

# FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 15

Arne von Freeden

## Minder- und Mehrabführungen nach § 14 Abs. 4, § 27 Abs. 6 KStG

Ausgleichspostenlösung  
und Einlagelösung



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

# § 1 Einführung

## A. Einleitung

Die ertragsteuerliche Organschaft zwischen einem Organträger und einer Organgesellschaft bewirkt eine tatsächliche und eine steuerliche „Ergebniszusammenführung“ auf Ebene des Organträgers. Die tatsächliche Ergebniszusammenführung erfolgt durch die Gewinnabführung der Organgesellschaft bzw. die Verlustübernahme des Organträgers. Rechtsgrundlagen sind der Gewinnabführungsvertrag und das AktG. Die steuerliche Ergebniszusammenführung erfolgt durch Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft an den Organträger. Rechtsgrundlage für die Einkommenszurechnung ist das KStG. Im Ergebnis wird das Einkommen der Organgesellschaft als Bestandteil des Organträger Einkommens auf Ebene des Organträgers besteuert.

Für die Besteuerung von Organträger und Organgesellschaft gilt der Grundsatz der Einmalbesteuerung. Nach diesem Grundsatz darf das im Organkreis erzielte Einkommen weder doppelt noch gar nicht besteuert werden.<sup>1</sup> Dabei soll auch der Gewinn des Organträgers aus der Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft vom Grundsatz der Einmalbesteuerung umfasst sein.

Die tatsächliche Gewinnabführung und die steuerliche Einkommenszurechnung erfolgen rechtstechnisch unabhängig voneinander. Das Einkommen einer Organgesellschaft wird dem Organträger z.B. auch dann vollumfänglich zugerechnet, wenn der Gewinn z.B. in Folge einer Rücklagenbildung bei der Organgesellschaft tatsächlich nur anteilig abgeführt wird. In diesem Fall liegt eine Minderabführung vor, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit hat. Veräußert der Organträger die Beteiligung an der Organgesellschaft zu einem späteren Zeitpunkt, wird er – idealtypisch – einen Veräußerungsgewinn (mindestens) in Höhe der Rücklage der Organgesellschaft erzielen. Die im Jahr der Bildung bereits versteuerte Rücklage wird in Form des Veräußerungsgewinns erneut besteuert. Würde es bei diesem Ergebnis bleiben, läge ein Verstoß gegen den Grundsatz der Einmalbesteuerung vor.<sup>2</sup> Um in dem vorstehend skizzierten Fall einer organschaftlichen Minderabführung einen Verstoß gegen den Grundsatz der Einmalbesteuerung zu vermeiden, muss in die Technik der steuer-

---

1 BFH, Urteil vom 29.10.2008, I R 31/08, BFH/NV 2009, 79, 791; Urteil vom 07.02.2007, I R 5/05, BStBl. II 2007, 796; Urteil vom 24.07.1996, I R 41/93, BStBl. II 1996, 614, 615; Urteil vom 02.02.1994, I R 10/93, BStBl. II 1994, 768, 769; Urteil vom 20.08.1986, I R 150/82, BStBl. II 1987, 455, 458; Urteil vom 29.10.1974, I R 240/72, BStBl. II 1975, 126, 128.

2 BFH, Urteil vom 24.07.1996, I R 41/93, BStBl. II 1996, 614, 615 m.w.N.

lichen Einkommenszurechnung „eingegriffen“ werden. Im Jahr 1960 erklärt *Rudolf Thiel* in einem Aufsatz:<sup>3</sup>

„Ich bin [...] der Auffassung, dass den vom Organ gebildeten, aber vom Organträger zu steuernden Rücklagen durch Ansatz eines Aktivpostens in der Steuerbilanz des Organträgers Rechnung zu tragen ist.“

Die Finanzverwaltung schloss sich dieser Auffassung an, das Instrument „organschaftlicher Ausgleichsposten“ war erfunden.<sup>4</sup> Das Problem der steuerlichen Behandlung organschaftlicher Minder- und Mehrabführungen schien gelöst zu sein.<sup>5</sup> Nach dieser Auffassung sind beim Organträger in Folge von Minder- und Mehrabführungen der Organgesellschaft, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, organschaftliche Ausgleichsposten zu bilden („Ausgleichspostenlösung“). Die Ausgleichspostenlösung der Finanzverwaltung ist zwar im Grundsatz von Wissenschaft und Praxis akzeptiert. Jedoch bestehen im Zusammenhang mit Bildung, Fortführung und Auflösung organschaftlicher Ausgleichsposten – in Theorie und Praxis – nach wie vor zahlreiche Zweifelsfragen. Nach der Auffassung von *Ewald Dötsch* hat sich das Thema der organschaftlichen Ausgleichsposten „zu einer Art Geheimwissenschaft entwickelt, das – außerhalb der zentralen Fragestellungen – nur wenige Esoteriker in den Unternehmen, in den steuerberatenden Berufen und in der Finanzverwaltung beherrschen“.<sup>6</sup>

Im Jahr 2007 „zerstörte“ der Bundesfinanzhof mit einer Entscheidung zur Auflösung passiver organschaftlicher Ausgleichsposten die Sichtweise der Finanzverwaltung.<sup>7</sup> Das Gericht lehnte die Besteuerung eines Gewinns aus der Auflösung des Ausgleichspostens mangels gesetzlicher Grundlage ab (Art. 20 Abs. 3 GG). Die (nur) in Verwaltungsanweisungen geregelte Ausgleichspostenlösung war nicht mehr durchsetzbar. Der Gesetzgeber reagierte auf die Entscheidung mit einer Übernahme der Ausgleichspostenlösung in das KStG. Durch das Jahressteuergesetz 2008 wurde § 14 Abs. 4 KStG eingefügt. Die Vorschrift entspricht fast wörtlich der vormaligen in den Verwaltungsanweisungen geregelten Ausgleichspostenlösung. Eine im Rahmen der parlamentarischen Beratungen zum Jahressteuergesetz 2008 von den Fachebenen des Bundes und der Länder vorgeschlagene Einlagelösung<sup>8</sup> wurde nicht umgesetzt.<sup>9</sup>

Die Ausgleichspostenlösung ist in jüngerer Zeit wieder vermehrt Gegenstand von Veröffentlichungen aus dem Kreis von Vertretern der Finanzverwaltung, der Bera-

---

3 *Thiel*, BB 1960, 735, 736.

4 Z.B. Finanzministerium Baden-Württemberg, S 2526a A – 1/58, BStBl. II 1961, 79 Ziffer 3.

5 Vgl. *Thiel*, StbJb 1961/62, 199, 204.

6 *Dötsch*, Der Konzern 2003, 21; *Dötsch/Pung*, DB 2007, 2669, 2672; zustimmend *Schumacher*, in FS Schaumburg, 477.

7 BFH, Urteil vom 07.02.2007, I R 5/05, BStBl. II 2007, 796, zuvor bereits FG München, Urteil vom 10.12.2004, 6 K 2436/02, EFG 2005, 628; Nichtanwendungserlass, BMF-Schreiben vom 05.10.2007, IV B 7 – S 2770/07/0004, BStBl. I 2007, 743.

8 Eine Einlagelösung wurde bereits von der Bund-Länderarbeitsgemeinschaft „Organschaft“ im Jahr 1995 vorgeschlagen, vgl. den Bericht des BMF zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts vom 19.04.2001, 59, FR 2001, Beilage zu Nr. 11, 20.

9 Vgl. z.B. *Jochen Thiel*, in FS Lang, 755, 769.

tungspraxis sowie der Wissenschaft.<sup>10</sup> Dies dürfte nicht nur daran liegen, dass – nach wie vor – zahlreiche Zweifelsfragen zur Anwendung des § 14 Abs. 4 KStG bestehen, sondern auch an der Tatsache, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Umwandlungssteuerrecht auf Grund des SEStEG und die umgekehrte Maßgeblichkeit auf Grund des BilMoG weggefallen sind. Diese Rechtsänderungen führen zu neuen Ursachen für Minder- und Mehrabführungen, deren Umfang im Einzelfall erheblich sein kann. Mit Blick auf § 14 Abs. 4 KStG wird in der Literatur hervorgehoben:<sup>11</sup>

- Das Gesetz äußere sich nicht zur Rechtsnatur der Ausgleichsposten. In Folge dessen seien die Auswirkungen von Transaktionen (z.B. Umwandlungen) auf bestehende Ausgleichsposten – nach wie vor – zweifelhaft.
- Die nur anteilige Bildung von Ausgleichsposten im Fall einer Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft führe zu unzutreffenden Steuerfolgen. Unter bestimmten Voraussetzungen entstünden weiße Einkünfte.
- Die Bildung eines passiven Ausgleichspostens könne zu einer (ungerechtfertigten) „Steuerstundung“ führen. Insbesondere mit Blick auf die Aufgabe der Maßgeblichkeit im Umwandlungssteuerrecht sei diese Regelung zweifelhaft.

Gefordert wird, die Ausgleichspostenlösung durch eine Einlagelösung zu ersetzen.<sup>12</sup> Fast 50 Jahre nach *Rudolf Thiel* schreibt *Ewald Dötsch* in einem Aufsatz:<sup>13</sup>

„Der abgelehnte Vorschlag [einer Einlagelösung]<sup>14</sup> hätte zum Einen zu einer steuersystematisch überzeugenderen Lösung und vor allem zu einem ganz deutlich vereinfachten Organisationsrecht geführt“.

Dieser These wird im Rahmen dieser Arbeit nachgegangen. Es wird überprüft, ob sich die Ausgleichspostenlösung – in Form von § 14 Abs. 4, § 27 Abs. 1 Satz 4, Abs. 6 KStG – in das bestehende System der Organschaftsbesteuerung einfügt und ob die Umsetzung einer Einlagelösung – in Form von § 14 Abs. 4, § 27 Abs. 1 Satz 3 und 4, Abs. 6 KStG-Entwurf – zu einer Vereinfachung und einer „überzeugenderen

---

10 Z.B. *Bareis*, FR 2008, 649, 658; *Breier*, Der Konzern 2011, 11 ff. und 84 ff.; *Dötsch*, Ubg 2008, 117, 122; *Esterer/Bartelt*, BB-Special 1.2010, 2, 4; *Frotscher*, Ubg 2009, 426; *Heurung/Seidel*, Der Konzern 2009, 400; *Kolbe*, StuB 2008, 293; *Lang*, NWB 2009, 118; *Meining*, BB 2009, 1444; *Reiß*, Der Konzern 2008, 9, 30; *Schumacher*, in FS Schaumburg, 477; *Suchanek/Herbst*, FR 2008, 112; *von Freeden/Rogall*, FR 2009, 785.

11 Z.B. *Bareis*, FR 2008, 649, 658; *Dötsch*, Ubg 2008, 117, 122; *Erle/Heurung*, in Erle/Sauter, KStG, § 14 Rn. 511; *Frotscher*, Ubg 2009, 426; *Heurung/Seidel*, Der Konzern 2009, 400, 408; *Kolbe*, StuB 2008, 293; *Lang*, NWB 2009, 118; *Meining*, BB 2009, 1444; *Reiß*, Der Konzern 2008, 9, 30; *Schumacher*, in FS Schaumburg, 477; *Suchanek/Herbst*, FR 2008, 112; *van Lishaut*, FR 2009, 1030, 1036.

12 *Bareis*, FR 2008, 649, 658; *Dötsch/Pung*, DB 2007, 2669, 2672; *Lang*, NWB 2009, 118; *Reiß*, Der Konzern 2008, 9, 30; *Jochen Thiel*, in FS Lang, 755, 757; wohl auch *Erle/Heurung*, in Erle/Sauter, KStG, § 14 Rn. 614; *Heurung/Seidel*, Der Konzern 2009, 400, 408; *van Lishaut*, FR 2009, 1030, 1036; vgl. bereits *Müller-Gatermann*, in FS Ritter, 457, 468. Dagegen scheint *Steffen Neumann* die Ausgleichspostenlösung der Einlagelösung vorzuziehen, Ubg 2010, 673, 674.

13 *Dötsch*, Ubg 2008, 117, 122.

14 Klammerzusatz eingefügt durch den Verfasser.

Systematik“ im Recht der Organschaft führen würde.<sup>15</sup> Unter Berücksichtigung (ausgewählter) bestehender Zweifelsfragen zur Ausgleichspostenlösung werden – quasi in einem Vergleich der Rechtslagen *de lege lata* und *de lege ferenda* – die Unterschiede zwischen Ausgleichsposten- und Einlagelösung gegenübergestellt.

## B. Gang der Untersuchung

Im ersten Schritt der Untersuchung wird die Problematik organschaftlicher Minder- und Mehrabführungen in das Recht der körperschaftsteuerlichen Organschaft eingeordnet (§ 2). Die Ursachen für die Entstehung von Minder- und Mehrabführungen werden dargestellt und die Probleme bei der Abgrenzung von Minder- und Mehrabführungen mit Ursache in vororganschaftlicher und organschaftlicher Zeit skizziert. Im zweiten Schritt werden Tatbestand und Rechtsfolgen der gesetzlichen Ausgleichspostenlösung erläutert, die Frage der Verfassungswidrigkeit einer rückwirkenden Anwendung von § 14 Abs. 4 KStG diskutiert sowie die Rechtsnatur organschaftlicher Ausgleichsposten erörtert (§ 3). Im dritten Schritt werden Tatbestand und Rechtsfolgen einer Einlagelösung untersucht. In diesem Zusammenhang wird auch der Vorschlag, vororganschaftliche und organschaftliche Minder- und Mehrabführungen gleich zu behandeln, gewürdigt. Darüber hinaus werden Auswirkungen eines möglichen Übergangs von der Ausgleichsposten- zur Einlagelösung dargestellt (§ 4). Sodann werden Ausgleichspostenlösung und Einlagelösung unter Berücksichtigung (ausgewählter) bestehender Zweifelsfragen verglichen. Es wird geprüft, ob – und inwieweit – eine Einlagelösung im Einzelfall zu einem „überzeugenderen Ergebnis“ führt als die bestehende Ausgleichspostenlösung (§ 5). Die Ergebnisse werden im letzten Teil zusammengefasst (§ 6).

---

15 Zum Gesetzeswortlaut der Ausgleichspostenlösung und dem möglichen Gesetzeswortlaut einer Einlagelösung, siehe Anlage 1.