

# Dauerüberzahlerbescheinigung oder ertragsteuerliche Organschaft

## Die Kapitalertragsteuer als Treiber für die steuerliche Konzeption einer Holdinggesellschaft

StB Benjamin Schloßmann und StB Lars Wichmann \*

Zwischen Einbehalt und Erstattung von Kapitalertragsteuer auf Gewinnausschüttungen an Holdinggesellschaften liegen oft beachtliche Zeiträume. Der Beitrag beleuchtet die Freistellung von Kapitalertragsteuer durch Inanspruchnahme der Dauerüberzahlerregelung gem. § 44a Abs. 5 EStG und stellt dieser als Alternative die Implementierung einer ertragsteuerlichen Organschaft gegenüber. Ziel ist es, Chancen und Risiken dieser beiden Instrumente herauszuarbeiten, um zu einer praxistauglichen Abwägung zur Vermeidung sowie Reduzierung von Liquiditäts- und Zinsnachteilen aufgrund des Kapitalertragsteuereinhalts zu gelangen.

Roning, Kapitalertragsteuer, infoCenter, NWB GAAAA-88439

### Kernfragen

- ▶ Welche Tätigkeiten sind für eine Holdinggesellschaft schädlich i. S. der Dauerüberzahlerregelung gem. § 44a Abs. 5 EStG?
- ▶ Welche Motive bestehen zur Implementierung einer ertragsteuerlichen Organschaft?
- ▶ Welches sind die entscheidungserheblichen Aspekte bei der Abwägung zwischen Dauerüberzahlerregelung und ertragsteuerlicher Organschaft?

## I. Abstandnahme vom Steuerabzug gem. § 44a Abs. 5 EStG

### 1. Grundsätzliche Einordnung

Gemäß § 44a Abs. 5 Satz 1 EStG ist u. a. bei Kapitalerträgen i. S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, die einem unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtigen<sup>1</sup> Gläubiger zufließen, kein Steuerabzug vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge **Betriebseinnahmen** des Gläubigers sind und die Kapitalertragsteuer bei ihm aufgrund der Art seiner Geschäfte auf Dauer höher wäre als die gesamte festzusetzende Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer. Dabei handelt es sich um die sog. „**Dauerüberzahlerregelung**“. Der Anwendungsbereich dieser Regelung wurde mit Wirkung zum 1.1.2013<sup>2</sup> insbesondere um Dividendenzahlungen erweitert, so dass die praktische Relevanz

Anemüller, in: Kanzler/  
Kraft/Bäumel, EStG, 7.  
Aufl. 2022, § 44a, NWB  
GAAAH-96771

\* Märkische Revision GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft Essen.

1 Aufgrund des § 8 Abs. 1 KStG sowie R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR ist die Norm auch für körperschaftsteuerpflichtige Gläubiger anwendbar.

2 Die Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 44a Abs. 5 EStG gilt gem. § 52a Abs. 16c EStG a. F. erstmals für Kapitalerträge, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2012 zufließen.

der Vorschrift – vor allem im Hinblick auf Holdinggesellschaften – seitdem erheblich gesteigert wurde.

Als **Holdinggesellschaft** i. S. dieser Norm kommen nach Ansicht der Finanzverwaltung ausschließlich Kapitalgesellschaften in Betracht.<sup>3</sup> Nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung soll eine Befreiung von der Verpflichtung zum Kapitalertragsteuereinbehalt auch bei einer Personengesellschaft als zivilrechtlicher Gläubiger der Kapitalerträge möglich sein, da es darauf ankomme, wer im steuerrechtlichen Sinne Einkünfte erzielt und zu wessen Lasten die Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen sei. Bei Personengesellschaften seien dies die an ihr beteiligten Mitunternehmer.<sup>4</sup>

## 2. Tatbestandsmerkmale „1. aufgrund der Art seiner Geschäfte/2. auf Dauer“

Eines der beiden problematischen Tatbestandsmerkmale „aufgrund der Art seiner Geschäfte“ soll nach Auffassung der finanzgerichtlichen Rechtsprechung gegeben sein, wenn die Überbesteuerungssituation der ausgeübten Geschäftstätigkeit derart wesensimmanent ist, dass ein wirtschaftlich besseres Ergebnis zwangsläufig nicht erzielt werden kann.<sup>5</sup> Steuerüberzahlungen, die auf die jeweilige Marktsituation oder auf eine individuelle rechtliche Gestaltung zurückzuführen sind, erfüllen aus Finanzverwaltungssicht diese Voraussetzung nicht. Die jeweilige Marktsituation könne hierbei z. B. aufgrund Gewinnlosigkeit, Preisverfall, Insolvenz oder schlechter Absatzlage bestehen.<sup>6</sup>

S. 414

Unter dem Tatbestandsmerkmal „auf Dauer“ sei ein zum Zeitpunkt der Beurteilung noch nicht feststehender und nicht absehbarer Zeitraum zu verstehen.<sup>7</sup>

## 3. Abgrenzung schädliche und unschädliche Tätigkeiten der Holding

Unstreitig schädlich sind Einkünfte *aus eigener operativer bzw. wirtschaftlicher Tätigkeit* der Holdinggesellschaft. Als eine solche schädliche Tätigkeit sei grds. auch eine entgeltliche konzerninterne Tätigkeit, etwa durch Gruppenfinanzierung oder die entgeltliche Erbringung von sonstigen gruppeninternen Dienstleistungen (z. B. Personal, IT, Rechnungswesen, Controlling), anzusehen.<sup>8</sup> Dies dürfte regelmäßig bei sog. Management-Holding-Gesellschaften der Fall sein. Andere steuerpflichtige Erträge in geringem Umfang (z. B. Zinseinnahmen) stehen der Erteilung einer Bescheinigung gem. § 44a Abs. 5 EStG nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht entgegen.<sup>9</sup>

Die nach u. E. überaus praxisrelevante Frage, ob die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft eine schädliche Tätigkeit für die Inanspruchnahme des Dauerüberzahler-Privilegs von Holdinggesellschaften darstellt, ist leider bislang weder vonseiten der Rechtsprechung noch der Finanzverwaltung geklärt. Nach unserem Dafürhalten dürfte die **strenge transparente Betrachtung** (§ 39

3 Gemäß OFD Nordrhein-Westfalen v. 29.6.2021 Rz. 3.5 [= BeckVerw 551729] werden Holdinggesellschaften in der Rechtsform von Personengesellschaften nicht vom Anwendungsbereich des § 44a Abs. 5 Satz 1 EStG erfasst.

4 Vgl. FG Münster, Urteil v. 27.11.2019 - 13 K 2902/19 Kap NWB LAAAH-40780, sowie FG Hamburg, Urteil v. 19.10.2017 - 2 K 57/17 NWB FAAAG-67694, EFG 2018 S. 130.

5 Vgl. Hessisches FG, Urteil v. 13.2.2013 - 4 K 559/12 NWB FAAA-36683, EFG 2013 S. 1047.

6 Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen v. 29.6.2021, Rz. 3.1. [= BeckVerw 551729].

7 Vgl. BFH, Urteil v. 20.12.1995 - I R 118/94 NWB JAAAA-95498, BStBl 1996 II S. 199, sowie OFD Nordrhein-Westfalen v. 29.6.2021, Rz. 3.2. [= BeckVerw 551729].

8 Vgl. Hessisches FG, Urteil v. 13.2.2013 - 4 K 559/12 NWB FAAA-36683, EFG 2013 S. 1047.

9 Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen v. 29.6.2021, Rz. 3.5. [= BeckVerw 551729].

Abs. 2 Nr. 2 EStG) und die daraus resultierende Zurechnung der gewerblichen Tätigkeit auf die Holdinggesellschaft gegen die Möglichkeit einer Inanspruchnahme sprechen.

Eine dauerhafte Überzahlersituation ist nach Teilen der Rechtsprechung aufgrund des gebotenen abstrakten Betrachtungsmaßstabs wohl bereits dann nicht gegeben, wenn sie nach ihrer Satzung nicht nur als Holding tätig sein muss, sondern jederzeit eine andere operative Tätigkeit aufnehmen kann.<sup>10</sup> Dieser sehr restriktiven Sichtweise stellte sich das FG München u. E. zutreffender Weise entgegen, da sowohl nach dem Wortlaut als auch nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift auf den tatsächlich ausgeübten Unternehmensgegenstand abzustellen sei.<sup>11</sup> Bis zur Entscheidung des BFH<sup>12</sup> kann in der Praxis Abhilfe für dieses potenzielle Problem durch einfache Satzungsänderung geschaffen werden.

Daneben dürfe die Überzahlersituation nicht auf *individuelle strukturelle steuerliche Gestaltungen* zurückzuführen sein, wenn sich hieraus zeitweise keine Einkommen- oder Körperschaftsteuer ergeben sollte.<sup>13</sup>

Die Ausstellung einer Bescheinigung nach § 44a Abs. 5 EStG soll nach der Verlautbarung der Finanzverwaltung in Organschaftsfällen nicht zulässig sein. Erziele eine Organgesellschaft wegen eines Gewinnabführungsvertrags keine Gewinne, beruhe die Überbesteuerung auf einer individuellen rechtlichen Gestaltung. Es liege keine Überbesteuerungssituation aufgrund der Art der Geschäfte vor.<sup>14</sup> Bestehe zwischen einer Holdinggesellschaft und einem Teil ihrer Beteiligungsgesellschaften ein Organschaftsverhältnis, sei die Bescheinigungsausstellung ebenfalls ausgeschlossen, da die Organträgerin in diesem Fall in nicht nur geringem Umfang andere steuerpflichtige Erträge, d. h. das zugerechnete Einkommen der Organgesellschaften, erziele.<sup>15</sup>

In der Literatur wird des Weiteren die Sichtweise vertreten, dass eine schädliche individuelle, steuerliche Gestaltung vorliege, wenn der Stpfl. seinen Gewinn über die normalen Abschreibungen hinaus durch Sonderabschreibungen mindere.<sup>16</sup>

## 4. Verfahrensrechtliche Aspekte

Unter den o. g. Voraussetzungen kann der Gläubiger auf Antrag beim zuständigen FA<sup>17</sup> eine Freistellungsbescheinigung gem. § 44a Abs. 5 Satz 4 EStG erlangen. Liegen die Voraussetzungen für die Erteilung der Bescheinigung nach § 44a Abs. 5 Satz 4 EStG nicht mehr vor, ist die Bescheinigung zu widerrufen (vgl. § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO).<sup>18</sup> Gegen den Bescheid über die Ablehnung eines Antrags auf Erteilung einer Bescheinigung ist der Einspruch gegeben.<sup>19</sup> Soweit die Kapitalertragsteuer schon einbehalten bzw. abgeführt wurde, besteht zu den gleichen Voraussetzungen ein **Erstattungsanspruch** gem. § 44b Abs. 5 EStG.

---

10 Vgl. Hessisches FG, Urteil v. 13.2.2013 - 4 K 559/12 NWB FAAA-36683, EFG 2013 S. 1047.

11 Vgl. FG München, Urteil v. 15.3.2021 - 7 K 1827/18 NWB ZAAAH-82120.

12 Revision anhängig unter BFH-Az.: I R 18/21 NWB VAAA-97495.

13 Vgl. auch *Krauß/Mechelbeck*, DStR 2015 S. 333.

14 Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen v. 29.6.2021, Rz. 3.9. [= BeckVerw 551729].

15 Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen v. 29.6.2021, Rz. 3.5.2. [= BeckVerw 551729].

16 Vgl. auch *Krauß/Mechelbeck*, DStR 2015 S. 333, sowie *Philipowski*, DB 1994 S. 1895 (1896).

17 Die Zuständigkeit des FA ergibt sich aus § 20 AO.

18 Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen v. 29.6.2021, Rz. 2.3. [= BeckVerw 551729].

19 Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen v. 29.6.2021, Rz. 2.3. [= BeckVerw 551729].

## II. Ertragsteuerliche Organschaft

### 1. Grundsätzliche Einordnung

Im Rahmen einer ertragsteuerlichen Organschaft bilden ein Organträger und eine Organgesellschaft, welche zueinander in einem Über-/Unterordnungsverhältnis stehen, eine partielle Einkommensgemeinschaft zwischen zwei selbständigen Unternehmen. Durch den Abschluss eines wirksamen Ergebnisabführungsvertrags kann das steuerliche Ergebnis der untergeordneten Organgesellschaft dem übergeordneten Organträger zugerechnet und dort versteuert werden. Die Begründung einer Organschaft führt im Ergebnis dazu, dass ertragsteuerlich mehrere zivilrechtlich selbständige Unternehmen wie ein einziges Steuersubjekt behandelt werden und damit auch Verluste eines beteiligten Unternehmens im Organkreis ausgeglichen werden können.<sup>20</sup> Die **Saldierung von Gewinnen und Verlusten** innerhalb einer Organschaft stellt dabei den zentralsten Vorteil einer ertragsteuerlichen Organschaft dar.

Neben weiteren Vorteilen, z. B. im Bereich der Zinsschrankenberechnung oder bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen, wird durch die Errichtung einer ertragsteuerlichen Organschaft insbesondere die Besteuerung von Gewinnausschüttungen<sup>21</sup> und der Einbehalt von Kapitalertragsteuer vermieden. Des Weiteren können Verlustvorträge des Organträgers aus vororganschaftlichen Zeiten mit den laufenden Gewinnen von Organgesellschaften verrechnet werden. Eine Nutzung vororganschaftlicher Verlustvorträge der Organgesellschaft während des bestehenden Organschaftsverhältnisses ist jedoch nicht möglich (vgl. § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG). Die vororganschaftlichen Verlustvorträge können allerdings nach Beendigung der Organschaft durch die Organgesellschaft wieder genutzt werden.

Den Vorteilen der Organschaft steht aber eine weitreichende Aufgabe der zivilrechtlichen Haftungsabschirmung durch Begründung eines Haftungsverbunds gegenüber. In vielen Fällen erfolgt somit im Ergebnis auch eine Aushebelung eines wesentlichen Gründungskriteriums für eine Tochtergesellschaft.

### 2. Tatbestandsmerkmale

Neben gewissen Anforderungen an die beiden beteiligten Unternehmen und deren Über-/Unterordnungsverhältnis, der finanziellen Eingliederung, besteht das entscheidende Kriterium für die Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft in dem Vorliegen eines **wirksamen Ergebnisabführungsvertrags** i. S. des § 291 Abs. 1 AktG.

#### 2.1 Anforderungen an die beteiligten Unternehmen

Organträger kann jedes inländische gewerbliche Unternehmen sein (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG).<sup>22</sup> D. h. neben Körperschaften und natürlichen Personen können auch originär gewerblich tätige Personengesellschaften in- und ausländischen Rechts als Organträger fungieren. Voraussetzung ist lediglich, dass die Beteiligung an der Organgesellschaft zur Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet ist.

<sup>20</sup> Vgl. *Gehrmann*, Körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft, infoCenter NWB LAAAB-04863.

<sup>21</sup> 5 % der Gewinnausschüttungen werden als nicht abziehbare Betriebsausgabe gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG behandelt (sog. „Kaskadeneffekt“).

<sup>22</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 26.8.2003 - IV A 2 - S 2770 - 18/03 NWB AAAAA-96058, BStBl 2003 I S. 437.

Als Organgesellschaften kommen hingegen ausschließlich Kapitalgesellschaften gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 17 KStG infrage. Zudem muss sich die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland befinden.

## 2.2 Finanzielle Eingliederung

Damit eine ertragsteuerliche Organschaft begründet werden kann, muss der Organträger derart an der möglichen Organgesellschaft beteiligt sein, dass diese finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Eine finanzielle Eingliederung setzt voraus, dass dem Organträger vom Beginn eines Wirtschaftsjahrs an, ununterbrochen unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zuzurechnen ist (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Eine mittelbare Beteiligung reicht aus, wenn jede der Beteiligungen, auf denen die mittelbare Beteiligung beruht, die Mehrheit der Stimmrechte gewährt (§ 14 Abs. 1 Satz 2 KStG).<sup>23</sup> Beim Beginn des Wirtschaftsjahrs ist auf jenes der Organgesellschaft und nicht des Organträgers abzustellen.

## 2.3 Ergebnisabführungsvertrag

Durch das Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrags kommt dem Stpfl. ein implizites Wahlrecht zu, eine ertragsteuerliche Organschaft zu begründen. Im Gegensatz zu einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist eine unerkannte Organschaft nicht möglich.

Durch den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags verpflichtet sich die Organgesellschaft, ihren gesamten handelsrechtlichen Gewinn an den Organträger abzuführen. Der Organträger hat im Gegenzug die handelsrechtlichen Verluste der Organgesellschaft auszugleichen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG).

Für eine wirksame ertragsteuerliche Organschaft muss ein Ergebnisabführungsvertrag allerdings nicht nur abgeschlossen werden, sondern es bedarf zudem einer **Mindestlaufzeit über fünf Jahre** und der **tatsächlichen Durchführung** der Vereinbarung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG).

Eine vorzeitige Kündigung ist nur ausnahmsweise zulässig, sofern ein wichtiger Grund vorliegt (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG).<sup>24</sup> Insbesondere die Veräußerung der Organbeteiligung oder eine Verschmelzung, Spaltung oder Liquidation des Organträgers oder der Organgesellschaft können einen solchen wichtigen Grund darstellen (R 14.5 Abs. 6 KStR).<sup>25</sup> Ein wichtiger Grund ist bei Veräußerungen innerhalb eines Konzerns und bei bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geplanten Kündigungen der Organschaft allerdings ausgeschlossen.<sup>26</sup>

Für die Wirksamkeit der ertragsteuerlichen Organschaft ist der tatsächliche Vollzug des Vertrags entsprechend seinem Inhalt erforderlich.<sup>27</sup> Zur Durchführung einer Ergebnisabführung ist daher das handelsrechtliche Ergebnis der Organgesellschaft auch tatsächlich dem Organträger zuzurechnen.

<sup>23</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 26.8.2003 - IV A 2 - S 2770 - 18/03 NWB AAAAA-96058, BStBl 2003 I S. 437.

<sup>24</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.1.2011 - I R 3/10 NWB MAAAD-80470, BStBl 2011 II S. 727; BFH, Beschluss v. 23.1.2013 - I R 1/12 NWB IAAAE-34673; BFH, Urteil v. 10.5.2017 - I R 19/15 NWB XAAAG-58243, BStBl 2019 II S. 81; BFH, Urteil v. 21.10.2010 - IV R 21/07 NWB TAAAD-57533, BStBl 2014 II S. 481; *Kusch*, NWB 2013 S. 3065 NWB NAAAE-44682; BMF, Schreiben v. 10.11.2005 - IV B 7 - S 2770 - 24/05 NWB JAAAB-69711, BStBl 2005 I S. 1038.

<sup>25</sup> Eine Veräußerung der Beteiligung der Organgesellschaft im Konzern führt demgegenüber i. d. R. zu keinem wichtigen Grund, vgl. BFH, Urteile v. 10.5.2017 - I R 51/15 NWB HAAAG-58244, BStBl 2018 II S. 30, und I R 19/15 NWB XAAAG-58243, BStBl 2019 II S. 81.

<sup>26</sup> Vgl. *Krumm*, in: Blümich, KStG, § 14 Rz. 241, Stand: November 2020; BFH, Urteil v. 13.11.2013 - I R 45/12 NWB NAAAE-60360, BStBl 2014 II S. 486.

<sup>27</sup> Für weitere Ausführungen zum EAV vergleiche *Heinrich*, Gewinnabführungsvertrag, Grundlagen, Stand: März 2013, NWB YAAAE-23928.

nen. Hierzu genügt i. d. R. die Passivierung der Gewinnabführungsverpflichtung bei der Organgesellschaft gegenüber dem Organträger bzw. die Aktivierung eines Verlustausgleichsanspruchs.<sup>28</sup>

Bei mangelnder tatsächlicher Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags, vorzeitiger Beendigung ohne wichtigen Grund oder sonstigen Formfehlern erfolgt eine ggf. rückwirkende Aberkennung der steuerlichen Wirksamkeit des Vertrags, so dass von Beginn an keine ertragsteuerliche Organschaft bestand. Die Organgesellschaft hat ihr Einkommen dann selbst der Ertragsbesteuerung zu unterwerfen. Die bisher vorgenommenen Ergebnisabführungen an den Organträger sind in diesem Fall als verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. als Einlagen zu qualifizieren.<sup>29</sup>

### III. Abwägung beider Alternativen und Gestaltungsüberlegungen

Die Vermeidung von Liquiditätsnachteilen, die aus dem zeitlichen Auseinanderfallen von Einbehalt und Auskehrung der Kapitalertragsteuer resultieren, ist in der Praxis – insbesondere bei 100 %-Beteiligungen an der ausschüttenden Gesellschaft – ein wesentliches Motiv für die Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft (§§ 14 ff. KStG, § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG). Eine Gewinnabführung im Zusammenhang mit einem Gewinnabführungsvertrag stellt keine Ausschüttung im ertragsteuerlichen Sinne dar (§ 20 Abs. 1 Nr. 1, § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG), so dass Kapitalertragsteuer auf die Gewinnabführung im Rahmen eines Gewinnabführungsvertrags von vornherein nicht erhoben wird. Folglich kann mit einer ertragsteuerlichen Organschaft ebenso die 1,5 %ige Steuerbelastung auf Gewinnausschüttungen vermieden werden.

Hinzunehmende **Nachteile** können allerdings die fünf Jahre bindende Verpflichtung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG) zur Übernahme etwaiger Verluste der Tochtergesellschaft (§ 302 AktG, § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG) und der damit einhergehende Haftungsverbund sein. Insbesondere in Fällen, in denen die Holding in einer kapitalistischen Struktur für mehrere Tochtergesellschaften fungieren soll, um sowohl für Ausschüttungsfälle als auch für Transaktionen als *share deal* eine optimierte Struktur darzustellen, wird man deshalb einen Ergebnisabführungsvertrag und die damit verbundene zu einem Haftungsverbund führende ertragsteuerliche Organschaft als Mittel zur Verhinderung eines temporären Liquiditätsnachteils für einzelne Tochtergesellschaften wohl als adäquate Struktur in Frage stellen müssen.

In diesen Fällen kann die Freistellung durch Inanspruchnahme des sog. Überzahler-Privilegs eine echte Alternative zur Vermeidung eines entbehrlichen Kapitalertragsteuereinhalts darstellen. Dabei ist u. a. abzuwägen, in welchem Verhältnis das Risiko eines Haftungsverbunds zu den möglichen Vorteilen des Wegfalls des sog. „Kaskadeneffekts“ oder möglicher Verrechnungspotenziale einer ertragsteuerlichen Organschaft stehen. Bei der Konzeption der Holdingstruktur, angefangen bei der Formulierung der Satzung, über die Leistungserbringung innerhalb der Unternehmensgruppe bis hin zur Beteiligung an Mitunternehmenschaften sind jedoch die strengen Voraussetzungen des § 44a Abs. 5 EStG zu beachten (vgl. Ausführungen zu Kap. II).

Sofern man sich der Fragestellung aus einer gewachsenen Holdingstruktur mit gruppeninternen Dienstleistungen heraus nähern möchte und eine ertragsteuerliche Organschaft nicht in Betracht kommt, können möglicherweise bestehende operative Geschäftsbetriebe von der Holdinggesellschaft auf Tochter- oder Schwestergesellschaften – unter Inanspruchnahme von umwandlungsrechtlichen sowie umwandlungssteuerlichen Begünstigungen<sup>30</sup> – übertragen werden. Dadurch wird die Ausübung einer eigenen operativen bzw. wirtschaftlichen Tätigkeit der Holding vermie-

28 Vgl. FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 6.6.2019 - 1 K 113/17 NWB OAAAH-30294, DStRE 2019 S. 1331, Rev. Unter BFH-Az.: I R 37/19.

29 Vgl. *Gehrmann*, Verdeckte Gewinnausschüttungen, infoCenter NWB LAAAB-04863; BFH, Urteil v. 26.4.1989 - I R 152/84 NWB DAAAA-92924, BStBl 1989 II S. 668.

den. Als Kompromisslösung könnte u. E. ggf. auch die Implementierung einer **Zwischen- oder Schwesterholding** in Erwägung gezogen werden.

Hinsichtlich der durch das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz (KöMoG) eingeführten Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandelsgesellschaften zeichnet sich ab, dass die optierende Gesellschaft als Organträgerin nicht jedoch als Organgesellschaft in Betracht kommt.<sup>31</sup> Wesentlich unklarer scheint bisher die Beantwortung der Frage, wie sich die Option zur Körperschaftsbesteuerung auf eine Beantragung gem. § 44a Abs. 5 EStG auswirkt. Nach u. E. müsste nach erfolgter Option eine Beantragung und Inanspruchnahme-Möglichkeit des Dauerüberzahler-Privilegs – losgelöst von der Frage der an der Personenhandelsgesellschaft Beteiligten – eröffnet sein.

## IV. Fazit

Die ertragsteuerliche Organschaft genießt eine „lange“ gesetzliche sowie praktische Historie und wurde daher schon sehr intensiv von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung, der Literatur und auch der Finanzverwaltung unter die Lupe genommen. In der steuerlichen Beratungspraxis darf man sich daher hinsichtlich einer Vielzahl von Fragen insoweit sicher fühlen. Neben den maßgeblichen Vorteilen der Effekte der Ergebniszu- und -verrechnung sind insbesondere die Umgehung der 1,5%-igen Steuerbelastung von Gewinnausschüttungen in kapitalistischen Strukturen und die Vermeidung von Liquiditätsnachteilen durch längere Zeiträume zwischen Einbehalt und Auskehrung der Kapitalertragsteuer Hauptmotive für die Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft.

S. 417

Zwar wird die Errichtung einer ertragsteuerlichen Organschaft als umfassenderes Gestaltungsmittel bei der steuerlichen Optimierung von Unternehmensgruppen in vielen Fällen vorrangig zu prüfen sein, vor allem aber bei der Ablehnung eines Haftungsverbundes ist es im Rahmen einer ganzheitlichen steuerlichen Gestaltungsberatung unentbehrlich, sich alternativ mit der sog. Dauerüberzahlerregelung gem. § 44a Abs. 5 EStG zu beschäftigen. Anwendungsfelder für die Dauerüberzahler-Regelung eröffnen daher insbesondere Unternehmensgruppen mit stark risikobehafteten, ggf. abtrennbaren Geschäftsbereichen oder Projektgesellschaften mit kurz- bis mittelfristiger Perspektive.

Auch wenn die Voraussetzungen im Einzelnen sehr streng erscheinen und bei der Konzeption einer Holdingstruktur Aspekte wie Formulierung der Satzung und Leistungserbringung innerhalb der Unternehmensgruppe sehr einschränkend bedacht werden müssen, stellt das Dauerüberzahler-Privileg insbesondere vor dem Hintergrund der zunehmend anwenderfreundlichen finanzgerichtlichen Rechtsprechung eine ernstzunehmende Alternative zur ertragsteuerlichen Organschaft dar. Selbst in gewachsenen Konzern- oder Gruppenstrukturen lassen sich durch Maßnahmen, wie Satzungsänderung der Holding und Abspaltung bzw. Ausgliederung eines möglicherweise bestehenden operativen Geschäftsbetriebs der Holdinggesellschaft auf eine Tochter- oder Schwestergesellschaft sowie weitere umstrukturierende Maßnahmen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des § 44a Abs. 5 EStG in einer Unternehmensgruppe schaffen.

30 Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG und § 15 UmwStG) oder Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG und § 20 UmwStG).

31 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004 NWB IAAAH-90311, BStBl 2021 I S. 2212, Rz. 55 ff.; vgl. dazu nur *Ott*, StuB 2021 S. 913 NWB HAAA-95537.

### **Kernaussagen**

- ▶ Zu den schädlichen Tätigkeiten für eine Holdinggesellschaft i. S. des § 44a Abs. 5 EStG gehören insbesondere eigene operative bzw. wirtschaftliche Tätigkeiten, wie gruppeninterne sowie externe Dienstleistungen, und wohl auch die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft.
- ▶ Die wesentlichen Motive zur Implementierung einer ertragsteuerlichen Organschaft sind insbesondere die Vermeidung von Liquiditätsnachteilen zwischen Einbehalt und Auszahlung der Kapitalertragsteuer, Vermeidung der Besteuerung von Gewinnausschüttungen und Inanspruchnahme von Verrechnungspotenzialen.
- ▶ Entscheidungserhebliche Aspekte für die Abwägung zwischen Dauerüberzählerregelung und ertragsteuerlicher Organschaft sind vor allem der Haftungsverbund zwischen Holding und Tochtergesellschaft, Aufgaben und Dienstleistungen der Holding gegenüber der Tochtergesellschaft bzw. der Unternehmensgruppe sowie Verrechnungspotenziale im Organschaftsverbund sowie Wegfall des sog. Kaskadeneffekts.

### **AUTOREN**

---

#### **Dipl.-Finanzwirt StB Benjamin Schloßmann**

ist Gesellschafter und Geschäftsführer der Märkischen Revision GmbH in Essen. Er verantwortet den Bereich Steuerberatung der Märkischen Revision GmbH. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der Unternehmensnachfolge- sowie Umstrukturierungsberatung mittelständischer Unternehmen.

#### **Dipl.-Finanzwirt StB Lars Wichmann, LL.M**

ist als Prokurist bei der Märkischen Revision GmbH in Essen tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der steuerlichen Gestaltungs- und Umstrukturierungsberatung und in der Beratung zu Grundsatzfragen im Steuerrecht.

#### **Fundstelle(n):**

StuB 11/2022 Seite 413

NWB IAAAI-62350