

Müller · Stöcker · Lieber

Die Organschaft

- Körperschaftsteuerrecht
- Gewerbesteuerrecht
- Umsatzsteuerrecht
- Grunderwerbsteuerrecht

10. Auflage

Die Organschaft

- ▶ Körperschaftsteuerrecht
- ▶ Gewerbesteuerrecht
- ▶ Umsatzsteuerrecht
- ▶ Grunderwerbsteuerrecht

Von

Vors. Richter am FG Thomas Müller,
Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Ernst E. Stöcker
Rechtsanwältin und Steuerberaterin Dr. Bettina Lieber

10. Auflage

Bearbeitervermerk:

Teile A und B: Müller

Teil C: Stöcker

Teil D: Lieber

ISBN 978-3-482-**44600**-9

eISBN 978-3-482-**00014**-0

10. Auflage 2017

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 1972

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebisch & Rochol Druck GmbH, Hamm

Druck: medienHaus Plump GmbH, Rheinbreitbach

VORWORT

Im Vorwort zur 7. Auflage heißt es u. a.: „Das Rechtsinstitut der Organschaft gehört zu den wichtigsten steuerlichen Gestaltungsmitteln. Im Körperschaftsteuerrecht bedarf es zwar seit Einführung des Anrechnungsverfahrens im Jahre 1977 zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Körperschaft- und Einkommensteuer nicht mehr der Organschaft. Zum Verlustausgleich zwischen mehreren rechtlich selbständigen Unternehmen bleibt sie jedoch das einzige taugliche Mittel... Im Gewerbesteuerrecht dient die Organschaft mit ihrer steuerlichen Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit zweier rechtlich selbständiger Unternehmen dazu, die sonst unvermeidliche zweimalige Erfassung des wirtschaftlich gleichen Ertrags durch die gleiche Steuerart auszuschließen. Ebenso wie bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft können bei der gewerbesteuerlichen Organschaft mehrere selbständige Unternehmen Gewinne mit Verlusten ... ausgleichen.“

Die vorstehenden Aussagen sind heute, und auch nach Verabschiedung des Gesetzes zur Unternehmensteuerreform 2008, unverändert gültig, ja sie haben mit der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens und dem Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren bzw. ab 2009 zum Teileinkünfteverfahren sogar noch eine gesteigerte Bedeutung erlangt. „Durch die definitive Körperschaftsteuerbelastung gewinnt der Verlustverrechnungsmechanismus an Bedeutung... Auch gewerbesteuerlich gewinnt die Organschaft durch die Unternehmensteuerreform 2008 weiter an Bedeutung. Durch die Ausdehnung der Hinzurechnungen und Streichung der Kürzungsvorschrift § 9 Nr. 4 GewStG kann eine Doppelbelastung mit Gewerbesteuer im Konzern, wenn überhaupt, nur durch eine Organschaft vermieden werden.“

Die Organschaft ist aber nicht nur für die Ertragsteuern von Bedeutung. Umsatzsteuerlich bietet sie auch im System der Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit Steuerbefreiungen, der Option zur Steuerpflicht und der Berichtigung des Vorsteuerabzugs sowie hinsichtlich der Finanzierung und Organisation bedeutende Vorteile. Problematisch kann eine Organschaft werden, wenn sie im Rahmen einer Außenprüfung erst festgestellt oder verneint wird und eins der (vermeintlichen) Organunternehmen zwischenzeitlich insolvent geworden ist. Dieses Problem stellt sich häufiger, da die umsatzsteuerliche Organschaft im Gegensatz zur ertragsteuerlichen im Wesentlichen vom Vorliegen tatsächlicher Verhältnisse und nicht willensgesteuert vom Vorliegen eines Vertrags abhängig ist. Nicht vorausgesehene Umsatzsteuernachzahlungen können deshalb die Folge sein.

Drei Jahre nach Erscheinen der Voraufgabe war eine Überarbeitung aller Teile erforderlich, weil weder der Gesetzgeber noch Verwaltung und Rechtsprechung in dieser Zeit geruht haben. Nachdem bei der letzten Aktualisierung das Gesetz zur sog. „kleinen Organschaftsreform“ eingearbeitet werden musste, gibt es hierzu mittlerweile Verlautbarungen der Finanzverwaltung und Literatur, die verarbeitet werden mussten. Hinzu kommt die wichtige Gesetzesänderung im Gewerbesteuerengesetz mit einem neuen § 7a GewStG bzw. einer entsprechenden Ergänzung des § 7 GewStG, die bereits berücksichtigt wird. Bei der umsatzsteuerlichen Organschaft ist aufgrund der EuGH-Rechtsprechung mit weit reichenden Folgen der Kreis der möglichen Organgesellschaften durch bestimmte Personengesellschaften erweitert worden. Das bewährte Grundkonzept der Voraufgaben wurde beibehalten. Gesetzgebung, Rechtsprechung, Literatur und Verwaltungsanweisungen sind bis Oktober 2016 berücksichtigt.

Wir sind sicher, dass sich die vorliegende 10. Auflage wiederum als praxisgerechter Ratgeber erweisen wird. Für Hinweise und Kritik sind wir jederzeit offen und dankbar.

Herne, im November 2016

Die Verfasser

INHALTSÜBERSICHT

	Seite
Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Literaturverzeichnis	XXXI
Abkürzungsverzeichnis	XXXIII
Einführung	1
A. Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht	3
I. Grundlegung	8
II. Die Voraussetzungen der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht (der Tatbestand der §§ 14 bis 19 KStG)	13
III. Die Rechtswirkungen der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht (Rechtsfolgen der §§ 14 bis 19 KStG)	106
IV. Sondertatbestände	179
V. Die steuerlichen Folgen des anfänglichen Fehlens oder des späteren Wegfalls eines Tatbestandsmerkmals der körperschaftsteuerlichen Organschaft	212
VI. Das steuerliche Einlagekonto (§ 27 KStG), das Körperschaftsteuerguthaben (§ 37 KStG) und der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag (§ 38 KStG)	217
B. Die Organschaft im Gewerbesteuerrecht	221
I. Grundlegung	221
II. Die Voraussetzungen der Organschaft im Gewerbesteuerrecht (der Tatbestand des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG)	224
III. Die Rechtswirkungen der Organschaft im Gewerbesteuerrecht (die Rechtsfolgen des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG)	232
C. Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht	265
I. Grundlegung	268
II. Vor- und Nachteile der Organschaft im Mehrwertsteuersystem	287

	Seite
III. Die Voraussetzungen der Organschaft im Umsatzsteuerrecht	302
IV. Die Rechtswirkungen der Organschaft im Umsatzsteuerrecht	370
V. Beginn und Beendigung der Organschaft	413
VI. Verfahren	428
D. Die Organschaft im Grunderwerbsteuerrecht	439
I. Grundlegung	440
II. Bezug der Organschaft zur Anteilsvereinigung	442
III. Verhältnis zu § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG	444
IV. Verhältnis zu § 6a GrEStG	445
V. Die Voraussetzungen der Organschaft im Grunderwerbsteuerrecht	445
VI. Die Rechtswirkungen der Organschaft im Grunderwerbsteuerrecht	449
E. Rechtsmaterialien	471
I. Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft	471
II. Gewerbesteuerrechtliche Organschaft	487
III. Umsatzsteuerrechtliche Organschaft	493
IV. Grunderwerbsteuerrechtliche Organschaft	506
Stichwortverzeichnis	533

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Literaturverzeichnis	XXXI
Abkürzungsverzeichnis	XXXIII
Einführung	1

A. DIE ORGANSCHAFT IM KÖRPERSCHAFTSTEUERRECHT	Rz.	Seite
I. Grundlegung	1	8
1. Rechtsgrundlagen, Rechtsentwicklung, Verwaltungsanweisungen	1	8
1.1 Rechtsgrundlagen	1	8
1.2 Rechtsentwicklung	2	8
1.3 Verwaltungsanweisungen	7	10
2. Rechtfertigung und Zweck der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht	8	10
2.1 Wirtschaftliche Grundlagen	8	10
2.2 Zweck der Organschaft in einem Körperschaftsteuersystem mit Doppelbelastung	9	10
2.3 Zweck der Organschaft in einem Körperschaftsteuersystem mit Anrechnungsverfahren	11	11
3. Aufbau der gesetzlichen Vorschriften über die körperschaftsteuerliche Organschaft (§§ 14 bis 19 KStG)	14	12
4. Zeitlicher Geltungsbereich der gesetzlichen Regelung	21	13
II. Die Voraussetzungen der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht (der Tatbestand der §§ 14 bis 19 KStG)	25	13
1. Die Organgesellschaft	25	13
1.1 Rechtsform	25	13
1.2 Geschäftsleitung und Sitz im Inland	31	15
1.3 Tätigkeit	36	17
1.4 Persönliche Steuerbefreiung	37	17

	Rz.	Seite
1.5 Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen als Organgesellschaften	38	17
2. Der Organträger	40	18
2.1 Rechtsform	40	18
2.2 Steuerpflicht	43	19
2.2.1 Rechtslage bis einschließlich VZ 2011	43	19
2.2.2 Rechtslage ab VZ 2012	54	22
2.3 Gewerbliches Unternehmen	58	25
2.4 Inländisches Unternehmen	71	29
2.5 Personengesellschaften als Organträger	73	29
2.6 Die Holding als Organträger	74	29
3. Die finanzielle Eingliederung	75	30
3.1 Unmittelbare Beteiligung	75	30
3.2 Mittelbare Beteiligung	87	33
3.3 Zusammenrechnung von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen sowie von mehreren mittelbaren Beteiligungen	92	34
3.4 Zusammenrechnung der Beteiligungen und Stimmrechte von Angehörigen	97	36
3.5 Personengesellschaften	98	36
4. Die wirtschaftliche Eingliederung	121	36
5. Die organisatorische Eingliederung	123	37
6. Zeitliche Voraussetzungen der organschaftlichen Eingliederung	163	37
6.1 Beginn des Wirtschaftsjahrs	164	37
6.2 Ununterbrochen	167	38
6.3 Wegfall der Eingliederung zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft (Anwendung der sog. Mitternachtserlasse)	170	38
6.4 Rumpfwirtschaftsjahr	173	39
6.5 Umstellung des Wirtschaftsjahrs	175	40
6.5.1 Erstmalige Umstellung des Wirtschaftsjahrs	175	40
6.5.2 Nochmalige Umstellung des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft	181	41
6.6 Rechtsnachfolge	184	42
7. Gewinnabführungsvertrag (GAV)	191	42
7.1 Grundlagen	191	42
7.2 Rechtsnatur des Gewinnabführungsvertrags	193	43

	Rz.	Seite
7.3 Die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags als Tatbestandsmerkmal der §§ 14 bis 19 KStG	195	44
7.4 Zeitliche Anforderungen	203	45
7.5 Der Gewinnabführungsvertrag der AG und der KGaA	213	50
7.6 Der Gewinnabführungsvertrag anderer Kapitalgesellschaften	229	59
7.7 Der aufschiebend bedingte Gewinnabführungsvertrag	240	66
8. Die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags	242	68
8.1 Grundlagen	242	68
8.2 Ordnungsmäßige Buchführung	244	69
8.3 Abführung und Ausschüttung vorvertraglicher Rücklagen	248	74
8.4 Nachvertragliche Rücklagen	257	76
8.4.1 Gesetzliche Rücklagen und Verlustvortrag	258	76
8.4.2 Freie Rücklagen	260	77
9. Besondere Voraussetzungen für die Anwendung der §§ 14 bis 19 KStG bei Personengesellschaften als Organträger	311	80
9.1 Grundlegung	311	80
9.2 Finanzielle Eingliederung	314	80
9.3 Wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung	316	81
9.4 Eigene gewerbliche Tätigkeit	318	81
9.5 Die Bedeutung einer Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, insbesondere eines Gesellschafterwechsels	323	83
9.6 Steuerpflicht der Gesellschafter	328	84
10. Das Organschaftsverhältnis zu einer Holding	329	84
10.1 Zum Begriff der Holding	329	84
10.2 Problemstellung und BFH-Rechtsprechung	330	85
10.3 Verwaltungsauffassung	331	87
10.4 Eigene Auffassung	332	87
11. Betriebsaufspaltung und Organschaft	391	89
11.1 Zum Begriff der Betriebsaufspaltung	391	89
11.2 Organschaftsverhältnis bei einer Betriebsaufspaltung in ein Produktionsunternehmen und eine Vertriebskapitalgesellschaft	392	89

	Rz.	Seite
11.3 Organschaftsverhältnis bei einer Betriebsaufspaltung in ein Besitzunternehmen und eine Betriebskapitalgesellschaft	393	90
12. Umwandlung der Organgesellschaft oder des Organträgers	395	90
12.1 Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen	396	91
12.2 Umwandlung der Organgesellschaft	398	91
12.2.1 Verschmelzung der Organgesellschaft auf den Organträger	398	91
12.2.2 Verschmelzung der Organgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger	402	93
12.2.3 Sonstige Formen der Umwandlung einer Organgesellschaft	406	94
12.2.4 Exkurs: Umwandlung einer anderen Gesellschaft auf die Organgesellschaft	411	96
12.3 Umwandlung des Organträgers	423	98
12.3.1 Verschmelzung des Organträgers	423	98
12.3.2 Sonstige Fälle der Umwandlung des Organträgers	430	100
13. Einbringung des Betriebs des Organträgers in eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft	434	101
13.1 Einbringung im Wege der Ausgliederung	434	101
13.2 Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge	436	101
13.3 Realteilung eines Organträgers in der Rechtsform einer Personengesellschaft	437	102
14. Unentgeltliche Gesamtrechtsnachfolge und unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge beim Organträger	439	102
14.1 Gesamtrechtsnachfolge (Erbfall)	439	102
14.2 Einzelrechtsnachfolge (Schenkung)	440	102
14.3 Gemischte Schenkung	441	103
15. Die Organgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin einer Personengesellschaft	442	103
15.1 Allgemeines	442	103
15.2 Organschaftsverhältnis zwischen einer Komplementär-GmbH als Organgesellschaft und der KG, deren Komplementärin die GmbH ist, als Organträger	446	104

	Rz.	Seite
III. Die Rechtswirkungen der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht (Rechtsfolgen der §§ 14 bis 19 KStG)	465	106
1. Grundlegung, insbesondere Verhältnis zum Anrechnungsverfahren	465	106
1.1 Getrennte Einkommensermittlung	466	106
1.2 Zusammenrechnung	467	106
1.3 Tarif	468	108
1.4 Subjektive Steuerpflicht und Rechtsbehelfsbefugnis der Organgesellschaft	469	108
1.5 Zwingende Rechtsfolge	474	110
1.6 Haftung	475	111
1.7 Priorität und Vorteile der organschaftlichen Einkommenszurechnung gegenüber dem Anrechnungsverfahren (grundsätzlich nur noch für VZ vor 2001 von Bedeutung)	476	111
2. Der Begriff des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft	480	113
2.1 Der allgemeine Einkommensbegriff	480	113
2.2 Der Ausschluss von Vorschriften des KStG und des EStG	481	114
2.3 Die steuerliche Beurteilung der Gewinnabführung und Verlustübernahme bei der Organgesellschaft	483	114
3. Die steuerliche Beurteilung der Gewinnabführung und Verlustübernahme beim Organträger	486	116
3.1 Kürzung bzw. Erhöhung des eigenen Einkommens des Organträgers	486	116
3.2 Ausschluss des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG	487	117
4. Maßgeblicher Zeitraum für die steuerliche Erfassung des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft beim Organträger (Zurechnungszeitraum)	488	118
4.1 Problemstellung	488	118
4.2 Verwaltungsauffassung	490	119
4.3 Schrifttum	491	119
4.4 BFH-Rechtsprechung	492	120
4.5 Kritische Würdigung	494	120
4.6 Konsequenzen	495	121
4.7 Zurechnungszeitraum bei einer Personengesellschaft als Organträger	499	122

	Rz.	Seite
5. Besonderheiten der Einkommenszurechnung bei Personengesellschaften als Organträger	500	122
5.1 Verfahrensrechtliche Behandlung der Einkommenszurechnung	500	122
5.2 Maßstab der Zurechnung	503	124
5.3 Zurechnungszeitraum	509	127
6. Einzelfragen zur Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft	512	128
6.1 Verlustabzug i. S. des § 10d EStG	512	128
6.1.1 Veräußerung von Anteilen an der Organträger-Körperschaft	517	131
6.2 Internationales Schachtelprivileg	518	133
6.3 Auflösung vorvertraglicher unversicherter stiller Reserven der Organgesellschaft	519	133
6.4 Sonderprobleme der Einkommensermittlung bei Organschaftsverhältnissen zu natürlichen Personen (Aufwendungen für einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer)	523	135
6.5 Verdeckte Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft	526	136
6.6 Höchstbetrag des Spendenabzugs bei der Organgesellschaft	535	139
6.7 Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG	537	140
6.8 Übertragung von Veräußerungsgewinnen nach § 6b EStG	538	140
6.9 Gesellschaftsteuer bei Verlustübernahme	540	141
6.10 Konzernsteuerumlagen	541	141
7. Einzelfragen zur Besteuerung des Organträgers	561	142
7.1 Rückstellung des Organträgers für zu übernehmende künftige Verluste der Organgesellschaft	561	142
7.2 Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zinsen für Schulden, die der Organträger zum Erwerb der Beteiligung an der Organgesellschaft aufgenommen hat	563	143
7.3 Teilwertabschreibung auf die Organbeteiligung	566	144
7.4 Die Veräußerung von Anteilen an der Organgesellschaft	569	145

	Rz.	Seite
7.5 Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen, die auf Betriebseinnahmen der Organgesellschaft einbehalten wurden (§ 19 Abs. 5 KStG)	571	145
7.6 Tariffragen	576	147
7.6.1 Besondere Tarifvorschriften für die Organgesellschaft, die einen Abzug von der Körperschaftsteuer vorsehen (§ 19 Abs. 1 bis 4 KStG)	577	147
7.6.1.1 Problemstellung	577	147
7.6.1.2 Gesetzliche Lösung	578	148
7.6.2 Steuersatzermäßigungen	588	151
7.6.3 Tarifiermäßigung nach den §§ 16, 34 EStG	590	151
7.6.4 Tarifiermäßigung nach § 32c EStG	593	153
7.6.5 Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG	595	153
7.7 Steuerfreie Einnahmen einer Organgesellschaft	598	153
7.7.1 Steuerfreie Einnahmen einer Kapitalgesellschaft, die nicht Organgesellschaft ist	598	153
7.7.2 Steuerfreie Einnahmen einer Organgesellschaft	600	154
7.8 Übertragung von Wirtschaftsgütern des Organträgers auf die Organgesellschaft	609	156
7.9 Höchstbetrag des Spendenabzugs beim Organträger	610	156
7.10 Steuerermäßigung nach § 35 EStG	611	156
7.11 Negatives Einkommen des Organträgers (§ 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG)	614	158
8. Bildung und Auflösung von Rücklagen – Auswirkung auf die Besteuerung des Organträgers	623	163
8.1 Nachvertragliche Abführung vorvertraglicher offener versteuerter Rücklagen	623	163
8.2 Nachvertragliche Ausschüttung vorvertraglicher offener versteuerter Rücklagen	630	164
8.3 Nachvertragliche Realisierung und Abführung vorvertraglicher stiller unversteuerter, aber gekaufter Rücklagen	631	165
8.4 Nachvertragliche Abführung vorvertraglicher stiller versteuerter, aber gekaufter Rücklagen	641	167