

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 50

Die Organschaft im Steuerrecht

mit Fallbeispielen

Von

Peter Schumacher
Dipl.-Finanzwirt

3., völlig neu bearbeitete und 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 17116 3

1. Auflage 2011

2. Auflage 2014

3. Auflage 2016

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 17116 3

eBook: ISBN 978 3 503 17117 0

Alle Rechte vorbehalten.

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2016

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 3. Auflage

Im April 2016 sind nunmehr endlich die mit Spannung erwarteten und in diesem Fachbuch vollständig eingearbeiteten Körperschaftsteuerrichtlinien 2015 veröffentlicht worden, die neben einer grundsätzlich neuen Gliederungssystematik auch im Bereich der körperschaftsteuerlichen Organschaft einige Neuerungen mit sich gebracht haben. Allerdings wurden diejenigen enttäuscht, die allzu große Erwartungen im Hinblick auf umfassende klarstellende Äußerungen zum Themenkomplex „Heilungsmöglichkeiten bei fehlerhafter Gewinnabführung“ hatten, da insoweit entsprechende Regelungen fehlen. Zudem wird in dieser Auflage das BMF-Schreiben vom August 2015 zu Fragen der Organschaft im Zusammenhang mit atypisch stillen Beteiligungen besprochen.

Darüber hinaus werden in diesem Werk zahlreiche Fragen im Zusammenhang mit den Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft erörtert: Ist eine aufgrund der sog. Abfärbetheorie als gewerblich eingestufte Personengesellschaft automatisch auch als Organträgerin geeignet und welche besonderen zivilrechtlichen Anforderungen sind an eine Organgesellschaft mit Sitz im EU-Ausland und Geschäftsleitung im Inland zu stellen?

Soweit es um die Frage der Zuordnung von Organbeteiligungen zu Betriebsstätten geht, werden die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung vom Oktober 2014 sowie die im Entwurf vorliegenden Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung vom März 2016 in die nähere Betrachtung einbezogen.

Neben der Rechtsprechung des EuGH zur Organschaft zwischen Schwes-tergesellschaften wird die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Durchführung von Gewinnabführungsverträgen (Vorliegen eines wichtigen Grundes bei vorzeitiger Beendigung und Anforderungen an die tatsächliche Abführung des Gewinns) sowie zur Wertaufholung von früheren Teilwertabschreibungen auf Organbeteiligungen dargestellt.

In dieser Auflage werden auch besonders bedeutsame revisionsbehaftete FG-Urteile behandelt. Hierbei geht es um die Anerkennung einer Organschaft bei rückwirkender Side-stream-Abspaltung eines Teilbetriebs, die Rückbeziehungsfähigkeit eines Gewinnabführungsvertrags sowie die Anwendbarkeit des § 3c Abs. 2 EStG auf Finanzierungskosten bei einer

Organträger-Personengesellschaft, die neben der Gewinnabführung auch vororganschaftliche Mehrabführungen bezieht.

Diese Auflage enthält zudem einen vollständig überarbeiteten Muster-Gewinnabführungsvertrag, der auch die neuen Anforderungen an die Verlustübernahmevereinbarungen berücksichtigt.

Im Bereich der gewerbesteuerlichen Organschaft enthält dieses Fachbuch eine umfassende Darstellung der Rechtsentwicklung zur Behandlung von Schachteldividenden im Organkreis. Berücksichtigt werden neben der bisherigen und der geänderten Verwaltungsmeinung auch die geänderte BFH-Rechtsprechung und die geplanten Gesetzesänderungen, die derzeit als Referentenentwurf vorliegen.

Durch die EuGH-Entscheidungen Larentia+Minerva sowie Marenave wurden die bisher im deutschen Umsatzsteuerrecht geltenden Grundsätze, dass nur juristische Personen als Organgesellschaften fungieren können, in Frage gestellt. In dieser Auflage werden auch die Folgeentscheidungen des BFH sowie die sich aus der geänderten Rechtsprechung ergebenden Konsequenzen für die Praxis erörtert.

Dornburg, im Juli 2016

Der Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 3. Auflage	5
Abkürzungsverzeichnis	17
Einleitung	23
Kapitel 1 – Körperschaftsteuer	25
I. Einführung in die körperschaftsteuerliche Organschaft	25
1. Rechtliche Grundlagen	25
1.1 Gesetzesmaterialien	25
1.2 Verwaltungsanweisungen	26
2. Motive für die körperschaftsteuerliche Organschaft	27
2.1 Wirtschaftliche Beweggründe	27
2.2 Steuerliche Aspekte	27
3. Organschaft über die Grenze	31
II. Voraussetzungen der Organschaft	31
1. Überblick über die Voraussetzungen der Organschaft	31
2. Der Organträger	32
2.1 Persönliche Voraussetzungen des Organträgers	32
2.2 Zuordnung der Organbeteiligung zu einer Betriebs- stätte des Organträgers	32
2.2.1 Begriff der Betriebsstätte	33
2.2.2 Zuordnungsbegriff	33
2.2.3 Mittelbare Beteiligungen	36
2.2.4 Zurechnung des Organeinkommens	38
2.3 Gewerbliche Tätigkeit	38
2.4 Ausländisches Unternehmen als Organträger	39
2.5 Personengesellschaft als Organträger	41
2.5.1 Allgemeines	41
2.5.2 Beteiligung im Gesamthandsvermögen	42
2.5.3 Überführung in das Gesamthandsvermögen	42
2.5.4 Eigene gewerbliche Tätigkeit	43
2.5.5 Gewerblich geprägte Personengesellschaft	43
2.5.6 Beteiligung an gewerblich geprägter Personen- gesellschaft	44
2.5.7 Abfärbetheorie gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	44

Inhaltsverzeichnis

2.6	Organschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung	45
2.7	Holdinggesellschaft als Organträgerin	46
2.8	Organschaft und Betriebsverpachtung	47
2.9	Mehrmütterorganschaft	48
2.9.1	Allgemeines	48
2.9.2	Willensbildungs-GbR	48
2.9.3	Gewerbesteuerliche Aspekte	49
2.9.4	Aktuelle Rechtsentwicklung	50
3.	Die Organgesellschaft	51
3.1	Rechtsform der Organgesellschaft	51
3.2	Geschäftsleitung im Inland	51
3.3	Besondere Eigenschaften der Organgesellschaft.	53
3.4	Komplementär-GmbH als Organgesellschaft	53
3.5	Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen	54
3.6	Organschaft mit atypisch stiller Beteiligung	54
4.	Eingliederungsvoraussetzungen.	54
4.1	Finanzielle Eingliederung	54
4.1.1	Stimmrechtsmehrheit	55
4.1.2	Mittelbare und unmittelbare Beteiligungen	55
4.1.3	Fallvarianten.	56
4.1.4	Umstellung des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft.	60
4.2	Wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung.	60
4.3	Organschaft nach Ausgliederung und Anteilstausch	61
4.4	Organschaft nach einer Side-Stream-Abspaltung eines Teilbetriebs auf eine andere GmbH	61
5.	Gewinnabführungsvertrag	62
5.1	Zivilrechtliche Anforderungen des GAV.	62
5.2	Regelungsinhalte eines GAV.	63
5.2.1	Mindestlaufzeit.	64
5.2.2	Erstmalige Wirksamkeit des Gewinnabführungs- vertrages.	65
5.2.3	Bildung von Rücklagen	67
5.2.4	Vorvertragliche Rücklagen.	67
5.2.5	Übernahme vorvertraglicher Verluste	68
5.3	Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften.	69
5.3.1	Regelungen des § 17 KStG	69
5.3.2	Besondere Regelungen zur Verlustübernahme.	69
5.3.3	Auswirkungen des BilMoG auf bestehende GAV	71
5.4	Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungs- vertrages – Einhaltung der Mindestvertragslaufzeit	72

Inhaltsverzeichnis

5.5	Verzinsung des Anspruchs auf Verlustübernahme nach § 302 AktG	74
5.6	Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrages – Abführung des ganzen Gewinns	75
5.6.1	Gesetzliche Grundregelung	75
5.6.2	Problemfelder in der bisherigen Besteuerungspraxis	75
5.6.3	Heilungsmöglichkeiten nach neuer Rechtslage ...	77
5.6.3.1	Jahresabschluss mit fehlerhaften Bilanzansätzen..	78
5.6.3.2	Wirksam festgestellter Jahresabschluss	79
5.6.3.3	„Nicht erkennen müssen“ des Fehlers	79
5.6.3.4	Beanstandung durch die Finanzverwaltung	80
5.6.3.5	Berichtigungspflicht für Bilanz und Gewinnabführung	80
5.7	Tatsächliche Erfüllung der Abführungsverbindlichkeit. ...	81
5.8	Aufrechnung bei Verlustübernahme	82
5.9	Mustervertrag	82
III.	Rechtsfolgen der Organshaft im Körperschaftsteuerrecht	86
1.	Überblick über die Rechtsfolgen	86
2.	Ermittlung des Organeinkommens	87
2.1	Handelsrechtlicher Jahresüberschuss	90
2.2	Bildung von Gewinnrücklagen	91
2.3	Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz	92
2.4	Spendenabzug	93
2.5	Sonstige steuerfreie Einkommensteile der Organgesellschaft	93
2.5.1	Schachteldividenden	93
2.5.2	Investitionszulage	94
2.6	Nichtabziehbare Ausgaben der Organgesellschaft	94
2.7	Neutralisierung der Gewinnabführung/ Verlustübernahme	94
2.8	Anwendung der Bruttomethode auf Ebene der Organgesellschaft	94
2.9	Anrechenbare Steuern der Organgesellschaft	96
2.10	Verluste aus vororganschaftlicher Zeit	97
2.11	Beteiligung an einer Personengesellschaft	98
3.	Ermittlung des Einkommens des Organträgers	100
3.1	Handelsrechtlicher Jahresüberschuss	101
3.2	Einkommensermittlung nach allgemeinen Grundsätzen. ...	101
3.2.1	Abweichungen Handelsbilanz-Steuerbilanz.	102
3.2.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen	102

Inhaltsverzeichnis

3.2.3	Verdeckte Einlagen.	102
3.2.4	Nicht abziehbare Betriebsausgaben.	102
3.2.5	Spendenabzug beim Organträger.	102
3.2.6	Eigene steuerfreie Einkommensteile des Organträgers.	103
3.2.6.1	Dividenden.	103
3.2.6.2	Veräußerungsgewinne/-verluste.	103
3.2.6.3	Sonstige steuerfreie Einkommensteile.	103
3.3	Neutralisierung der gebildeten Ausgleichsposten sowie der Gewinnabführung/Verlustübernahme.	104
3.4	Zurechnung des Organeinkommens.	104
3.4.1	Zeitliche Zurechnung.	104
3.4.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft.	106
3.4.3	Zurechnung des Organeinkommens bei Personengesellschaften.	108
3.5	Umsetzung der Bruttomethode auf Ebene des Organträgers.	112
3.6	Aufwendungen des Organträgers für die Organbeteiligung.	116
3.6.1	Finanzierungsaufwendungen.	116
3.6.2	Sonstige Aufwendungen.	116
3.6.3	Pauschalierung von Aufwendungen.	117
3.7	Bilanzierung auf Ebene des Organträgers.	117
3.7.1	Anteile an der Organgesellschaft.	117
3.7.2	Teilwertabschreibungen auf Anteile an der Organgesellschaft.	119
3.7.3	Wertaufholung von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Organgesellschaften.	120
3.7.4	Teilwertabschreibungen auf Darlehen an die Organgesellschaft.	120
3.7.5	Rückstellungen für drohende Verluste der Organgesellschaft.	121
IV.	Einzelfragen der Besteuerung.	121
1.	Mehr- und Minderabführungen.	121
1.1	Grundsätzliches zu Mehr- und Minderabführungen.	121
1.1.1	Gesetzliche Grundlage in § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG.	122
1.1.2	Unterscheidungskriterien.	123
1.2	Besonderer steuerlicher Ausgleichsposten.	123
1.2.1	Gesetzliche Regelung in § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG.	123
1.2.2	Verwaltungsauffassung.	123
1.2.3	Sichtweise des BFH.	125
1.2.4	Sinn und Zweck der Ausgleichsposten.	125

Inhaltsverzeichnis

1.2.5	Technische Umsetzung.	125
1.2.6	Passiver Ausgleichsposten im Anrechnungs- verfahren.	125
1.2.7	Ausgleichsposten bei mittelbarer Beteiligung	126
1.2.8	Ausgleichsposten bei Ausgliederung/Anteilstausch	128
1.2.9	Neuere Rechtsentwicklung.	130
1.3	Organschaftlich verursachte Minderabführung (§ 14 Abs. 4 KStG)	131
1.4	Organschaftlich verursachte Mehrabführung (§ 14 Abs. 4 KStG)	131
1.5	Vororganschaftlich verursachte Mehrabführung (§ 14 Abs. 3 Satz 1 KStG)	134
1.6	Vororganschaftlich verursachte Minderabführung (§ 14 Abs. 3 Satz 2 KStG)	138
1.7	Saldierung von vororganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen.	140
1.8	Saldierung von vor- und organschaftlichen Beträgen	141
1.9	Weitere praktische Beispiele zu Mehr- und Minderabführungen.	141
1.9.1	Bildung von Rücklagen	141
1.9.2	Geschäfts- oder Firmenwert.	143
1.9.3	Drohverlustrückstellung.	143
1.9.4	Abzinsung von Verbindlichkeiten	144
1.9.5	Steuerliche Abzugsverbote.	145
1.9.6	Anpassungen an Betriebsprüfungen.	146
1.9.7	Gewinnanteile aus Personengesellschaften	147
2.	Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter	149
2.1	Allgemeines.	149
2.2	Steuerliche Behandlung der Ausgleichszahlungen	150
2.3	Behandlung beim Empfänger	152
3.	Organschaft und verdeckte Gewinnausschüttung	153
3.1	vGA an den Organträger	153
3.1.1	Allgemeines	153
3.1.2	Tatbestandsmerkmale einer vGA	153
3.1.3	Technische Umsetzung der verdeckten Gewinnausschüttung	154
3.2	vGA an außenstehende Anteilseigner	160
3.3	vGA an nahestehende Personen.	161
3.4	vGA an Mitunternehmer der OT-Personengesellschaft. ...	162
3.5	Dreieckssachverhalte.	164

Inhaltsverzeichnis

4. Organschaft und Umwandlungsvorgänge nach dem Umwandlungssteuererlass	173
4.1 Regelungen des Umwandlungssteuererlasses im Bereich der Organschaft	173
4.2 Grundsätze des neuen Umwandlungssteuerrechts	173
4.2.1 Steuerliche Rückwirkung	173
4.2.2 Bewertung des übergehenden Vermögens	174
4.2.3 Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge	175
4.3 Rückbeziehung der finanziellen Eingliederung – Rechtsentwicklung	175
4.3.1 Langjährige Auffassung der Finanzverwaltung ..	175
4.3.2 BFH-Urteil vom 17. 9. 2003 zur Gewerbesteuer ..	176
4.3.3 Urteil des FG Köln vom 10. 6. 2010	177
4.3.4 BFH-Urteil vom 28. 7. 2010	179
4.3.5 Grundsätze des neuen Umwandlungssteuererlasses	181
4.4 Fälle der Umwandlung des Organträgers	181
4.4.1 Verschmelzung des Organträgers	182
4.4.2 Auf- und Abspaltung sowie Ausgliederung des Organträgers	185
4.4.3 Formwechsel des Organträgers	189
4.4.4 Auswirkungen auf den Gewinnabführungsvertrag	190
4.4.5 Organschaft nach Anwachsung	190
4.4.6 Zurechnung des Organeinkommens	192
4.5 Fälle der Umwandlung der Organgesellschaft	192
4.5.1 Verschmelzung der Organgesellschaft	193
4.5.2 Ausgliederung sowie Ab- und Aufspaltung der Organgesellschaft	193
4.5.3 Formwechsel der Organgesellschaft	195
4.5.4 Mehr- und Minderabführungen	195
4.6 Organgesellschaft als übernehmender Rechtsträger	196
4.6.1 Auswirkungen auf ein bestehendes Organschaftsverhältnis	196
4.6.2 Übernahmegewinn/-verlust und Gewinnabführungsvertrag	196
4.6.3 Mehr- und Minderabführungen	198
5. Einlagekonto, KSt-Guthaben und KSt-Erhöhung	200
5.1 Einlagekonto	200
5.2 Körperschaftsteuer-Guthaben	201
5.3 Körperschaftsteuer-Erhöhung	202
6. Verunglückte Organschaft	203
6.1 Wegfall der Voraussetzungen	203

Inhaltsverzeichnis

6.1.1	Mangelnde Durchführung des Gewinn- abführungsvertrages	203
6.1.2	Entfall sonstiger Voraussetzungen	204
6.2	Rechtsfolgen	204
6.2.1	Gewinnabführung	205
6.2.2	Verlustübernahme	206
7.	Organschaft über mehrere Ebenen	207
7.1	Mehrstöckige Organschaft	207
7.2	Organschaft über mehrere Stufen	211
8.	Zinsschranke und Organschaft	212
8.1	Allgemeines	212
8.2	Anwendung auf Organschaften	212
8.3	Anwendung der Konzernklausel	213
9.	Konzernumlagen	214
9.1	Allgemeines	214
9.2	Verteilung im Konzernkreis	214
10.	Verfahrensfragen	215
10.1	Bisherige Rechtslage	215
10.2	Neue Rechtslage – Gesonderte Feststellung	216
10.3	Klageverfahren	217
Kapitel 2 – Gewerbesteuer		219
I. Überblick und Rechtsgrundlagen		219
II. Voraussetzungen der gewerbesteuerlichen Organschaft		220
1.	Allgemeines	220
2.	Organgesellschaft	220
3.	Organträger	220
4.	Sonstige Voraussetzungen	222
III. Rechtsfolgen der gewerbesteuerlichen Organschaft		222
1.	Betriebsstätte des Organträgers	222
2.	Hinzurechnungen	222
3.	Regelung des Abzuges vororganschaftlicher Verluste	223
4.	Technische Umsetzung	223
4.1	Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft	223
4.2	Ermittlung des Gewerbeertrags des Organträgers	224
5.	Sonderfragen bei der Gewerbesteuer	225
5.1	Veräußerungsgewinne	226
5.2	Schachteldividenden	228
5.2.1	Grundsätze	228

Inhaltsverzeichnis

5.2.2	Korrekturbeträge – bisherige Verwaltungsauffassung	228
5.2.3	Korrekturbeträge – Sichtweise des BFH	230
5.2.4	Korrekturbeträge – Reaktion der Finanzverwaltung	231
5.2.5	Geplante Gesetzesänderung	232
5.2.6	Rechtsentwicklung der Kürzungsbeträge	235
5.3	Dividenden aus Streubesitz	236
5.4	Dauerschuldzinsen	237
IV.	Personengesellschaften als Organträger	237
V.	Verfahrensfragen	237
Kapitel 3 – Umsatzsteuer		239
I.	Überblick und Rechtsgrundlagen	239
II.	Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft	239
1.	Abgrenzung zur Gewerbe- und Körperschaftsteuer	239
2.	Organgesellschaft	240
2.1	Gesetzliche Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG	240
2.2	Personengesellschaften als Organgesellschaften	240
2.2.1	Urteil des FG München 13.3.2013	240
2.2.2	Vorlagen an den EuGH	241
2.2.3	Auslegung durch den EuGH	241
2.2.4	Teilweise Änderung der Rechtsprechung in Folgeurteilen des BFH	242
2.2.5	Reaktion der Finanzverwaltung	243
2.2.6	Praktische Auswirkungen der neuen Rechtsprechung	243
3.	Organträger	243
4.	Finanzielle Eingliederung	244
5.	Wirtschaftliche Eingliederung	248
6.	Organisatorische Eingliederung	250
7.	Sonderfall Holding	252
7.1	Halten von Beteiligungen	252
7.2	Finanzholding	252
7.3	Führungs- und Funktionsholding	252
7.4	Gemischte Holding	252
7.5	Folgen für die Organschaft	252
III.	Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft	253
1.	Umsetzung im Rahmen der laufenden Besteuerung	253

Inhaltsverzeichnis

2. Vorteile der umsatzsteuerlichen Organschaft.	253
2.1 Verfahrensvereinfachung.	253
2.2 Steuerfreie Umsätze.	254
2.3 Übertragung von Wirtschaftsgütern	254
3. Nachteile der umsatzsteuerlichen Organschaft	255
4. Rechnerische Verteilung	255
5. Vorsteuerabzug.	256
6. Rechtsbeziehung zwischen Organgesellschaft und Organträger im Innenverhältnis.	256
IV. Beendigung einer umsatzsteuerlichen Organschaft	256
1. Wegfall der Eingliederungsvoraussetzungen.	257
2. Rechtsfolgen der Beendigung der Organschaft	258
V. Haftung	260
Kapitel 4 – Zusammenfassender Beispielfall	261
I. Allgemeiner Sachverhalt.	261
II. Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaft	262
III. Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft	267
IV. Entwicklung des Einlagekontos der Organgesellschaft	271
V. Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft	271
VI. Besteuerungsgrundlagen des Organträgers	273
VII. Einkommensermittlung des Organträgers	276
VIII. Ermittlung des Gewerbeertrags des Organträgers	278
Anhang – Rechtsquellen	281
1. Regelungen zur Organschaft im Körperschaftsteuerrecht.	281
1.1 Auszug aus dem Körperschaftsteuergesetz.	281
1.2 Auszug aus den KStR 2015.	287
2. Regelungen zur Organschaft im Gewerbesteuerrecht	304
2.1 Auszug aus dem Gewerbesteuergesetz	304
2.2 Auszug aus den GewStR 2009	305
2.3 Auszug aus den GewStH 2009	308
3. Regelungen zur Organschaft im Umsatzsteuerrecht	311
3.1 Auszug aus dem Umsatzsteuergesetz	311
3.2 Auszug aus dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass	311

Inhaltsverzeichnis

Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Richtlinien	323
Literaturverzeichnis	327
Stichwortverzeichnis	333