

ARBEITSENTWURF
eines BMF-Schreibens

**Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche
Behandlung der Organschaft; Anwendung der
Organschaftsregelungen in der Fassung des
Steuersenkungsgesetzes unter Berücksichtigung der
Änderungen durch das Gesetz zur Fortentwicklung des
Unternehmenssteuerrechts**

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anwendung der durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433, BStBl I S. 1428) neugefassten und durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858, BStBl I 2002 S. 35) geänderten Vorschriften für die Organschaft wie folgt Stellung:

A. Allgemeines

Durch den Wechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren (Definitivbesteuerung) hat insbesondere die körperschaftsteuerliche Organschaft an Bedeutung gewonnen. Nach dem Wegfall der Möglichkeit, über das Anrechnungsverfahren eine körperschaftsteuerliche Verrechnung von Verlusten der Muttergesellschaft mit Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaften herbeizuführen, ist ein Ausgleich von Verlusten zwischen verbundenen Unternehmen nur noch in den engen Grenzen der Organschaft möglich.

Für die körperschaftsteuerrechtliche und die gewerbsteuerrechtliche Behandlung organschaftlich verbundener Unternehmen gilt im Einzelnen Folgendes:

B. Besteuerung organschaftlich verbundener Unternehmen.

I. Voraussetzungen

Mit dem Steuersenkungsgesetz sind die Voraussetzungen für die Begründung einer Organschaft im Körperschaftsteuerrecht mit dem Verzicht auf die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung erheblich vereinfacht worden. Mit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz sind die Voraussetzungen für die gewerbsteuerliche Organschaft an das Körperschaftsteuergesetz angepasst worden. Für die gewerbsteuerliche Organschaft ist damit der Gewinnabführungsvertrag und die finanzielle Eingliederung erforderlich.

1. Organträger, Begriff des gewerblichen Unternehmens

Die Begriffe Organträger und gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG sind weiterhin nach Abschnitt 48 Abs. 1 KStR zu beurteilen.

2. Gewinnabführungsvertrag und Eingliederungsvoraussetzungen

Das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrages i.S.v. § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes bleibt nach der Neufassung des § 14 KStG unverändert bestehen.

Eine Eingliederung der Organgesellschaft in den Betrieb des Organträgers ist nur noch in finanzieller Hinsicht erforderlich. Für das Vorliegen einer finanziellen Eingliederung i.S.v. § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG dürfen nunmehr mittelbare und unmittelbare Beteiligungen zusammenge-rechnet werden, wenn die Beteiligung an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte gewährt.¹

Für die körperschaftsteuerliche Organschaft finden diese Vorschriften erstmals Anwendung für den Veranlagungszeitraum 2001. Ab dem Erhebungszeitraum 2002 gelten dieselben Voraussetzungen erstmals auch für die gewerbsteuerliche Organschaft.

3. Einzelfragen

Das Erfordernis der wirtschaftlichen Eingliederung als Voraussetzung der Organschaft ist im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes entfallen. Damit kann nunmehr auch ein Unternehmen, das nur Gewerbebetrieb Kraft Rechtsform ist, Organträger sein.

¹ Beispiel?

Ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 14 Abs. 1 KStG liegt vor, wenn die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 des Gewerbesteuergesetzes erfüllt sind. Nach § 2 Abs. 2 Gewerbesteuergesetz gilt als Gewerbebetrieb stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften. Damit kommt auch die bloß **vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft als Organträger** in Betracht.

Voraussetzung für einen körperschaftsteuerlichen Organträger ist, dass es sich um ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 2 GewStG handelt (Abschnitt 48 Abs. 1 KStR). Einen Gewerbebetrieb Kraft Rechtsform unterhält auch eine **dauerdefizitäre Kapitalgesellschaft**. Sie kann Organträger sein. Ein **dauerdefizitärer Betrieb gewerblicher Art** kann hingegen nicht Organträger sein, da er nicht zu den im Einleitungssatz des § 14 Abs. 1 KStG geforderten gewerblichen Unternehmen gehört.

4. Mehrmütterorganschaft

Die bislang gewohnheitsrechtlich anerkannte Mehrmütterorganschaft ist mit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz erstmals gesetzlich geregelt worden.

4.1 Qualifizierung der Willensbildungs-GbR als Organträger

Nach § 14 Abs. 2 KStG in der Fassung des UntStFG können sich mehrere gewerbliche Unternehmen zur einheitlichen Willensbildung gegenüber einer Kapitalgesellschaft zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) zusammen schließen. Organträger ist in diesem Fall die Willensbildungs-GbR, die Kraft Gesetzes als gewerbliches Unternehmen anzusehen ist.

Durch den Zusammenschluss in der GbR wird nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG ein Organisationsverhältnis begründet, wenn den Gesellschaftern der GbR die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft zusteht und ihr Wille in der Organgesellschaft tatsächlich durchgeführt wird. Vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft muss die Personengesellschaft ununterbrochen bestehen und jeder ihrer Gesellschafter an der Organgesellschaft ununterbrochen beteiligt sein. Weitere Voraussetzung ist ein Gewinnabführungsvertrag zwischen der Organgesellschaft und der Mehrmütter-GbR.

Für die Gewerbesteuer ist damit in Fällen der Mehrmütterorganschaft sichergestellt, dass das Durchreichen der Verluste an die hinter der Willensbildungs-GbR stehenden Gesellschafter (Muttergesellschaften) nicht zulässig ist. Für eine Anwendung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes zur Mehrmütterorganschaft vom 9. Juni 1999 (BStBl 2000 II S. 695 und BFH-NV 2000 S. 347) bleibt somit kein Raum.

Für den **Veranlagungszeitraum 2000 und früher** gilt hinsichtlich der Voraussetzungen für die Mehrmütterorganschaft noch, dass die Organgesellschaft **wirtschaftlich und organisatorisch** in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein muss (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStG in der Fassung des § 34 Abs. 6 KStG). Auch für diese Jahre ist die Ergebniszurechnung bei den Muttergesellschaften gesetzlich ausgeschlossen.

4.2 Mindestbeteiligungsquote ab 2003

Ab dem Veranlagungszeitraum 2003 gilt zusätzlich eine Mindestbeteiligungsquote von 25 % für die an der Mehrmütterorganschaft beteiligten Unternehmen (§ 14 Abs. 2 Nr. 1 KStG).

II. Einkommensermittlung

1. Steuerfreie Beteiligungserträge der Organgesellschaft

Es entspricht der Systematik des Halbeinkünfteverfahrens, wenn ausgeschüttete Gewinne im Organkreis steuerfrei bleiben, soweit sie letztlich auf eine Kapitalgesellschaft entfallen und lediglich der Halbeinkünftebesteuerung unterliegen, soweit sie letztlich auf eine natürliche Person entfallen.

Um dies sicherzustellen, sind bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft § 8b Abs. 1 bis 6 KStG nicht anzuwenden (§ 15 Nr. 2 KStG). Stattdessen sind § 8b KStG sowie § 3 Nr. 40 und § 3c EStG bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden, wenn die Organgesellschaft Dividendeneinnahmen oder Veräußerungserlöse erzielt oder in dem beim Organträger zuzurechnenden Einkommen Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 oder mit solchen Bezügen zusammenhängende Ausgaben i.S.d. § 3c des Einkommensteuergesetzes enthalten sind (sog. Bruttomethode).²

1.1 Organträger ist eine Kapitalgesellschaft

Wenn der Organträger eine Kapitalgesellschaft ist, ergibt sich für die steuerfreien Beteiligungserträge der Organgesellschaft folgende Behandlung:

² Aussage zu Fremdfinanzierungsaufwendungen des Organträgers für die Organgesellschaft?

Beispiel 1:

Die A-GmbH erzielt aus Beteiligungen Dividendeneinnahmen in Höhe von 10.000,-- €. Im Zusammenhang mit diesen Einkünften hat sie Betriebsausgaben in Höhe von 1.000,-- €.

Die A-GmbH hat einen Gewinnabführungsvertrag mit der B-GmbH abgeschlossen, die mit 100 % an der A-GmbH beteiligt ist.

Das der B-GmbH gemäß § 14 KStG zuzurechnende Einkommen beträgt 9.000,-- €:

	10.000,-- € Einnahmen
./.	<u>1.000,-- € Betriebsausgaben</u>
	9.000,-- € zuzurechnendes Einkommen

Die Organgesellschaft A erklärt auf der Anlage ORG:

Als Einkommen vor Zurechnung: 9000 € und damit in Zusammenhang stehende Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 1 EStG: 1.000 €. Ferner wird nachrichtlich mitgeteilt, dass die Höhe der darin enthaltenen inländischen Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG 10.000,-- € beträgt.

Beim Organträger B werden nach § 15 Nr. 2 Satz 2 KStG vom zuzurechnenden Einkommen nach § 14 KStG in Höhe von 9.000,-- € nun die steuerfreien Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG in Höhe von 10.000,-- € gekürzt und die damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben i.S.v. § 3c Abs. 1 EStG hinzugerechnet. Das dem Organträger B verbleibende zuzurechnende Einkommen beträgt 0,-- €.

1.2 Organträger ist eine natürliche Person

Wenn der Organträger eine natürliche Person ist, werden die steuerfreien Beteiligungserträge der Organgesellschaft wie folgt behandelt:

Beispiel 2:

Die A-GmbH erzielt aus Beteiligungen Dividendeneinnahmen in Höhe von 10.000,-- €. Im Zusammenhang mit diesen Einkünften hat sie Betriebsausgaben in Höhe von 1.000,-- €.

B hält 100 % der Anteile an der A-GmbH. Die A-GmbH hat einen Gewinnabführungsvertrag mit dem B abgeschlossen.

Das dem B gemäß § 14 KStG zuzurechnende Einkommen beträgt 9.000,-- € (wie Beispiel 1).

Die Angaben der Organgesellschaft A auf der Anlage ORG entsprechen Beispiel 1.

Bei Organträger B werden nach § 15 Nr. 2 Satz 2 KStG vom zuzurechnenden Einkommen nach § 14 KStG in Höhe von 9.000,-- € nun die nach § 3 Nr. 40d EStG steuerfreien Bezüge in Höhe von 5.000,-- € abgezogen und nach § 3c Abs. 2 EStG die Hälfte der damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben hinzugerechnet. Das dem Organträger B verbleibende zuzurechnende Einkommen beträgt 4.500,-- €.

1.3 Organträger ist eine Personengesellschaft

Wenn der Organträger eine Personengesellschaft ist, erfolgt die Behandlung steuerfreier Beteiligungserträge von Organgesellschaften, für Gesellschafter, die Kapitalgesellschaften sind, entsprechend Beispiel 1 und für Gesellschafter, die natürliche Personen sind, entsprechend Beispiel 2.

1.4 Auswirkungen der Bruttomethode des § 15 Nr. 2 KStG auf die Gewerbesteuer

Die Vorschrift hat bei der Gewerbesteuer folgende Wirkungen:

1.4.1 Dividendeneinnahmen aus Schachtelbeteiligungen

Dividendeneinnahmen der Organgesellschaft sind im Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) dieser Organgesellschaft enthalten (§ 15 Nr. 2 KStG). Sie werden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft abzüglich der damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben gekürzt, wenn sie die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG erfüllen. Sie werden damit im Organkreis nicht der Gewerbesteuer unterworfen.

1.4.2. Dividendeneinnahmen aus Streubesitz

Dividendeneinnahmen der Organgesellschaft sind im Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) dieser Organgesellschaft enthalten und werden im Organkreis der Gewerbesteuer unterworfen, wenn sie die Voraussetzungen der Kürzungsvorschrift nicht erfüllen. Diese Besteuerung würde auch ohne Vorliegen des Organschaftsverhältnisses erfolgen, wenn die Organgesellschaft selbständig zu besteuern wäre, würde zwar zunächst die Befreiung nach § 8b Abs. 1 KStG durchschlagen, aber eine Hinzurechnung dieser Dividendeneinnahmen nach § 8 Nr. 5 GewStG zu erfolgen haben.

1.4.3 Veräußerungsgewinne

Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an in- und ausländischen Körperschaften sind im Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) der Organgesellschaft enthalten, weil sie auf Grund des § 15 Nr. 2 KStG nicht nach § 8b Abs. 2 KStG befreit werden und sie auch unter keine Kürzungsvorschrift des § 9 GewStG fallen. Die nach § 15 Nr. 2 KStG bei der Einkommenszurechnung beim Organträger nachzuholende Anwendung von § 8b KStG sowie von § 3 Nr. 40 und § 3c EStG ist eine Maßnahme, die außerhalb der Gewinnermittlung stattfindet und somit nicht unmittelbar auf die Ermittlung des Gewerbeertrags durchschlägt. Bei selbständiger Besteuerung von Organgesellschaft und Organträger würden Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen i.S.v. § 8b Abs. 2 KStG jedoch nicht der Gewerbesteuer

unterliegen, wenn Organträger eine juristische Person ist, und nur zur Hälfte besteuert werden, wenn Organträger eine natürliche Person ist. In entsprechender Anwendung des in Abschnitt 41 Abs. 1 GewStR zum Ausdruck kommenden Grundsatzes, dass durch die Begründung einer Organschaft keine höhere oder niedrigere Besteuerung erfolgen soll als ohne Organschaftsverhältnis, sind die Grundsätze des § 15 Nr. 2 KStG bei der Zusammenrechnung der Gewerbeerträge von Organgesellschaft und Organträger entsprechend anzuwenden.

2. Unterschiedliches Recht bei Organgesellschaft und Organträger

Beim Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren bei der Körperschaftsteuer kann es zu einem Zusammenfallen von altem Recht (Anrechnungsverfahren) und neuem Recht (Halbeinkünfteverfahren) innerhalb des Organkreises kommen, wenn das Wirtschaftsjahr bei Organgesellschaft und Organträger nicht identisch ist.

Zu unterscheiden sind zwei Fallgruppen:

2.1 Fallgruppe 1: abweichendes Wirtschaftsjahr bei der Organgesellschaft

Im Jahr 2001 ermittelt der Organträger, bei dem das Wirtschaftsjahr das Kalenderjahr ist, sein Einkommen nach dem Halbeinkünfteverfahren. Die Organgesellschaft ermittelt hingegen das Organeinkommen für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 noch nach altem Recht. Dieses Organeinkommen wird dem Organträger für den Veranlagungszeitraum 2001 zugerechnet (Abschnitt 57 Abs. 3 KStR). Es wird beim Organträger nach neuem Tarif versteuert.

2.2 Fallgruppe 2: abweichendes Wirtschaftsjahr beim Organträger

Der Organträger ermittelt sein Einkommen für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 noch nach altem Recht. Für die Organgesellschaft gilt bereits neues Recht. Das nach neuem Recht ermittelte Organeinkommen wird dem Organträger für den Veranlagungszeitraum 2001 zugerechnet und nach altem Tarif versteuert.³

³ Die Erörterung in KSt II/01, wie in diesem Fall (steuerfreie) Dividendenerträge der Organgesellschaft zu behandeln sind, ist insoweit durch die Rechtsänderung überholt: Nach § 15 Nr. 2 KStG (NF) sind § 8 b Abs. 1 – 6 KStG bei der Ermittlung des Organeinkommens nicht anzuwenden. Wenn beim Organträger § 15 Nr. 2 KStG (neues Recht) nicht anzuwenden ist, müssten die Dividendenerträge der Organgesellschaft beim Organträger steuerpflichtig sein.

3. Körperschaftsteuererhöhung nach § 37 Abs. 3 KStG

Vereinnahmt eine Körperschaft Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG, die bei der leistenden Körperschaft zu einer Körperschaftsteuerminderung geführt haben, führt dies beim Empfänger der Bezüge nach § 37 Abs. 3 KStG zu einer Körperschaftsteuererhöhung. Für Fälle der Organshaft regelt Satz 2 des § 37 Abs. 3 KStG, dass für derartige Bezüge, die eine Organgesellschaft erhält, die Körperschaftsteuererhöhung beim Organträger vorzunehmen ist.

4. Organschaftliche Mehr- und Minderabführungen (§ 27 Abs. 6 KStG)

Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei Mehr- und Minderabführungen einer Organgesellschaft ist in § 27 Abs. 6 KStG geregelt.

Minderabführungen erhöhen und Mehrabführungen mindern den Bestand des Einlagekontos. Diese Regelung ist auf Geschäftsvorfälle in organschaftlicher Zeit beschränkt⁴.

Eine Minderabführung ist insbesondere bei einer zulässigen Bildung handelsrechtlicher Gewinnrücklagen i.S.v. § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG gegeben. Die Auflösung einer solchen Gewinnrücklage führt entsprechend zu einer Mehrabführung.

Andere Fälle Minderabführung, für die diese Regelung entsprechend gilt, sind:

- die Einstellung von Beträgen aus dem Jahresüberschuss in die gesetzliche Rücklage (§ 300 Nr. 1 Aktiengesetz)
- von der Handelsbilanz abweichende Bewertung von Aktiv- oder Passivposten der Steuerbilanz.

Weitere Fälle der Mehrabführungen sind bei der Auflösung von zuvor gebildeten gesetzlichen Rücklagen oder bei von der Handelsbilanz abweichender Bewertung von Aktiv- oder Passivposten der Steuerbilanz gegeben.

5. Organschaftsausgleichsposten

Nach der Umstellung der Körperschaftsteuersystems vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren gilt für die steuerliche Behandlung von Ausgleichsposten bei der Organshaft Folgendes:

⁴ Zu erörtern ist, ob damit auch eine Minderabführung wegen einer Verpflichtung zum Ausgleich vorvertraglicher Verluste nach § 301 Aktiengesetz ausgeschlossen ist.

Der Ausgleichsposten ist ein Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert. Auch nach der Systemumstellung zum Halbeinkünfteverfahren besteht weiterhin ein Erfordernis nach Korrekturinstrumenten in den Fällen der Mehr- oder Minderabführung. Die in Abschnitt 59 KStR niedergelegten Grundsätze gelten auch weiterhin.

Wird beispielsweise ein beim Organträger gebildeter passiver Ausgleichsposten im Rahmen einer Veräußerung der Organbeteiligung aufgelöst, so erhöht sich der - nach § 8b Abs. 2 KStR steuerfreie - Veräußerungsgewinn. Der passive Ausgleichsposten repräsentiert stille Reserven in der Organgesellschaft, die handelsrechtlich bereits an den Organträger abgeführt worden sind.

Nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG tritt die Steuerfreiheit jedoch nicht ein, soweit in den vorangegangenen Jahren bereits steuerwirksame Teilwertabschreibungen vorgenommen worden sind. In Höhe dieser Teilwertabschreibungen bleibt der Veräußerungsgewinn, zu dem auch die Auflösung eines Ausgleichspostens gehört, steuerpflichtig.



Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 22. Februar 2002

TEL +49 (0)1888 682- 40 86 (oder 682-0)
FAX +49 (0)1888 682-41 03
TELEX 886645
E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

IV A 2 - Itsentwurf O rgan - 0/ft
(Geschäftszeichen bei Antwort bitte angeben)

Vorab per E-Mail

Obersten Finanzbehörden
der Länder

**Eilt - bitte sofort
aushängigen/weiterleiten**

Sitzung KSt/GewSt II/02 vom 27. Februar bis 1. März 2002;
Übersendung von Arbeitsunterlagen

BMF-Schreiben vom 5. Februar 2002

- IV A 2 - S 2920 - 2/02 -

- IV A 2 - G 1520 - 2/02 -

Beiliegend übersende ich den Entwurf eines BMF-Schreibens zur Organschaft (zu TOP III/5
der Tagesordnung) zur Vorbereitung auf die Sitzung.

Im Auftrag

Müller-Gatermann

Beglaubigt

Angestellte