

An die
Vorsitzende des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages
Frau Dr. Birgit Reinemund, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Postfach 100162
60001 Frankfurt
Börsenplatz 7-11
60313 Frankfurt am Main
T +49 69 929104-0
F +49 69 929104-11
amcham@amcham.de
www.amcham.de

Stellungnahme zum Gesetzentwurf zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung (Drsn.: 17/10774 u. 17/5525)

10. Oktober 2012

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,

für die Möglichkeit zur Stellungnahme zum o. g. Gesetzentwurf danken wir. Aus Gründen der Übersichtlichkeit beschränken sich unsere Anmerkungen auf die aus Sicht unserer Mitgliedsunternehmen bedeutsamsten Regelungen.

1. Allgemeine Vorbemerkung

Der Gesetzentwurf und seine Zielrichtung sind ausdrücklich zu begrüßen. Er befasst sich mit zwei in der steuerlichen Praxis sehr komplexen Bereichen und dient dazu, im Rahmen der aktuell gegebenen engen finanziellen Spielräume zu entbürokratisieren und spürbare Vereinfachungen für die Praxis zu bewirken.

2. Themenkomplex Organschaft

2.1 Berichtigung von Bilanzierungsfehlern (Artikel 2 Nr. 2 a) aa) ccc)

a) Erfordernis der Fehlerkorrektur (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 c) KStG-E)

Die vorgesehene Ergänzung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG durch Anfügung zweier Sätze 4 und 5 soll Erleichterungen für die steuerliche Organschaft bewirken und diese in der Praxis handhabbarer machen. Nach dem Entwurf sollen Bilanzierungsfehler, die trotz Anwendung der erforderlichen Sorgfalt entstanden sind, künftig nicht mehr zu einer Gefährdung der Anerkennung der steuerlichen Organschaft und den hiermit verbundenen „Fallbeileffekten“ führen.

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 c) KStG-E ist eine Voraussetzung für die Unschädlichkeit eines Bilanzierungsfehlers, dass „der Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt des Bekanntwerdens des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der

Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird.“

Dies würde den durch die Gesetzesänderung angestrebten Vereinfachungseffekt konterkarieren. Zum einen würde die o. g. Voraussetzung dazu führen, dass – insbesondere nach steuerlichen Betriebsprüfungen - jede kleine oder kleinste Ungenauigkeit in der Bilanzierung ein Änderungserfordernis oder ggf. auch mehrfache Änderungen hinsichtlich Bilanzierung und Ergebnisabführung auslöst. Zum anderen könnten etwaige Meinungsverschiedenheiten zwischen Wirtschaftsprüfer und Betriebsprüfer hinsichtlich der zutreffenden Handelsbilanz die Anerkennung der Organschaft gefährden. Schließlich ist denkbar, dass die Fehlerhaftigkeit einer Bilanz erst nach Beendigung eines Ergebnisabführungsvertrags oder etwa der Veräußerung der Organgesellschaft entdeckt wird. In diesen Fällen wäre die nach dem Gesetzesentwurf geforderte Fehlerkorrektur ggf. gar nicht mehr möglich.

Um dies zu vermeiden und den erwünschten Vereinfachungseffekt zu erreichen, sollte die in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 c) KStG-E genannte Voraussetzung **gestrichen** werden. Hilfsweise könnte das Korrekturerfordernis auf (trotz Sorgfalt entstandene) wesentliche Fehler beschränkt werden, für die auch handelsbilanziell ein entsprechendes Berichtigungsgebot besteht.

b) Sorgfaltsnachweis (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 KStG-E)

Weitere Voraussetzung für die Unschädlichkeit von Bilanzierungsfehlern ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 b) KStG-E, dass der Jahresabschluss unter Anwendung der erforderlichen Sorgfalt erstellt worden ist. Dieser Voraussetzung soll für die Praxis dadurch Kontur und Rechtssicherheit verliehen werden, dass das uneingeschränkte Testat eines Wirtschaftsprüfers oder eine qualifizierte Steuerberaterbescheinigung als Sorgfaltsnachweis ausreicht (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 KStG-E).

Dies ist grundsätzlich zu begrüßen. Jedoch sind Organgesellschaften wegen der insoweit gegebenen Verpflichtung zur Verlustübernahme durch die Muttergesellschaft von der Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses nach § 264 Abs. 3 HGB befreit und damit regelmäßig nicht separat prüfungspflichtig. Zuständig für die Erstellung der Jahresabschlüsse von Organgesellschaften sind i. d. R. die Bilanzierungsabteilungen der jeweiligen Unternehmen. Der Sorgfaltsnachweis nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 KStG-E würde daher in der Praxis typischerweise ins Leere laufen, so dass sich die begrüßenswerte Vereinfachungsregelung rechtssicher nur durch zusätzliche – handelsrechtlich nicht gebotene - Prüfungsaufträge an Wirtschaftsprüfer nutzen ließe.

Um die hiermit verbundenen erheblichen Mehrkosten für die betroffenen Unternehmen zu vermeiden, wäre § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 KStG-E dahingehend zu ergänzen, dass als Sorgfaltsnachweis auch der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk eines Wirtschaftsprüfers für einen **Konzernabschluss** ausreicht, sofern die jeweilige Organgesellschaft in diesen Konzernabschluss einbezogen worden ist.

Nach § 317 Abs. 3 HGB hat der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses auch die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse zu prüfen. Nach IDW PS 320 (Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen) sind sämtliche bedeutsamen Tochtergesellschaften und Geschäftsbereiche eines Konzerns (d.h. wenn

der jeweilige Bereich entweder wirtschaftlich bedeutsam ist oder bedeutsame Risiken aufweist) grds. einer Vollprüfung, mindestens aber einer risikobezogenen Prüfung zu unterziehen. Selbst bei nicht bedeutsamen Teileinheiten sind mindestens analytische Prüfungshandlungen vorzunehmen. Entsprechend vermittelt der Bestätigungsvermerk für den Konzern auch für die einbezogenen Organgesellschaften einen geeigneten Sorgfaltsnachweis.

Zur Anerkennung des Konzerntestats als Sorgfaltsnachweis wäre § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 KStG-E etwa wie folgt zu formulieren:

„Die Voraussetzung des Satzes 4 Buchstabe b gilt bei Vorliegen eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks nach § 322 Absatz 3 des Handelsgesetzbuches zum Jahresabschluss **oder zu einem Konzernabschluss, in den der Jahresabschluss einbezogen worden ist**, oder der Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen als erfüllt.“

2.2 Änderung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG (doppelt ansässige Gesellschaften)

Durch die aktuelle Fassung des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 KStG wird ausgeschlossen, dass Verluste des Organträgers mehrfach berücksichtigt werden können, wenn der Organträger in verschiedenen Ländern in eine Gruppenbesteuerung einbezogen ist. Da als Folge der Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs bei Organgesellschaften nun auch bei diesen eine doppelte Ansässigkeit denkbar ist, soll die Regelung auf Organgesellschaften ausgedehnt werden. Nach der Gesetzesbegründung soll ein Fall im Sinne des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 KStG insbesondere dann vorliegen, wenn die negativen Einkünfte einer doppelt ansässigen Organgesellschaft im Rahmen der Besteuerung im ausländischen Staat mit positiven Einkünften eines Gruppenträgers ausgeglichen oder abgezogen werden.

Die Tatbestandsvoraussetzung der doppelten Ansässigkeit lässt sich aus dem Gesetzeswortlaut jedoch nicht entnehmen. Die Entwurfsformulierung ist so weit gefasst, dass sie eine Vielzahl von (nicht doppelt ansässigen) deutschen Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen erfassen würde.

Schwerwiegende steuerliche Nachteile drohen insbesondere mit Blick auf deutsche Kapitalgesellschaften, die Teil eines US-amerikanischen Konzerns sind. Die USA besteuern sämtliche Welteinkünfte einer Unternehmensgruppe (unter Anrechnung der ausländischen Steuern). In Deutschland erzielte Einkünfte werden demnach regelmäßig auch in den USA steuerlich erfasst. Allenfalls erfolgt die Besteuerung in den USA zeitversetzt, auch dies jedoch nur unter engen Voraussetzungen. Bedingt durch die in den USA geltende Anrechnungsmethode ist die (ggf. zeitversetzte) US-steuerliche Erfassung der (positiven wie negativen) Einkünfte einer deutschen Kapitalgesellschaft der Regelfall in der grenzüberschreitenden Besteuerung US-amerikanisch gehaltener Unternehmensgruppen.

Entsprechend würde die Entwurfsregelung dazu führen, dass negative Einkünfte deutscher Tochtergesellschaften von US-Unternehmen in vielen Fällen nicht mehr im Inland berücksichtigt werden könnten, und zwar selbst dann nicht, wenn die jeweilige Organgesellschaft sowohl Sitz als auch Geschäftsleitung im Inland hat. Da positive Einkünfte

demgegenüber im Inland steuerpflichtig blieben, käme es – unabhängig von der Frage einer doppelten Ansässigkeit - zur Besteuerung von Scheingewinnen in erheblicher Größenordnung. Ausgehend davon, dass eine solche Rechtsfolge nicht beabsichtigt sein kann, wäre der Entwurf um das Tatbestandsmerkmal der doppelten Ansässigkeit zu ergänzen.

Zudem ist insoweit auf die jüngst ergangene Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Philips Electronics UK Ltd“ (6.9.2012, Rs C-18/11) hinzuweisen. Hiernach sind inländische Betriebstättenergebnisse auch dann in die steuerliche Gruppenbesteuerung miteinzubeziehen, wenn die Betriebstätte Teil eines ausländischen Konzernunternehmens ist. Der EuGH sah in der Vermeidung der doppelten Berücksichtigung von Verlusten keinen zur Rechtsfertigung des Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit geeigneten Grund. Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung wäre die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG grundsätzlich zu überdenken und die Änderung der Regelung ggf. aufzuschieben.

Sofern man die Änderung nicht zurückstellen will, könnte das fehlende Tatbestandsmerkmal der doppelten Ansässigkeit wie folgt in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG-E aufgenommen werden:

„5. Negative Einkünfte ~~des eines unbeschränkt steuerpflichtigen~~ Organträgers oder ~~der einer unbeschränkt steuerpflichtigen~~ Organgesellschaft, **deren satzungsmäßiger Sitz sich nicht im Inland befindet**, bleiben bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie ~~in einem im~~ ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden.“

2.3 Formulierung von Ergebnisabführungsverträgen (Artikel 2 Nr. 3)

Die in §§ 17, 34 KStG-E vorgesehene Klarstellung ist zu begrüßen, weil hierdurch (auch für bestehende Verträge) Rechtssicherheit geschaffen wird. Um zu vermeiden, dass ein erheblicher Teil der abgeschlossenen Ergebnisabführungsverträge ohne zwingenden Grund geändert werden muss, wäre zu erwägen, entweder einen dynamischen Verweis nur für Neuverträge zu fordern oder generell auch einen **statischen** (jedoch uneingeschränkten) Verweis auf § 302 AktG ausreichen zu lassen. Es gibt nach unserer Einschätzung nach wie vor viele Verträge, die zwar vollumfänglich auf § 302 AktG verweisen (ohne ihn zu zitieren), allerdings ohne einen Verweis, der ausdrücklich dynamisch formuliert ist. U. E. sind solche Verträge auch aus heutiger Sicht nicht zu beanstanden.

Zudem wäre aus Gründen der Rechtssicherheit wünschenswert, wenn gesetzlich klar gestellt würde, dass in der Änderung des Verweises auf § 302 AktG **weder steuerrechtlich noch gesellschaftsrechtlich ein Neuabschluss** des Ergebnisabführungsvertrages zu sehen ist. Dies ist wichtig um sicherzustellen, dass zum einen die Mindestvertragsdauer von fünf Jahren durch die ggf. notwendige redaktionelle Änderung nicht neu zu laufen beginnt und zum anderen keine unbeabsichtigten gesellschaftsrechtlichen Folgen ausgelöst werden (etwa ein Erfordernis zur Neufestsetzung von Ausgleichszahlungen o. ä.).

3. Themenkomplex Reisekosten

Die geplanten Änderungen begrüßen wir ausdrücklich. Sie führen zu einer Vereinfachung des Lohnsteuerrechts, verbessern Rechtssicherheit und Rechtsklarheit und leisten damit einen spürbaren Beitrag zur administrativen Entlastung der im Inland tätigen Unternehmen.

Für die Gelegenheit zur Stellungnahme dürfen wir uns abschließend nochmals bedanken.

Mit freundlichen Grüßen,

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Felix Hierstetter'.

Felix Hierstetter