

ESV

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 50

Die Organschaft im Steuerrecht

mit Fallbeispielen

Von

Peter Schumacher

Dipl.-Finanzwirt

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
dnb.d-nb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter

[ESV.info/978 3 503 12966 9](http://ESV.info/978_3_503_12966_9)

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 12966 9

eBook: ISBN 978 3 503 12972 0

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2011

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, Berlin

Druck und Bindung: Danuvia Druckhaus, Neuburg a. d. Donau

Vorwort

Das Rechtsinstitut der Organschaft hat in der täglichen Besteuerungspraxis nach wie vor eine große Bedeutung und unterliegt wie alle anderen Steuerrechtsgebiete einem permanenten Wandel durch Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen. Für den Praktiker führt dies zu einer fast nicht mehr überschaubaren Flut von Informationen, die es richtig einzuordnen und im Einzelfall dann auch anzuwenden gilt. Neben der Erarbeitung der theoretischen Grundlagen des Fachgebietes ist es aber auch unerlässlich, sich mit den praktischen Fragen der täglichen Arbeit auseinanderzusetzen. Dabei ist von großer Bedeutung, wie sich bestimmte Regelungen im Ergebnis auf die Steuerbemessungsgrundlage auswirken und wie deren technische Umsetzung vorzunehmen ist.

Dieses Fachbuch soll dem Praktiker dabei helfen, einerseits die wesentlichen theoretischen Grundlagen der Organschaft in den Bereichen Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer zu erarbeiten, andererseits aber auch anhand von zahlreichen konkreten Beispielen die technische Umsetzung und steuerliche Auswirkung bestimmter Regelungen nachzuvollziehen.

Dornburg, im September 2010

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	23
2. Motive für die körperschaftsteuerliche Organschaft	24
2.1 Wirtschaftliche Beweggründe	24
2.2 Steuerliche Aspekte	24
3. Organschaft über die Grenze	27
II. Voraussetzungen der Organschaft	27
1. Überblick über die Voraussetzungen der Organschaft	27
2. Der Organträger	28
2.1 Rechtsform des Organträgers	28
2.2 Persönliche Steuerpflicht	28
2.3 Gewerbliche Tätigkeit	29
2.4 Ausländisches Unternehmen als Organträger	29
2.5 Personengesellschaft als Organträger	30
2.5.1 Allgemeines	30
2.5.2 Beteiligung im Gesamthandsvermögen	30
2.5.3 Überführung in das Gesamthandsvermögen	30
2.5.4 Eigene gewerbliche Tätigkeit	31
2.5.6 Gewerblich geprägte Personengesellschaft	32
2.5.6 Beteiligung an gewerblich geprägter Personen- gesellschaft	32
2.6 Organschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung	32

Inhaltsverzeichnis

2.7	Holdinggesellschaft als Organträgerin	33
2.8	Organschaft und Betriebsverpachtung	34
2.9	Mehrmütterorganschaft	35
2.9.1	Allgemeines	35
2.9.2	Willensbildungs-GbR	35
2.9.3	Gewerbesteuerliche Aspekte	36
3.	Die Organgesellschaft	37
3.1	Rechtsform der Organgesellschaft	37
3.2	Geschäftsleitung und Sitz im Inland	37
3.3	Besondere Eigenschaften der Organgesellschaft	37
3.4	Komplementär-GmbH als Organgesellschaft	38
3.5	Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen	39
4.	Eingliederungsvoraussetzungen	39
4.1	Finanzielle Eingliederung	39
4.1.1	Stimmrechtsmehrheit	39
4.1.2	Mittelbare und unmittelbare Beteiligungen	40
4.1.3	Fallvarianten	40
4.1.4	Umstellung des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft	44
4.2	Wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung	45
4.3	Organschaft nach Ausgliederung	45
5.	Gewinnabführungsvertrag	46
5.1	Zivilrechtliche Anforderungen des GAV	46
5.2	Regelungsinhalte eines GAV	47
5.2.1	Mindestlaufzeit	47
5.2.2	Erstmalige Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrages	48
5.2.3	Bildung von Rücklagen	50
5.2.4	Vorvertragliche Rücklagen	51
5.2.5	Übernahme vorvertraglicher Verluste	52
5.3	Organgesellschaft in der Rechtsform der GmbH	52
5.3.1	Regelungen des § 17 KStG	52
5.3.2	Besondere Regelungen zur Verlustübernahme	53
5.3.3	Auswirkungen des BilMoG auf bestehende GAV	54
5.4	Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrages	55

Inhaltsverzeichnis

5.5	Verzinsung des Anspruchs auf Verlustübernahme nach § 302 AktG	56
5.6	Vergessene Verrechnung von vorvertraglichen Verlusten	57
5.7	Aufrechnung bei Verlustübernahme	58
5.8	Mustervertrag	59
III. Rechtsfolgen der Organshaft im Körperschaftsteuerrecht		61
1.	Überblick über die Rechtsfolgen	61
2.	Ermittlung des Organeinkommens	62
2.1	Handelsrechtlicher Jahresüberschuss	65
2.2	Bildung von Gewinnrücklagen	65
2.3	Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz	66
2.4	Spendenabzug	67
2.5	Sonstige steuerfreie Einkommensteile der Organgesellschaft .	68
2.5.1	Schachteldividenden	68
2.5.2	Investitionszulage	68
2.6	Nichtabziehbare Ausgaben der Organgesellschaft	68
2.7	Neutralisierung der Gewinnabführung/Verlustübernahme	69
2.8	Anwendung der Bruttomethode auf Ebene der Organgesellschaft	69
2.9	Anrechenbare Steuern der Organgesellschaft	70
2.10	Verluste aus vororganschaftlicher Zeit	72
2.11	Beteiligung an einer Personengesellschaft	72
3.	Ermittlung des Einkommens des Organträgers	74
3.1	Handelsrechtlicher Jahresüberschuss	75
3.2	Einkommensermittlung nach allgemeinen Grundsätzen	76
3.2.1	Abweichungen Handelsbilanz-Steuerbilanz	76
3.2.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen	76
3.2.3	Verdeckte Einlagen	76
3.2.4	Nicht abziehbare Betriebsausgaben	76
3.2.5	Spendenabzug beim Organträger	77
3.2.6	Eigene Steuerfreie Einkommensteile des Organträgers .	77
3.3	Neutralisierung der Gewinnabführung/Verlustübernahme	78
3.4	Zurechnung des Organeinkommens	78
3.4.1	Zeitliche Zurechnung	78

Inhaltsverzeichnis

3.4.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen der Organ- gesellschaft	80
3.4.3	Zurechnung des Organeinkommens bei Personen- gesellschaften	82
3.5	Umsetzung der Bruttomethode auf Ebene des Organträgers . .	86
3.6	Aufwendungen des Organträgers für die Organbeteiligung . . .	89
3.6.1	Finanzierungsaufwendungen	89
3.6.2	Sonstige Aufwendungen	89
3.6.3	Pauschalierung von Aufwendungen	90
3.7	Bilanzierung auf Ebene des Organträgers	91
3.7.1	Anteile an der Organgesellschaft	91
3.7.2	Teilwertabschreibungen auf Anteile an der Organ- gesellschaft	92
3.7.3	Teilwertabschreibungen auf Darlehen an die Organ- gesellschaft	93
3.7.4	Rückstellungen für drohende Verluste der Organ- gesellschaft	94
IV.	Einzelfragen der Besteuerung	94
1.	Mehr- und Minderabführungen	94
1.1	Allgemeine Ausführungen	94
1.2	Vororganschaftlich verursachte Mehrabführung	95
1.3	Vororganschaftlich verursachte Minderabführung	100
1.4	Organschaftlich verursachte Mehrabführung	104
1.5	Organschaftlich verursachte Minderabführung	106
1.6	Der besondere Ausgleichsposten bei der Organschaft	108
1.6.1	Rechtsnatur des Ausgleichspostens	108
1.6.2	Auflösung der Ausgleichsposten	109
1.6.3	Nachträgliche Bildung der Ausgleichsposten	109
1.6.4	Passiver Ausgleichsposten im Anrechnungsverfahren . .	110
1.7	Saldierung von vororganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen	110
1.8	Saldierung von vor- und organschaftlichen Beträgen	111
1.9	Weitere praktische Beispiele zu Mehr- und Minder- abführungen	111

Inhaltsverzeichnis

1.9.1	Bildung von Rücklagen	111
1.9.2	Geschäfts- oder Firmenwert	112
1.9.3	Drohverlustrückstellung	113
1.9.4	Abzinsung von Verbindlichkeiten.	114
1.9.5	Steuerliche Abzugsverbote	114
1.9.6	Anpassungen an Betriebsprüfungen	115
1.9.7	Gewinnanteile aus Personengesellschaften	117
2.	Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter	119
2.1	Allgemeines	119
2.2	Steuerliche Behandlung der Ausgleichszahlungen	120
2.3	Behandlung beim Empfänger	122
3.	Organschaft und verdeckte Gewinnausschüttung	123
3.1	vGA an den Organträger	123
3.1.1	Allgemeines	123
3.1.2	Tatbestandsmerkmale einer vGA	123
3.1.3	Technische Umsetzung der verdeckten Gewinn- ausschüttung	124
3.2	vGA an außenstehende Anteilseigner	129
3.3	vGA an nahestehende Personen	129
3.4	vGA an Mitunternehmer der OT-Personengesellschaft.	130
3.5	Dreieckssachverhalte.	132
4.	Organschaft und Umwandlungsvorgänge	140
4.1	Umwandlung des Organträgers	141
4.1.1	Verschmelzung des Organträgers	141
4.1.2	Verschmelzung der Organträger-Personengesellschaft	142
4.2	Umwandlung der Organgesellschaft	143
4.2.1	Verschmelzung auf den Organträger	143
4.2.2	Verschmelzung auf andere Übernehmer	143
4.2.3	Formwechsel.	145
4.2.4	Steuerliche Behandlung des Übertragungsgewinns	145
5.	Einlagekonto, KSt-Guthaben und KSt-Erhöhung	145
5.1	Einlagekonto	145
5.2	Körperschaftsteuer-Guthaben	146
5.3	Körperschaftsteuer-Erhöhung	147
6.	Verunglückte Organschaft	148

Inhaltsverzeichnis

6.1	Wegfall der Voraussetzungen	148
6.1.1	Mangelnde Durchführung des Gewinnabführungsvertrages	148
6.1.2	Entfall sonstiger Voraussetzungen	149
6.2	Rechtsfolgen	149
6.2.1	Gewinnabführung	149
6.2.2	Verlustübernahme	151
7.	Organschaft über mehrere Ebenen	152
7.1	Mehrstöckige Organschaft	153
7.2	Organschaft über mehrere Stufen	156
8.	Zinsschranke und Organschaft	158
8.1	Allgemeines	158
8.2	Anwendung auf Organschaften	158
8.3	Anwendung der Konzernklausel	158
9.	Konzernumlagen	159
9.1	Allgemeines	159
9.2	Verteilung im Konzernkreis	159
10.	Verfahrensfragen	160
10.1	Laufende Besteuerung	161
10.2	Klageverfahren	161
Kapitel 2 – Gewerbesteuer		163
I. Überblick und Rechtsgrundlagen		163
II. Voraussetzungen der gewerbesteuerlichen Organschaft		164
1.	Allgemeines	164
2.	Organgesellschaft	164
3.	Organträger	164
4.	Sonstige Voraussetzungen	165
III. Rechtsfolgen der gewerbesteuerlichen Organschaft		166
1.	Betriebsstätte des Organträgers	166
2.	Hinzurechnungen	166
3.	Neuregelung des Abzuges vororganschaftlicher Verluste	166
4.	Technische Umsetzung	167
4.1	Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft	167
4.2	Ermittlung des Gewerbeertrags des Organträgers	167

Inhaltsverzeichnis

5. Sonderfragen bei der Gewerbesteuer	169
5.1 Veräußerungsgewinne	169
5.2 Schachteldividenden	171
5.3 Dividenden aus Streubesitz	174
5.4 Dauerschuldzinsen.	175
IV. Personengesellschaften als Organträger	176
V. Verfahrensfragen	176
Kapitel 3 – Umsatzsteuer	177
I. Überblick und Rechtsgrundlagen	177
II. Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organshaft	177
1. Abgrenzung zur Gewerbe- und Körperschaftsteuer	177
2. Organgesellschaft.	178
3. Organträger	178
4. Finanzielle Eingliederung	179
5. Wirtschaftliche Eingliederung	183
6. Organisatorische Eingliederung.	185
7. Sonderfall Holding.	185
7.1 Halten von Beteiligungen	185
7.2 Finanzholding	186
7.3 Führungs- und Funktionsholding	186
7.4 Gemischte Holding	186
7.5 Folgen für die Organshaft	186
III. Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organshaft	186
1. Umsetzung im Rahmen der laufenden Besteuerung	186
2. Vorteile der umsatzsteuerlichen Organshaft.	187
2.1 Verfahrensvereinfachung.	187
2.2 Steuerfreie Umsätze	187
2.3 Übertragung von Wirtschaftsgütern	188
3. Nachteile der umsatzsteuerlichen Organshaft	189
4. Rechnungserteilung	189
5. Vorsteuerabzug.	189

Inhaltsverzeichnis

IV. Beendigung einer umsatzsteuerlichen Organschaft	190
1. Wegfall der Eingliederungsvoraussetzungen	190
2. Rechtsfolgen der Beendigung der Organschaft	191
V. Haftung	193
Kapitel 4 – Zusammenfassender Beispielfall	195
I. Allgemeiner Sachverhalt	195
II. Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaft	196
III. Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft	202
IV. Entwicklung des Einlagekontos der Organgesellschaft	206
V. Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft	206
VI. Besteuerungsgrundlagen des Organträgers	208
VII. Einkommensermittlung des Organträgers	212
VIII. Ermittlung des Gewerbeertrags des Organträgers	214
Anhang – Rechtsquellen	217
1. Regelungen zum Körperschaftsteuerrecht	217
1.1 Auszug aus dem Körperschaftsteuergesetz	217
1.2 Auszug aus den KStR 2004	222
1.3 Auszug aus den KStH 2006	234
2. Regelungen zur Organschaft im Gewerbesteuerrecht	238
2.1 Auszug aus dem Gewerbesteuergesetz	238
2.2 Auszug aus den GewStR 2009	238
2.3 Auszug aus der Gewerbesteuerhandausgabe 2006	241
3. Regelungen zur Organschaft im Umsatzsteuerrecht	241
3.1 Auszug aus dem Umsatzsteuergesetz	241
3.2 Auszug aus den UStR 2008	242
Literaturverzeichnis	247
Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Richtlinien	251
Stichwortverzeichnis	253