

Stefan Pichler

Die ertragsteuerliche Organschaft im Umwandlungssteuerrecht



DWS-Schriftenreihe Nr. 31

Stefan Pichler

Die ertragsteuerliche Organschaft im Umwandlungssteuerrecht

Herausgegeben vom
Deutschen wissenschaftlichen
Institut der Steuerberater e.V.



Verlag des wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater GmbH
Berlin

Autor: Stefan Pichler
Titel: Die ertragsteuerliche Organschaft im Umwandlungssteuerrecht
Herausgeber: Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.
Verlag: Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH
Behrenstr. 42
10117 Berlin
Tel.: 030 / 28 88 56 73
Fax: 030 / 28 88 56 70
Internet: www.dws-verlag.de
E-Mail: info@dws-verlag.de

Gesamtherstellung: DCM Druck Center Meckenheim GmbH,
www.druckcenter.de

ISBN: 978-3-933911-77-3

1. Auflage 2015

Erster Berichterstatter: Professor Dr. Dieter Birk
Zweiter Berichterstatter: Professor Dr. Marcel Krumm
Dekan: Professor Dr. Ingo Saenger
Tag der mündlichen Prüfung: 18. November 2014

D 6

Zugl. Münster (Westf.), Univ., Diss. der Rechtswissenschaftlichen Fakultät, 2015

Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, sind dem Verlag vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet werden.

Die ertragsteuerliche Organschaft im Umwandlungssteuerrecht

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Rechte

durch die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

von

Stefan Pichler

Steffi

LESEPROBE

Vorwort

Die Untersuchung wurde im Wintersemester 2014/2015 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Durch punktuelle Änderungen konnten relevante Entwicklungen bis zum 30.11.2014 berücksichtigt werden.

Ganz herzlich danke ich Herrn Professor *Dr. Dieter Birk*, der mich nicht nur bei der Anfertigung der Dissertation umfassend betreut, unterstützt und mir größtmögliche Freiheiten gelassen hat, sondern der auch mein Interesse am Steuerrecht bestärkt und gefördert hat. Herrn Professor *Dr. Marcel Krumm* möchte ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens danken.

Die Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität von Herrn Professor *Dr. Joachim Englisch*. Ihm gilt mein besonderer Dank für die guten Arbeits- und Forschungsbedingungen. Herrn Professor *Dr. Christian Jahndorf* bin ich für dessen Unterstützung und Gesprächsbereitschaft verbunden, durch die ich methodische, inhaltliche und praktische Erkenntnisse sammeln konnte.

Für die ertragreichen Diskussionen und die gemeinsame Zeit während der letzten Jahre danke ich meinen Freunden am und um das Institut für Steuerrecht. Für die gewissenhafte Korrektur des Manuskripts und die wertvollen Hinweise bedanke ich mich bei meinen Freunden *Jasper Stallmann* und *Christian Stieß*.

Die Anfertigung der Arbeit wurde vom Studienförderwerk Klaus Murmann mit einem Promotionsstipendium finanziell und ideell unterstützt. Die Dissertation ist mit dem Förderpreis 2014 des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e. V. ausgezeichnet worden, der auch die Veröffentlichung umfasst. Für diese großzügige Unterstützung bedanke ich mich sehr.

Mit der Dissertation konnte ich mir einen persönlichen Wunsch erfüllen. Ich bedanke mich daher von ganzem Herzen bei meinen Eltern, Schwiegereltern und meinem Onkel für die fürsorgliche und unermüdliche Unterstützung durch Rat und Tat. Mit aller Liebe danke ich meiner Frau, die nicht nur die Mühen der orthografischen Korrektur auf sich genommen hat, sondern mich auch sonst in sämtlichen Bereichen liebevoll unterstützt.

Inhaltsübersicht

VORWORT	VII
INHALTSÜBERSICHT	IX
INHALTSVERZEICHNIS	XI
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	XIX
A. EINFÜHRUNG IN DIE THEMATIK	1
I. ZENTRALE PROBLEMSTELLUNGEN UND GANG DER UNTERSUCHUNG.....	1
II. ORGANSCHAFTSKONSTELLATIONEN.....	4
B. ERTRAGSTEUERLICHE ORGANSCHAFT	6
I. ERFORDERNIS DER ERTRAGSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT.....	6
II. VERHÄLTNIS ZWISCHEN STEUERRECHT UND ZIVILRECHT.....	9
III. VORAUSSETZUNGEN	11
IV. RECHTSFOLGEN	30
V. ZUSAMMENFASSENDE BEFUNDE ZUM ORGANSCHAFTSRECHT.....	44
C. UMSTRUKTURIERUNGSRECHT	46
I. UMWANDLUNGEN UND UMSTRUKTURIERUNGEN.....	46
II. UMSTRUKTURIERUNGSVORGÄNGE NACH DEM UMWG	48
III. UMSTRUKTURIERUNGSVORGÄNGE AUßERHALB DES UMWG	60
IV. ZUSAMMENFASSENDE BEFUNDE ZUM UMSTRUKTURIERUNGSRECHT ...	75
D. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT	76
I. GRUNDLAGEN DES UMWANDLUNGSSTEUERRECHTS.....	76
II. UMWANDLUNGSSTEUERRECHTLICHE RÜCKWIRKUNG.....	89
III. UMWANDLUNGSSTEUERRECHTLICHE GESAMTRECHTSNACHFOLGE....	102
IV. ZUSAMMENFASSENDE BEFUNDE ZUM UMWANDLUNGSSTEUERRECHT	107
E. WECHSELWIRKUNGEN ZWISCHEN ORGANSCHAFTS-, UMSTRUKTURIERUNGS- UND UMWANDLUNGSSTEUERRECHT	109
I. UMFANG DER UMWANDLUNGSSTEUERRECHTLICHEN RÜCKWIRKUNG	110
II. UMFANG DER UMWANDLUNGSSTEUERRECHTLICHEN GESAMTRECHTSNACHFOLGE	155

III. VERHÄLTNIS ZWISCHEN UMWANDLUNGSSTEUERRECHTLICHER RÜCKWIRKUNG UND GESAMTRECHTSNACHFOLGE	192
IV. UMSTRUKTURIERUNGEN UND DEREN AUSWIRKUNGEN AUF DEN GEWINNABFÜHRUNGSVERTRAG	204
V. UMSTRUKTURIERUNGEN UND DEREN AUSWIRKUNGEN AUF DIE FINANZIELLE EINGLIEDERUNG.....	230
VI. AUSWIRKUNGEN EINER UMSTRUKTURIERUNG AUF DIE RECHTSFOLGENSEITE DER ORGANSCHAFT	256
VII. ZUSAMMENFASSENDE BEFUND ZU DEN WECHSELWIRKUNGEN ZWISCHEN ORGANSCHAFTS-, UMSTRUKTURIERUNGS- UND UMWANDLUNGSSTEUERRECHT.....	282
F. THESENARTIGE ZUSAMMENFASSUNG DER ZENTRALEN ERGEBNISSE	283
LITERATURVERZEICHNIS	XXVII

Inhaltsverzeichnis

VORWORT	VII
INHALTSÜBERSICHT	IX
INHALTSVERZEICHNIS	XI
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	XIX
A. EINFÜHRUNG IN DIE THEMATIK	1
I. ZENTRALE PROBLEMSTELLUNGEN UND GANG DER UNTERSUCHUNG.....	1
II. ORGANSCHAFTSKONSTELLATIONEN.....	4
B. ERTRAGSTEUERLICHE ORGANSCHAFT	6
I. ERFORDERNIS DER ERTRAGSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT.....	6
II. VERHÄLTNIS ZWISCHEN STEUERRECHT UND ZIVILRECHT.....	9
III. VORAUSSETZUNGEN	11
1. Organgesellschaft.....	11
2. Organträger	14
3. Gewinnabführungsvertrag.....	16
a) Zivilrechtliche Vorgaben	17
b) Steuerrechtliche Vorgaben.....	21
c) Beendigung des Gewinnabführungsvertrages.....	26
4. Finanzielle Eingliederung	27
a) Zivilrechtliches Fundament	27
b) Steuerrechtliche Vorgaben – insbesondere zeitliche Voraussetzungen.....	29
IV. RECHTSFOLGEN	30
1. Einkommensermittlung und Einkommenszurechnung	31
2. Mehr- und Minderabführungen gemäß § 14 Abs. 3, 4 KStG.....	34
a) Vororganschaftliche Verursachung – Anwendung der allgemeinen Vorschriften	36
b) Organschaftliche Verursachung – Bildung von bilanziellen Ausgleichsposten	38
c) Abgrenzung zwischen vororganschaftlicher und organschaftlicher Verursachung	41
aa) „vororganschaftliche“ und „organschaftliche“ Zeit.....	41

bb) Teleologische Auslegung der „Ursache“ i.S.d. § 14 Abs. 3, 4 KStG	42
V. ZUSAMMENFASSENDE BEFUNDE ZUM ORGANISATIONSRECHT	44
C. UMSTRUKTURIERUNGSRECHT	46
I. UMWANDLUNGEN UND UMSTRUKTURIERUNGEN	46
II. UMSTRUKTURIERUNGSVORGÄNGE NACH DEM UMG	48
1. Verschmelzung	48
a) Überblick	48
b) Konstituierende Merkmale	49
2. Spaltung	51
a) Überblick	51
b) Konstituierende Merkmale	52
3. Formwechsel	56
a) Überblick	56
b) Konstituierende Merkmale	57
III. UMSTRUKTURIERUNGSVORGÄNGE AUßERHALB DES UMG	60
1. Sacheinlage im Wege der Einzelrechtsnachfolge	60
a) Überblick	60
b) Konstituierende Merkmale	63
c) Anwendbare Vorschriften des UmwStG	64
2. Umstrukturierungsanwachsung	66
a) Überblick	66
b) Konstituierende Merkmale	70
aa) Einfache Anwachsung	70
bb) Erweiterte Anwachsung	72
c) Anwendbare Vorschriften des UmwStG	73
IV. ZUSAMMENFASSENDE BEFUNDE ZUM UMSTRUKTURIERUNGSRECHT	75
D. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT	76
I. GRUNDLAGEN DES UMWANDLUNGSSTEUERRECHTS	76
1. Systematik und Anwendungsbereich des UmwStG	76
2. Ertragsteuerliche Motive einer Umstrukturierung	78
3. Steuerrechtliche Hindernisse einer Umstrukturierung	79

4. Beeinträchtigung der ertragsteuerlichen Organschaft als steuerrechtliches Umstrukturierungshindernis.....	81
5. Ratio legis des UmwStG	82
a) Steuerneutralität	82
b) Sicherung des inländischen Steuersubstrats	84
c) Fortführung der ratio legis auf Organschaftskonstellationen.....	85
6. Verhältnis zwischen UmwStG und Zivilrecht	86
7. Relevanz der umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkung und Gesamtrechtsnachfolge	88
II. UMWANDLUNGSSTEUERRECHTLICHE RÜCKWIRKUNG.....	89
1. Rückwirkung im Zivilrecht	89
2. Rückwirkung im Steuerrecht.....	90
3. Rückwirkung im Umwandlungssteuergesetz.....	93
a) Umwandlungsrechtliche Rückwirkung.....	94
b) Anknüpfung an das Zivilrecht und Erforderlichkeit der Rückwirkung.....	98
c) Steuerlicher Übertragungstichtag und Rechtsfolgen.....	99
d) Ratio der umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkung	101
III. UMWANDLUNGSSTEUERRECHTLICHE GESAMTRECHTSNACHFOLGE....	102
1. Gesamtrechtsnachfolge im Zivilrecht	102
2. Gesamtrechtsnachfolge im Steuerrecht.....	103
3. Gesamtrechtsnachfolge im Umwandlungssteuerrecht	106
IV. ZUSAMMENFASSENDER BEFUND ZUM UMWANDLUNGSSTEUERRECHT	107
E. WECHSELWIRKUNGEN ZWISCHEN ORGANSCHAFTS-, UMSTRUKTURIERUNGS- UND UMWANDLUNGSSTEUERRECHT.....	109
I. UMFANG DER UMWANDLUNGSSTEUERRECHTLICHEN RÜCKWIRKUNG	110
1. Zeitliche Reichweite.....	110
2. Vermögensübergang, Verlustpositionen, Zins- und EBITDA-Vortrag	111
3. Rechtsträger.....	112
4. Gesellschafter	113
5. Umstrukturierungen	114

a) Einbringung im Wege des Anteilstauschs nach § 21 UmwStG	114
aa) Einbringung einer 100%igen Kapitalgesellschaftsbeteiligung ...	115
bb) Gesetzliche Ausgangslage	117
cc) Kritische Auseinandersetzung – analoge Anwendung des § 20 Abs. 5, 6 UmwStG	117
(1) Möglichkeit einer Analogie	118
(2) Regelungslücke	119
(3) Planwidrigkeit	120
(4) Vergleichbare Sachverhalte	124
(5) Analoge Anwendung des § 20 Abs. 5, 6 UmwStG	125
b) Einbringungen in Personengesellschaften nach § 24 UmwStG	125
aa) Gesetzliche Ausgangslage	126
bb) Kritische Auseinandersetzung	127
c) Umstrukturierungsanwachsung	129
6. Organgesellschaftsfähigkeit	131
7. Gewinnabführungsvertrag	132
8. Finanzielle Eingliederung	134
a) Problemstellung und Bedeutung für die Organschaft	134
b) Dogmatischer Anknüpfungspunkt	135
c) Rechtsnatur	137
d) Einschränkungen des Befundes	142
e) Jüngere Entwicklungen unabhängig von der Rechtsnatur	144
f) Befundsicherung zur finanziellen Eingliederung	147
9. Zwischenbefund zum Umfang der umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkung	148
10. Kritik und Fortentwicklung des bestehenden Regelungsregimes der umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkung	149
a) Spezifische Kritik im Schnittbereich von Organschaft und Umstrukturierungen	150
b) Grundlegende Kritik an den bestehenden Rückwirkungsregelungen	150
c) Vorschlag einer neuen, einheitlichen Rückwirkungs Vorschrift	152

II.	UMFANG DER UMWANDLUNGSSTEUERRECHTLICHEN GESAMTRECHTSNACHFOLGE	155
1.	Rechtsträger	155
2.	Umstrukturierungen	156
a)	Unabhängigkeit von der Art der zivilrechtlichen Rechtsnachfolge	156
b)	Systemwidrigkeit des § 23 Abs. 4 Hs. 1 UmwStG	157
3.	Vermögensübergang, Verlustpositionen, Zins- und EBITDA-Vortrag ..	158
4.	Besteuerungsmerkmale des übergangenden Vermögens	159
5.	Gewinnabführungsvertrag	161
6.	Finanzielle Eingliederung	162
a)	Vor einer Umstrukturierung bestehende finanzielle Eingliederung	162
aa)	Umstrukturierung auf Ebene des Organträgers	163
bb)	Umstrukturierung auf Ebene der Organgesellschaft	166
b)	Durch eine Umstrukturierung geschaffene finanzielle Eingliederung	172
aa)	Umstrukturierungen auf Ebene des Organträgers – Ein eigener Lösungsansatz Teil I	173
bb)	Umstrukturierung auf Ebene der Organgesellschaft – Ein eigener Lösungsansatz Teil II	178
c)	Befundsicherung zur finanziellen Eingliederung	182
7.	Organgesellschaftsfähigkeit	183
8.	Organschafliche Ausgleichsposten	184
9.	Zwischenbefund zum Umfang der umwandlungssteuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge	185
10.	Kritik und Fortentwicklung des bestehenden Regelungsregimes der umwandlungssteuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge	186
a)	Grundlegende Kritik an den bestehenden Gesamtrechtsnachfolgeregelungen	186
b)	Vorschlag einer neuen, einheitlichen Gesamtrechtsnachfolgevorschrift	189
III.	VERHÄLTNIS ZWISCHEN UMWANDLUNGSSTEUERRECHTLICHER RÜCKWIRKUNG UND GESAMTRECHTSNACHFOLGE	192

1. Ablehnung eines Abhängigkeitsverhältnisses nach dem Umwandlungssteuererlass 2011	194
2. Parallelität in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	197
3. Fortentwicklung der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	200
4. Erfordernis der umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkung im Kontext von Umstrukturierungen und Organschaft	201
5. Zwischenbefund	203
IV. UMSTRUKTURIERUNGEN UND DEREN AUSWIRKUNGEN AUF DEN GEWINNABFÜHRUNGSVERTRAG	204
1. Auflösung des dogmatischen Spannungsfeldes	204
2. Umstrukturierung als steuerlich wichtiger Beendigungsgrund	210
3. Umstrukturierung des Organträgers	216
a) Verschmelzung	216
b) Aufspaltung, Abspaltung und Ausgliederung	217
c) Formwechsel	220
d) Sacheinlagen	220
e) Umstrukturierungsanwachsung einer Organträger-Personengesellschaft	221
4. Umstrukturierung der Organgesellschaft	222
a) Verschmelzung	223
b) Aufspaltung, Abspaltung und Ausgliederung	225
c) Formwechsel	227
d) Sacheinlage	228
e) Umstrukturierungsanwachsung	228
5. Zwischenbefund	229
V. UMSTRUKTURIERUNGEN UND DEREN AUSWIRKUNGEN AUF DIE FINANZIELLE EINGLIEDERUNG	230
1. Vor einer Umstrukturierung bestehende finanzielle Eingliederung	231
a) Umstrukturierung des Organträgers	231
aa) Verschmelzung	232
bb) Auf- und Abspaltung	233

cc) Formwechsel	233
dd) Einbringung	234
ee) Umstrukturierungsanwachsung bei einer Organträger- Personengesellschaft	235
b) Umstrukturierung der Organgesellschaft	237
aa) Verschmelzung und Abspaltung	237
bb) Abspaltung	238
cc) Formwechsel	239
dd) Einbringung	239
ee) Umstrukturierungsanwachsung	241
2. Durch eine Umstrukturierung geschaffene finanzielle Eingliederung	242
a) Umstrukturierung des Organträgers	242
aa) Verschmelzung	243
bb) Auf- und Abspaltung	244
cc) Einbringung	245
dd) Umstrukturierungsanwachsung	247
b) Umstrukturierung der Organgesellschaft	250
aa) Verschmelzung, Auf- und Abspaltung	251
bb) Einbringung	252
cc) Umstrukturierungsanwachsung	253
3. Zwischenbefund	254
VI. AUSWIRKUNGEN EINER UMSTRUKTURIERUNG AUF DIE RECHTSFOLGENSEITE DER ORGANSCHAFT	256
1. Auswirkungen auf die Einkommenszurechnung	256
a) Umfang der Einkommenszurechnung – Umstrukturierungsgewinne	257
b) Empfänger der Einkommenszurechnung	263
2. Mehr- bzw. Minderabführungen gemäß § 14 Abs. 3, 4 KStG bei Umstrukturierungen	268
a) Auflösung, Fortführung und Übergang von bestehenden Ausgleichsposten	268

b) Einordnung von umstrukturierungsbedingten Mehr- und Minderabführungen in das System der § 14 Abs. 3, 4 KStG	275
3. Zwischenbefund	281
VII. ZUSAMMENFASSENDE BEFUNDE ZU DEN WECHSELWIRKUNGEN ZWISCHEN ORGANSCHAFTS-, UMSTRUKTURIERUNGS- UND UMWANDLUNGSSTEUERRECHT	282
F. THESENARTIGE ZUSAMMENFASSUNG DER ZENTRALEN ERGEBNISSE	283
LITERATURVERZEICHNIS	XXVII