

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 50

Die Organschaft im Steuerrecht

mit Fallbeispielen

Von

Peter Schumacher
Dipl.-Finanzwirt

2., völlig neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter

[ESV.info/978 3 503 15629 0](http://ESV.info/9783503156290)

1. Auflage 2011

2. Auflage 2014

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 15629 0

eBook: ISBN 978 3 503 15630 6

Alle Rechte vorbehalten.

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2014

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek
und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit
und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Satz: Tozman Satz & Grafik, Berlin

Druck und Bindung: Difo-Druck, Bamberg

Vorwort zur 2. Auflage

„Morituri vivunt diutius“ – Totgesagte leben länger. Die Rechtsentwicklung im Bereich der ertragsteuerlichen Organschaft in den letzten Jahren lässt sich wohl kaum besser beschreiben als mit dieser Redewendung. Während man sich zu Beginn der letzten Legislaturperiode bereits auf dem Weg zu einem modernen Gruppenbesteuerungssystem wähnte, scheint nunmehr auf der politischen Ebene nach Umsetzung der sog. „kleinen Organschaftsreform“ nicht mehr über eine umfassende Veränderung des deutschen Konzernsteuerrechts nachgedacht zu werden. Insbesondere durch die „Entschärfung“ der in der Praxis häufig vorkommenden Probleme im Zusammenhang mit dem Abschluss und der Durchführung von Ergebnisabführungsverträgen sowie durch die Anpassung der Vorschriften an europarechtskonforme Erfordernisse ist eine grundsätzliche Systemumstellung derzeit nicht zu erwarten.

Dennoch bleibt abzuwarten, ob die in diesem Fachbuch umfassend dargestellten Neuregelungen auch in der Praxis zu den vom Gesetzgeber angestrebten Erleichterungen führen.

Unter Berücksichtigung der Regelungen des neuen Umwandlungssteuererlasses wurde ein weiterer Schwerpunkt dieses Werkes auf die Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf bereits bestehende oder noch zu begründende Organschaftsverhältnisse gelegt.

Berücksichtigt wurde zudem die jüngste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der sich u.a. mit Fragen der Zurechnung des Organeinkommens bei Personengesellschaften sowie der Beurteilung von vororganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen auseinandergesetzt hat.

Der Anwender ist gezwungen, sich mit den geänderten theoretischen Grundlagen zu befassen, deren Bedeutung für die praktische Arbeit zu erkennen und entsprechend umzusetzen.

Dieses Fachbuch soll aufgrund seiner praxisorientierten Konzeption mit zahlreichen konkreten Beispielen dazu beitragen, diesem Anspruch gerecht zu werden.

Dornburg, im Dezember 2013

Der Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	15
Einleitung	21
Kapitel 1 – Körperschaftsteuer	23
I. Einführung in die körperschaftsteuerliche Organschaft	23
1. Rechtliche Grundlagen	23
1.1 Gesetzesmaterialien	23
1.2 Verwaltungsanweisungen	24
2. Motive für die körperschaftsteuerliche Organschaft	24
2.1 Wirtschaftliche Beweggründe	24
2.2 Steuerliche Aspekte	24
3. Organschaft über die Grenze	28
II. Voraussetzungen der Organschaft	28
1. Überblick über die Voraussetzungen der Organschaft	28
2. Der Organträger	29
2.1 Persönliche Voraussetzungen des Organträgers	29
2.2 Zuordnung der Organbeteiligung zu einer Betriebsstätte des Organträgers	30
2.2.1 Begriff der Betriebsstätte	30
2.2.2 Zuordnungsbegriff	30
2.2.3 Mittelbare Beteiligungen	32
2.2.4 Zurechnung des Organeinkommens	34
2.3 Gewerbliche Tätigkeit	34
2.4 Ausländisches Unternehmen als Organträger	35
2.5 Personengesellschaft als Organträger	37
2.5.1 Allgemeines	37
2.5.2 Beteiligung im Gesamthandsvermögen	38
2.5.3 Überführung in das Gesamthandsvermögen	38
2.5.4 Eigene gewerbliche Tätigkeit	39
2.5.5 Gewerblich geprägte Personengesellschaft	40
2.5.6 Beteiligung an gewerblich geprägter Personen- gesellschaft	40
2.6 Organschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung	40

Inhaltsverzeichnis

2.7	Holdingsgesellschaft als Organträgerin	41
2.8	Organschaft und Betriebsverpachtung	42
2.9	Mehrmütterorganschaft	43
	2.9.1 Allgemeines	43
	2.9.2 Willensbildungs-GbR	44
	2.9.3 Gewerbesteuerliche Aspekte	44
3.	Die Organgesellschaft	45
	3.1 Rechtsform der Organgesellschaft	45
	3.2 Geschäftsleitung im Inland	46
	3.3 Besondere Eigenschaften der Organgesellschaft	46
	3.4 Komplementär-GmbH als Organgesellschaft	47
	3.5 Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen	48
4.	Eingliederungsvoraussetzungen	48
	4.1 Finanzielle Eingliederung	48
	4.1.1 Stimmrechtsmehrheit	48
	4.1.2 Mittelbare und unmittelbare Beteiligungen	49
	4.1.3 Fallvarianten	49
	4.1.4 Umstellung des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft	53
	4.2 Wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung	54
	4.3 Organschaft nach Ausgliederung und Anteilstausch	54
5.	Gewinnabführungsvertrag	55
	5.1 Zivilrechtliche Anforderungen des GAV	55
	5.2 Regelungsinhalte eines GAV	56
	5.2.1 Mindestlaufzeit	56
	5.2.2 Erstmalige Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrages	58
	5.2.3 Bildung von Rücklagen	59
	5.2.4 Vorvertragliche Rücklagen	60
	5.2.5 Übernahme vorvertraglicher Verluste	60
	5.3 Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften	61
	5.3.1 Regelungen des § 17 KStG	61
	5.3.2 Besondere Regelungen zur Verlustübernahme	61
	5.3.3 Auswirkungen des BilMoG auf bestehende GAV	64
	5.4 Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrages – Einhaltung der Mindestvertragslaufzeit	65
	5.5 Verzinsung des Anspruchs auf Verlustübernahme nach § 302 AktG	66
	5.6 Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrages – Abführung des ganzen Gewinns	67
	5.6.1 Gesetzliche Grundregelung	67
	5.6.2 Problemfelder in der bisherigen Besteuerungspraxis	67
	5.6.3 Geänderte Rechtslage	69

Inhaltsverzeichnis

5.7	Aufrechnung bei Verlustübernahme	73
5.8	Mustervertrag	74
III.	Rechtsfolgen der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht	75
1.	Überblick über die Rechtsfolgen	75
2.	Ermittlung des Organeinkommens	76
2.1	Handelsrechtlicher Jahresüberschuss	80
2.2	Bildung von Gewinnrücklagen	80
2.3	Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz	81
2.4	Spendenabzug	82
2.5	Sonstige steuerfreie Einkommensteile der Organgesellschaft	83
2.5.1	Schachteldividenden	83
2.5.2	Investitionszulage	83
2.6	Nichtabziehbare Ausgaben der Organgesellschaft	83
2.7	Neutralisierung der Gewinnabführung/Verlustübernahme	83
2.8	Anwendung der Bruttomethode auf Ebene der Organ- gesellschaft	84
2.9	Anrechenbare Steuern der Organgesellschaft	85
2.10	Verluste aus vororganschaftlicher Zeit	87
2.11	Beteiligung an einer Personengesellschaft	87
3.	Ermittlung des Einkommens des Organträgers	89
3.1	Handelsrechtlicher Jahresüberschuss	91
3.2	Einkommensermittlung nach allgemeinen Grundsätzen	91
3.2.1	Abweichungen Handelsbilanz-Steuerbilanz	91
3.2.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen	91
3.2.3	Verdeckte Einlagen	91
3.2.4	Nicht abziehbare Betriebsausgaben	92
3.2.5	Spendenabzug beim Organträger	92
3.2.6	Eigene steuerfreie Einkommensteile des Organträgers	92
3.3	Neutralisierung der gebildeten Ausgleichsposten sowie der Gewinnabführung/Verlustübernahme	93
3.4	Zurechnung des Organeinkommens	93
3.4.1	Zeitliche Zurechnung	93
3.4.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft	95
3.4.3	Zurechnung des Organeinkommens bei Personen- gesellschaften	97
3.5	Umsetzung der Bruttomethode auf Ebene des Organträgers	101
3.6	Aufwendungen des Organträgers für die Organbeteiligung	105
3.6.1	Finanzierungsaufwendungen	105
3.6.2	Sonstige Aufwendungen	105
3.6.3	Pauschalierung von Aufwendungen	106
3.7	Bilanzierung auf Ebene des Organträgers	107

Inhaltsverzeichnis

3.7.1	Anteile an der Organgesellschaft	107
3.7.2	Teilwertabschreibungen auf Anteile an der Organ- gesellschaft	108
3.7.3	Teilwertabschreibungen auf Darlehen an die Organ- gesellschaft	109
3.7.4	Rückstellungen für drohende Verluste der Organ- gesellschaft	110
IV.	Einzelfragen der Besteuerung	110
1.	Mehr- und Minderabführungen	110
1.1	Grundsätzliches zu Mehr- und Minderabführungen	110
1.1.1	Gesetzliche Grundlage in § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG:	110
1.1.2	Unterscheidungskriterien	112
1.2	Besonderer steuerlicher Ausgleichsposten	112
1.2.1	Gesetzliche Regelung in § 14 Abs. 4 KStG	112
1.2.2	Verwaltungsauffassung	112
1.2.3	Sichtweise des BFH	113
1.2.4	Sinn und Zweck der Ausgleichsposten	114
1.2.5	Technische Umsetzung	114
1.2.6	Passiver Ausgleichsposten im Anrechnungsverfahren	114
1.2.7	Ausgleichsposten bei mittelbarer Beteiligung	115
1.2.8	Ausgleichsposten bei Ausgliederung/Anteilstausch	117
1.2.9	Neuere Rechtsentwicklung	119
1.3	Organschaftlich verursachte Minderabführung (§ 14 Abs. 4 KStG)	120
1.4	Organschaftlich verursachte Mehrabführung (§ 14 Abs. 4 KStG)	122
1.5	Vororganschaftlich verursachte Mehrabführung (§ 14 Abs. 3 Satz 1 KStG)	123
1.6	Vororganschaftlich verursachte Minderabführung (§ 14 Abs. 3 Satz 2 KStG)	126
1.7	Saldierung von vororganschaftlichen Mehr- und Minder- abführungen	128
1.8	Saldierung von vor- und organschaftlichen Beträgen	129
1.9	Weitere praktische Beispiele zu Mehr- und Minderabführungen	130
1.9.1	Bildung von Rücklagen	130
1.9.2	Geschäfts- oder Firmenwert	131
1.9.3	Drohverlustrückstellung	132
1.9.4	Abzinsung von Verbindlichkeiten	132
1.9.5	Steuerliche Abzugsverbote	133
1.9.6	Anpassungen an Betriebsprüfungen	134
1.9.7	Gewinnanteile aus Personengesellschaften	135
2.	Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter	138

Inhaltsverzeichnis

2.1	Allgemeines	138
2.2	Steuerliche Behandlung der Ausgleichszahlungen	139
2.3	Behandlung beim Empfänger	141
3.	Organschaft und verdeckte Gewinnausschüttung	142
3.1	vGA an den Organträger	142
3.1.1	Allgemeines	142
3.1.2	Tatbestandsmerkmale einer vGA	142
3.1.3	Technische Umsetzung der verdeckten Gewinnausschüttung	143
3.2	vGA an außenstehende Anteilseigner	149
3.3	vGA an nahestehende Personen	150
3.4	vGA an Mitunternehmer der OT-Personengesellschaft	151
3.5	Dreieckssachverhalte	153
4.	Organschaft und Umwandlungsvorgänge nach dem Umwandlungssteuererlass	163
4.1	Regelungen des Umwandlungssteuererlasses im Bereich der Organschaft	163
4.2	Grundsätze des neuen Umwandlungssteuerrechts	163
4.2.1	Steuerliche Rückwirkung	163
4.2.2	Bewertung des übergewendenden Vermögens	164
4.2.3	Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge	165
4.3	Rückbeziehung der finanziellen Eingliederung – Rechtsentwicklung	165
4.3.1	Langjährige Auffassung der Finanzverwaltung	165
4.3.2	BFH-Urteil vom 17.9.2003 zur Gewerbesteuer	165
4.3.3	Urteil des FG Köln vom 10.6.2010	166
4.3.4	BFH-Urteil vom 28.7.2010	169
4.3.5	Grundsätze des neuen Umwandlungssteuererlasses	170
4.4	Fälle der Umwandlung des Organträgers	171
4.4.1	Verschmelzung des Organträgers	171
4.4.2	Auf- und Abspaltung sowie Ausgliederung des Organträgers	175
4.4.3	Formwechsel des Organträgers	179
4.4.4	Auswirkungen auf den Gewinnabführungsvertrag	179
4.4.5	Organschaft nach Anwachsung	180
4.4.6	Zurechnung des Organeinkommens	182
4.5	Fälle der Umwandlung der Organgesellschaft	182
4.5.1	Verschmelzung der Organgesellschaft	182
4.5.2	Ausgliederung sowie Ab- und Abspaltung der Organgesellschaft	183
4.5.3	Formwechsel der Organgesellschaft	185

Inhaltsverzeichnis

4.5.4	Mehr- und Minderabführungen	185
4.6	Organgesellschaft als übernehmender Rechtsträger	186
4.6.1	Auswirkungen auf ein bestehendes Organschafts- verhältnis	186
4.6.2	Übernahmegewinn/-verlust und Gewinnabführungs- vertrag	186
4.6.3	Mehr- und Minderabführungen	188
5.	Einlagekonto, KSt-Guthaben und KSt-Erhöhung	190
5.1	Einlagekonto	190
5.2	Körperschaftsteuer-Guthaben	190
5.3	Körperschaftsteuer-Erhöhung	192
6.	Verunglückte Organschaft	192
6.1	Wegfall der Voraussetzungen	192
6.1.1	Mangelnde Durchführung des Gewinnabführungs- vertrages	193
6.1.2	Entfall sonstiger Voraussetzungen	193
6.2	Rechtsfolgen	194
6.2.1	Gewinnabführung	194
6.2.2	Verlustübernahme	195
7.	Organschaft über mehrere Ebenen	196
7.1	Mehrstöckige Organschaft	197
7.2	Organschaft über mehrere Stufen	200
8.	Zinsschranke und Organschaft	202
8.1	Allgemeines	202
8.2	Anwendung auf Organschaften	202
8.3	Anwendung der Konzernklausel	202
9.	Konzernumlagen	203
9.1	Allgemeines	203
9.2	Verteilung im Konzernkreis	203
10.	Verfahrensfragen	204
10.1	Bisherige Rechtslage	205
10.2	Neue Rechtslage – Gesonderte Feststellung	205
10.3	Klageverfahren	206
Kapitel 2 – Gewerbesteuer		209
I. Überblick und Rechtsgrundlagen		209
II. Voraussetzungen der gewerbesteuerlichen Organschaft		210
1.	Allgemeines	210
2.	Organgesellschaft	210
3.	Organträger	210
4.	Sonstige Voraussetzungen	212

Inhaltsverzeichnis

III. Rechtsfolgen der gewerbesteuerlichen Organschaft	212
1. Betriebsstätte des Organträgers	212
2. Hinzurechnungen	212
3. Regelung des Abzuges vororganschaftlicher Verluste	213
4. Technische Umsetzung	213
4.1 Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft	213
4.2 Ermittlung des Gewerbeertrags des Organträgers	214
5. Sonderfragen bei der Gewerbesteuer	215
5.1 Veräußerungsgewinne	216
5.2 Schachteldividenden	217
5.3 Dividenden aus Streubesitz	220
5.4 Dauerschuldzinsen	221
IV. Personengesellschaften als Organträger	222
V. Verfahrensfragen	222
Kapitel 3 – Umsatzsteuer	223
I. Überblick und Rechtsgrundlagen	223
II. Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft	223
1. Abgrenzung zur Gewerbe- und Körperschaftsteuer	223
2. Organgesellschaft	224
3. Organträger	225
4. Finanzielle Eingliederung	225
5. Wirtschaftliche Eingliederung	230
6. Organisatorische Eingliederung	232
7. Sonderfall Holding	233
7.1 Halten von Beteiligungen	233
7.2 Finanzholding	234
7.3 Führungs- und Funktionsholding	234
7.4 Gemischte Holding	234
7.5 Folgen für die Organschaft	234
III. Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft	234
1. Umsetzung im Rahmen der laufenden Besteuerung	234
2. Vorteile der umsatzsteuerlichen Organschaft	235
2.1 Verfahrensvereinfachung	235
2.2 Steuerfreie Umsätze	235
2.3 Übertragung von Wirtschaftsgütern	236
3. Nachteile der umsatzsteuerlichen Organschaft	237
4. Rechnungserteilung	237

Inhaltsverzeichnis

5. Vorsteuerabzug	237
6. Rechtsbeziehung zwischen Organgesellschaft und Organträger im Innenverhältnis	238
IV. Beendigung einer umsatzsteuerlichen Organschaft	238
1. Wegfall der Eingliederungsvoraussetzungen.	238
2. Rechtsfolgen der Beendigung der Organschaft	240
V. Haftung	241
Kapitel 4 – Zusammenfassender Beispielfall	243
I. Allgemeiner Sachverhalt	243
II. Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaft	244
III. Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft	250
IV. Entwicklung des Einlagekontos der Organgesellschaft	253
V. Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft	254
VI. Besteuerungsgrundlagen des Organträgers	255
VII. Einkommensermittlung des Organträgers	258
VIII. Ermittlung des Gewerbeertrags des Organträgers.	261
Anhang – Rechtsquellen	263
1. Regelungen zur Organschaft im Körperschaftsteuerrecht.	263
1.1 Auszug aus dem Körperschaftsteuergesetz	263
1.2 Auszug aus den KStR 2004.	268
1.3 Auszug aus den KStH 2006.	280
2. Regelungen zur Organschaft im Gewerbesteuerrecht	284
2.1 Auszug aus dem Gewerbesteuergesetz	284
2.2 Auszug aus den GewStR 2009	285
2.3 Auszug aus der Gewerbesteuerhandausgabe 2006	287
3. Regelungen zur Organschaft im Umsatzsteuerrecht	288
3.1 Auszug aus dem Umsatzsteuergesetz	288
3.2 Auszug aus dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass	288
Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Richtlinien	297
Literaturverzeichnis	301
Stichwortverzeichnis	305