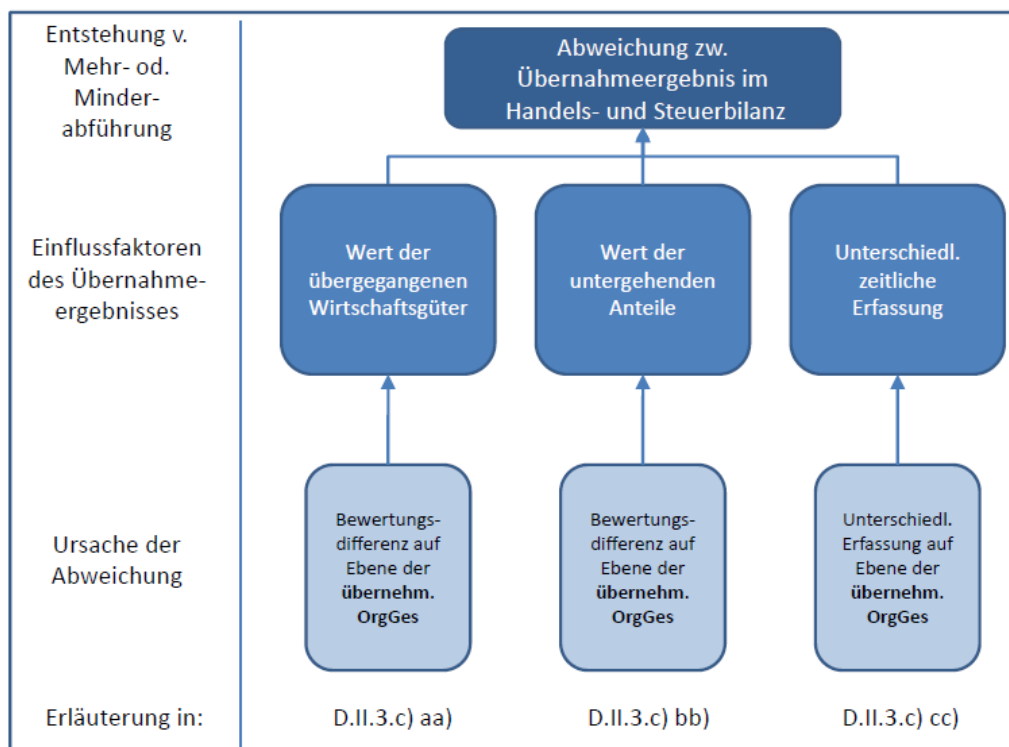


Abbildung 10: Entstehungsmöglichkeiten von Mehr- bzw. Minderabführungen auf Ebene der übernehmende Gesellschaft

aa) Mehr- bzw. Minderabführungen durch Bewertungsdifferenzen der übergegangenen Wirtschaftsgüter auf Ebene der übernehmenden Kapitalgesellschaft

(1) Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte als Ursache

Das Übernahmeergebnis der Organgesellschaft nach § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG wird im Wesentlichen von den Wertansätzen der weggefallenen Beteiligung und den übergegangenen Wirtschaftsgütern bestimmt.²⁴¹ In diesem Abschnitt liegt dabei der Fokus auf den unterschiedlichen Wertansätzen der übergegangenen Wirtschaftsgüter in der Steuer- und Handelsbilanz.

Die übernehmende Mutterorgangesellschaft hat in der Steuerbilanz gem. § 12 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 2 UmwStG die Wertansätze der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Tochterkapitalgesellschaft zu übernehmen.²⁴² Dagegen ist handelsrechtlich die übernehmende Organgesellschaft nicht gezwungen eine Buchwertverknüpfung an die Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft anzusetzen. Der übernehmenden Gesellschaft wird vielmehr ein Bewertungswahlrecht gem. § 24 UmwG eingeräumt, wonach

²⁴¹ Brähler, Umwandlungssteuerrecht (2009), S. 255, 256.

²⁴² Heerdt, DStR 2009, 943; Brähler, Umwandlungssteuerrecht (2008), S. 255, 256; Moszka, in: Semler/Stengler, UmwG, Anh. UmwStG, Rdnr. 84.

das übernommene Vermögen entweder mit den Buchwerten der Schlussbilanz oder mit den Anschaffungskosten i.S.d. §§ 253 Abs. 1, 255 HGB angesetzt werden kann.²⁴³

Wenn sich die übernehmende Organgesellschaft handelsrechtlich für die Buchwertverknüpfung nach § 24 UmwG entscheidet, liegt handelsrechtlich und ebenso auch steuerrechtlich nach § 12 Abs. 1 UmwStG die Buchwertverknüpfung zur jeweiligen Schlussbilanz vor. Aber daraus kann nicht abgeleitet werden, dass die Wertansätze der Wirtschaftsgüter und entsprechend das Übernahmeergebnis in Handels- und Steuerbilanz übereinstimmen. Zum einen gibt es grundlegende Ansatz- und Bewertungsdifferenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz und zum anderen können in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft gem. § 11 Abs. 1, 2 UmwStG die Wirtschaftsgüter über Buchwert angesetzt werden, wohingegen die Werte der Wirtschaftsgüter in der handelsrechtlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft gem. § 17 Abs. 2 S. 2 UmwG mit den Werten der handelsrechtlichen Jahresbilanz übereinstimmen müssen.²⁴⁴

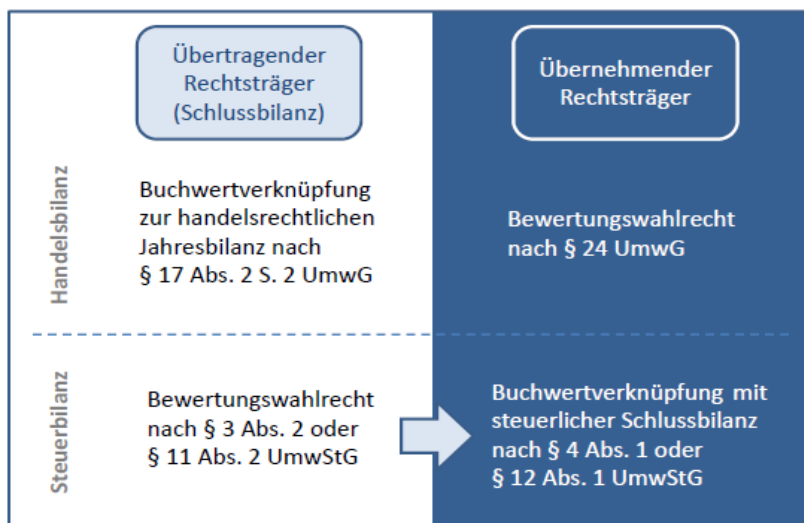


Abbildung 11: Bewertungsansätze beim übertragenden und übernehmenden Rechtsträger

Aber ganz entscheidend weichen die Übernahmeergebnisse in der Steuer- und Handelsbilanz voneinander ab, wenn gem. § 24 UmwG im Gegensatz zur Steuerbilanz nicht der Buchwert der Schlussbilanz in die Handelsbilanz übernommen wird, sondern die Anschaffungskosten i.S.d. §§ 253 Abs. 1, 255 HGB angesetzt werden.²⁴⁵ Dies führt zu einem höheren Übernahmeergebnis in Handelsbilanz im Vergleich zur Steuerbilanz.

(2) Diskussion in der Literatur (Meining)

Meining sieht in diesem Fall keine Mehrabführung nach § 14 KStG.²⁴⁶ Er geht dabei vom folgenden idealtypischen Fall aus:

²⁴³ Brähler, Umwandlungssteuerrecht (2009), S. 49, 50.

²⁴⁴ Vgl. Widmann, in: Widmann/Mayer, UmwG, § 24, Rdnr. 503.

²⁴⁵ Moszka, in: Semler/Stengler, UmwG, § 24, Rdnr. 22-31; Priester, in: Lutter/Winter, UmwG, § 24, Rdnr. 32-42; Frotscher, in: Frotscher/Maas, UmwStG, § 12, Rdnr. 10.

²⁴⁶ Meining, BB 2009, 1447, 1448.

Beispiel 5:²⁴⁷

T (OG) hält 100% der Anteile an der E-GmbH. Der Buchwert der Anteile an der E-GmbH beträgt 100. E-GmbH wird auf T (OG) verschmolzen. Der Buchwert der übernommenen Wirtschaftsgüter in der handelsrechtlichen und steuerlichen Schlussbilanz beträgt 10. In der Handelsbilanz von T (OG) werden die übernommenen Wirtschaftsgüter nicht mit den Buchwerten der Schlussbilanz angesetzt, sondern gem. § 24 UmwG mit den Anschaffungskosten nach § 253 Abs. 1, § 255 HGB von 100. In der Steuerbilanz werden die Buchwerte der Schlussbilanz von 10 fortgeführt.

Handelsrechtlich ergibt sich ein Übernahmeergebnis von 0. Steuerlich entsteht ein Übernahmeverlust von 90. Da jedoch der Übernahmeverlust nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG außer Ansatz bleibt, ergibt sich weder ein abzuführender Gewinn noch ein steuerliches Einkommen, das dem Organträger zugerechnet wird.

Eine Mehr- oder Minderabführung wäre gemäß ihrem Sinn und Zweck der Gewährleistung der Einmalbesteuerung nur angebracht, wenn die Besteuerung des steuerlichen Einkommens des Organträgers von der Veränderung der handelsrechtlichen Leistungsfähigkeit abweicht.²⁴⁸ Eine solche Abweichung sei jedoch in diesem Fall nicht gegeben, weil der steuerliche Übernahmeverlust außer Ansatz bleibt und das handelsrechtliche Übernahmeergebnis 0 ergibt. Somit trage die Besteuerung auf Ebene des Organträgers der aufgrund der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme eingetretenen Veränderung der Leistungsfähigkeit Rechnung. Deshalb sei eine Mehr- oder Minderabführung in diesem Fall nicht vertretbar.²⁴⁹

(3) Persönliche Stellungnahme zu Meinung

Nach Ansicht *Meinings* stehe die Besteuerung des steuerlichen Einkommens auf Ebene des Organträgers mit der Veränderung der handelsrechtlichen Leistungsfähigkeit im Einklang. Daher sei auch keine Mehrabführung im obigen Beispiel angebracht.

Das „Leistungsfähigkeitsprinzip“, auf das sich *Meining* bezieht, gilt als „Primärgrundsatz des Steuerrechts“.²⁵⁰ Im Umwandlungssteuergesetz werden nach diesem „Primärgrundsatz“ stille Reserven beim Übergang auf andere Rechtssubjekte besteuert.²⁵¹ Jedoch ist im Rahmen der Umwandlungsbesteuerung durch das Markteinkommensprinzip und das Übermaßverbot auch gerechtfertigt, dieses Grundprinzip zu durchbrechen bzw. einzuschränken, wenn die zukünftige Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist.²⁵² Eine Sicherung der stillen Reserven beim Empfänger wird durch das Prinzip der steuerlichen Buchwertverknüpfung sichergestellt.²⁵³ Durch dieses Prinzip wird die Substanzbesteuerung vermieden und zugleich wird das Leistungsfähigkeitsprinzip dahingehend modifiziert („modifiziertes Leistungsfähigkeitsprinzip“), dass die

²⁴⁷ In Anlehnung an das Beispiel in: *Meining*, BB 2009, 1447.

²⁴⁸ *Meining*, BB 2009, 1447.

²⁴⁹ *Meining*, BB 2009, 1447, 1448.

²⁵⁰ *Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht (2010)*, S. 89 (§ 4, Rdnr. 83).

²⁵¹ *Montag*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht (2010)*, § 18, Rdnr. 453.

²⁵² *Montag*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht (2010)*, § 18, Rdnr. 453; *Rödter*, in: *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG 2008*, Rdnr. 1 ff.

²⁵³ *Hey*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht (2010)*, § 17, Rdnr. 203; *Jacobs*, *Unternehmensbesteuerung und Rechtsform (2009)*, S. 469; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas, UmwStG*, § 12, Rdnr. 7.

Besteuerung nicht bei Übergang der stillen Reserven erfolgt, sondern erst bei der Realisierung der stillen Reserven durch Liquidationsvorgänge.²⁵⁴

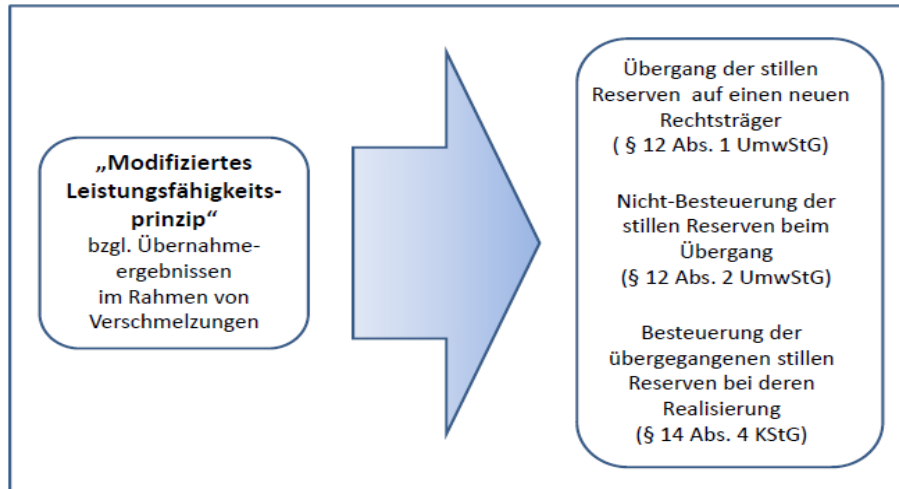


Abbildung 12: Modifiziertes Leistungsfähigkeitsprinzip in Bezug auf Übernahmeergebnisse

Die Anwendung des modifizierten Leistungsfähigkeitsprinzips auf das Beispiel von *Meining* kann im Wesentlichen in drei Schritten beschrieben werden.

Als erstes erfolgt der Übergang der stillen Reserven von der E-GmbH auf T (OG) durch die steuerliche Buchwertverknüpfung nach § 12 Abs. 1 UmwStG. Die stillen Reserven sind dabei die in der Steuerbilanz niedriger bewerteten Wirtschaftsgüter im Vergleich zur Handelsbilanz, in der die stillen Reserven durch Bewertungsansatz mit Anschaffungskosten bereits realisiert sind.²⁵⁵

Im zweiten Schritt erfolgt die Nicht-Besteuerung der stillen Reserven beim Übergang, was durch § 12 Abs. 2 UmwStG erreicht wird. Denn nach dieser Vorschrift bleiben Übernahmeergebnisse außer Ansatz²⁵⁶ und werden demnach nicht besteuert.²⁵⁷ Nur die Übernahmegewinne stellen dabei eine Sonderform der Dividenden-, Liquidations- bzw. Veräußerungsbesteuerung gem. § 12 Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 8b KStG dar,

²⁵⁴ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (2010), § 17, Rdnr. 220.

²⁵⁵ Vgl. Frotscher, in: Frotscher/Maas, UmwStG, § 12, Rdnr. 30.

²⁵⁶ Die Frage nach der Anwendung des § 8b KStG auf den Begriff „Gewinn“ in § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG wird in der Literatur unterschiedlich beantwortet. Nach Benecke/Schnitger und Frotscher umfasst der Begriff „Gewinn“ den „Gewinn und Verlust“. Dagegen sehen Dötsch, Rödter, Schießl und Gosch nur den Gewinn entsprechend dem Wortlaut umfasst. Frotscher erklärt, dass § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG mit dem Verweis auf § 8b KStG lediglich als Einschränkung des § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG fingiert. Da unter diesem einleuchtenden Aspekt der § 8b KStG nur auf einen Gewinn seine einschränkende Wirkung (nicht abziehbare Betriebsausgaben i.H.v. 5%) entfaltet, ist m.E. der Auslegung nach Dötsch und Rödter zuzustimmen

²⁵⁷ Schießl, in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 12, Rdnr. 267.37.

wonach 5% als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten.²⁵⁸ Übernahmeverluste wie im Fall von *Meining* bleiben komplett außer Ansatz.

Im dritten und letzten Schritt erfolgt die Besteuerung der stillen Reserven bei ihrer Realisierung. Die Realisierung der stillen Reserven wird entweder durch den Verkauf der entsprechenden Wirtschaftsgüter oder durch den Verkauf der Organbeteiligung durch den Organträger anhand den steuerlichen Ausgleichsposten im Rahmen der organschaftlichen Mehr- oder Minderabführung gem. § 14 Abs. 4 KStG erreicht.²⁵⁹

M.E. begeht *Meining* zunächst den Fehler, dass er versucht die Frage nach der Mehrabführung lediglich auf Ebene der Nicht-Besteuerung der stillen Reserven zu beantworten. Er betrachtet jedoch nicht das gesamte Spektrum des „modifizierten Leistungsfähigkeitsprinzips“. Mit anderen Worten setzt *Meining* seine Überlegungen über die Mehrabführung nicht bis auf die Situation fort, in der die stillen Reserven realisiert und besteuert werden. Denn erst in dieser Situation kommt die Bedeutung der Mehr- oder Minderabführung zum Vorschein, dass nämlich eine Nicht- oder Doppelbesteuerung vermieden werden soll. Nach *Meining* sei aber bereits im zweiten Schritt die Gefahr einer Nicht-Besteuerung auszuschließen, weil aufgrund von § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG der Übernahmeverlust außer Ansatz bleibt. Die Regelung in § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG ist jedoch keine endgültige Nicht-Besteuerungsvorschrift, sondern dient der vorübergehenden Vermeidung der Besteuerung von stillen Reserven bis zu deren Realisierung.²⁶⁰

Zusätzlich vergleicht *Meining* das steuerliche Einkommen, das um den Übernahmeverlust außerbilanziell korrigiert ist, mit der handelsrechtlichen Gewinnabführung, die im Beispiel beide identisch 0 ergeben. Als Maßstab für die Beurteilung einer Mehr- oder Minderabführung dient jedoch das Vergleichspaar „Vermögensänderung lt. Steuerbilanz“ und „handelsrechtliche Gewinnabführung“.²⁶¹ Die Vermögensänderung lt. Steuerbilanz beträgt entsprechend dem Übernahmeverlust 90 und die handelsrechtliche Gewinnabführung beläuft sich auf 0. Da die Mehr- bzw. Minderabführung eine rein rechnerische Größe ist, können auch negative Werte verglichen werden. Das Handelsbilanzergebnis übersteigt somit das Steuerbilanzergebnis um 90.

M.E. liegt daher eine Mehrabführung in Höhe von 90 vor. Aus diesem Grund ist die Ansicht *Meinings*, dass keine Mehrabführung gem. § 14 KStG vorliegt, abzulehnen.

(4) Diskussion in der Literatur (Dötsch/Pung und Heerdt)

Dötsch/Pung und *Heerdt* positionieren sich ebenfalls zugunsten einer Mehrabführung. Aber die Autoren gehen unterschiedliche Wege bzgl. der Frage, welche Art von Mehrabführung in diesem Beispiel vorliegt.

Dötsch/Pung vertreten die Ansicht, dass eine außerorganschaftliche Mehrabführung vorliegt, weil der Grund für das höhere handelsrechtliche Übernahmeergebnis im höheren Wertansatz für die Wirtschaftsgüter liegt,

²⁵⁸ Brähler, *Umwandlungssteuerrecht* (2009), S. 148; Benecke/Schnitger, *IStr* 2007, 22, 26; Frotscher, in: Frotscher/Maas, *UmwStG*, § 12, Rdnr. 40;

Dötsch, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, *UmwStG*, § 12, Rdnr. 37; Rödder, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, *UmwStG*, § 12, Rdnr. 93;

Schießl, in: Widmann/Mayer, *UmwStG*, § 12, Rdnr. 276.35; Gosch, in: Gosch, *KStG*, § 14, Rdnr. 72d.

²⁵⁹ Erle, in: Erle/Sauter, *KStG*, § 14, Rdnr. 297, 298, 299.

²⁶⁰ Vgl. Schießl, in: Widmann/Mayer, *UmwStG*, § 12, Rdnr. 267.14.

²⁶¹ Dötsch/Pung, *DK* 2008, 156.

die von außerhalb dem Organkreis zugeführt wurden.²⁶² Dementsprechend liegen nach *Dötsch/Pung* ein Anwendungsfall des § 14 Abs. 3 KStG vor.²⁶³

Heerdt behandelt diesen Fall dagegen als organschaftliche Mehrabführung gem. § 14 Abs. 4 KStG, weil eine Besteuerung der steuerlich noch behafteten stillen Reserven ausschließlich auf Ebene des Organträgers in organschaftlicher Zeit erfolgen würde.²⁶⁴

(5) Abschließende persönliche Stellungnahme und Ergebnis

Die Ursache der Mehrabführung (der handelsrechtliche Bewertungsansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter gem. § 24 UmwG mit den Anschaffungskosten nach § 253 Abs. 1, § 255 HGB) entstand in organschaftlicher Zeit, weshalb keine vororganschaftliche Mehrabführung vorliegen kann. Zusätzlich fehlt bei der Mehrabführung im Beispiel die typische Eigenschaft einer vororganschaftlichen Verursachung. Die Mehrabführung ist nämlich kein Umkehreffekt eines höheren Steuerbilanzergebnisses auf Ebene von T, das auch von T versteuert wurde, als sie organschaftlich noch nicht eingebunden war (Zwei-Ebenen-Besteuerung).²⁶⁵

Eine außerorganschaftliche Mehrabführung ist ebenfalls abzulehnen. Die Wirtschaftsgüter, deren unterschiedliche Bewertung nach Handels- und Steuerbilanz zu einer Mehrabführung führen, werden von außen zugeführt.²⁶⁶ Aber entscheidend für eine außerorganschaftliche Mehrabführung sind nicht die von außerhalb der Organschaft zugeführten Wirtschaftsgüter, sondern die Bewertungsunterschiede dieser Wirtschaftsgüter auf Ebene einer Gesellschaft, die außerhalb der entsprechenden Organschaft liegt. Dies ist im Beispiel nicht der Fall, weil die unterschiedliche Bewertung der Wirtschaftsgüter auf Ebene der T (OG) durchgeführt wird und diese organschaftlich eingegliedert ist.²⁶⁷

So ist zuletzt die verbleibende Möglichkeit einer organschaftlichen Mehrabführung zu untersuchen. Wie bereits oben erwähnt wurde, ist der Bewertungsunterschied auf Ebene der Organgesellschaft in organschaftlicher Zeit der ausschlaggebende Grund für die Mehrabführung. Folgende Ausführung zeigt, dass die organschaftliche Mehrabführung und daraus resultierend die Bildung des passiven Ausgleichspostens bei der M (OT) zu angemessenen Ergebnissen bei Veräußerung der übernommenen Wirtschaftsgüter und bei Veräußerung der Organbeteiligung führt.²⁶⁸

Wenn die T (OG) nach ihrer Verschmelzung die übernommenen Wirtschaftsgüter mit dem Zeitwert veräußert, ergibt sich daraus ein steuerlicher Veräußerungserlös, der genau um den Wert der vorherigen Mehrabführung von 90 höher liegt als der handelsrechtliche Veräußerungserlös. Es liegt eine organschaftliche

²⁶² Dötsch/Pung, DK 2008, 156.

²⁶³ Dötsch/Pung, DK 2008, 156.

²⁶⁴ Heerdt, DStR 2009, 938, 943.

²⁶⁵ Heerdt, DStR 2009, 938, 943; Grube/Behrendt, GmbHR 2005, 1177; Romani/Maier, DStR 2000, 1944.

²⁶⁶ Dötsch/Pung, DK 2008, 156

²⁶⁷ In Anlehnung an: Heerdt, DStR 2009, 943.

²⁶⁸ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rdnr. 491; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14, Rdnr. 417.

Minderabführung i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG vor.²⁶⁹ Der vorher gebildete passive Ausgleichsposten i.H.v. 90 ist aufgrund des Veräußerungsvorgangs wieder aufzulösen.

Wenn M (OT) seine Beteiligung an T (OG) veräußert, so ist der passive Ausgleichsposten i.H.v. 90 gewinnerhöhend aufzulösen. Dadurch wird der Tatsache Rechnung getragen, dass die stillen Reserven von 90 durch den Verkauf der Organbeteiligung nun auch steuerlich aufgedeckt werden. Die stillen Reserven unterliegen somit erstmalig ihrer Besteuerung nach KStG.

Demnach führt die hypothetische Behandlung dieses Beispiels als organschaftliche Mehrabführung i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG zu zweckmäßigen Ergebnissen. Also zu Ergebnissen, welche die Einmalbesteuerung der stillen Reserven sicherstellen. Außerdem liegt der Zeitpunkt des Bewertungsunterschied auf Ebene der T (OG) in organschaftlicher Zeit, so dass in der Gesamtauswertung m.E. alle Punkte für eine organschaftliche Mehrabführung gem. § 14 Abs. 4 KStG in Folge von § 24 UmwG und § 11 Abs. 2 i.V.m. § 12 Abs. 1 UmwStG sprechen.²⁷⁰

bb) Mehr- bzw. Minderabführungen durch Bewertungsdifferenzen der untergehenden Anteile auf Ebene der übernehmenden Kapitalgesellschaft

Auf Ebene der übernehmenden Kapitalgesellschaft kann das handelsrechtliche und steuerliche Übernahmeergebnis neben den übergegangenen Wirtschaftsgütern auch von den untergehenden Anteilen beeinflusst werden.²⁷¹ Um die Auswirkungen einer unterschiedlichen Bewertung der untergehenden Anteile deutlich hervorzuheben, wird an dieser Stelle vorausgesetzt, dass die Werte der übergegangenen Wirtschaftsgüter in Handels- und Steuerbilanz gleich sind, so dass sich Unterschiede beim Übernahmeergebnis nur aufgrund der untergehenden Anteile ergeben können.

(6) Ausgangslage

Beispiel 6:²⁷²

T-GmbH ist Muttergesellschaft der E-GmbH und gleichzeitig auch Organgesellschaft der M-GmbH (OT).

Im Jahr 1 tätigt die T-GmbH (OG) in der Handelsbilanz eine außerplanmäßige Abschreibung auf die Beteiligung an der E-GmbH i.H.v. 50 aufgrund einer vorübergehenden Wertminderung. In der Steuerbilanz ist eine Teilwertabschreibung nicht möglich.

Im Jahr 2 wird die E-GmbH auf die T-GmbH (OG) verschmolzen. Der handelsbilanzielle Übergewinn liegt um 50 höher als der steuerbilanzielle Übergewinn, weil die untergehenden Anteile im Jahr 1 in der Handelsbilanz außerplanmäßig abgeschrieben wurden.

²⁶⁹ A.A. Meinung, BB 2009, 1447.

²⁷⁰ Meinung, BB 2009, 1447; Vgl. Dötsch/Pung, DK 2008, 156.

²⁷¹ Brähler, Umwandlungssteuerrecht (2008), 4. Auflage, S. 256

²⁷² In Anlehnung an: Heerdt, DStR 2009, 942.

In Beispiel 6 wird der Fall geschildert, dass bei der T-GmbH eine voraussichtlich nur vorübergehende Wertminderung der Beteiligung an der E-GmbH vorliegt.²⁷³ Wenn diese Beteiligung dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist, gilt für diese das „strenge Niederstwertprinzip“, so dass bei einer nur vorübergehenden Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung gem. § 253 Abs. 4 S. 1 HGB zu tätigen ist.²⁷⁴ Steuerrechtlich ist eine Teilwertabschreibung auf voraussichtlich nur vorübergehende Wertminderungen nicht zulässig. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG legt als Voraussetzung einer Teilwertabschreibung fest, dass eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung vorliegen muss.²⁷⁵ Daraus resultiert bei Verschmelzung der E-GmbH auf die T-GmbH ein höheres Übernahmeergebnis in der Handelsbilanz als in der Steuerbilanz. Unübersehbar liegt im obigen Beispiel eine Mehrabführung i.H.v. 50 vor.²⁷⁶ Es bleibt zu klären, um welche Art von Mehrabführung es sich hier handelt.

(7) Persönliche Stellungnahme in Anlehnung an Heerdt

Die Mehrabführung entsteht auf Ebene der T-GmbH, die durchgehend organschaftlich in die M-GmbH eingegliedert ist. Des Weiteren ist die Wertkorrektur auf die Beteiligung an der E-GmbH in der Handelsbilanz weder auf ein Vermögen bezogen, das außerhalb der Organschaft liegt, noch wird die Wertkorrektur auf der Ebene einer nicht organschaftlich eingegliederten Gesellschaft (E-GmbH) durchgeführt. Außerdem spricht gegen eine vor- und außerorganschaftliche Mehrabführung, dass die sog. „Zwei-Ebenen-Besteuerung“²⁷⁷ fehlt, weil die Mehrabführung allein auf Ebene der Organgesellschaft (T-GmbH) entsteht und somit nur vom Organträger (M-GmbH) versteuert wird. Eine vororganschaftliche und außerorganschaftliche Mehrabführung ist daher nicht in Betracht zu ziehen.

Die vorliegende „Ein-Ebenen-Besteuerung“²⁷⁸ ist wiederum typisierend für eine organschaftliche Mehrabführung. Demnach wäre bei der M-GmbH (OT) ein passiver Ausgleichsposten zu bilden. Dieser dient zur Auflösung des zuvor gebildeten aktiven Ausgleichspostens. Dieser aktive Ausgleichsposten wurde im Jahr 1 gebildet, weil die nur handelsrechtlich durchgeführte außerplanmäßige Abschreibung bei der T-GmbH als Aufwand verbucht wurde und somit nur das Handelsbilanzergebnis verringerte. Daraus ergab sich eine organschaftliche Minderabführung, wofür ein aktiver Ausgleichsposten gebildet wurde.²⁷⁹

Im Ergebnis entstehen durch ausschließlich handelsrechtlich zu tätige Wertminderungen auf Beteiligungen an der E-GmbH und die anschließende Verschmelzung auf ihre Mutterorgangesellschaft T-GmbH organschaftliche Minder- und Mehrabführungen gem. § 14 Abs. 4 KStG, die sich im Resultat gegenseitig aufheben.

²⁷³ Heerdt, DStR 2009, 942.

²⁷⁴ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (2010), § 17, Rdnr. 170; Morck, in: Koller/Roth/Morck, HGB, § 253, Rdnr. 10.

²⁷⁵ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (2010), § 17, Rdnr. 170; Glanegger, in: Schmidt, EStG, § 6, Rdnr. 217, 218; Fischer, in: Kirchhof, EStG, § 6, Rdnr. 107.

²⁷⁶ Heerdt, DStR 2009, 943.

²⁷⁷ Schumacher, DStR 2006, 310, 311; Schumann/Kempf, FR 2006, 219, 222; Heerdt, DStR 2009, 938, 943.

²⁷⁸ Heerdt, DStR 2009, 938, 943.

²⁷⁹ Heerdt, DStR 2009, 938, 943.

cc) Mehr- oder Minderabführung durch abweichende zeitliche Erfassung des Übernahmeergebnisses im Steuer- und Handelsrecht

(1) Ausgangslage

Entstehungsgründe für Mehr- oder Minderabführung können neben Bewertungsunterschiede zwischen Steuer- und Handelsbilanz auch Unterschiede in der zeitlichen Erfassung von Übernahmeergebnissen sein.

Beispiel 7:²⁸⁰

T-GmbH ist Muttergesellschaft der E-GmbH und gleichzeitig auch Organgesellschaft der M-GmbH (OG).

Am 1.1.2008 (0 Uhr) wird die E-GmbH auf die T-GmbH verschmolzen. Die T-GmbH erzielt einen steuerbilanziellen Übernahmegewinn von 100. Auch handelsbilanziell beträgt der Verschmelzungsgewinn 100. Das Wirtschaftsjahr der beteiligten Gesellschaften entspricht dem Kalenderjahr.

Wenn als Verschmelzungstichtag der erste Tag (0 Uhr) eines neuen Wirtschaftsjahres gewählt wird und der Handelsregistereintrag mitten im neuen Geschäftsjahr folgt, hat dies zur Folge, dass zwar der handelsrechtliche Übertragungstichtag auf das neue Wirtschaftsjahr fällt²⁸¹, aber der steuerliche Übertragungstichtag noch auf das alte Wirtschaftsjahr nach § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG.²⁸² Aus diesem Grund wird das Übernahmeergebnis steuer- und handelsrechtlich in jeweils verschiedenen Wirtschaftsjahren erfasst. Das bedeutet für das Wirtschaftsjahr 2008 eine Minderabführung i.H.v. 100 und entsprechend für das Wirtschaftsjahr 2009 eine Mehrabführung i.H.v. 100.²⁸³

(2) Diskussion in der Literatur

An dieser Stelle muss nun unterschieden werden, ob es sich hier um eine Mehr- bzw. Minderabführung im Sinne des § 14 Abs. 3 KStG oder im Sinne des § 14 Abs. 4 KStG handelt. *Meining*²⁸⁴ und *Heerdt*²⁸⁵ befürworten eine organschaftliche Mehr- bzw. Minderabführung gem. § 14 Abs. 4 KStG. *Meining* begründet seine Auffassung mit der Abweichung, die vorschriftsmäßigen Ursprungs ist. Dabei handele es sich um die Vorschriften gem. § 2 Abs. 1 UmwStG, § 5 Abs. 1 Nr. 6 und § 17 UmwG.²⁸⁶ Der Zeitpunkt der Verursachung liege sowohl für die übernehmende Organgesellschaft als auch für ihren Organträger in organschaftlicher Zeit, womit eine vororganschaftliche Verursachung ausscheide.²⁸⁷ Da die unterschiedliche zeitliche Erfassung

²⁸⁰ In Anlehnung an: Heerdt, DStR 2009, 944.

²⁸¹ Handelsrechtlich entsteht ein Verschmelzungsgewinn mit der Eintragung ins Handelsregister. Siehe hierzu: Heerdt, DStR 2009, 944; Dötsch/Pung, DK 2008, 150, 156; Grube/Behrendt, GmbHR 2005, 1172, 1178; Suchanek, INF 2005, 21, 24.

²⁸² Heerdt, DStR 2009, 944.

²⁸³ Meining, BB 2009, 1446; Heerdt, DStR 2009, 944; Dötsch/Pung, DK 2008, 156.

²⁸⁴ Meining, BB 2009, 1446.

²⁸⁵ Heerdt, DStR 2009, 944.

²⁸⁶ Meining, BB 2009, 1446.

²⁸⁷ Meining, BB 2009, 1446; Heerdt, DStR 2009, 944.

nur auf Ebene der übernehmenden Organgesellschaft eintritt, sei eine außerorganschaftliche Mehr- oder Minderabführung ebenfalls nicht in Betracht zu ziehen.

Bei der Beantwortung der Frage, welche Art von Mehr- bzw. Minderabführung vorliegt, ist nach Ansicht von *Meining* die vorschriftsbedingte unterschiedliche zeitliche Erfassung des Übernahmeergebnisses in organschaftlicher Zeit entscheidend, so dass sich nach dieser Argumentation eine organschaftliche Mehr- bzw. Minderabführung i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG ergibt.²⁸⁸

Eine andere Ansicht wird von *Dötsch* vertreten.²⁸⁹ Demnach sei eine Mehr- bzw. Minderabführung durch das von außerhalb der Organschaft zugeführte Vermögen verursacht. Die höhere Bewertung dieses Vermögens im Vergleich zum untergehenden Anteil an der übertragenden Gesellschaft führe zu einem Übernahmegewinn bei der Organgesellschaft, der in der Handels- und Steuerbilanz jeweils im alten und neuen Jahr unterschiedlich erfasst wird.²⁹⁰ Durch den Fokus auf das von außerhalb zugeführte Vermögen, sei es nicht bedeutend, ob zum Zeitpunkt der Verschmelzung ein Organschaftsverhältnis bestanden hat oder nicht.²⁹¹ Im Resultat handele es sich in diesem Fall nicht um eine organschaftliche Mehr- bzw. Minderabführung i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG, sondern um eine außerorganschaftliche Mehr- bzw. Minderabführung, die wie eine vororganschaftliche Mehr- bzw. Minderabführung i.S.d. § 14 Abs. 3 KStG behandelt wird.²⁹²

Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung ergibt sich m.E. aus der unterschiedlichen Identifizierung der Verursachung der Mehr- bzw. Minderabführung. Wie bereits an vorheriger Stelle erwähnt wurde, sieht *Meining* die unterschiedliche zeitliche Erfassung des Übernahmegewinns als Verursachung, aber *Dötsch* das von außen zugeführte Vermögen mit höherem Wert als die untergehenden Anteile.

(3) Persönliche Meinung & Ergebnis

Wie bereits in den vorherigen Beispielen verdeutlicht wurde, ist eine außerorganschaftliche Mehr- oder Minderabführung nur zu befürworten, wenn von außerhalb der Organschaft Vermögen der Organgesellschaft zugeführt wird und das Vermögen bereits auf Ebene einer Gesellschaft, die nicht organschaftlich eingegliedert ist, in Steuer- und Handelsbilanz unterschiedlich bewertet wurde.²⁹³ In diesem Beispiel wird zwar Vermögen von außerhalb der Organschaft der T-GmbH (OG) zugeführt, aber die Ursache für die Abweichung der unterschiedlichen Übernahmegewinne in Handels- und Steuerbilanz ist keine Bewertungsdifferenz auf Ebene der organschaftlich nicht eingegliederten E-GmbH. M.E. scheidet aus diesem

²⁸⁸ *Meining*, BB 2009, 1446.

²⁸⁹ *Dötsch*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 52; *Dötsch/Witt*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, KStG, § 14, Rdnr. 432; *Dötsch/Witt*, DK 2008, 150, 156.

²⁹⁰ *Schumann/Kempf*, FR 2006, 222; *Dötsch/Pung*, DK 2008, 156.

²⁹¹ *Dötsch*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 52; *Dötsch/Witt*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, KStG, § 14, Rdnr. 432.

²⁹² *BMF v. 25.03.1998*, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 27; *Dötsch/Witt*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, KStG, § 14, Rdnr. 432; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, KStG, § 14, Rdnr. 399; *Neumann*, in: *Gosch*, KStG, § 14, Rdnr. 418; *Meining*, BB 2009, 1447; *Dötsch/Pung*, DK 2008, 156; *Schumann/Kempf*, FR 2006, 222. Dazu zweifelnd: *Rödter*, DStR 2005, 222. A.A. *Grube/Behrendt*, GmbHR 2005, 1172; *Grube/Behrendt/Heeg*, GmbHR 2006, 1027.

²⁹³ In Anlehnung an die Definition einer „außerorganschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführung“. Siehe hierzu: *Heerdt*, DStR 2009, 942.

Grund eine außerorganschaftliche Mehr- und Minderabführung aus, wodurch gleichzeitig auch die Ansicht von *Dötsch* zurückgewiesen wird.

In Anbetracht der besonderen Konstellation, dass der Verschmelzungstichtag auf den ersten Tag eines neuen Wirtschaftsjahres fällt, liegt der Schwerpunkt unverkennbar auf dem Faktor „Zeit“.

Die unterschiedliche zeitliche Erfassung des Übernahmegewinns in Steuer- und Handelsbilanz auf Ebene der Organgesellschaft (T-GmbH) ist m.E. auch die Ursache für die Entstehung der Minder- und Mehrabführung. Deshalb ist der Auffassung *Meinings* zu folgen und eine organschaftliche Mehr- bzw. Minderabführung i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG zu befürworten, die aus der unterschiedlichen zeitlichen Erfassung durch § 2 Abs. 1 UmwStG und § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG und § 17 UmwG resultiert.

E. Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf bestehende Ausgleichsposten beim Organträger

I. Allgemeines

Nach § 14 Abs. 4 S. 5 KStG wird die Umwandlung der Organgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person der Beteiligungsveräußerung gleichgestellt. Daher bewirken die genannten Umwandlungsfälle der Organgesellschaft die Auflösung von passiven und aktiven Ausgleichsposten beim Organträger.²⁹⁴

Für andere Umwandlungsfälle beinhaltet § 14 Abs. 4 S. 5 KStG keine explizite Regelung. Dennoch wird in den folgenden Abschnitten auch auf solche Fälle auf Basis der Literaturmeinung eingegangen.

II. Umwandlungsvorgänge auf Ebene des Organträgers

1. Übertragung oder Auflösung von Ausgleichsposten

Die Frage nach der Übertragung oder Fortführung der Beteiligung entscheidet sich nach dem Bewertungsansatz der Wirtschaftsgüter beim übertragenden OT.

Bei Umwandlungsvorgängen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung, Spaltung) sind hinsichtlich des Bewertungsansatzes der übertragenden Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz zwei Fälle zu unterscheiden:

1. Werden Wirtschaftsgüter des OT mit dem Buchwertansatz gem. §§ 3 Abs. 2, 11 Abs. 2 UmwStG auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen, werden mit ihr auch die in der Steuerbilanz des OT ausgewiesenen Ausgleichsposten dem übernehmenden Rechtsträger übertragen.²⁹⁵
2. Wenn der übertragende OT die Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert gem. §§ 3 Abs. 1, 11 Abs. 1 UmwStG ansetzt, werden die Ausgleichsposten des OT bzgl. des Übertragungsgewinns gewinnerhöhend bzw. gewinnmindernd aufgelöst.²⁹⁶

²⁹⁴ Frotscher, in: Frotscher/Maas, § 14, Rdnr. 336.

²⁹⁵ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 57, 58; Frotscher, in: Frotscher/Maas, § 14, Rdnr. 336.

²⁹⁶ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 57, 58.

2. Zuordnungsprinzip der Ausgleichsposten unter Buchwertansatz (§§ 3 Abs. 2, 11 Abs. 2 UmwStG) bei Spaltung des Organträgers

a) Diskussion in der Literatur

Bei der Übertragung der Ausgleichsposten bei Buchwertansatz (§§ 3 Abs. 2, 11 Abs. 2 UmwStG) stellt sich wiederum die Frage nach der Zuordnung der Ausgleichsposten in Spaltungsfällen. Hierzu gibt es in der Literatur zwei verschiedene Prinzipien.

Diese sollen im folgenden Beispiel verdeutlicht werden:

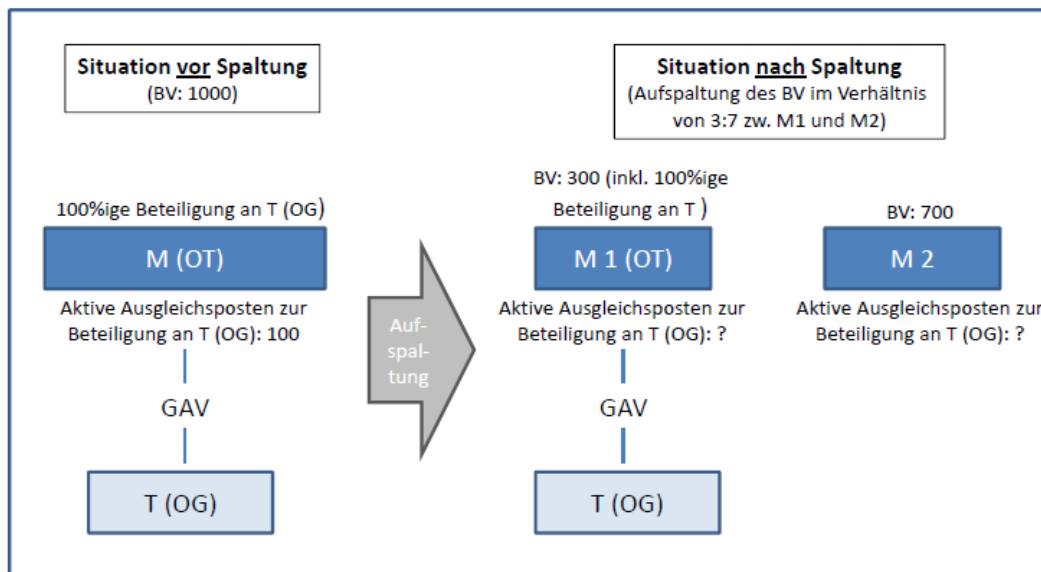


Abbildung 13: Beispiel zur Zuordnung von Ausgleichsposten in Spaltungsfällen

Nach *Dötsch*²⁹⁷ und *Frotscher*²⁹⁸ werden die Ausgleichsposten zur Organbeteiligung bei der Aufspaltung des Organträgers dem gleichen Rechtsträger zugeordnet wie die Beteiligung.²⁹⁹ Die Ausgleichsposten werden nicht anhand eines Aufteilungsschlüssels aufgespalten.³⁰⁰ Die Zuordnung der Ausgleichsposten analog zur Organbeteiligung führt im obigen Beispiel zum Ergebnis, dass M1 die aktiven Ausgleichsposten i.H.v. 100 übertragen bekommt.

Demgegenüber vertritt *Widmann* die Ansicht, dass in Aufspaltungsfällen die Ausgleichsposten analog zum Übertragungsverhältnis des Betriebsvermögens auf die übernehmenden Rechtsträger aufzuteilen sind.³⁰¹ Nach

²⁹⁷ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 59. GlA. Stegemann, DStR 2002, 1549, 1554.

²⁹⁸ Frotscher, in: Frotscher/Maas, § 14, Rdnr. 336.

²⁹⁹ So auch im Falle der Abspaltung. Daraus ergeben sich die Möglichkeiten, dass entweder die Beteiligung an der OG beim OT verbleibt und somit auch die Ausgleichsposten oder die Beteiligung an der OG an den übernehmenden Rechtsträger übertragen wird und mit ihr auch die Ausgleichsposten

³⁰⁰ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 61.

³⁰¹ Widmann, in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 15, Rdnr. 827, 828.

diesem Zuordnungsprinzip würden 30 v. H. des aktiven Ausgleichspostens auf M1 übergehen und 70 v. H. des aktiven Ausgleichspostens auf M2.

b) Persönliche Stellungnahme

Die Anwendung des Zuordnungsprinzips nach *Widmann* auf das obige Beispiel führt zum Ergebnis, dass 30 v. H. des aktiven Ausgleichspostens auf M1 übergehen und 70 v. H. des aktiven Ausgleichspostens auf M2. Problematisch wird dieses Zuordnungsprinzip für den Fall, dass die Organbeteiligung an T trotz Aufspaltung des Betriebsvermögens zu 100% an M1 übergeht.

Wenn nun M1 die Organbeteiligung veräußert, können nur die aktiven Ausgleichsposten i.H.v. 30 zur Gewinnminderung herangezogen werden. Wenn man bedenkt, dass aktive Ausgleichsposten i.H.v. 100 notwendig wären, um die Einmalbesteuerung durch Gewinnminderung zu gewährleisten, fehlen aktive Ausgleichsposten i.H.v. 70 um dieses Ziel der Einmalbesteuerung zu erreichen. In anderen Worten ergibt sich hierdurch zwangsläufig eine Doppelbesteuerung im Falle der Veräußerung der Organbeteiligung durch M1.

Die aktiven Ausgleichsposten i.H.v. 70, die M2 übertragen werden, würden sich nicht mehr auflösen, weil keine Organbeteiligung bei M2 vorhanden ist, die in Verbindung mit diesem Ausgleichsposten veräußert werden könnte.

Zusammenfassend führt die Zuordnungsmethode von *Widmann* zu unangemessenen Ergebnissen, wenn die Aufteilung der Organbeteiligung nicht im gleichen Verhältnis erfolgt, wie die Aufteilung des Betriebsvermögens im Rahmen der Aufspaltung des OT.

Dagegen führt die Anwendung der Methode nach *Dötsch* und *Frotscher* zum Ergebnis, dass die aktiven Ausgleichsposten i.H.v. 100 komplett M1 übertragen werden, so dass in Veräußerungsfällen der Beteiligung an T aktive Ausgleichsposten i.H.v. 100 zur Verfügung stehen, um den Gewinn um 100 zu mindern. Dieses Ergebnis nach *Dötsch* und *Frotscher* wird somit dem Prinzip der Einmalbesteuerung gerecht.

Um bei der Zuordnungsmethode von *Widmann* ebenfalls zu den gleichen Ergebnissen wie bei Anwendung der Methode von *Dötsch* und *Frotscher* zu kommen, ist m.E. die Zuordnungsmethode von *Widmann* dahingehend zu korrigieren, dass sich die Aufteilung der Ausgleichsposten nicht nach der Aufteilung des Betriebsvermögens richtet, sondern konkret nach der Aufteilung der Organbeteiligung. Ergänzend zur Methode von *Dötsch* und *Frotscher* würde die modifizierte Zuordnungsmethode von *Widmann* auch Spaltungsfälle korrekt erfassen, in denen die Organbeteiligung aufgeteilt wird.

III. Umwandlungsvorgänge auf Ebene der Organgesellschaft

1. Umwandlung auf eine Kapitalgesellschaft

a) Übertragung oder Auflösung der Ausgleichsposten

Im Falle einer Verschmelzung oder Spaltung der OG auf eine Kapitalgesellschaft kann der OT auf Antrag gem. § 13 Abs. 2 UmwStG die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden OG ansetzen. Dieser Bewertungsansatz zu Buchwerten hat zur Folge, dass die Ausgleichsposten, die ursprünglich zu der Beteiligung an der OG gebildet wurden, zu Zusatzposten der

Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft umqualifiziert werden.³⁰² Dies gilt auch dann, wenn der GAV bzw. die Organshaft beendet wird, weil die Auflösung der Ausgleichsposten nicht an die Beendigung der Organshaft verknüpft ist, sondern an der Veräußerung der Organbeteiligung.³⁰³

Wenn für die Anteile an der übernehmenden Körperschaft der gemeine Wert der Organbeteiligung gem. § 13 Abs. 1 UmwStG angesetzt wird, ist dieser Vorgang gem. derselben Vorschrift einer Veräußerung zum gemeinen Wert gleichzusetzen, als Folge dessen die Ausgleichsposten gewinnwirksam aufgelöst werden.³⁰⁴

b) Zuordnung der übertragenden Ausgleichsposten bei Auf- oder Abspaltung

Unter der Voraussetzung, dass bei dem OT die Ausgleichsposten zur OG-Beteiligung in der Steuerbilanz ausgewiesen sind und der OT auf Antrag die Buchwerte gem. § 13 Abs. 2 UmwStG fortführt, werden bei Auf- oder Abspaltung der OG die Ausgleichsposten nach dem sog. Spaltungsschlüssel auf die Beteiligungen der übernehmenden Nachfolgesellschaften oder der bisherigen OG aufgeteilt.³⁰⁵

Beispiel 8:³⁰⁶

Die M-AG ist Organträgerin der T-GmbH. Es besteht ein aktiver Ausgleichsposten in Höhe von 100.

Die T-GmbH wird auf die S-GmbH abgespalten.

Die Buchvermögen der T-GmbH und der S-GmbH stehen im Verhältnis von 3:7.

Der Ausgleichsposten bei der OT (M-AG) besteht bzgl. der Beteiligung an der bisherigen OG (T-GmbH) in Höhe von 30 und bzgl. der Beteiligung an der S-GmbH in Höhe von 70.

2. Umwandlungen auf eine Personengesellschaft

Wird die Organgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person umgewandelt, so gilt dieser Vorgang als Veräußerung gem. § 14 Abs. 4 S. 5 KStG. Aus der Gleichbehandlung mit der Veräußerung werden auf diese Umwandlungsvorgänge § 14 Abs. 4 S. 2 und 3 KStG angewendet, so dass die Ausgleichsposten in Bezug auf die Ermittlung des Übernahmeergebnisses beim entsprechenden OT gewinnerhöhend oder gewinnmindernd aufgelöst werden.³⁰⁷ Handelt es sich beim OT um eine Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschafter, so ist nach § 14 Abs. 4 S. 4 KStG auf das

³⁰² Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 62; Frotscher, in: Frotscher/Maas, § 14, Rdnr. 338; Frotscher, DK 2007, 43.

³⁰³ Danelsing, in: Blümich, KStG, § 14, Rdnr. 196h; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 338, 342; Widmann, in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 15, Rdnr. 830, 832.

³⁰⁴ Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 62.

³⁰⁵ Widmann, in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 15, Rdnr. 832; Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 63.

³⁰⁶ In Anlehnung am Beispiel aus: Widmann, in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 15, Rdnr. 833.

³⁰⁷ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 337; Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 64.

Übernahmeergebnis die Vorschriften § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden. Entsprechend gelten für OT in Rechtsform einer Körperschaft nach § 14 Abs. 4 S. 4 KStG die Vorschriften § 8b KStG.³⁰⁸

3. Verschmelzung der Organgesellschaft auf den Organträger

Bei der Verschmelzung der Organgesellschaft auf den Organträger (Up-Stream-Merger) ergeben sich in Abhängigkeit der Beteiligungshöhe des Organträgers an der Organgesellschaft unterschiedliche Folgen durch die Auflösung der Ausgleichsposten beim OT. Dabei ist zu unterscheiden, ob der OT an der OG eine Beteiligungshöhe von 100% aufweist oder weniger.

a) Beteiligungshöhe von 100% zwischen OT und OG

Wird eine OG auf den OT verschmolzen, der 100% der Anteile an der OG hält, ergeben sich im Saldo zwischen übergehendes steuerliches Mehr-/Mindervermögen und passive/aktive Ausgleichsposten keine steuerlichen Auswirkungen.

Beispiel 9 (100%ige Beteiligung an OG):³⁰⁹

Jahr 1

Die OG erwirtschaftet einen JÜ i.H.v. 1.000.000 €. Aus diesem JÜ werden 100.000 € in die nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG zulässige Gewinnrücklage eingestellt (= organschaftliche Minderabführung).

OG	OT
Dem OT zuzurechnendes stpfl. OG-Einkommen = 1.000.000 €. Ausweis der Minderabführung (100.000 €) im steuerlichen Einlagekonto.	Versteuert die von OG erhaltenen 1.000.000 €. Ausweis eines aktiven Ausgleichspostens i.H.v. 100.000 € in der Steuerbilanz.

Jahr 3

Die OG wird auf den OT verschmolzen.

Übernahmegewinn:

Steuerliches Mehrvermögen im übernommenen BV	100.000 €
./. wegfallender aktiver Ausgleichsposten	./. 100.000 €

Betrag, der der Doppelbesteuerung unterliegt	0 €
---	------------

b) Beteiligungshöhe geringer als 100% zwischen OT und OG

Aus der Verschmelzung einer OG auf die OT, die weniger als 100% der Organbeteiligung hält, resultiert auf Ebene des OT eine Doppelbesteuerung des Organeinkommens, weil Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 S. 1 anteilig gemäß dem Verhältnis der Beteiligung am Nennkapital gebildet werden.

³⁰⁸ Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rdnr. 337; Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 64; Dötsch, Ubg 2008, 117.

³⁰⁹ In Anlehnung an: Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 67.

Beispiel 10 (70%ige Beteiligung an der OG):³¹⁰

Jahr 1

Die OG erwirtschaftet einen JÜ i.H.v. 1.000.000 €. Aus diesem JÜ werden 100.000 € in die nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG zulässige Gewinnrücklage eingestellt (= organschaftliche Minderabführung).

OG	OT
Dem OT zuzurechnendes stpfl. OG-Einkommen = 1.000.000 €. Ausweis der Minderabführung (100.000 €) im steuerlichen Einlagekonto.	Versteuert die von OG erhaltenen 1.000.000 €. Ausweis eines anteiligen aktiven Ausgleichspostens i.H.v. 70.000 € in der St.-Bil.

Jahr 3

Die OG wird auf den OT verschmolzen.

Übernahmegewinn:

Steuerliches Mehrvermögen im übernommenen BV 100.000 €
./.. wegfallender aktiver Ausgleichsposten ./.. 70.000 €

Betrag, der der Doppelbesteuerung unterliegt

30.000 €

Die steuerliche Behandlung des Übernahmegewinns erfolgt nach § 4 Abs. 7 UmwStG. Demnach ist der Übernahmegewinn bei der Verschmelzung auf eine Körperschaft gem. § 8b KStG zu 95% steuerfrei. Bei der Verschmelzung auf eine Personengesellschaft unterliegen gem. § 3 Nr. 40, § 3c EStG 60% des Übernahmegewinns der Besteuerung nach den persönlichen Steuersätzen der Gesellschafter der Personengesellschaft. Aus diesem Grund ist der positive Übernahmegewinn zugleich auch der Betrag, der einer Doppelbesteuerung unterliegt.

F. Fazit und Ausblick

Ausgangspunkt der vorliegenden Arbeit ist die fehlende Sonderregelung zum Problemkomplex „Umwandlung und Organschaft“ im UmwG und ebenso auch im UmwStG. In Umwandlungsfällen mit Beteiligung organschaftlich eingegliedelter Rechtsträger musste in der Arbeit daher alternativ mit der Überprüfung der Vorbedingungen einer Organschaft begonnen werden, um daraus die ertragsteuerliche Behandlung von Umwandlungsvorgängen im Organkreis ableiten zu können.

Bereits die Frage, welche Auswirkungen die Umwandlung auf die finanzielle Eingliederung und auf den GAV der betroffenen Gesellschaft hat, wird nach Auffassungen der Finanzverwaltung und der Literatur oft unterschiedlich beantwortet. Die Tatsache, dass sich die Finanzverwaltung dabei nur auf Einzelfallentscheidungen beschränkt, trägt dazu bei, dass Fragestellungen über die steuerliche Rückwirkung der Organschaft nicht eindeutig geklärt werden können.

Auf dieser Basis wurde im Fortgang der Untersuchung die Zurechnung des Organeinkommens weiter behandelt. Allgemein ist das Einkommen der Organgesellschaft der Gesellschaft zuzurechnen, die zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft die Rechtsstellung als Organträger aufweist. Strittig ist die Behandlung von Übertragungsgewinnen der Organgesellschaft, deren Abführung an den Organträger

³¹⁰ In Anlehnung an: Dötsch, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG Anh. (SEStEG), Rdnr. 68.

einerseits befürwortet und andererseits abgelehnt wird. Bei Übernahmegewinnen der OG steht die Literatur im Einklang. Für die Behandlung von Übernahmegewinnen ist lediglich nach der Gegenleistung für die Vermögensübernahme zu unterscheiden.

Im anschließenden Kapitel wurde die Mehr- und Minderabführung nach § 14 Abs. 3, 4 KStG im Zusammenhang mit Umwandlungsvorgängen näher beleuchtet. Auffallend war dabei die Vielzahl an unterschiedlichen Auffassungen in der Literatur über die Art der Mehr- oder Minderabführung für gleiche Fallstrukturen. Der Grund hierfür lag in den verschiedenen Definitionen der Autoren über die außerorganschaftliche, vororganschaftliche und organschaftliche Verursachung. Dadurch wurde die Dringlichkeit nach einer eindeutig formulierten gesetzlichen Regelung noch einmal ins Bewusstsein gerufen.

Zugunsten der intensiveren Behandlung der Mehr- und Minderabführungen nach § 14 Abs. 3, 4 KStG konnte auf das Thema des Verlustuntergangs beim Anteilseignerwechsel nicht näher eingegangen werden. Die dahinter stehende Regelung § 8c KStG wird in der Literatur als sogenannte „Verlustvernichtungsregel“³¹¹ bezeichnet, wodurch die kritische Beurteilung dieser Regelung zum Ausdruck gebracht wird. Eine Untersuchung dieser Problematik wäre für zukünftige wissenschaftliche Arbeiten auf dem Gebiet der Organschaft in Erwägung zu ziehen, weil eine zusätzliche Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a KStG als Reaktion auf die aktuelle Wirtschaftskrise in den Gesetzestext eingefügt wurde. Außerdem ist zum 01.01.2010 das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) in Kraft getreten, wodurch sich für § 8c KStG Änderungen bzw. Ergänzungen ergeben, die Ausnahmen von schädlichen Beteiligungserwerben beinhalten und somit die „Verlustvernichtungsregel“ in ihrer Wirkung mildern.³¹²

Ferner wäre im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes eine Auseinandersetzung mit dem Ausgangspunkt dieser Arbeit empfehlenswert gewesen. Denn Umwandlungen sind ein wesentlicher Bestandteil wirtschaftlicher Aktivität von Unternehmen bzw. Konzernen, die damit das Ziel verfolgen durch Wachstum, Wirtschaftlichkeit und Risikostreuung langfristig ihren Gewinn zu erhöhen. Die aktuell fehlende gesetzliche Regelung bzgl. der ertragsteuerlichen Behandlung von Umwandlungen organschaftlich eingegliedelter Gesellschaften führt zu rechtlichen Unsicherheiten, weil insbesondere in Zweifelsfällen ein einheitliches Kriterium zur Organschaftsbesteuerung fehlt.³¹³ Insofern könnte die aktuelle gesetzliche Lücke als „Wachstumsbremse“ wirken, weil wirtschaftlich sinnvolle Umwandlungen aufgrund von steuerrechtlichen Gründen verschoben oder erst gar nicht realisiert werden.

In diesem Zusammenhang sind auch Gewinnabführungsverträge zu betrachten, weil diese häufig aus rein steuerlichen Motiven (zur Begründung einer Organschaft) abgeschlossen werden, obwohl wirtschaftliche Zielsetzungen dem entgegenstehen.³¹⁴ Diese Problematik ist eine vorwiegend deutsche Erscheinung, weil Deutschland neben Slowenien weltweit der einzige Staat ist, der für die steuerliche Anerkennung der Organschaft den Abschluss und die Erfüllung eines Gewinnabführungsvertrages voraussetzt.³¹⁵

³¹¹ Breuninger/Schade, Ubg 2008, 261.

³¹² BGBl. I S. 3950 v. 22.12.2009; BT-Drs. 17/15, 6.

³¹³ Walter, in: Ernst & Young, KStG, § 14, Rdnr. 28.

³¹⁴ Walter, in: Ernst & Young, KStG, § 14, Rdnr. 26; Baetge/Beermann, FS Börner, 1998, 265. Vgl. Herzig/Wagner, DB 2005, 1.

³¹⁵ Vgl. Kleinert/Nagler/Rehm, DB 2005, 1869; Bauschatz, DK 2003, 805.

Unter dem Gesichtspunkt der europäischen Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung ist zu bezweifeln, ob diese Bedingung für die Organschaft in Deutschland auch in Zukunft beibehalten wird.³¹⁶ Der Wegfall dieser Voraussetzung der Organschaft würde sich insbesondere für die Fortführung von Organschaften im Rahmen von Umwandlungen organschaftlich eingegliedelter Gesellschaften auswirken. Daher sind unter dem Bestreben, die Unternehmensbesteuerung in Europa zu harmonisieren, künftige Änderungen für die rechtliche Regelung der Organschaft zu erwarten und folglich auch Änderungen für die ertragsteuerliche Behandlung von Umwandlungen im Organkreis.³¹⁷

³¹⁶ Vgl. Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG § 14, Rdnr. 30; Dötsch, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht (2008), § 3, Rdnr. 129, 130.

³¹⁷ Vgl. Dötsch/Witt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG § 14, Rdnr. 163; Schön, in: Herzig, Organschaft (2003), S. 621; Dörr, IStR 2004, 265; Herzig/Wagner, DB 2005, 1.

Literaturverzeichnis

- [1] **Bahns, Jochen / Graw, Christian:**
Organschaftliche Einkommenszurechnung bei Auflösung und Umwandlung einer Organgesellschaft, Der Betrieb, 2008, S. 1645-1651
- [2] **Baldamus, Ernst-August:**
Organschaft und Rückwirkung bei Umwandlungen, Der Konzern, 2003, S. 813-822
- [3] **Bauschatz, Peter:**
Internationale Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge, Der Konzern, 2003, S. 805-809
- [4] **Benecke, Andreas / Schnitger, Arne:**
Letzte Änderung der Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, Internationales Steuerrecht, 2007, S. 22-28
- [5] **Blümich, Walter:**
Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz (Loseblatt), 102. Ergänzungslieferung, April 2009
- [6] **Brähler, Gernot:**
Umwandlungssteuerrecht, 4. Auflage, 2008
- [7] **Breuninger / Schade:**
Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8 c KStG - „Verlustvernichtung“ ohne Ende ?, Die Unternehmensbesteuerung, 2008, S.261-268
- [8] **Cahn, Andreas / Simon, Stefan:**
Isolierte Gewinnabführungsverträge, Der Konzern, 2003, S. 1-20
- [9] **Dötsch, Ewald:**
Aktuelle Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft: insbes. Gesetzesänderungen, Rechtsprechung, BMF-Einführungsschreiben, Der Konzern, 2003, S. 21-38
- [10] **Dötsch, Ewald:**
Ausgewählte Einzelfragen zur Organschaftsbesteuerung, Der Konzern, 2004, S. 273-277
- [11] **Dötsch, Ewald / Pung, Alexandra:**
Organschaftliche Mehr- bzw. Minderabführungen mit vorvertraglicher Veranlassung: Die Übernahme der früheren Richtlinienregelung in das Gesetz, Der Konzern 2005, S. 37-42
- [12] **Dötsch, Ewald:**
Organschaft: Neuere Entwicklungen, Der Konzern 2005, S. 695-698
- [13] **Dötsch, Ewald / Patt, Joachim / Pung, Alexandra / Möhlenbrock, Rolf:**
Kommentar zum Umwandlungssteuerrecht, 6. Auflage, 2007
- [14] **Dötsch, Ewald / Witt, Georg:**
Mehr- und Minderabführungen mit Verursachung in vororganschaftlicher Zeit: Ein weiterer Diskussionsbeitrag, Der Konzern 2007, S. 190-199
- [15] **Dötsch, Ewald:**
Minder- und Mehrabführungen mit Verursachung in organschaftlicher Zeit - Bildung und Auflösung steuerlicher Ausgleichsposten zur Organbeteiligung nach Inkrafttreten des § 14 Abs. 4 KStG i.d.F. des JStG 2008 -, Die Unternehmensbesteuerung 2008, S. 117-125
- [16] **Dötsch, Ewald / Jost, Werner / Pung, Alexandra / Witt, Georg:**
Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz (Loseblatt), März 2009
- [17] **Dörr, Ingmar:**
Abschaffung oder Erweiterung der Organschaft?! Zu den möglichen Konsequenzen der Rechtssache „Marks and Spencer plc“, Internationales Steuerrecht, 2004, S. 265-272
- [18] **Erle, Bernd / Sauter, Thomas:**
Heidelberger Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 2. Auflage, 2006
- [19] **Ernst & Young AG:**
Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz (Loseblatt), September 2009
- [20] **Flutgraf, Titus / Fuchs, Michael / Stifter, Jörg:**
Organschaftliche Mehrabführungen – Verfassungswidrige Rückwirkung der geplanten Dividendenbesteuerung, Der Betrieb, 2004, S. 2012-2018
- [21] **Franz, Matthias:**
Der GmbHR-Kommentar (2), GmbH Rundschau, 2004, S. 63-64
- [22] **Frotscher, Gerrit:**

Organschaftliche Mehr- und Minderabführungen mit Verursachung in vertraglicher Zeit, Der Konzern 2007 S. 34-43

- [23] **Gosch, Dietmar:**
Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 2. Auflage, 2009
- [24] **Gosch, Dietmar:**
Zur Begründung einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft durch rückwirkende Umwandlung, Die steuerliche Betriebsprüfung, 2004, 27-28
- [25] **Grube, Frank / Behrendt, Lars:**
Verschmelzungsgewinne bei einer Organgesellschaft unter Berücksichtigung der Neufassung des § 14 Abs. 2 KStG durch das EURLUMsG, GmbH Rundschau, 2005, S. 1172-1180
- [26] **Grube, Frank / Behrendt, Lars / Heeg, Volker:**
Vororganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen und die sog. Fußstapfentheorie im Umwandlungssteuerrecht, GmbH Rundschau, 2006, S. 1026-1032, S. 1079-1083
- [27] **Haritz, Detlef / Benkert, Manfred:**
Kommentar zum Umwandlungssteuergesetz, 2. Auflage, 2000
- [28] **Haun, Jürgen / Reiser, Hagen:**
Die rückwirkende Begründung einer Organschaft – ein Modell mit Zukunft?, Betriebs Berater, 2002, S. 2257-2262
- [29] **Heerdt, Tobias:**
Die steuerliche Behandlung von Mehrabführungen im Rahmen eines Upstream-Mergers auf eine Organgesellschaft, Deutsches Steuerrecht, 2009, S. 938-945
- [30] **IDW (Hrsg.):**
Reform des Umwandlungsrechts, 1993
- [31] **Herlinghaus, Andreas:**
Ausgewählte Praxisprobleme im Schnittpunkt von Umwandlung und ertragsteuerlicher Organschaft, Finanz Rundschau, 2004, S. 974-984
- [32] **Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt:**
Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Jahresband 2008
- [33] **Herzig, Norbert (Hrsg.):**
Organschaft, 1. Auflage, 2003
- [34] **Herzig, Norbert / Wagner, Thomas:**
Zukunft der Organschaft im EG-Binnenmarkt, Der Betrieb, 2005, S. 1-9
- [35] **Heurung, Rainer / Seidel, Philipp:**
Ausgleichspostenmethode bei Organverlusten und mittelbarer Organschaft, Der Konzern, 2009, S. 401-408
- [36] **Hüffer, Uwe:**
Kommentar zum Aktiengesetz, 8. Auflage, 2008
- [37] **Jacobs, Otto H.:**
Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 4. Auflage, 2009
- [38] **Kallmeyer, Harald:**
Kommentar zum Umwandlungsgesetz, 3. Auflage, 2006
- [39] **Kessler, Wolfgang / Weber, Jörg-Andreas / Aberle, Christian:**
Übertragungsgewinn bei Verschmelzung und vororganschaftlicher Verlustvorträge einer Organgesellschaft, Die Unternehmensbesteuerung 2008, S. 209-213
- [40] **Kessler, Wolfgang / Kröner, Michael / Köhler, Stefan:**
Konzernsteuerrecht, 2. Auflage, 2008
- [41] **Kirchhof, Paul:**
Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 8. Auflage, 2008
- [42] **Kleinert, Jens / Nagler, Jürgen / Rehm, Helmut:**
Gewinnbesteuerung nach „Art des Hauses“ mittels grenzüberschreitender Organschaft, Der Betrieb 2005, S. 1869-1875
- [43] **Koller, Ingo / Roth, Wulf-Henning / Morck, Winfried:**
Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 6. Auflage, 2007
- [44] **Krieger, Gerd / Jannott, Dirk:**
Änderung und Beendigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen im Aktien- und GmbH-Recht, Deutsches Steuerrecht, 1995, S. 1473-1479

-
- [45] **Lohmann, Burkhard / Heerdt, Tobias:**
Außerorganschaftlich verursachte Mehrabführungen nach formwechselnder Umwandlung, Der Betrieb 2008, S. 1937-1941
- [46] **Lutter, Marcus / Winter, Martin:**
Kommentar zum Umwandlungsgesetz, 4. Auflage, 2009
- [47] **Meffert, Heribert (Hrsg.):**
Unternehmensrechnung und -besteuerung, Festschrift für Dietrich Börner, 1998
- [48] **Meining, Steffen:**
Mehrabführungen anlässlich der Verschmelzung einer Tochterkapitalgesellschaft auf ihre Mutterorgangesellschaft, Betriebs Berater, 2009, S. 1444-1448
- [49] **Meister, Norbert:**
Übergang von Unternehmensverträgen bei der Spaltung der herrschenden Gesellschaft, Deutsches Steuerrecht, 1999, S. 1741-1743
- [50] **Müller, Klaus J.:**
Auswirkungen von Umstrukturierungen nach dem Umwandlungsgesetz auf Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge, Betriebs Berater, 2002, S. 157-161
- [51] **Niehaves, Dieter / Thiemer, Jochen:**
Beginn der Organschaft bei formwechselnder Umwandlung, Deutsches Steuerrecht, 2002, S. 1703-1705
- [52] **Orth, Manfred:**
Zurechnungsfragen bei Organschaft, Der Konzern, 2005, S. 79-97
- [53] **Plewka, Harald / Schienke, Tanja:**
Rückwirkung der Organschaft bei Umwandlungen, Der Betrieb 2005, S. 1703-1705
- [54] **Reiß, Wolfram:**
Steuerliche Einkommenszurechnung, handelsrechtliche Gewinnabführung und steuerliche Ausgleichsposten im Rahmen der Organschaft – München locuta, causa finita?, Der Konzern, 2008, S. 9-31
- [55] **Rödder, Thomas:**
Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen i.S. des § 14 Abs. 3 KStG n.F., Deutsches Steuerrecht, 2005, S. 217-223
- [56] **Rödder, Thomas / Herlinghaus, Andreas / van Lishaut, Ingo:**
Kommentar zum Umwandlungssteuergesetz, 1. Auflage, 2008
- [57] **Romani, Brigitte / Maier, Jochen:**
Vororganschaftlich verursachte handelsrechtliche Mehrabführungen: Behandlungen der Körperschaftsteuer-Änderung in Steuer- und Handelsbilanz, Deutsches Steuerrecht, 2000, S. 1944-1948
- [58] **Sagasser, Bernd / Bula, Thomas / Brünger, Thomas R.:**
Umwandlungen, 3. Auflage, 2002
- [59] **Scheffler, Wolfram:**
Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaft nach der Unternehmenssteuerreform 2008, Steuern und Bilanzen, 2009, S. 58-65
- [60] **Schlögell, Christian:**
Die Beendigung von Unternehmensverträgen im GmbH-Konzern, GmbH Rundschau, 1995, S. 401-412
- [61] **Schmidt, Ludwig:**
Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 28. Auflage, 2009
- [62] **Schmitt, Joachim / Hörtnagl, Robert / Stratz, Rolf-Christian:**
Kommentar zum Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 3. Auflage, 2001
- [63] **Schumacher, Andreas:**
Übertragung von Beteiligungen an Organgesellschaften und die „vororganschaftliche Zeit“ im Sinne des § 14 Abs. 3 KStG, Deutsches Steuerrecht, 2006, S. 310-313
- [64] **Schumann, Tina / Kempf, Andreas:**
Vororganschaftliche Mehr- / Minderabführungen: Definitionsversuch und Analyse der Rechtsfolgen, Finanz Rundschau, 2006, S. 219-224
- [65] **Semler, Johannes / Stengel, Arndt:**
Kommentar zum Umwandlungsgesetz, 2. Auflage, 2007
- [66] **Sinewe, Patrick:**
Der GmbHHR-Kommentar (1), GmbH Rundschau, 2004, S. 62-63
- [67] **Spindler, Wolfgang / Tipke, Klaus / Rödder, Thomas:**

-
- Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, 2009
- [68] **Stegemann, Dieter:**
Abspaltung von Beteiligungen an Organgesellschaften, Deutsches Steuerrecht, 2002, S. 1549-1555
- [69] **Streck, Michael:**
Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 7. Auflage, 2008
- [70] **Suchanek, Markus / Herbst, Christian:**
Ausgleichsposten bei Organshaft nach dem JStG 2008: Unzulässige Rückbewirkung der Rechtsfolgen des § 14 Abs. 4 KStG durch die Anwendungsvorschrift, Finanz Rundschau 2008, S. 112-118
- [71] **Thill, Ingo / Antoszkiewicz, Christina:**
Einzelfragen beim down-stream merger eines Organträgers auf eine Organgesellschaft, Finanz Rundschau, 2006, S. 7-15
- [72] **Tipke, Klaus / Lang, Joachim:**
Steuerrecht, 20. Auflage, 2010
- [73] **Wassermeyer, Franz:**
Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, Internationales Steuerrecht, 2001, S. 633-638
- [74] **Wassermeyer, Franz:**
Können organschaftliche Mehrabführungen Gewinnausschüttungen sein?, GmbH Rundschau, 2003, S. 313-317
- [75] **Widmann, Siegfried / Mayer, Dieter:**
Kommentar zum Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht (Loseblatt), September 2009
- [76] **Zöllner, Wolfgang / Noack, Ulrich:**
Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Auflage, 2004

Anhang

Übersicht über die Behandlung von Minder- und Mehrabführungen bei Organgesellschaft und Organträger

Geschäftsvorfall	Organgesellschaft (s. § 27 Abs. 6 KStG)	Organträger (s. § 14 Abs. 4 KStG)
Minderabführung	Einlagekonto erhöht sich.	a) Jahr der Minderabführung: Einkommensneutrale Bildung eines aktiven Ausgleichspostens i.H. der Beteiligungsquote b) Späteres Jahr der Auflösung der Abweichung: Einkommensneutrale Auflösung des aktiven Ausgleichspostens
Mehrabführung	Einlagekonto verringert sich. Es kann auch negativ werden.	a) Jahr der Mehrabführung: Einkommensneutrale Bildung eines passiven Ausgleichspostens i.H. der Beteiligungsquote b) Späteres Jahr der Auflösung der Abweichung: Einkommensneutrale Auflösung des passiven Ausgleichspostens
Veräußerung der Organbeteiligung bzw. Erfüllung eines Veräußerungs-Ersatz-Tatbestands zu einem Zeitpunkt, in dem der Ausgleichsposten noch besteht.		Der Ausgleichsposten ist einkommenswirksam aufzulösen. § 3 Nr. 40, § 3 c Abs. 2 EStG und § 8 b KStG sind anzuwenden.

Bereits erschienene Titel

- No. 1 Reinhard Becker, Tobias König und Kristijan Marelja:**
Die Bilanzierung und Eigenmittelunterlegung von Kreditrisiken bei Kredit-Arbitrage-Programmen unter Einschaltung von Zweckgesellschaften – Lehren aus der Finanzmarktkrise 2007 ff. für die Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung des HGB, der IFRS/IAS und des KWG
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1218>
- No. 2 Gregor Merkel:**
Funktionsverlagerung nach der Unternehmenssteuerreform 2008 – Unter besonderer Berücksichtigung von Forschung und Entwicklung
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1220>
- No. 3 Marc Braun:**
Vergleichende Analyse der Unterkapitalisierungsregelungen in Frankreich, USA und Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der Zinsschranke
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1346>
- No. 4 Jan Niederdorf:**
Die Bedeutung des Steuergeheimnisses für die Tax Compliance – Eine vergleichende Betrachtung zwischen Schweden und Deutschland
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1432>
- No. 5 Tobias Kreckel, Robert Janke:**
Immobilien- und Unternehmensbewertung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Erbschaftsteuerreform 2009
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1867>
- No. 6 Sebastian Pohl:**
Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1947>
- No. 7 Kai Frühbrodt:**
Betriebsstättengewinnermittlung
Analyse der deutschen und internationalen gesetzlichen Vorschriften für grenzüberschreitende Bauaktivitäten - Eine Untersuchung für die Praxis
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/2111>