

Bilanzrecht der ertragsteuerlichen Organschaft – Inhaltsübersicht

- A Einführung
- B Allgemeine Besteuerungskonzeption von Kapitalgesellschaften
in Abgrenzung zur ertragsteuerlichen Organschaft
- C Wesentliche Tatbestandsvoraussetzungen der ertragsteuerlichen
Organschaft
- D Grundkonzept zum Bilanzrecht der Organschaft –
zutreffende Gewinnabführung als zentraler Baustein auf Tatbestandsebene
- E Bedeutung fehlerhafter Gewinnabführung/Verlustübernahme
im Bilanzrecht der Organschaft
- F Mehr- und Minderabführungen –
Phänomen bilanzrechtlicher Organschaft auf Rechtsfolgende
- G Thesenartige Zusammenfassung der zentralen Ergebnisse

INHALTSVERZEICHNIS

ABBILDUNGSVERZEICHNIS XXIII

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS..... XXV

A EINFÜHRUNG 1

 1 Problemstellung und Untersuchungsgegenstand 1

 2 Relevanz und Aktualität der Thematik 4

 3 Gegenwärtiger Forschungsstand 7

 4 Gang der Untersuchung 8

**B ALLGEMEINE BESTEUERUNGSKONZEPTION VON
KAPITALGESELLSCHAFTEN IN ABGRENZUNG ZUR
ERTRAGSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT 11**

 1 Trennungsprinzip als Ausprägung des Steuersubjektprinzips 11

 1.1 Steuersubjektprinzip – Prinzip der wirtschaftlichen
 Leistungsfähigkeit..... 12

 1.2 Transparenz- oder Trennungsprinzip: ökonomische
 Einordnungskriterien..... 17

 1.3 Wesentliche Folgen des Trennungsprinzips 20

 1.3.1 Wirtschaftliche Mehrfachbelastung..... 20

 1.3.2 Eingrenzung des betrieblichen Bereichs durch
 Einkommenskorrektiv..... 21

 1.3.3 Differenzierung von Kapitalflusstypen im Eigenkapital 24

 1.4 Entscheidungsneutralitätsgedanke in
 Kapitalgesellschaftsstrukturen 25

 2 Besteuerungskonzeption im Unternehmensverbund 27

 2.1 Einzelbesteuerungsgrundsatz im deutschen
 Gruppenbesteuerungssystem..... 27

2.2	Grundkonstellationen im Spannungsverhältnis zivilrechtlicher Vielheit und wirtschaftlicher Einheit	27
2.2.1	Zurechnungskonzept	30
2.2.2	Eingeschränkte Einheitstheorie	31
2.2.3	Erweiterte Einheitstheorie	32
2.3	Organschaft als Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbesteuerung	34
2.3.1	Zurechnungskonzept der körperschaftsteuerlichen Organschaft	36
2.3.2	Gebrochene Einheitstheorie der gewerbesteuerlichen Organschaft	38
3	Organschaft in wirtschaftlicher Abgrenzung zum allgemeinen Ertragsteuersystem von Kapitalgesellschaften	40
3.1	Handelsrechtliche Ausgangsgröße für Körperschaftsteuerzwecke	41
3.1.1	Allgemeine Grundsätze ohne Organschaft	41
3.1.2	Wirkung mit Organschaft: Einkommenszurechnung	42
3.2	Gewerbeertragsermittlung mit körperschaftsteuerlicher Ausgangsgröße	43
3.2.1	Allgemeine Grundsätze ohne Organschaft	43
3.2.2	Wirkung mit Organschaft: Zusammenführung der Gewerbeerträge	45
3.3	Wesentliche Funktionen der ertragsteuerlichen Organschaft	46
3.3.1	Organschaft als Verlustnutzungsinstrument	46
3.3.2	Organschaft als Gewinntransferinstrument	48
3.3.3	Organträger mit Holdingfunktion: Steuerbefreiung im Exit-Fall	53
3.3.4	Organschaft als Finanzierungsinstrument	54
3.3.4.1	Finanzierungsinstrument für Gewerbesteuerzwecke	54

3.3.4.2	Finanzierungsinstrument bei Zinsschranke	55
3.3.4.3	Finanzierungsinstrument bei Akquisitionsprozessen	58
3.3.5	Organschaft als Haftungsverbund.....	59
4	Zwischenergebnisse und Stellungnahme	61
4.1	Bedeutung der Organschaft in Abgrenzung zum Einheitsunternehmen und zur Stand-alone-Gesellschaft	61
4.2	Fehlende Entscheidungsneutralität eröffnet Steuerplanung	62
4.3	Sicherstellung der organschaftlichen Voraussetzungen als wesentlicher Baustein steuerplanerischer Überlegungen	64
C	WESENTLICHE TATBESTANDSVORAUSSETZUNGEN DER ERTRAGSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT	65
1	Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht auf der organschaftlichen Tatbestandsebene	65
2	Persönliche Voraussetzungen	69
2.1	Qualifizierter Organträger.....	69
2.1.1	Mögliche Rechtsform und Tätigkeit.....	69
2.1.2	Inlandsbezug durch Betriebsstättenerfordernis	71
2.2	Qualifizierte Organgesellschaft	72
2.2.1	Mögliche Rechtsform und Tätigkeit.....	72
2.2.2	Inlandsbezug durch Geschäftsleitungserfordernis.....	74
3	Sachliche Voraussetzungen unter besonderer Berücksichtigung des Gewinnabführungsvertrags.....	76
3.1	Beherrschungserfordernis durch finanzielle Eingliederung	76
3.2	Gesellschaftsrechtliche Anknüpfung durch Gewinnabführungsvertrag.....	78
3.2.1	Vertragliche Grundlagen mit steuerlichen Zusatzanforderungen	79

3.2.1.1	Rechtsnatur mit schuld- und organisationsrechtlichen Elementen.....	79
3.2.1.2	Zwingend wirksamer Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags.....	81
3.2.1.3	Wesentliche Wirkungen des Gewinnabführungsvertrags.....	82
3.2.1.3.1	Gewinnabführung mit Höchst- und Mindestbetragsbegrenzung.....	83
3.2.1.3.2	Verlustrücklageverpflichtung.....	84
3.2.1.3.3	Gesellschaftsrechtliche Schutzfunktion durch Ausgleichszahlungen.....	87
3.2.1.4	Beginn mit steuerlich eingeschränkter Rückwirkung	89
3.2.1.5	Beendigung innerhalb der Mindestlaufzeit (steuerlich wichtiger Grund).....	93
3.2.1.6	Abgrenzung zwischen Beendigung und Änderung	96
3.2.1.7	Eingeschränkte Organschaft in Outboundstrukturen.....	97
3.2.2	Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags.....	103
4	Unterscheidung von zwei Anforderungsebenen: Mindestdauererfordernis nur für Gewinnabführungsvertrag und tatsächliche Durchführung	105
5	Zwischenergebnis und Stellungnahme: Gewinnabführungsvertrag und tatsächliche Durchführung als Ursache gescheiterter Organschaften.....	108
D	GRUNDKONZEPT ZUM BILANZRECHT DER ORGANSCHAFT – ZUTREFFENDE GEWINNABFÜHRUNG ALS ZENTRALER BAUSTEIN AUF TATBESTANDSEBENE.....	109

1	Eingeschränkte Wechselwirkung zwischen handels- und steuerrechtlicher Betrachtungsweise	109
2	Bilanzrechtliche Grundlagen von verbundenen Kapitalgesellschaften als maßgebliche Basis im Organschaftsrecht.....	110
2.1	Aufstellung des Jahresabschlusses.....	110
2.2	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	111
2.3	Ermittlung des Jahreserfolgs.....	114
2.4	Eigenkapitalfluss aus Gesellschaftsperspektive	114
2.4.1	Kapitalzuführung durch Gesellschaftereinlage in Abgrenzung zu erwirtschafteten Gewinnen	115
2.4.2	Kapitalauskehrung: Gewinnausschüttung oder Einlagenrückgewähr	119
2.4.3	Zusammenfassende Darstellung: Kapitalzuführung und Kapitalauskehrung.....	121
3	Handelsbilanzielle Folgen bei der Organgesellschaft.....	123
3.1	Ausgangsgröße der Ergebnisabführung: (fiktiver) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	123
3.2	Gesellschaftsrechtliche Modifikationen nach §§ 301, 302 AktG	124
3.3	Ausnahme: Rücklagenauflösung gemäß § 301 Satz 2 AktG.....	128
3.4	Organschaftsspezifische Einschränkung der Rücklagenbildung	130
3.5	Ausweis von Gewinnabführung/Verlustausgleich im Jahresabschluss	131
3.6	Handelsrechtliche Auswirkungen von Ausgleichszahlungen.....	133
4	Handelsbilanzielle Folgen beim Organträger	134
4.1	Ausweis von Gewinnabführung/Verlustausgleich im Jahresabschluss	134
4.2	Handelsrechtliche Auswirkungen von Ausgleichszahlungen.....	135
5	Zwischenergebnisse und Stellungnahme	137

5.1	Große Bedeutung des Bilanzrechts im Organschaftskonzept.....	137
5.2	Ersatzlose Aufhebung von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG vorzugswürdig.....	137
E	BEDEUTUNG FEHLERHAFTER GEWINNABFÜHRUNG/VERLUSTÜBERNAHME IM BILANZRECHT DER ORGANSCHAFT.....	139
1	Tatsächliche und zutreffende Durchführung – Risiko einer verunglückten Organschaft durch Bilanzierungsfehler	139
1.1	Ausgangsgröße: Jahresüberschuss bei objektiv ordnungsmäßiger Bilanzierung.....	140
1.2	Subjektiver Fehlerbegriff als Maßstab in der Handelsbilanz	144
1.3	Art der Korrektur von wirksamen Jahresabschlüssen bei bestehenden Bilanzierungsfehlern	146
1.4	Bilanzierungsfehler und der Wesentlichkeitsgrundsatz.....	148
1.4.1	Abgrenzung von nichtigen gegenüber noch wirksamen Jahresabschlüssen (Stufe 1 zur Stufe 2/3)	152
1.4.2	Abgrenzung von korrekturbedürftigen gegenüber unwesentlichen Fehlern (Stufe 2/3 zur Stufe 4)	154
1.5	Kein Wesentlichkeitsgrundsatz bei Bilanzierungsfehler im weiteren Sinne.....	155
1.6	Zwischenergebnis: handelsrechtlicher Fehlerbegriff als Maßstab	156
2	Durchführungsfiktion gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5 KStG: Bilanzierungsfehler bei der Organgesellschaft und Heilung.....	157
2.1	Hintergrund	157
2.2	Voraussetzungen der Durchführungsfiktion	159
2.2.1	Fehlerhafter Bilanzansatz	159
2.2.1.1	Bilanzierungsfehler im engeren Sinne beeinflusst originären Jahreserfolg (Fallgruppe 1)	162
2.2.1.1.1	Ansatzfehler in der Handelsbilanz der Organgesellschaft	162

2.2.1.1.2	Bewertungsfehler in der Handelsbilanz der Organgesellschaft	163
2.2.1.2	Bilanzierungsfehler im weiteren Sinne beeinflusst Gewinnabführungsbetrag außerhalb des originären Jahreserfolgs (Fallgruppe 2)	163
2.2.1.2.1	Unterbliebener Ausgleich vororganschaftlicher Verlustvorträge	166
2.2.1.2.2	Bildung von gesetzlichen Gewinnrücklagen	167
2.2.1.2.3	Bildung und Auflösung von anderen Gewinnrücklagen (vertraglich gebildet); Verstoß gegen § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG kein Bilanzierungsfehler	168
2.2.1.2.4	Auflösung von anderen Gewinnrücklagen und Gewinnvorträgen (vorvertraglich)	170
2.2.1.2.5	Bildung und Auflösung von Kapitalrücklagen	171
2.2.1.2.6	Außerbilanzielle Abführungssperren	171
2.2.1.2.7	Kein Bilanzierungsfehler: Unangemessene Ausgleichszahlungen	174
2.2.1.3	Bilanzierungsfehler in mehrstufigen Organschaften	174
2.2.1.4	Zwischenergebnis	175
2.2.2	Wirksam festgestellter Jahresabschluss der Organgesellschaft	176
2.2.3	Nicht-Erkennen-Müssen	182
2.2.3.1	Fehlerbegriff i.S.v. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchstabe b) KStG	182
2.2.3.2	Sorgfaltsfiktion – Nicht-Erkennen-Müssen wird fingiert	184
2.2.3.2.1	Jahresabschluss mit uneingeschränktem Bestätigungsvermerk	185

2.2.3.2.2 Jahresabschluss mit qualifizierter Bescheinigung	188
2.2.3.2.3 Konzernabschluss mit uneingeschränktem Bestätigungsvermerk	190
2.2.3.2.4 Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk nach ISA	195
2.2.4 Fehlerkorrektur eines von der Finanzverwaltung beanstandeten Fehlers, soweit in Handelsbilanz zu korrigieren.....	196
2.2.4.1 Korrektur durch Beanstandung oder freiwillige Berichtigung.....	196
2.2.4.1.1 Beanstandung im Veranlagungsverfahren	197
2.2.4.1.2 Beanstandung im Rahmen einer Außenprüfung.....	198
2.2.4.1.3 Beanstandung im Rechtsbehelfsverfahren	200
2.2.4.1.4 Freiwillige Berichtigung ohne Beanstandung der Finanzverwaltung	201
2.2.4.2 Begrenztes Korrekturerfordernis in Handelsbilanz nach Beanstandung.....	202
2.2.4.3 Zeitrahmen und Art der Korrekturpflicht	206
2.2.4.4 Angepasste Ergebnisabführung oder Verlustrückstellungsverpflichtung	207
2.2.4.5 Problematik von Fehlerkorrekturen nach Beendigung der Organshaft	208
2.3 Zusammenfassendes Prüfungsschema.....	213
3 Tatsächliche und zutreffende Durchführung – Risiko einer verunglückten Organshaft durch fehlerhafte Ausgleichszahlung	215
3.1 Begriff des außenstehenden Gesellschafters i.S.v. § 304 AktG ...	217
3.2 Gewinnabführung unter Berücksichtigung gesellschaftsrechtlich zulässiger Ausgleichszahlungen	221
3.2.1 Ausgleichszahlung mit einem Festbetrag	221

3.2.2	Variable Ausgleichszahlung	223
3.2.3	Kombination einer festen und variablen Ausgleichszahlung	224
4	Durchführungsfiktion gemäß § 14 Abs. 2 KStG: unangemessene Ausgleichszahlung und Heilung	225
4.1	Anwendungsbereich und Rechtsfolge (§ 14 Abs. 2 Satz 1 KStG)	227
4.2	Höchstbetragsbegrenzung gemäß § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG.....	228
4.2.1	Ausgleichszahlung nach § 14 Abs. 2 KStG auf Tatbestandsebene in Abgrenzung zu § 16 KStG (Vergleichsgröße I)	229
4.2.2	Organschaftsspezifischer fiktiver Gewinnanteil (Vergleichsgröße II).....	232
4.2.3	Vergleichszeitraum: Wirtschaftsjahrbezogene Betrachtung	239
4.3	Kaufmannstest i.S.v. § 14 Abs. 2 Satz 3 KStG.....	239
5	Zwischenergebnisse und Stellungnahme	240
5.1	Keine steuerspezifische Auslegung des Fehlerbegriffs i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG	240
5.2	Durchführungsfiktion als eine von zwei alternativen Heilungsformen.....	241
5.3	Keine steuerspezifische Auslegung bei Ausgleichszahlungen	242
5.4	Plädoyer für eine einheitliche Auslegung der Organschaftsvoraussetzung „Abführung des ganzen Gewinns“	245
F	MEHR- UND MINDERABFÜHRUNGEN – PHÄNOMEN BILANZRECHTLICHER ORGANSCHAFT AUF RECHTSFOLGENSEITE	251
1	Hintergrund	251
1.1	Zersplitterte Maßgeblichkeit: Symptomatik von Mehr- und Minderabführungen	251

1.2	„Sonderstellung“ von Mehr- und Minderabführungen.....	253
2	Identifizierung von Mehr- und Minderabführungen.....	257
2.1	Mehr- und Minderabführungen im Rahmen des Regelbeispiels (Fallgruppe 1)	257
2.1.1	Determination der Vergleichsgrößen: Wechselwirkung von Handels- und Steuerbilanzrecht	257
2.1.2	Zwei Unterfallgruppen mit abweichenden Vergleichsgrößen	261
2.2	Mehr- und Minderabführungen außerhalb des Regelbeispiels von § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG (Fallgruppe 2).....	263
2.2.1	Mehr- und Minderabführungen ohne abweichende Vergleichsgrößen	263
2.2.1.1	Ertragszuschuss vom Organträger (verdeckte Einlagen).....	263
2.2.1.2	Keine Ausnahme vom Regelbeispiel bei Ertragszuschuss von der Organgesellschaft	268
2.2.2	Keine Mehr- oder Minderabführungen trotz abweichender Vergleichsgrößen.....	268
2.3	Zusammenfassendes Beispiel beider Fallgruppen anhand von § 7g EStG	271
2.4	Zwischenergebnisse	273
2.4.1	Aufwendige Identifizierung zur Sicherstellung der Einmalbesteuerung	273
2.4.2	Geschäftsvorfallbezogene Identifizierung erhöht Komplexitätsgrad.....	275
3	Zuordnung von Mehr- und Minderabführungen.....	276
3.1	Abgrenzung vor- und innerorganschaftlicher Verursachung	277
3.2	Einordnung von sog. außerorganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen bei Umstrukturierungen	278
3.2.1	Unterschiedliche Wertansätze vor Umstrukturierung begründet	281

3.2.1.1	Aufwärts gerichtete Vermögensübertragung	282
3.2.1.2	Ab- und seitwärts gerichtete Vermögensübertragung	285
3.2.2	Unterschiedliche Wertansätze im Umstrukturierungsvorgang begründet	287
3.2.3	Zeitliche Differenzen aufgrund steuerrechtlicher Rückwirkungsfiction	289
3.3	Zwischenergebnis: Kritik an streitbefangenen Abgrenzungsschwierigkeiten	290
4	Rechtsfolgen der Mehr- und Minderabführungen	291
4.1	Vororganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen	291
4.1.1	Sicherstellung der Besteuerung beim Organträger	291
4.1.2	Unmittelbare Steuerfolge durch Gewinnausschüttungs- und Einlagefiction	294
4.2	Organschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen	297
4.2.1	Sicherstellung der Einmalbesteuerung	297
4.2.2	Ausgleichspostenmethode bis zum Veranlagungszeitraum 2021	298
4.2.2.1	Mittelbare Steuerfolge und Bildung von Ausgleichsposten	298
4.2.2.2	Rechtsnatur der Ausgleichsposten	300
4.2.2.2.1	Literaturauffassungen: Zwei alternative Einordnungen maßgebend	300
4.2.2.2.2	Stellungnahme: Korrekturgröße zum Beteiligungsbuchwert	301
4.2.2.3	Einkommensneutrale Bildung von Ausgleichsposten	304
4.2.2.4	Beteiligungsbezogene Saldierungsmöglichkeit	307

4.2.2.5	Erfolgswirksame Auflösung von Ausgleichsposten	308
4.2.2.6	Erfolgsneutraler Abbau der Ausgleichsposten	310
4.3	Zwischenergebnis: Unterschiedliche Rechtsfolgen erschweren den praktischen Umgang mit Mehr- und Minderabführungen	311
5	„Kleine“ Einlagelösung als Ersatz der Ausgleichspostenmethode mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2022	312
5.1	Rechtsfolgen der Einlagelösung im Vergleich zur Ausgleichspostenmethode	314
5.1.1	Minderabführungen: Fiktiver Vermögenstransfer mit anschließender Einlagefiktion gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG n.F. vs. aktiver Ausgleichsposten	314
5.1.1.1	Ebene der Organgesellschaft: Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos	315
5.1.1.2	Ebene des Organträgers: Buchwertansatz der Organbeteiligung wird erhöht	316
5.1.2	Mehrabführungen: Fiktion von Einlagerückgewähr gemäß § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG n.F. vs. passiver Ausgleichsposten	320
5.1.2.1	Ebene der Organgesellschaft: Minderung des steuerlichen Einlagekontos	320
5.1.2.1.1	Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG n.F.	320
5.1.2.1.2	Negativer Einlagekontobestand aufgrund übersteigender Mehrabführung	321
5.1.2.1.3	Vorrangige Minderung des steuerlichen Einlagekontos durch Mehrabführungen gemäß § 27 Abs. 6 Satz 2 KStG n.F.	323
5.1.2.2	Ebene des Organträgers: Buchwertansatz der Organbeteiligung wird gemindert	324

5.1.3	Durchführungsfiktion der Mehr- und Minderabführungen zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft gemäß § 14 Abs. 4 Satz 4 KStG n.F.	327
5.2	Übergang von der Ausgleichspostenmethode zur Einlagelösung.....	328
5.2.1	Erstmalige Anwendung der Einlagelösung im Veranlagungszeitraum 2022	328
5.2.2	Ausgleichspostenverrechnung mit dem Buchwert der Organbeteiligung	329
5.2.3	Temporäre Vermeidung eines Auflösungsertrags in der Übergangsphase bei Überhang passiver Ausgleichsposten	330
5.3	Ausgewählte Problembereiche (Einlagelösung vs. Ausgleichspostenmethode)	331
5.3.1	Beteiligungsbezogene Saldierung von Mehr- und Minderabführungen	331
5.3.2	Volle Wirkung der Mehr- und Minderabführungen vs. anteilige Bildung von Ausgleichsposten	332
5.3.3	Veräußerungsgleichgestellte Tatbestände	334
5.3.3.1	Umstrukturierungen auf Ebene des Organträgers	335
5.3.3.2	Umstrukturierungen auf Ebene der Organgesellschaft	337
5.3.4	Mehr- und Minderabführungen in mehrstufigen Organschaftsstrukturen	339
5.3.4.1	Rechtsfolgen bei Entstehung von Mehr- und Minderabführungen	339
5.3.4.2	Auswirkungen bei Veräußerung oder einem gleichgestellten Tatbestand	340
5.3.4.3	Auswirkungen beim Übergang von der Ausgleichspostenmethode zur Einlagelösung	342

5.3.5 Mehr- und Minderabführungen in mittelbaren Organschaftsstrukturen	342
5.3.5.1 Rechtsfolgen bei Entstehung von Mehr- und Minderabführungen	342
5.3.5.2 Auswirkungen bei Veräußerung oder einem gleichgestellten Tatbestand	345
5.3.5.3 Auswirkungen beim Übergang von der Ausgleichspostenmethode zur Einlagelösung	349
5.3.6 Sperrfristverletzung i.S.v. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG.....	349
5.3.7 Zwischenergebnis	351
5.4 „Große“ Einlagelösung als Alternative zur „kleinen“ Einlagelösung	352
6 Plädoyer für einen Gleichklang vor- und innerorganschaftlicher Mehr- und Minderabführungen.....	356
G THESENARTIGE ZUSAMMENFASSUNG DER ZENTRALEN ERGEBNISSE.....	359
ANHANG	365
LITERATURVERZEICHNIS	373
RECHTSQUELLENVERZEICHNIS.....	483
RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS	491
VERZEICHNIS DER VERWALTUNGSANWEISUNGEN	503
VERZEICHNIS SONSTIGER QUELLEN	507