

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](http://www.dws-verlag.de)  
E-Mail: [info@dws-verlag.de](mailto:info@dws-verlag.de)

Gesamtherstellung: DCM Druck Center Meckenheim GmbH,  
[www.druckcenter.de](http://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 Stiß*.

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

<b>VORWORT .....</b>	<b>VII</b>
<b>INHALTSÜBERSICHT .....</b>	<b>IX</b>
<b>INHALTSVERZEICHNIS.....</b>	<b>XI</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>XIX</b>
<b>A. EINFÜHRUNG IN DIE THEMATIK .....</b>	<b>1</b>
I.    ZENTRALE PROBLEMSTELLUNGEN UND GANG DER UNTERSUCHUNG.....	1
II.   ORGANSCHAFTSKONSTELLATIONEN.....	4
<b>B. ERTRAGSTEUERLICHE ORGANSCHAFT .....</b>	<b>6</b>
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
<b>C. UMSTRUKTURIERUNGSRECHT .....</b>	<b>46</b>
I.    UMWANDLUNGEN UND UMSTRUKTURIERUNGEN.....	46
II.   UMSTRUKTURIERUNGSVORGÄNGE NACH DEM UMWG .....	48
III.  UMSTRUKTURIERUNGSVORGÄNGE AUßERHALB DES UMWG .....	60
IV.  ZUSAMMENFASSENDE BEFUNDE ZUM UMSTRUKTURIERUNGSRECHT ...	75
<b>D. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT .....</b>	<b>76</b>
I.    GRUNDLAGEN DES UMWANDLUNGSSTEUERRECHTS.....	76
II.   UMWANDLUNGSSTEUERRECHTLICHE RÜCKWIRKUNG.....	89
III.  UMWANDLUNGSSTEUERRECHTLICHE GESAMTRECHTSNACHFOLGE....	102
IV.  ZUSAMMENFASSENDE BEFUNDE ZUM UMWANDLUNGSSTEUERRECHT .....	107
<b>E. WECHSELWIRKUNGEN ZWISCHEN ORGANSCHAFTS-, UMSTRUKTURIERUNGS- UND UMWANDLUNGSSTEUERRECHT .....</b>	<b>109</b>
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
<b>F. THESENARTIGE ZUSAMMENFASSUNG DER ZENTRALEN ERGEBNISSE .....</b>	<b>283</b>
<b>LITERATURVERZEICHNIS .....</b>	<b>XXVII</b>



## Inhaltsverzeichnis

<b>VORWORT .....</b>	<b>VII</b>
<b>INHALTSÜBERSICHT .....</b>	<b>IX</b>
<b>INHALTSVERZEICHNIS .....</b>	<b>XI</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>XIX</b>
<b>A. EINFÜHRUNG IN DIE THEMATIK .....</b>	<b>1</b>
I.    ZENTRALE PROBLEMSTELLUNGEN UND GANG DER UNTERSUCHUNG.....	1
II.   ORGANSCHAFTSKONSTELLATIONEN.....	4
<b>B. ERTRAGSTEUERLICHE ORGANSCHAFT .....</b>	<b>6</b>
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
<b>C.    UMSTRUKTURIERUNGSRECHT.....</b>	<b>46</b>
I.    UMWANDLUNGEN UND UMSTRUKTURIERUNGEN .....	46
II.   UMSTRUKTURIERUNGSVORGÄNGE NACH DEM UMWG .....	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 UMWG.....	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
<b>D.    UMWANDLUNGSSTEUERRECHT.....</b>	<b>76</b>
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
<b>E. WECHSELWIRKUNGEN ZWISCHEN ORGANSCHAFTS-, UMSTRUKTURIERUNGS- UND UMWANDLUNGSSTEUERRECHT.....</b>	<b>109</b>
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 Rückwirkungsvorschrift .....	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 BEFUND ZU DEN WECHSELWIRKUNGEN ZWISCHEN ORGANSCHAFTS-, UMSTRUKTURIERUNGS- UND UMWANDLUNGSSTEUERRECHT .....	282
<b>F. THESENARTIGE ZUSAMMENFASSUNG DER ZENTRALEN ERGEBNISSE .....</b>	<b>283</b>
<b>LITERATURVERZEICHNIS .....</b>	<b>XXVII</b>