Aktuelle Probleme und Perspektiven der ertragsteuerlichen Organschaft

LMR a.D. Dr. Ingo van Lishaut

RiFG Dr. Oliver Rode

RA StB Prof. Dr. Norbert Schneider

6.11.2025

Agenda

Heinrich Heine Universität Düsseldorf

- Grundlagen und Probleme der Organschaft (N. Schneider)
- Einige aktuelle Urteile
  - Geschäftsleitende Holdingpersonengesellschaft als Organträger (O. Rode)
  - Organschaft und atypisch stille Beteiligung (I. v. Lishaut)
  - Organschaft und unterjährige Anwendung des § 8c KStG (O. Rode)
  - Nachträgliche Verschiebung der Laufzeit eines EAV (O. Rode)
- Reformperspektiven zur Organschaft (Diskussion)

Grundlagen und Probleme der Organschaft

Heinrich Heine Universität Düsseldorf

1. Überblick und Grundvoraussetzungen

- Zentrales Element der deutschen Gruppenbesteuerung; aus der deutschen Konzern- und Mittelstandsbesteuerung nicht mehr wegzudenken
- Seit mehr als 100 Jahren existent; zunächst Richterrecht, seit 1969 kodifiziert
- Kernvoraussetzungen nach § 14 Abs. 1 KStG:
  - Organgesellschaft (***OG***) in Organträger (***OT***) „finanziell eingegliedert“ (Mehrheit der Stimmrechte)
  - OG = Kapitalgesellschaft
  - OT = Kapitalgesellschaft oder gewerbliche Personengesellschaft
  - Abschluss Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 AktG, Mindestlaufzeit 5 Jahre
  - Tatsächliche Durchführung des GAV während seiner Laufzeit

Grundlagen und Probleme der Organschaft

Heinrich Heine Universität Düsseldorf

2. Verhältnis Gesellschaftsrecht / Steuerrecht

- Zentrales steuerliches Instrument, aber sehr abhängig vom Gesellschaftsrecht, u.a.
- Wirksamer Abschluss eines GAV i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG (§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG)
  - Grundlagengeschäft, daher z.B. nicht jede Vertretung zulässig; Zustimmungserfordernisse
- Inhaltskontrolle des Vertrags
  - Mindestlaufzeit GAV 5 Jahre (BFH: Zeitjahre); Start, Ende, Laufzeit; neue MLZ nach Fehlern?
  - Dynamischer Verweis auf § 302 AktG im GAV, wenn OG eine GmbH ist (§ 17 S. 1 Nr. 2 KStG)
  - Auslegung des GAV: eher (str)eng, da GAV nach BGH satzungsgleiche Regelung
- Finanzielle Eingliederung = Mehrheit der Stimmrechte nach Gesellschaftsrecht
  - Was ist relevant: allgemeine Beschlüsse, wichtige/wesentliche Beschlüsse
- „wichtiger Grund“ für Beendigung GAV in Mindestlaufzeit
  - BFH: muss <u>steuerlich</u> wichtiger Grund sein (Vertragsbeendigung selbst geht nach GesellschaftsR)

Grundlagen und Probleme der Organschaft

Heinrich Heine Universität Düsseldorf

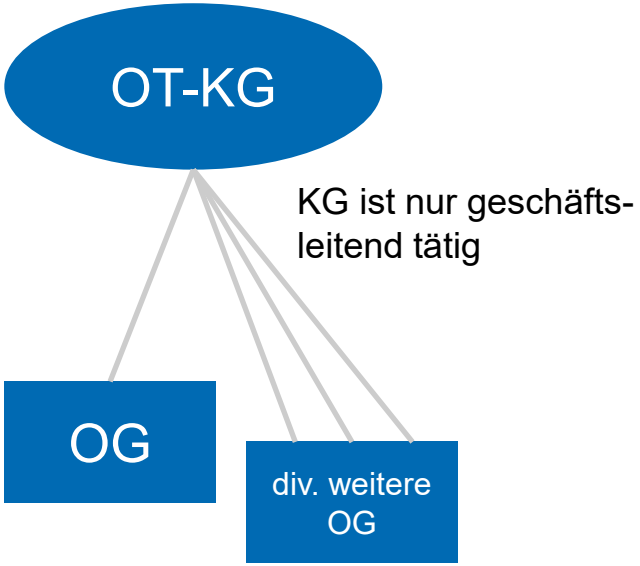
2. Verhältnis Gesellschaftsrecht / Steuerrecht

- Tatsächliche Durchführung des GAV während der gesamten Geltungsdauer
  - Relevant sind die Pflichten aus AktG und dem GAV (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG)
  - Kern: Gewinnabführung und Verlustausgleich; Besonderheiten nach AktG
  - Bsp.: wirksame Erfüllung durch Aufrechnung oder Novation? Komische LG/OLG Urteile
- Abführung des ganzen Gewinns bzw. Ausgleich des ganzen Verlusts
  - Maßgebend ist das objektiv richtige Ergebnis nach HGB / GoB
  - HGB-Bilanzierungsfehler können die Organschaft gefährden (besonders misslich in Org-Ketten)
  - Heilungsmöglichkeiten von Bilanzierungsfehlern?
- „Tatsächliches Leben“ der Organschaft als eigene Voraussetzung (BFH I R 37/19)?

⇨ Dieses Geflecht ist z.T. komplex, streitanfällig und produziert ungewollte Fehler

⇨ Reformbedarf und Reformfähigkeit (siehe Diskussion am Ende)

Geschäftsleitende Holding-PersG als Organträger



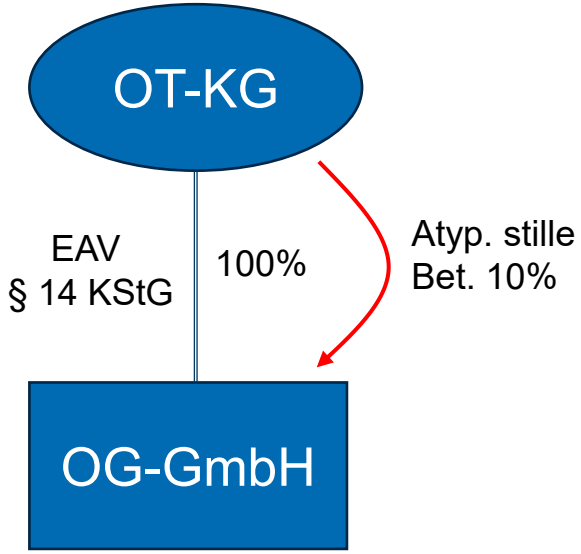
BFH I R 23/21 v. 27.11.2024, FR 2025, 509

- Organträger kann grundsätzlich auch eine Personengesellschaft sein, wenn sie eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt, sie also gewerblich tätig ist.
- Problem: Unklar ist, wann eine Holding-Personengesellschaft als gewerblich anerkannt wird.
- Nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038) soll eine eigene gewerbliche Tätigkeit erforderlich sein, die über die Tätigkeit als geschäftsleitende Holding hinausgeht.
- Eine derartige eigene Tätigkeit ist z.B. die Erbringung entgeltlicher Dienstleistungen gegenüber Tochtergesellschaften.

Geschäftsleitende Holding-PersG als Organträger

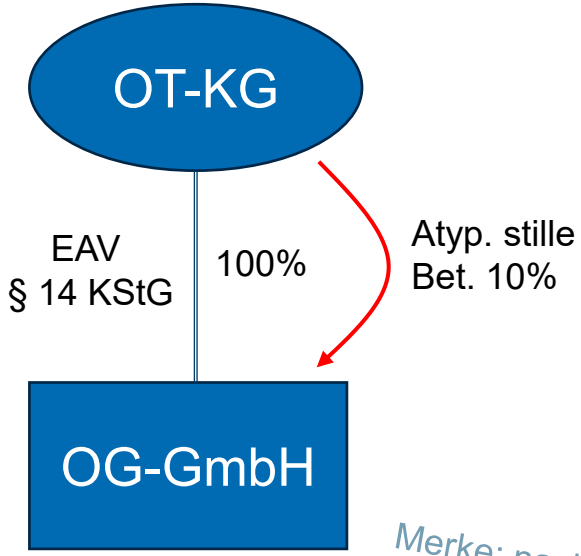
- **BFH**: Eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG liegt auch dann vor, wenn die Organträger-Personengesellschaft ausschließlich als geschäftsleitende Holding tätig ist. Konzerninterne entgeltliche Dienst-leistungen oder andere zusätzliche gewerbliche Aktivitäten sind in einem solchen Fall nicht erforderlich.
- Die nach außen erkennbare einheitliche Leitung führt zur Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Der BFH knüpft damit an die im Rahmen der wirtschaftlichen Eingliederung für die gewerbliche Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding entwickelten Kriterien an.
- Ob eine geschäftsleitende Holding in diesem Zusammenhang zwingend die Beteiligung an mindestens zwei Tochtergesellschaften voraussetzt, konnte der BFH im Streitfall offenlassen.

Organschaft und atypisch stille Beteiligung



- Streitig war, ob eine atypisch stille Gesellschaft zur OG der Abführung des ganzen Gewinns nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG entgegensteht.
- BFH I R 33/22 v. 11.12.2024, FR 2025, 404: atypisch stille Beteiligung steht der Organschaft nicht entgegen
- Wie sich aus der Bezugnahme auf § 291 Abs. 1 AktG ergibt, ist der Ausdruck „ganzer Gewinn“ zivilrechtlich zu verstehen. Gegenstand der Abführungsverpflichtung ist daher der Jahresüberschuss i.S.d. § 301 Satz 1 AktG.
- Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung hat zur Folge, dass der Gewinnanteil des still Beteiligten als Aufwand (Abführungsverpflichtung aus einem Teilgewinnabführungsvertrag im Sinne des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG) zu erfassen ist, der den abzuführenden Jahresüberschuss mindert.

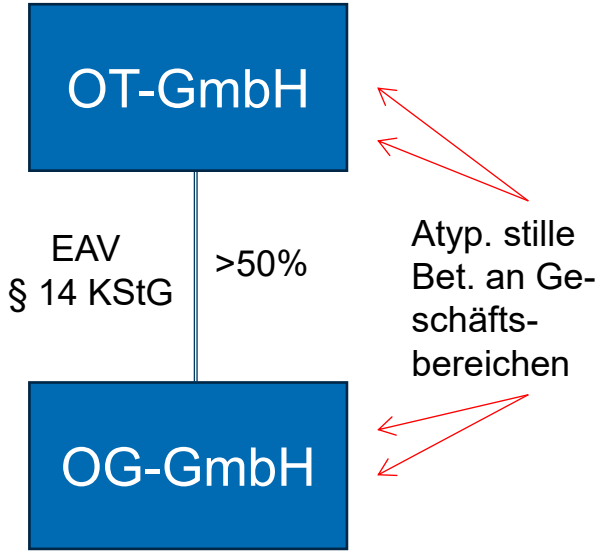
Organschaft und atypisch stille Beteiligung



- Dieses (geminderte) Jahresergebnis – im Streitfall also "die 90 %" – stellt sodann den "ganzen Gewinn" im Sinne des § 291 Abs. 1 S. 1 AktG dar, der handelsrechtlich und in der Folge auch organschaftlich abzuführen ist.
- Dass eine – typische oder atypische – stille Beteiligung zivilrechtlich als Teilgewinnabführungsvertrag qualifiziert wird, steht dieser Beurteilung nicht entgegen.
- Aus der in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG enthaltenen Formulierung "Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG" kann entgegen dem BMF nicht geschlossen werden, dass ein Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG neben einem Teilgewinnabführungsvertrag im Sinne des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG unzulässig wäre.

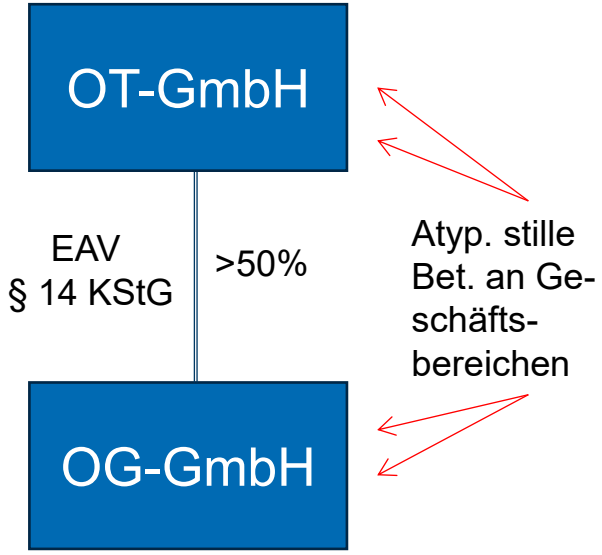
Merke: nach Abzug von 10% bleiben immer noch 100% ☺

Organschaft und atypisch stille Beteiligung



- Fall: Die OT und ihre div. Tochtergesellschaften sind Beratungsunternehmen mit jeweils verschiedenen Niederlassungen. Für die Niederlassungsleiter bzw. Partner bestehen atypisch stille Gesellschaften an den jeweiligen Teil-Geschäftsbereichen auf Basis entsprechender Rechenwerke (tracking stock).
- tracking stocks zu den OGen: lt. BFH I R 17/21 v. 11.12.2024 anzuerkennen, erst recht wie I R 33/22.
- tracking stocks zur OT: lt. BFH anzuerkennen, sofern sie nur an einzelnen Niederlassungen bestanden, so dass der OT ein freier Unternehmensbereich ohne zivilrechtliche oder steuerliche Beteiligung anderer Personen verbleibt, dem dann die Tochtergesellschaften zugerechnet werden.
- Zurückverweisung zur ergänzenden SV-Aufklärung an das FG Düsseldorf. Wegen GewSt s. nachfolgend.

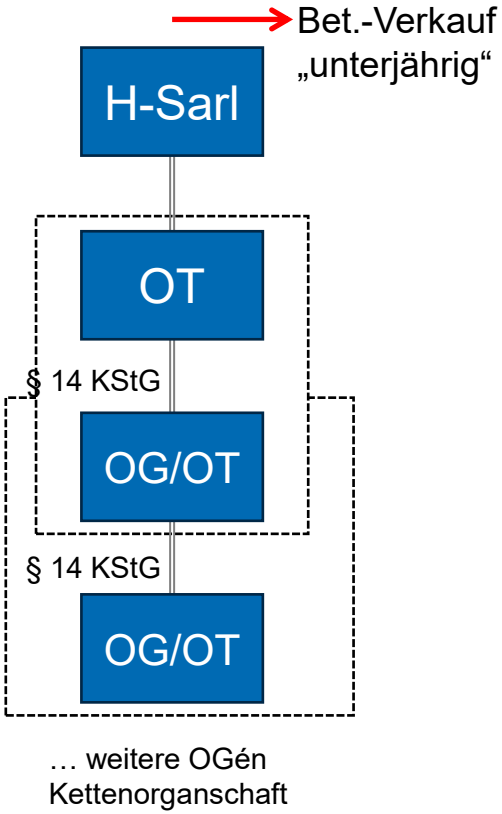
Organschaft und atypisch stille Beteiligung



Verwaltung wird sich dem BFH wohl anschließen.

- GewSt-liche Organschaft: zwar Voraussetzungen wie KSt aber Rechtsfolgentechnik anders: Gem. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG gilt OG als Betriebsstätte des OT.
- Der BFH hat 2015 eine Organschaft GewSt-lich nicht anerkannt, weil die Beteiligten eines atypisch stillen Gesellschaftsvertrags (Geschäftsherr + Stille) als Mitunternehmer sachlich gewstpflichtig sind und der von ihnen gemeinschaftlich geführte Betrieb einen selbständigen und gegenüber der organschaftlichen Zurechnung vorrangigen Steuergegenstand bildet (BFH I R 76/93).
- Im vorliegenden Fall könnte die Organschaft allerdings anzuerkennen sein, soweit die OG einzelne Niederlassungen unterhalten, an denen keine atypisch stillen Beteiligungen bestehen. Insoweit auch Zurückverweisung. (Ergänzende Hinweise zum Vertrauensschutz)

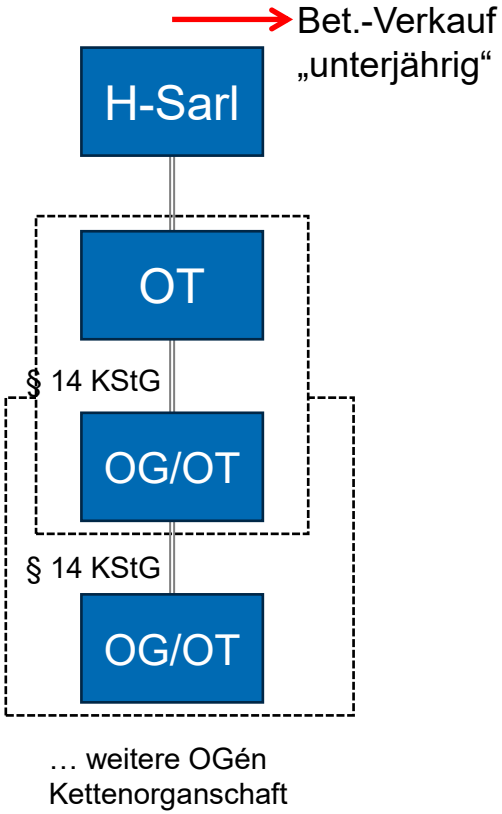
Verluste der Organgesellschaft und § 8c KStG



BFH v. 30.11.2011, I R 14/11, BStBl. II 2012, 360

- Der BFH hatte bereits mit o.g. Urteil zum Verlustabzugsverbot bei unterjährigem schädlichem Beteiligungserwerb entgegen der damaligen Finanzverwaltungsauffassung entschieden, dass ein bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs in diesem Wirtschaftsjahr erzielter Gewinn mit dem bisher noch nicht genutzten Verlust verrechnet werden kann.
- Problem: Anwendung des § 8c KStG bei unterjährigem schädlichem Beteiligungserwerb in Organschaftsfällen
- Was geschieht mit den bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschafteten laufenden Verlusten der Organgesellschaften?

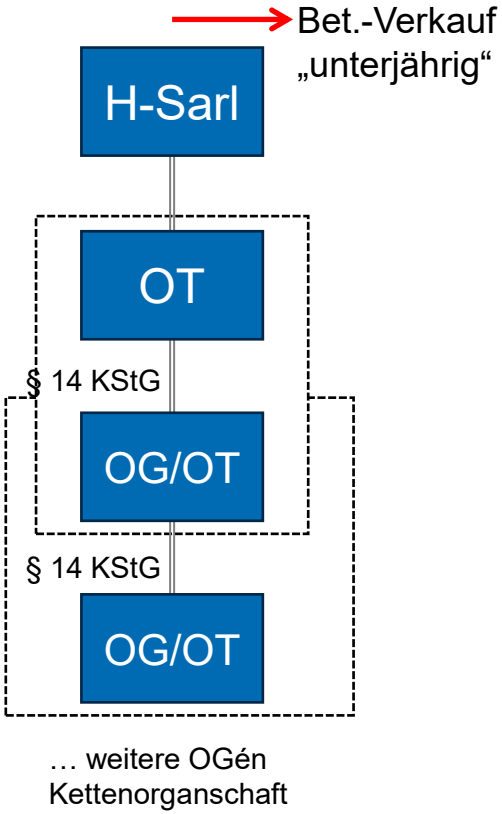
Verluste der Organgesellschaft und § 8c KStG



FG Düsseldorf v. 9.12.2024, 6 K 1772/20

- FG: Der zeitanteilige Verlust der Organgesellschaft bis zum schädlichen Beteiligungserwerb i.S.v. § 8c KStG bleibt vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Organträgers abziehbar.
- Gegen die vom FA vorgenommene zeitanteilige Kürzung auf der Ebene der Organgesellschaften vor der Einkommenszurechnung, sprachen aus Sicht des FG durchgreifende teleologische Einwände. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste entfallen nach dem Regelungszweck der Verlustabzugsbeschränkung auf die alte wirtschaftliche Identität der Gesellschaft und das alte wirtschaftliche Engagement des bisherigen Anteilseigners.

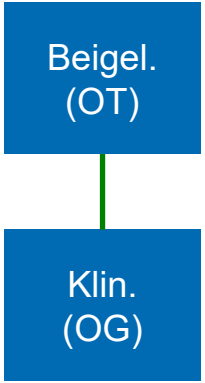
Verluste der Organgesellschaft und § 8c KStG



FG Düsseldorf v. 9.12.2024, 6 K 1772/20

- Gewstliche Organschaft: Auch bei den gewstlichen Fehlbeträgen kommt es nicht zu einem Untergang des laufenden Verlusts, da § 10a S. 10 GewStG vom „Fehlbetrag“ spricht und nicht den anteiligen laufenden Gewerbeverlust behandelt.
- A.A. R 10a.1 Abs, 3 S. 7 u. 8 GewStR
- Revisionsverfahren anhängig unter Az. I R 11/25

Nachträgliche Verschiebung der Laufzeit eines EAV



EAV Ende 2019 für **2019-2023**.
Fin. Eingliederung erst in 2019.
2019 keine Gewinnabführung.

Nach Erörterung Änderung EAV in 2023: Laufzeitverschiebung EAV auf **1.1.2020 bis 31.12.2024**.

FG Berlin-Brandenburg v. 8.07.2025, 8 K 8092/24

- Die Voraussetzung für eine ertragsteuerliche Organschaft, dass der GAV auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden muss (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG) ist auch dann erfüllt, wenn während der erforderlichen Laufzeit die Laufzeit des GAV nach hinten verschoben wird (im Streitfall: statt 2019 bis 2023 auf 2020 bis 2024), soweit keine Anhaltspunkte für eine steuerlich motivierte Änderung ersichtlich sind.
- Die Laufzeitänderung führt nicht zu einer unzulässigen Rückwirkung, wenn der GAV von Anfang an zivilrechtlich wirksam war, es zum ursprünglichen Beginn nur am Erfordernis der finanziellen Eingliederung mangelte (im Streitfall: Mehrheit der Stimmrechte nicht ab 1. 1. 2019).
- Revisionsverfahren anhängig unter I R 18/25.

Reformperspektive Gruppenbesteuerung?

Heinrich Heine Universität Düsseldorf

- Anpassung der Organschaft zur Fehlerreduktion der echte Reform?
- Diverse Versuche bisher gescheitert (z.B. Facharbeitsgruppe BMF 2011; IFSt 2012)
- Neu „Experten-Kommission“ beim BMF, Bericht vom 12.07.2024 (Tz. 3.7, S. 76 ff):
  - Abschaffung GAV
  - Antrag von Gruppenträger und Gruppengesellschaft (keine Zwangsorganschaft)
  - Bindung für fünf Jahre
  - Beteiligte: ähnlich wie heute; Gruppengesellschaft auch optierte PersG (§ 1a KStG)
  - Beteiligungsschwelle 75% (Sperrminorität nicht möglich; „wirtschaftliche Einheit“)
  - Zurechnung steuerlicher Gewinn/Verlust an den Gruppenträger

    ⇨ Abkopplung von AktG-Abführung, keine Mehr- bzw. Minderabführung, Verlustnutzung ohne Verlusthaftung, keine Ausgleichszahlungen für Steuereffekte (Gruppenbeitrag), Gesellschaftsrecht?
  - Weiter keine Zwischengewinneliminierung; wohl Buchwertübertragung von Einzel-WG!?