



Anlage

**Stellungnahme
der PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
zu dem
Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und FDP
"Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbe-
steuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts" - Drucksache 17/10774**

...

Artikel 2 - Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Zu Nr. 2 Buchst. a) Doppelbuchst. aa) Dreifachbuchst. aaa) (§ 14 Absatz 1 Satz 1) sowie Nr. 3 Buchst. f) (§ 17 Satz 1)

Die geplante Gesetzesänderung sieht vor, dass eine Organgesellschaft ihren Sitz auch in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder in einem EWR-Staat haben kann. Der Ort der Geschäftsleitung soll sich weiterhin zwingend im Inland befinden müssen. Durch die geplante Regelung wird das Erfordernis des sogenannten "doppelten Inlandsbezugs" nun auch gesetzlich aufgegeben. Hierdurch soll das betreffende Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2008/4909 der Europäischen Kommission beendet werden.

Unseres Erachtens ist nicht erforderlich, die Bedingung eines inländischen Sitzes der Organgesellschaft in § 14 Absatz 1 Satz 1 KStG aufzuheben. Vielmehr genügt die Streichung in § 17 Satz 1 KStG. Denn ausländische Gesellschaften, die mit der Rechtsform der deutschen AG oder KGaA vergleichbar sind, werden von § 17 KStG erfasst.

§ 14 Absatz 1 Satz 1 KStG fehlt zudem ein Anwendungsbereich, wenn neben dem Ort der Geschäftsleitung nicht auch der statutarische Sitz im Inland ist. Denn einerseits ist die Verlegung des statutarischen Sitzes einer AG oder KGaA ins Ausland nicht ohne Verlust der Rechtspersönlichkeit möglich. Andererseits kann eine nach dem Recht eines anderen EU-Mitgliedstaates oder EWR-Staates gegründete AG oder KGaA nicht einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Absatz 1 AktG abschließen. Schließlich impliziert die Aufgabe des Erfordernisses eines inländischen Sitzes in § 14 Absatz 1 Satz 1 KStG, dass eine SE ihren Sitz im Ausland und ihre Geschäftsleitung im Inland unterhalten kann. Dies ist durch Art. 7 der SE-Verordnung jedoch ausgeschlossen.

Darüber hinaus ist kein systematischer Grund ersichtlich, weshalb eine nach deutschem Recht gegründete AG oder GmbH mit Geschäftsleitung im EU/EWR-Ausland weiterhin nicht als Organgesellschaft zugelassen werden soll. Denn eine solche AG oder GmbH mit Geschäftsleitung im Ausland unterliegt wegen ihres inländischen statutarischen Sitzes weiterhin der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht mit ihrem Welteinkommen. Es ist systematisch nicht zu rechtfertigen, warum das im Inland steuerpflichtige Einkommen einer solchen Gesellschaft nicht in eine Organschaft mit einbezogen werden kann, zumal eine AG oder GmbH deutschen Rechts unzweifelhaft einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Absatz 1 AktG abschließen kann.

Beispiel:

Die nach deutschem Recht errichtete D-GmbH unterhält ihre Geschäftsleitung im EU/EWR-Ausland und eine Produktionsbetriebsstätte im Inland. Aufgrund ihres inländischen Sitzes ist die D-GmbH im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. Aus ihrer Tätigkeit in der Produktionsbetriebsstätte erzielt die D-GmbH einen Gewinn. An der D-GmbH ist die D-AG (Sitz und Geschäftsleitung im Inland) zu 100% beteiligt, welche einen Verlust erzielt.

Nach der gegenwärtigen und geplanten neuen Rechtslage kann der steuerpflichtige Gewinn der D-GmbH aus der Produktionsbetriebsstätte nicht im Rahmen einer Organschaft mit dem Verlust der D-AG konsolidiert werden. Dies wäre jedoch möglich, wenn die D-GmbH ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland unterhielte, obwohl die Steuerbelastung des Produktionsgewinns in beiden Fällen identisch ist.

Die Tatsache, dass nach der vorgeschlagenen Neuregelung eine Kapitalgesellschaft ihre Eignung als Organgesellschaft verliert, wenn ihr Verwaltungssitz im EU-/EWR-Ausland belegen ist, stellt eine nicht zu rechtfertigende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. Zur einheitlichen Behandlung von Weg- und Zuzugsfällen und um ein weiteres Vertragsverletzungsverfahren zu vermeiden, regen wir an, es für die Eignung als Organgesellschaft ausreichen zu lassen, dass die Gesellschaft entweder ihren statutarischen Sitz oder den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland hat.

Petitum

§ 14 Absatz 1 Satz 1 sowie § 17 Satz 1 KStG sollten dahingehend angepasst werden, dass es für die Eignung einer Gesellschaft als Organgesellschaft genügt, dass die Gesellschaft entweder ihren statutarischen Sitz oder den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland unterhält.

Zu Nr. 2 Buchst. a) Doppelbuchst. aa) Dreifachbuchst. bbb) (§ 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2)

Allgemeines

Durch die Änderungen in § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 KStG-E sollen die Vorschriften der Organshaft an die Rechtsprechung des BFH vom 9. Februar 2011 (I R 54, 55/10, BStBl. 2012 II, S 106) zur Reichweite des Diskriminierungsverbotes auf die Vorschriften der Organshaft angepasst werden. Nach dem nunmehr entworfenen Regelungskonzept wird bei dem Organträger nicht mehr auf den Sitz oder Ort der Geschäftsleitung abgestellt, so dass hiermit die Neufassung nicht mehr gegen das abkommensrechtliche Gesellschafterdiskriminierungsverbot verstößt.

Nach der Neuregelung soll das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Organeinkommens im Wesentlichen über zwei Wege sichergestellt werden:

- Erstens ist Voraussetzung für die Begründung einer Organshaft, dass die Beteiligung an der Organgesellschaft ununterbrochen während der gesamten Dauer der Organshaft einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers im Sinne des § 12 AO zuzurechnen ist (Zurechnungsvoraussetzung gemäß § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 und 5 KStG-E).
- Zweitens steht die Zuordnung der Organbeteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte im Sinne des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 KStG-E unter dem Vorbehalt, dass die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte (gemeint ist wohl das dem Organträger zuzurechnende Organeinkommen, siehe hierzu unsere Stellungnahme zu Satz 7) sowohl nach innerstaatlichem Steuerrecht als auch nach einem anzuwendenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der inländischen Besteuerung unterliegen (Besteuerungsvorbehalt gemäß § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG-E).

Zukünftig entfällt das formelle Erfordernis des Abschlusses eines Gewinnabführungsvertrages unter der Firma einer inländischen Zweigniederlassung, um eine Organshaft zu einem ausländischen gewerblichen Unternehmen zu begründen. Stattdessen werden zur Sicherstellung der Besteuerung des Organeinkommens auf Ebene eines ausländischen Organträgers im Rahmen

der beschränkten Steuerpflicht eine inländische Betriebsstätte und die Zuordnung der Organbeteiligung zu dieser Betriebsstätte vorausgesetzt.

Allerdings ist die Frage, ob eine Beteiligung einer Betriebsstätte zugerechnet werden kann, in der Praxis in hohem Maße mit Rechtsunsicherheit behaftet. Denn die Voraussetzungen hierfür sind weder im innerstaatlichen Steuerrecht noch in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) im Einzelnen konkretisiert. Aufgrund dessen muss sich der Steuerpflichtige an den durch die Rechtsprechung entwickelten einzelfallbezogenen Kriterien orientieren, welche in einem hohen Maße streitanfällig sind. Die Frage der Zuordnung der Organbeteiligung zur inländischen Betriebsstätte erlangt insbesondere auf Grund des Besteuerungsvorbehalts in Satz 7 Bedeutung für die Existenz einer Organschaft. Auf Grund dessen sollte der Zuordnungsfrage besondere Bedeutung beigemessen werden (siehe hierzu unsere Stellungnahme zu Satz 7).

Das vorgeschlagene Regelungskonzept in § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 KStG-E wirft eine Reihe von Zweifelsfragen auf. Die bedeutendsten werden nachfolgend adressiert.

Satz 4 - neu -

Nach Satz 4 muss die Zuordnung der die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft begründenden Beteiligungen zur inländischen Betriebsstätte im Sinne des § 12 der Abgabenordnung "ununterbrochen während der gesamten Dauer der Organschaft" vorliegen. Die Bedeutung und Rechtsfolgen dieser zeitlichen Voraussetzung sind unklar. Die Unklarheit beruht einerseits darauf, dass sich die Voraussetzung des Merkmals "Dauer der Organschaft" bedient, die Dauer der Organschaft jedoch wiederum von der Zuordnung der Beteiligung zur inländischen Betriebsstätte abhängt. Insoweit besteht ein Zirkelschluss. Falls gemeint ist, dass die Zuordnungsvoraussetzung für den Zeitraum gegeben sein muss, in dem die anderen konstitutiven Voraussetzungen für die Begründung einer Organschaft vorliegen (insbesondere finanzielle Eingliederung und Durchführung des Gewinnabführungsvertrages), wird dies aus dem Gesetzestext nicht hinreichend deutlich.

Darüber hinaus lässt sich die Formulierung nicht mit der zeitlichen Voraussetzung der finanziellen Eingliederung im Sinne des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 KStG in Einklang bringen. Diese muss ununterbrochen während des gesamten Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft gegeben sein. Unseres Erachtens ist die Zuordnungsvoraussetzung in § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG-E systematisch als Annex zur finanziellen Eingliederung gemäß § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 KStG zu verstehen. Daher ist in zeitlicher Hinsicht darauf abzustellen, dass die Zuordnung der Organbeteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers während des gesamten Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft gewährleistet ist.

Des Weiteren stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis das zeitliche Erfordernis in § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG-E zu der in § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 KStG vorgesehenen Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren steht. Hier ist klarzustellen, inwieweit die Beendigung der Zuordnung der Organbeteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte zu einer rückwirkenden Veragung der Organschaft führen kann.

Beispiel:

Die Beteiligung an der Organgesellschaft ist der inländischen Betriebsstätte des ausländischen Organträgers zuzuordnen. Die Organgesellschaft hat ein kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr. Die Organschaft besteht ab dem Jahr 01. Am Ende des Jahres 02 wird die Tätigkeit der inländischen Betriebsstätte eingestellt und die Betriebsstätte aufgelöst. In Folge dessen wird die Organbeteiligung dem ausländischen Stammhaus des Organträgers zugeordnet. Nach der Zuordnung zum Stammhaus wird die Organbeteiligung nicht veräußert und der Gewinnabführungsvertrag nicht gekündigt.

Die finanzielle Eingliederung ist im Beispiel gemäß § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 KStG weiterhin gegeben und der Gewinnabführungsvertrag wird weiterhin durchgeführt. Es stellt sich jedoch die Frage, ob die zeitliche Vorgabe "ununterbrochen während der gesamten Dauer der Organschaft" beinhaltet, dass die Zuordnung der Organbeteiligung zur inländischen Betriebsstätte für mindestens fünf Jahre bestehen muss. Der Gesetzeswortlaut des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 KStG-E enthält hier keine klare Regelung.

Geht man davon aus, dass die Zuordnung der Organbeteiligung zur inländischen Betriebsstätte für mindestens fünf Jahre bestehen muss, ist im Beispiel weiterhin offen, ob die Organschaft in den Jahren 01 und 02 dennoch anzuerkennen ist, wenn die Beendigung der Zuordnung der Organbeteiligung zur inländischen Betriebsstätte auf einem wichtigen Grund beruht. Wie im Fall der vorzeitigen Beendigung des Gewinnabführungsvertrages sollte dies zu bejahen sein und sollte für eine rechtssichere Ausgestaltung der Organschaft eindeutig festgeschrieben werden. In Anlehnung an die in Abschnitt 60 Absatz 6 KStR 2004 erwähnten Fälle sollte ein wichtiger Grund für eine Beendigung der Zuordnung beispielsweise gegeben sein, wenn die inländische Betriebsstätte (mit oder ohne die Organbeteiligung) veräußert oder auf einen anderen Rechtsträger umgewandelt oder aus anderem Grund durch den Organträger beendet wird.

In diesem Zusammenhang ist zu bedenken, dass die in Abschnitt 60 Absatz 6 KStR 2004 verankerten Grundsätze kürzlich durch die Rechtsprechung in Frage gestellt worden sind (Urteil des Niedersächsischen FG vom 10. Mai 2012, 6 K 140/10). Für eine rechtssichere Ausgestaltung dieser Grundsätze bedarf es daher auch einer gesetzlichen Klarstellung in § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 KStG, dass die Veräußerung der Organbeteiligung oder Beendigung der inländischen Betriebsstätte im Sinne des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 KStG einen wichtigen Grund für die vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrages darstellt.

Petitum:

- (a) *In § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG-E sollte die zeitliche Voraussetzung "ununterbrochen während der gesamten Dauer der Organschaft" an die zeitliche Voraussetzung der finanziellen Eingliederung angeglichen und durch "ununterbrochen während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft" ersetzt werden.*
- (b) *Gesetzlich sollte klargestellt werden, dass die Organschaft rückwirkend nicht zu versagen ist, wenn die Zuordnung der Organbeteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers während der Mindestlaufzeit von fünf Jahren aus wichtigem Grund beendet wird.*
- (c) *In § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 KStG sollte klargestellt werden, dass insbesondere die Veräußerung einer Beteiligung und die Auflösung der inländischen Betriebsstätte im Sinne des*

§ 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG-E wichtige Gründe für eine vorzeitige, d.h. unschädliche Beendigung des Gewinnabführungsvertrages darstellen.

Satz 6 - neu -

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Zurechnung des Organeinkommens zu der Betriebsstätte des Organträgers in Satz 6 der bisherigen Rechtsfolge in § 18 KStG entsprechen. Unseres Erachtens ist Satz 6 so zu verstehen, dass das dem Organträger zugerechnete Organeinkommen zu einem Bestandteil der Einkünfte des Organträgers aus jener inländischen Betriebsstätte wird, der die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft begründende Beteiligung nach Satz 4 und 5 zuzurechnen ist. Wir regen an, die Regelung in dieser Hinsicht klarer zu formulieren und den Wortlaut des bisherigen § 18 Satz 1 KStG zu übernehmen.

Petition:

§ 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 KStG-E sollte folgendermaßen angepasst werden:

"Das Einkommen der Organgesellschaft ist den Einkünften des Organträgers aus der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen, der die Beteiligung im Sinne der Nummer 1 an der Organgesellschaft oder, bei mittelbarer Beteiligung an der Organgesellschaft, die Beteiligung im Sinne der Nr. 1 an der vermittelnden Gesellschaft zuzuordnen ist."

Satz 7 - neu -

1. Allgemeines

Satz 7 dient der Sicherstellung der Besteuerung des dem Organträger zugerechneten Einkommens der Organgesellschaft durch die Bundesrepublik Deutschland. Insoweit postuliert Satz 7 einen Besteuerungsvorbehalt für die Anerkennung einer Organschaft. Der Besteuerungsvorbehalt soll dadurch gewährleistet werden, dass eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 KStG nur dann gegeben ist, "wenn die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach innerstaatlichem Steuerrecht als auch nach einem anzuwendenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der inländischen Besteuerung unterliegen."

Unserer Auffassung nach bedarf es des - ebenfalls als Reaktion auf das BFH-Urteil vom 9.2.2011 - eingeführten Satzes 7 nicht, um eine Besteuerung des dem Organträger zugerechneten Organeinkommens sicherzustellen. Denn die Zurechnung des Organeinkommens von der Organgesellschaft an einen beschränkt steuerpflichtigen Organträger ist kein Vorgang, der unter Maßgabe des anwendbaren Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit dem Sitzstaat des Organträgers zu einer Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des zugerechneten Organeinkommens führt (siehe *Lüdicke*, IStR 2011, 740, 741 ff.; *Schnitger/Berliner*, IStR 2011, 753, 756 ff.). Gleichwohl wird diese These jüngst von Vertretern des Bundesfinanzhofs in Frage gestellt (siehe *Gosch*, IWB 19/2012, S. 694). Von daher ist zuzugestehen, dass es einer Klarstellung bedarf, dass beschränkt steuerpflichtige ausländische Organträger unter Berufung auf letztgenannte Auffassung keine Steuerfreiheit für das im Inland zu besteuern Einkommen der Organgesellschaft fordern können.

Allerdings ist der derzeitige Wortlaut des Satzes 7 unklar gefasst und kann zu einer Einschränkung von Organschaften mit ausländischen Organträgern führen, bei denen nach bisheriger Besteuerungspraxis die Besteuerung des Organeinkommens nicht in Frage gestellt wurde.

2. Kausalität der Einkommenszurechnung

Satz 7 dient der Sicherstellung der Besteuerung des dem Organträger zugerechneten Einkommens der Organgesellschaft durch die Bundesrepublik Deutschland. Vor dem Hintergrund dieses Regelungsziels erscheint unklar, weshalb in Satz 7 auf die Besteuerung der der inländischen Betriebsstätte zuzurechnenden "Einkünfte" und nicht auf die Besteuerung des gemäß § 14 KStG zugerechneten "Einkommen der Organgesellschaft" beim Organträger abgestellt wird.

Ziel des Satzes 7 ist es nach unserem Verständnis, sicherzustellen, dass das Einkommen der Organgesellschaft nicht *auf Grund* der Zurechnung zum Organträger gemäß § 14 KStG der inländischen Besteuerung entzogen wird. Mit anderen Worten ist eine Versagung der Organschaft nur dann gerechtfertigt, wenn die Zurechnung des Organeinkommens zum Organträger gemäß § 14 KStG kausal für einen Ausschluss der inländischen Besteuerung des Organeinkommens ist. Diese Kausalität kommt im bisherigen Wortlaut des Satzes 7 nicht hinreichend zum Ausdruck.

3. Inländische Besteuerung des Organeinkommens

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Besteuerung des Organeinkommens beispielsweise ("insbesondere") in den Fällen gefährdet sein, in denen wegen Unterschieden in der Definition oder Auslegung des Betriebsstättenbegriffs zwischen § 12 AO und den Vorschriften der DBA formal die Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO gegeben ist, aber ein inländisches Besteuerungsrecht dennoch nicht besteht, weil nach den Vorschriften des jeweils anzuwendenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine Betriebsstätte nicht anzunehmen ist. Noch praxisrelevanter erscheint die steuerliche Behandlung einer Situation, in der eine Zurechnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte mangels funktionalen Zusammenhangs zu dieser – auch im Sinne eines anwendbaren Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unzweifelhaft vorliegenden - Betriebsstätte in Frage gestellt wird.

Die Frage, ob das Einkommen der Organgesellschaft in Folge der Zurechnung zum Organträger der inländischen Besteuerung unterliegt, hängt nach den Vorstellungen des Gesetzentwurfs in dem derzeit vorgeschlagenen Satz 7 offenbar maßgeblich davon ab, ob die Beteiligung, welche die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft begründet, sowohl für Zwecke des innerstaatlichen Steuerrechts als auch des Abkommensrechts einer inländischen Betriebsstätte im Sinne des anwendbaren Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zugerechnet werden kann. Wie bereits erwähnt besteht insbesondere hinsichtlich der Frage, unter welchen Umständen eine Beteiligung abkommensrechtlich einer Betriebsstätte zugerechnet werden kann, in der Praxis ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit. Die Einfügung des Satzes 7 könnte daher dazu führen, dass das Bestehen der Organschaft (unter Umständen rückwirkend für ihre gesamte Dauer) im Rahmen von Betriebsprüfungen verstärkt in Frage gestellt wird. Damit kann die Neuregelung in § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG-E zu einer Beschränkung von bestehenden Organschaften mit ausländischen Organträgern führen, bei denen die Besteuerung des Organeinkommens auf Ebene des beschränkt steuerpflichtigen Organträgers bisher zu Recht nicht in Frage gestellt wurde. Angesprochen sind Organschaften mit inländischen Zweigniederlassungen

bzw. Betriebsstätten im Sinne des § 18 KStG und Personengesellschaften als Organträgern, soweit einer der Mitunternehmer im Inland nicht ansässig ist.

Im Sinne einer rechtssicheren Ausgestaltung der Organschaft regen wir daher an, eine gesetzliche Vermutung einzuführen, nach der eine inländische Besteuerung des Organeinkommens im Sinne des Satzes 7 vorliegt, wenn der Organträger und die Organgesellschaft einvernehmlich beantragen, dass das Einkommen der Organgesellschaft vom Organträger bei der erstmaligen Abgabe seiner Steuererklärung als Einkünfte aus der inländischen Betriebsstätte erfasst wird. Durch einen solchen grundsätzlich sowohl für unbeschränkt als auch beschränkt Steuerpflichtige möglichen Antrag wird zum einen sichergestellt, dass aufgrund der Zustimmung von Organträger und Organgesellschaft kein schutzwürdiges Vertrauen hinsichtlich einer etwaigen Steuerbefreiung nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht. Zum anderen wird verhindert, dass beschränkt Steuerpflichtige mittels einer Organschaft das im Inland zu besteuern Einkommen der Organgesellschaft der deutschen Besteuerung entziehen. Inwieweit eine Mitwirkung der ausländischen Gesellschafter einer inländischen Personengesellschaft als Organträger bei der Stellung des Antrags gesetzlich gefordert werden sollte, wäre ergänzend zu überlegen.

Petition:

Im Sinne einer rechtssicheren Ausgestaltung der Organschaft sollte eine gesetzliche Vermutung eingeführt werden, dass die inländische Besteuerung des Organeinkommens nicht in Folge der Zurechnung zum Organträger ausgeschlossen ist, wenn die Organgesellschaft und der Organträger einvernehmlich für die gesamte Geltungsdauer des Gewinnabführungsvertrages beantragen, dass das Organeinkommen ungeachtet eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der inländischen Besteuerung unterliegt.

Satz 7 könnte folgendermaßen angepasst werden:

"Eine inländische Betriebsstätte im Sinne der vorstehenden Sätze ist nur gegeben, wenn die inländische Besteuerung des Einkommens der Organgesellschaft in Folge der Zurechnung zu den Einkünften aus dieser Betriebsstätte gemäß Satz 6 weder nach innerstaatlichem Steuerrecht noch nach einem anzuwendenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausgeschlossen ist; diese Voraussetzung gilt als erfüllt, wenn der Organträger und die Organgesellschaft unwiderruflich für die gesamte Geltungsdauer des Gewinnabführungsvertrages beantragen, dass das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft der inländischen Besteuerung ungeachtet eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unterliegt; die Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG bleibt hiervon unberührt."

Zu Nr. 2 Buchst. a) Doppelbuchst. aa) Dreifachbuchst. ccc) (§ 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 und 5 - neu -):

Allgemeines

Die Neuregelung in § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 und 5 KStG-E zielt ausweislich der Gesetzesbegründung darauf ab, hinsichtlich fehlerhafter Handelsbilanzansätze und deren Auswirkung

auf die tatsächliche Durchführung von Gewinnabführungsverträgen Erleichterungen für die steuerliche Organschaft zu schaffen.

Die Neuregelung knüpft in § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b) KStG-E an den Gedanken des subjektiven Fehlerbegriffs an. Beruht der abgeführt Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem subjektiv fehlerfreien Jahresabschluss, soll unter den weiteren unter Buchst. a) und c) genannten Voraussetzungen trotz (objektiv) fehlerhafter Bilanzansätze der Gewinnabführungsvertrag als durchgeführt gelten; bei einem bereits subjektiv fehlerhaften Jahresabschluss dagegen nicht.

Voraussetzung für die Unschädlichkeit eines (objektiven) Bilanzierungsfehlers soll die Abführung bzw. der Ausgleich des Ergebnisses aus einer späteren Korrektur des Fehlers - ausweisliche der Gesetzesbegründung - nach Maßgabe der handelsrechtlichen Korrekturmöglichkeiten bzw. -pflichten in dem ursprünglichen oder ein einem späteren Jahresabschluss sein.

Das Bestreben des Gesetzgebers, die Heilungsmöglichkeiten objektiver Bilanzierungsfehler gesetzlich zu regeln, ist zu begrüßen. Jedoch birgt die Einführung einer Korrekturpflicht fehlerhafter Bilanzansätze allein für Zwecke der ertragsteuerlichen Organschaft neues Potential für Streitigkeiten zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen. So steht zu befürchten, dass zukünftig von der Betriebsprüfung behauptete fehlerhafte Bilanzansätze fortentwickelt und in den handelsrechtlichen Jahresabschluss übernommen werden müssen, um eine Organschaft zu erhalten. Auch kann eine Korrektur fehlerhafter Bilanzansätze "in dem nächsten, nach dem Zeitpunkt des Bekanntwerdens des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss" insbesondere bei komplexen Sachverhalten eine praktische Hürde für eine nach der Neuregelung erforderliche Anpassung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses darstellen (insbesondere bei sogenannten "Fast Close-Abschlüssen"). Zudem ist die Anforderung der Korrekturpflicht praktisch nicht umsetzbar, wenn ein Organschaftsverhältnis im Zeitpunkt des Bekanntwerdens des Bilanzierungsfehlers nicht mehr besteht (z.B. nach Verkauf der ehemaligen Organgesellschaft).

Vor dem Hintergrund der Zielsetzung des Gesetzgebers, eine Erleichterung hinsichtlich der Durchführung von Gewinnabführungsverträgen herbeizuführen, sollte erwogen werden, eine Korrekturpflicht von (objektiv) fehlerhaften Bilanzansätzen nur für diese Fälle festzuschreiben, in denen ein Testat nachträglich widerrufen wird. Für steuerliche Zwecke sollte hierdurch hinreichend dokumentiert sein, dass ein später erkannter, objektiv fehlerhafter Bilanzansatz weder subjektiv zu erkennen, noch steuerlich motiviert war.

Sollte der Gesetzgeber, den vorgenannten Alternativvorschlag nicht aufgreifen wollen, bitten wir dennoch zu beachten, dass der Gesetzestext und die Begründung des Gesetzesentwurfs Fragen aufwerfen, deren Klarstellung mit Blick auf die von Gesetzgeber angestrebte Erleichterung erwogen werden sollte.

Satz 4 - neu -

1. Heilung wesentlicher fehlerhafter Bilanzansätze

Während nach der Gesetzesbegründung zum einen auf den subjektiven Fehlerbegriff abgestellt werden soll und sich dies auch in der Gesetzesformulierung wiederfindet, sagt die Begründung einleitend, dass das geplante Gesetz keine Änderungen für Gewinnabführungen bzw. Verlust-

übernahmen vorsieht, die auf Bilanzen beruhen, die offensichtliche (gemeint ist wohl "subjektive") oder wesentliche Fehler enthalten. In diesen Fällen könne eine steuerliche Organschaft - wie schon nach den bisherigen Grundsätzen - nicht anerkannt werden. Im vorgesehenen Gesetzestext findet sich jedoch keine Unterscheidung zwischen wesentlichen und unwesentlichen Fehlern.

Vor dem Hintergrund der Gesetzesbegründung stellt sich die Frage, ob wesentliche Fehler aus dem Anwendungsbereich der Neuregelung gänzlich ausgenommen werden sollen, so dass ausschließlich unwesentliche Bilanzierungsfehler einer heilenden Korrektur zugänglich wären. Sollte die Vorschrift tatsächlich einen derart eingeschränkten Anwendungsbereich haben, droht, dass die Neuregelung eher einen verschärfenden Charakter hat und die angestrebte Erleichterung gegenüber der gegenwärtigen Rechtslage nicht erreicht wird. Dies folgt aus zwei Gesichtspunkten:

- Erstens wären auch unwesentliche objektive Bilanzierungsfehler für die Durchführung des Gewinnabführungsvertrages schädlich, wenn diese nicht korrigiert würden und das korrigierte Ergebnis abgeführt bzw. ausgeglichen würde. Diese Konsequenz würde eine erhebliche Verschärfung der gegenwärtigen Rechtslage darstellen. Denn nach der h.M. ist die Gewinnabführung nur gefährdet, wenn ein materieller Verstoß gegen die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften vorliegt, der gemessen an dem Unternehmen der Gesellschaft *wesentlich* ist und die zutreffende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft in Frage stellt. Unwesentliche Fehler gefährden die Durchführung des Gewinnabführungsvertrages nach der bisher h.M. hingegen nicht.
- Zweitens wären wesentliche objektive Fehler einer heilenden Korrektur nicht mehr zugänglich. Auch dies stellt eine erhebliche Verschärfung gegenüber den nach h.M. bisher bestehenden und in der Praxis angewendeten Heilungsmöglichkeiten von fehlerhaft durchgeführten Gewinnabführungsverträgen dar.

Petition:

Im Gesetzestext und in der Gesetzesbegründung sollte klargestellt werden, dass (a) das Vorliegen unwesentlich fehlerhafter Bilanzansätze für die Frage der Durchführung des Gewinnabführungsvertrages gemäß § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG unbeachtlich und (b) die Heilung wesentlicher fehlerhafter Bilanzansätze möglich ist. Hierfür könnte § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 folgendermaßen angepasst werden:

"Wurde der Gewinnabführungsvertrage nicht gemäß Satz 1 durchgeführt, weil der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, die als wesentlich anzusehen sind, so gilt der Gewinnabführungsvertrag dennoch als durchgeführt, sofern..."

2. Klarstellung des Zeitpunkts des Bekanntwerdens eines fehlerhaften Bilanzansatzes

§ 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c) KStG-E fordert, dass der Bilanzierungsfehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt des Bekanntwerdens des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Ergebnis entspre-

chend abgeführt oder ausgeglichen wird, damit der Gewinnabführungsvertrag als durchgeführt gilt.

Für eine rechtssichere Anwendung der Vorschrift bedarf es einer Konkretisierung, wann ein fehlerhafter Bilanzansatz bekannt geworden ist. Sollte auf das erstmalige Vorbringen des Betriebsprüfers abzustellen sein, wäre eine Korrektur im nächsten zu erstellenden Jahresabschluss unter Umständen nicht mehr möglich, wenn beispielsweise die Feststellung des Betriebsprüfers langwierige Diskussion im Rahmen der Betriebsprüfung hervorrufen oder der Steuerpflichtige gegen einen in Folge der Betriebsprüfung ergangenen Steuerbescheid einen Rechtsbehelf anstrengt. Daher kann unseres Erachtens nur auf den Zeitpunkt der Anerkennung des fehlerhaften Bilanzansatzes durch die Organgesellschaft abgestellt werden. Dem Zeitpunkt der Anerkennung sollte der Zeitpunkt gleichstehen, in dem die materielle Bestandskraft des Bescheides der Organgesellschaft, in dem der fehlerhafte Bilanzansatz sich auswirken würde eintritt.

Petition:

§ 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c) KStG-E sollte folgendermaßen gefasst werden:

"... der Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt des Bekanntwerdens oder der Anerkennung des Fehlers durch die Organgesellschaft aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird; der Anerkennung des Fehlers durch die Organgesellschaft steht die materielle Bestandskraft des Steuerbescheides der Organgesellschaft gleich."

Zu Nr. 2 Buchst. d) Doppelbuchst. aa) Dreifachbuchst. ddd) (§ 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 5):

Die seit dem Veranlagungszeitraum 2001 anzuwendende Vorschrift des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 KStG ist laut amtlicher Begründung (BT-Drucks. 14/6882, Seite 37) eingeführt worden, um die anlässlich der Zulassung doppelansässiger Gesellschaften als Organträger gesehene Gefahr zu bannen, dass Verluste in solchen Fällen entweder doppelt oder aufgrund entsprechender Regelungen im Ausland „stets zu Lasten der Bundesrepublik Deutschland“ geltend gemacht werden können. Seit ihrem Inkrafttreten wird die Vorschrift als unverständlich und unpraktikabel bezeichnet. Sie hat seit nunmehr elf Jahren keinen Eingang in das Schema zur Ermittlung der Einkünfte in den Körperschaftsteuerrichtlinien gefunden; auch enthalten die amtlichen Formulare zur Körperschaftsteuererklärung bis heute kein Feld, in welches der Steuerpflichtige unter die Vorschrift fallende Beträge eintragen könnte. Nach unserem Eindruck wird die Vorschrift in der Finanzverwaltungspraxis tatsächlich nicht angewendet. Darauf lässt auch die Tatsache schließen, dass bisher zu der hochumstrittenen Bestimmung kein finanzgerichtliches Verfahren bekannt geworden ist.

Anlässlich der im Gesetzesentwurf vorgesehenen Zulassung doppelansässiger Organgesellschaften wird eine Erweiterung der Vorschrift nunmehr vorgeschlagen. Diese Erweiterung ist nach ihrem Wortlaut indessen – ebenso wie die bisherige Vorschrift – nicht auf doppelansässige Gesellschaften beschränkt. Darüber hinaus enthält die Formulierungshilfe nicht mehr das einschränkende Erfordernis, dass die Berücksichtigung des negativen Einkommens (jetzt: der nega-

tiven Einkünfte) „im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung“ erfolgt. Vielmehr sollen negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft künftig bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt bleiben, „soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden“.

Dieser äußerst weiten Formulierung lässt sich auch im Wege der Auslegung schwerlich die ehemalige Beschränkung auf eine „entsprechende“ Besteuerung entnehmen, was nach wohl allgemeiner Ansicht eine ausländische Gruppenbesteuerung erforderte. Eine zusätzliche dramatische Erweiterung erfährt die Vorschrift dadurch, dass nunmehr jede Berücksichtigung bei einer ausländischen Besteuerung „des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person“ die Rechtsfolgen der Vorschrift auslösen soll. Mithin genügt es nach dem Wortlaut, wenn die fraglichen negativen Einkünfte bei irgendeiner Person in irgendeinem ausländischen Staat berücksichtigt werden.

Die Gesetzesbegründung äußert sich zu diesen strukturellen Neuerungen letztlich nicht. Es wird lediglich beispielhaft („z.B. weil ...“; „insbesondere dann...“) auf Fälle einer ausländischen Gruppenbesteuerung hingewiesen, ohne dass die bisher schon problematische umfassende Erfassung dieser Fälle begründet wird.

Die vorgeschlagene Neuregelung führt zu einer erheblichen Verunsicherung. Denn nach dem vorgeschlagenen neuen Gesetzeswortlaut würden auch Fälle erfasst, die mit spezifischen Gefahren für das deutsche Besteuerungssubstrat infolge der inländischen Organschaft oder infolge der Doppelansässigkeit einer der beteiligten Kapitalgesellschaften nichts zu tun haben. Dies sei an zwei Beispielen dargestellt.

Beispiel 1:

Die D-AG mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland erzielt in einer ausländischen Betriebsstätte, die nicht durch DBA freigestellt ist, einen Verlust. Dieser Verlust wird nach geltender Rechtslage im Inland berücksichtigt und führt in Ermangelung weiterer in- oder ausländischer positiver Einkünfte der D-AG zu einem Verlustvortrag. Dem steht nicht entgegen, dass der Verlust im ausländischen Betriebsstättenstaat ebenfalls berücksichtigt wird.

Wenn die D-AG hingegen Organträger oder Organgesellschaft in einer rein inländischen Organschaft ist, schließt der vorgeschlagene Wortlaut des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG die Berücksichtigung des Betriebsstättenverlustes (negative Einkünfte) im Inland endgültig aus. Selbst wenn in der Auslandsbetriebsstätte im Folgejahr ein Gewinn erzielt wird, steht der Verlust daher nicht zur Verrechnung mit diesem unzweifelhaft der deutschen Besteuerung unterliegenden Gewinn zur Verfügung.

Beispiel 2:

Die B-Inc mit Sitz und Geschäftsleitung im ausländischen Staat B unterhält eine operativ tätige inländische Betriebsstätte. Ein Verlust dieser Betriebsstätte kann nach den allgemeinen Regeln zurück- oder vorgetragen werden, ohne dass dem entgegensteht, dass der Staat B (z.B. als typischer „Anrechnungsstaat“) diesen Verlust ebenfalls im Rahmen der Besteuerung des Welteinkommens der B-Inc berücksichtigt.

Wenn die inländische Betriebsstätte hingegen Organträger ist, kann der Verlust nach dem Wortlaut des Entwurfs im Inland gar nicht berücksichtigt werden, und zwar weder durch Verrechnung mit einem positiven zugerechneten Einkommen der Organgesellschaft noch durch Verlustvortrag.

Bereits diese beiden Beispiele verdeutlichen, dass ein steuerpolitischer Sinn der Neuregelung nicht zu erkennen ist.

Infolge seiner tatbestandlich und rechtsfolgenmäßig zu weiten Formulierung wird der derzeitige Entwurf weder verfassungsrechtlich noch europarechtlich haltbar sein. Zu letzterem Aspekt ist auch auf das Urteil des EuGH vom 06.09.2012 (Rs. C-18/11, Philips Electronics UK Ltd) hinzuweisen; danach kann sich ein Mitgliedstaat zur Rechtfertigung der Nichtberücksichtigung von in seinem Gebiet entstandenen Verlusten weder auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten noch auf die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung berufen.

Petition:

Von der Neufassung des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 KStG ist Abstand zunehmen. Da der § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 KStG bislang soweit ersichtlich keinen Eingang in die Verwaltungspraxis gefunden hat und die Vorschrift sowohl verfassungsrechtlich als auch europarechtlich Bedenken aufwirft, sollte § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 KStG insgesamt aufgehoben werden.

Sollte an einer Neufassung des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 KStG festgehalten werden, muss die Vorschrift unter Beachtung der steuersystematischen, verfassungs- und europarechtlichen Vorgaben zielgenau formuliert werden. Dies gebietet schon die für in- und ausländische Unternehmen unabdingbare Planungssicherheit ebenso wie das Rechtsstaatsprinzip. Dazu ist zu allererst das Regelungsziel genau zu benennen. Falls eine solche Neuausrichtung im Rahmen dieses Gesetzgebungsverfahrens nicht vollzogen wird, sollte hilfsweise § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 KStG in seinem derzeitigen eingeschränkten Anwendungsbereich unverändert belassen werden.