

Frau
Dr. Birgit Reinemund MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

E-Mail: birgit.reinemund@bundestag.de



Abt. Steuerrecht

Unser Zeichen: Fi/Dr
Tel.: +49 30 240087-43
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

19. Oktober 2012

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

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,

an dem Fachgespräch am 22. Oktober 2012 zum Gesetzentwurf zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts nehmen wir gern teil und bedanken uns für die Einladung.

Die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) begrüßt und unterstützt nachdrücklich alle Maßnahmen, die das Unternehmensteuerrecht für die Praxis besser handhabbar machen und die Rechtssicherheit erhöhen. Der vorliegende Entwurf ist ein wichtiger und richtiger Schritt auf diesem Weg.

Die vorgeschlagenen Vereinfachungen im steuerlichen Reisekostenrecht sind grundsätzlich positiv zu bewerten. Die gesetzliche Definition der ersten Tätigkeitsstätte kann dazu beitragen, Streitigkeiten zu vermeiden, zumal in erster Linie auf die arbeits- und dienstrechtliche Vereinbarung abgestellt wird. Der Arbeitgeber hat damit die Möglichkeit, seine Arbeitnehmer soweit möglich einer Tätigkeitsstätte zuzuordnen. Zu begrüßen ist auch die zweistufige Staffelung bei den Verpflegungsmehraufwendungen, die zu einer Erleichterung bei der Erfassung der Abwesenheitszeiten führt.

Die BStBK möchte jedoch ausdrücklich anregen, die Neuregelungen zum Reisekostenrecht in einer kurzen Testphase zu erproben, um Umstellungsprobleme zu erkennen und zu beheben. Pilotphasen haben sich sowohl bei der E-Bilanz als auch bei den elektronischen Lohnsteuer-Abzugsmerkmalen (ELStAM) bewährt.

Aufgrund der weitreichenden Konsequenzen, die eine gescheiterte Organschaft für die betroffenen Unternehmen nach sich zieht, ist gerade hier eine Erhöhung der Rechtssicherheit von massiver Bedeutung. Besonders zu begrüßen ist deshalb die Einführung einer nachträglichen Korrekturmöglichkeit für später gefundene Fehler, die zum Zeitpunkt der Abschlusserstellung noch nicht zu erkennen waren. Um dieses Ziel zu erreichen, sind u. E. jedoch noch einige Anpassungen im Gesetzentwurf erforderlich, die wir in unserer Stellungnahme aufzeigen.

Auch an anderer Stelle bitten wir darum, einzelne Formulierungen noch einmal zu überdenken und die Intention des Gesetzgebers noch klarer herauszuarbeiten. Es wäre sehr bedauerlich, wenn aus dem Bemühen um eine verbesserte Rechtssicherheit heraus Verständnis- und damit Auslegungsfragen entstünden, die ein neues Streitpotenzial beinhalten.

Aus der Sicht der Praxis möchten wir ergänzend anmerken, dass sich auch bei der umsatzsteuerlichen Organschaft zahlreiche und ebenfalls schwerwiegende Probleme ergeben. Eine Erhöhung der Rechtssicherheit wäre hier ebenfalls angezeigt. Die BStBK hat mit Schreiben vom 20. Juni 2012 eine Lösung vorgeschlagen.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Jörg Schwenker
Geschäftsführer

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

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

Abt. Steuerrecht

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

19. Oktober 2012

Zu Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes

Vereinfachung des steuerlichen Reisekostenrechts

Vorbemerkung:

Die BStBK begrüßt grundsätzlich die vorgeschlagenen Vereinfachungen im steuerlichen Reisekostenrecht. Insbesondere die Anwendung der Neuregelung erst ab dem 1. Januar 2014 ist sinnvoll, da sie allen Beteiligten eine gewisse Zeit lässt, sich auf die entsprechenden Neuregelungen einzustellen.

Eine so grundlegende Reform des Reisekostenrechts wird zwangsläufig zu erheblichem Umstellungsaufwand bei Unternehmen und Steuerberatern führen. Angepasst werden müssen neben internen Reisekostenrichtlinien, die die Arbeitgeber erstellen, auch die Abrechnungsprogramme. Insofern ist eine ausreichende Übergangszeit unabdingbar.

Wir regen darüber hinaus allerdings an, die Neuregelungen in einer kurzen Testphase zu erproben, um Umstellungsprobleme zu erkennen und zu beheben. Dies ist auch bei dem Projekt „E-Bilanz“ sehr positiv bewertet worden und hat dazu beigetragen, die Praxistauglichkeit zu erhöhen. Auch im Hinblick auf den Start des Abrufs der ELStAM hat die vorgeschaltete Pilotphase viele Unstimmigkeiten beseitigen können.

Die BStBK hat bereits im Jahr 2010 umfangreiche Vorschläge zum Bürokratieabbau im Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeitragsrecht vorgestellt und ist damit auf positive Resonanz gestoßen. Vor diesem Hintergrund möchten wir eindringlich darauf hinweisen, dass bei einer Reform des Reisekostenrechts auch die sozialversicherungsrechtlichen Aspekte berücksichtigt werden müssen. Keinesfalls darf es zu weiteren Abweichungen kommen. Ziel sollte es vielmehr sein, die Regelungen im Rahmen der Reform anzugleichen und für die Praxis Lösungen zu finden, die im Vergleich zu den derzeit schwer nachvollziehbaren Regelungen zu einer besseren Handhabung führen. Verständliche gesetzliche Regelungen tragen zu mehr Rechtssicherheit bei und fördern die Akzeptanz und die Befolgung eben dieser Normen.

Im Hinblick auf das elektronische Massenverfahren im Lohnsteuerrecht sollte eine verständliche klare Formulierung und eine einfache Abwicklung der steuerlich zu berücksichtigenden Reisen in den Unternehmen mit der Vereinfachung des Reisekostenrechts sichergestellt werden.

Zu den gesetzlichen Regelungen im Einzelnen:

Zu Nr. 4 Buchst. a) Doppelbuchst. cc): Unterkunfts-kosten bei doppelter Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5)

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass hinsichtlich des Werbungskostenabzugs bzw. der steuerfreien Erstattung der Unterkunfts-kosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung zukünftig die tatsächlichen Aufwendungen für die Unterkunft angesetzt werden können, höchsten jedoch 1000,00 € im Monat.

Dies führt zu einer erheblichen Erleichterung im Vergleich zu der bislang aufwendig zu ermittelnden ortsüblichen Vergleichsmiete (Durchschnittsmiete).

Es sollte jedoch schon jetzt im Gesetz berücksichtigt werden, dass sich die Mieten grundsätzlich regelmäßig erhöhen. Von daher erscheint eine betragsmäßig fest vorgeschriebene Höchstgrenze für die Zukunft problematisch.

Sinnvoll wäre daher eine im Gesetz vorgesehene automatische Anpassung an zukünftige Preissteigerungen, die z. B. über eine Verknüpfung mit dem Sachbezugswert erreicht werden könnte. In § 2 Abs. 3 Satz 1 der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) wird der Wert der als Sachbezug zur Verfügung gestellten Unterkunft auf monatlich 212,00 € festgesetzt. Legte man gesetzlich den fünffachen Sachbezugswert fest, käme man derzeit auf einen Betrag von 1060,00 €. Da die SvEV regelmäßig geprüft und angepasst wird, würde auch der Betrag der zu berücksichtigenden Unterkunfts-kosten entsprechend angepasst werden.

Zu Nr. 4 d): erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 – neu –)

Zentraler Begriff des Reisekostenrechts ist bislang der der regelmäßigen Arbeitsstätte, der allerdings gesetzlich nicht definiert ist. In Abhängigkeit davon liegt aber eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor oder nicht, an die eine Abrechnung nach den Grundsätzen des Reisekostenrechts anknüpft. Konkretisiert wurde der Begriff bislang durch die Lohnsteuerrichtlinien und die Rechtsprechung.

Problematisch war nach dem geltenden Reisekostenrecht insbesondere die Annahme, dass ein Arbeitnehmer auch mehrere regelmäßige Arbeitsstätten nebeneinander haben konnte. Diese Regelung hat immer wieder Anlass zu Missverständnissen gegeben und dazu geführt, dass letztendlich die Gerichte entscheiden mussten, welche regelmäßigen Arbeitsstätten der Arbeitnehmer innehatte. Auch der Bundesfinanzhof (BFH) hatte in seiner früheren Rechtsprechung mehrere regelmäßige Arbeitsstätten eines Arbeitnehmers angenommen.

Unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH allerdings mit Urteilen vom 9. Juni 2011 entschieden, dass ein Arbeitnehmer nicht mehr als eine regelmäßige Arbeitsstätte innehaben kann. Regelmäßige Arbeitsstätte ist danach der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers und damit der Ort, an dem der Arbeitnehmer seine aufgrund des Dienstverhältnisses geschuldete Leistung zu erbringen hat. Der BFH stellte klar, dass der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers nur an einem Ort liegen kann, selbst wenn fortdauernd verschiedene Betriebsstätten des Arbeitgebers aufgesucht werden.

Die im Gesetzentwurf vorgeschlagene gesetzliche Definition einer „ersten Tätigkeitsstätte“ ist zu begrüßen, da sie im Wesentlichen der Rechtsprechung des BFH folgt und nur eine Tätigkeitsstätte je Dienstverhältnis zulässt. Auch die vorrangige Anknüpfung an die arbeits- oder dienstrechtliche Festlegung zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte trägt dazu bei, Streitigkeiten zu vermeiden, da es der Arbeitgeber letztlich in der Hand hat, die Tätigkeitsstätte festzulegen.

Zu Nr. 4 e): Verpflegungsmehraufwand (§ 9 Abs. 4a – neu –)

Die aus beruflichen Gründen entstandenen Mehraufwendungen für Verpflegung konnten bislang vom Arbeitgeber bis zur Höhe der nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG zulässigen Pauschbeträge als steuerfreier Reisekostenersatz ersetzt werden.

Der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen soll zukünftig in § 9 Abs. 4 a EStG geregelt werden. Durch den Verweis in § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG wird klargestellt, dass die Vereinfachungen beim Werbungskostenabzug auch für den Abzug von Mehraufwendungen für betrieblich veranlasste Verpflegungen als Betriebsausgaben bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit gelten. (Gleiches gilt für die betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung und die Übernachtungskosten, auch hier gelten die Regelungen des Werbungskostenabzugs über den Verweis in § 4 Abs. 5 Nr. 6a – neu – EStG für die Betriebsausgaben.)

Die bisherige dreistufige Staffelung der Verpflegungsmehraufwendungen in Abhängigkeit von der jeweiligen Abwesenheitsdauer des Auswärtstätigen verursachte einen hohen Aufwand bei der Erfassung der Abwesenheitszeiten.

Die jetzt vorgeschlagene Zweistufigkeit wird von der BStBK begrüßt. Wir hatten bereits in unseren Anmerkungen zu dem Bericht des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) eine dreistufige Staffelung kritisiert. Grundsätzlich sollte überlegt werden, in welchen Fällen überhaupt ein Verpflegungsmehraufwand entsteht. Eintägige Abwesenheiten, die sich im Rahmen eines 8-Stunden-Arbeitstages abspielen, sind in der Regel planbar.

Die zweistufige Staffelung führt zu wesentlichen Vereinfachungen, da Abwesenheitszeiten nur noch bei eintägigen Auswärtstätigkeiten erfasst werden müssten. Hat der Arbeitnehmer eine mehrtägige Auswärtstätigkeit übernommen, kann in der Regel an die betrieblich veranlassten Übernachtungen angeknüpft werden. Verpflegungsmehraufwand kann pauschal für den vollen Abwesenheitstag und für den Tag der An- und Abreise vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden. Die Berechnung von Abwesenheitszeiten kann damit entfallen, da die betrieblich veranlasste Übernachtung das entscheidende Kriterium ist und die Übernachtungskosten ohnehin abgerechnet werden. Diesbezüglich liegen dann ausreichende Aufzeichnungen vor.

Weitere Anmerkungen

- ▶ Der Kilometersatz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG beträgt seit 2002 für jeden vollen Kilometer 0,30 €. Hier bleibt der enorme Anstieg der Benzinpreise völlig unberücksichtigt. So betrug der Preis für einen Liter Super im Jahr 2002 durchschnittlich 1,06 € heute liegt er bei ca. 1,65 €. Eine Anpassung der Entfernungspauschale erscheint insofern geboten.

Verlustrücktrag

Zu Nr. 5: Anhebung des Höchstbetrags (§ 10d Abs. 1)

Die BStBK begrüßt die Anhebung des Höchstbetrags für den Verlustrücktrag als einen Beitrag zur Verbesserung der Liquidität in den betroffenen Unternehmen.

Gerade für kleine und mittlere Unternehmen ist die Sicherung von Liquidität in der Krise der entscheidende Faktor für ein Überleben des Unternehmens. Die Anhebung des Höchstbetrags ist somit nicht nur eine Anpassung an internationale Entwicklungen, sondern auch geeignet, den deutschen Mittelstand zu stärken.

Artikel 2: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Vorbemerkung:

Die BStBK unterstützt nachdrücklich alle Schritte, welche die Rechts- und Planungssicherheit für die deutschen Unternehmen erhöhen. Dies ist ein wichtiger Beitrag für den Unternehmensstandort Deutschland. Auch unterhalb von umfassenden Strukturreformen können durch Änderungen bei den formalen Anforderungen an eine Organschaft wesentliche Verbesserungen für die betroffenen Steuerpflichtigen erreicht werden.

In einigen Fällen sind zur Verfolgung dieses Ziels Gesetzesänderungen erforderlich. Aber auch der Erlass von Verwaltungsanweisungen, mit denen die Finanzverwaltung ihre Auffassung zu bestehenden Auslegungsfragen bekannt gibt, erleichtert die Situation der Steuerpflichtigen maßgeblich.

Eine dieser derzeit offenen Fragen betrifft die Ermittlung des innerhalb einer Organschaft an den Organträger abzuführenden Gewinns. Im Rahmen der Organschaft verpflichtet sich die Organgesellschaft gem. § 14 Abs. 1 KStG zur Abführung des „ganzen Gewinns“ an den Organträger. Paragraph 301 AktG regelt den Höchstbetrag der Gewinnabführung und verweist dabei auch auf § 268 Abs. 8 HGB. Wie diese Abführungssperre im Einzelnen handelsrechtlich zu handhaben ist, ist noch nicht geklärt. Diese offenen Fragen bergen für die Praxis ebenfalls große Risiken, da sie im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses beantwortet werden müssen und die zutreffende Durchführung des Gewinnabführungsvertrags eine der Voraussetzungen für die Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft bildet.

Die BStBK hat sich bereits mit Schreiben vom 12. April 2011 an das BMF und das BMJ gewendet und um eine zeitnahe Klärung gebeten. Für bereits erstellte Abschlüsse sind dabei auch Übergangsregelungen erforderlich, da eine nachträgliche Änderung regelmäßig sehr aufwendig oder – bei börsennotierten Gesellschaften – faktisch ausgeschlossen ist. Aufgrund der massiven Folgen eines unzureichend durchgeführten Gewinnabführungsvertrages sollte die Finanzverwaltung u. E. bis zur Veröffentlichung ihrer Rechtsauffassung die handelsrechtlich bestehenden Alternativen ausdrücklich anerkennen und später nicht rückwirkend beanstanden.

Zu den gesetzlichen Änderungen im Einzelnen:

Zu Nr. 2 Buchst. a), Doppelbuchst. aa), Dreifachbuchst. aaa): Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs (§ 14 Abs. 1 Satz 1)

Mit der vorgesehenen Änderung wird die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für Organgesellschaften mit Satzungssitz innerhalb von EU oder EWR gesetzlich nachvollzogen. Künftig müssen solche Organgesellschaften nur noch ihren Ort der Geschäftsleitung, nicht mehr aber ihren statutarischen Sitz im Inland haben.

Mit der Neuregelung wird das von der Kommission diesbezüglich eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren beendet. Wir bitten hier jedoch um Prüfung, ob die gesetzliche Änderung an dieser Stelle richtig angesiedelt ist.

Paragraf 14 Abs. 1 Satz 1 KStG regelt nach seinem Wortlaut die körperschaftsteuerliche Organschaft nur für Organgesellschaften in der Rechtsform der Europäischen Gesellschaft (SE), der Aktiengesellschaft oder der Kommanditgesellschaft auf Aktien. Diese Gesellschaftsformen können aber ihren statutarischen Sitz nicht ohne Verlust der Rechtspersönlichkeit in das Ausland (AG oder KGaA) bzw. diesen nicht in einen anderen als den Staat ihres Verwaltungssitzes (Art. 7 der SE-Verordnung) verlegen. Eine im EU/EWR-Ausland gegründete Kapitalgesellschaft könnte zwar ihren Verwaltungssitz ins Inland verlegen, sie würde aber auch dann keine der in § 14 Abs.1 Satz 1 KStG abschließend aufgeführten Rechtsformen aufweisen. Für die Neuregelung in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG in der vorgesehenen Form gäbe es daher keinen Anwendungsbereich.

Paragraf 17 Satz 1 KStG ordnet eine entsprechende Anwendung der §§ 14 ff. KStG für andere als die dort genannten Kapitalgesellschaften an. Sachlich dürften mit der AG und der KGaA vergleichbare Rechtstypen mit statutarischem Sitz im Ausland ebenso wie z. B. die GmbH und mit dieser vergleichbare Rechtsträger mit statutarischem Sitz im Ausland in den Anwendungsbereich des § 17 KStG fallen. Bei Verfolgung des bisherigen Regelungsziels müsste unseres Erachtens deshalb die Voraussetzung des statutarischen Sitzes im Inland ausschließlich in § 17 Satz 1 KStG aufgehoben werden, während sie in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG unangetastet bleiben müsste.

Darüber hinaus sollte die Aufhebung des doppelten Inlandsbezugs auch nicht nur in eine Richtung wirksam werden. Auch deutsche Gesellschaften können seit dem MoMiG den Ort ihrer Geschäftsleitung ins Ausland verlegen, ohne dass dies zu einem Verlust ihrer Rechtspersönlichkeit führt. Auch nach der vorgesehenen Änderung könnten solche Gesellschaften jedoch, trotz vorliegender unbeschränkter Steuerpflicht, keine Organgesellschaft werden. Dafür besteht u. E. kein Grund. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass es allein um die Verrechnung von im Inland erzielten Betriebsergebnissen der Organgesellschaft im Organkreis geht.

Indem eine AG oder GmbH mit der Verlegung ihres Verwaltungssitzes auch in einen EU/EWR-Mitgliedstaat ihre Eignung als Organgesellschaft verliert, beschränkt Deutschland ohne ersichtlichen Rechtfertigungsgrund die Niederlassungsfreiheit dieser Gesellschaften. Um dies zu vermeiden, regen wir an, es für eine Organgesellschaft ausreichen zu lassen, wenn sie ihren Sitz oder ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Macht sich der Gesetzgeber auch dieses Regelungsziel zu Eigen, bedürfte es einer entsprechenden Änderung sowohl in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG (zur Erfassung der AG) wie auch in § 17 Satz 1 KStG (zur Erfassung der GmbH).

Zu Nr. 2 Buchst. a), Doppelbuchst. aa), Dreifachbuchst. bbb): Organträger (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

1. Zum Regelungskonzept; Vorschlag eines neuen Satz 7

Mit der Neufassung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG sollen die Vorschriften der Organschaft an die Rechtsprechung des BFH vom 9. Februar 2011 (Az. I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, S. 106) zur Reichweite des Diskriminierungsverbotes auf die Vorschriften der Organschaft angepasst werden.

Nach dem nunmehr entworfenen Regelungskonzept wird in Sätzen 1 und 2 bei dem Organträger nicht mehr auf den Sitz oder Ort der Geschäftsleitung und damit nicht mehr auf ein anässigkeitsbegründendes Merkmal i. S. d. Art. 4 OECD-Musterabkommen abgestellt, um die Möglichkeit einer Berufung auf das Gesellschafterdiskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 5 OECD-Musterabkommen von vornherein wirksam auszuschließen.

Mit den Sätzen 3 bis 5 und 7 soll darüber hinaus sichergestellt werden, dass das einem Organträger zugerechnete Einkommen nicht durch Anwendung eines Doppelbesteuerungsaufkommens auf Ebene des Organträgers (bzw. bei einer Personengesellschaft als Organträger auf Ebene der Gesellschafter) der Besteuerung im Inland entzogen werden kann. Im Wesentlichen wird gefordert, dass

- die die finanzielle Eingliederung vermittelnde Beteiligung einer inländischen Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO des Organträgers zuzuordnen ist (Satz 3 bis 5) und
- die der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach innerstaatlichem Steuerrecht als auch nach einem anzuwendenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der inländischen Besteuerung unterliegen (Satz 7).

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, ist eine Organschaft nicht anzuerkennen.

Nach unserer Auffassung ist zweifelhaft, ob es einer solchen Absicherung überhaupt bedarf. Denn das Einkommen der Organgesellschaft wird dem Organträger nach ständiger Rechtsprechung als fremdes Einkommen zur Besteuerung zugerechnet; eigene Einkünfte, für welche ein beim Organträger anwendbares DBA die Besteuerungsrechte regeln könnte, erzielt der Organträger aus der Einkommenszurechnung nicht (siehe Lüdicke, IStR 2011, S. 740, 741 ff.; Schnitger/Berliner, IStR 2011, S. 753, 756 ff.). Da diese These jüngst von Vertretern des BFH in Frage gestellt wurde (siehe Gosch, IWB 19/2012, S. 694), ist dem Gesetzgeber ein Regelungsbedürfnis allerdings zuzugestehen.

Hierbei muss aber zugleich vermieden werden, dass für ggf. schon seit Jahren bestehende und allseits anerkannte Organschaften (zu inländischen Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern oder inländischen Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen) durch den Sicherungsmechanismus Rechtsunsicherheit hinsichtlich ihres Bestehens erst geschaffen wird.

Insbesondere hinsichtlich der Frage, unter welchen Umständen eine Beteiligung einer Betriebsstätte zugeordnet werden kann, besteht in der Praxis ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit. Beispielhaft sei hier auf die von der Finanzverwaltung vertretene These der Zentralfunktion des Stammhauses (BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BStBl. I 1999, S. 1076, Tz. 2.4) verwiesen, welche schon bislang von der überwiegenden Literaturmeinung abgelehnt wird und zudem mit dem im Rahmen des JStG 2013 in § 1 Abs. 5 AStG implementierten Authorised OECD Approach in Konflikt treten dürfte.

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 mit seinem Sitzstaat besteht. Zum anderen wird verhindert, dass beschränkt Steuerpflichtige mittels einer Organschaft das im Inland zu besteuernde Einkommen der Organgesellschaft der deutschen Besteuerung entziehen.

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 Gewinnabführungsvertrags 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."

Inwieweit eine Mitwirkung der ausländischen Gesellschafter einer inländischen Personengesellschaft als Organträger bei der Stellung des Antrags gesetzlich gefordert werden sollte, wäre ergänzend zu überlegen.

2. Zu den einzelnen Sätzen für den Fall des Festhaltens am bisher vorgesehenen Regelungskonzept

Sofern unserem Vorschlag unter 1. nicht gefolgt wird, ist zu den einzelnen Sätzen Folgendes anzumerken. Mit Umsetzung des unter 1. vorgeschlagenen Wortlauts würden sich die nachfolgend aufgezeigten Klarstellungsbedarfe erledigen:

a) Zu Satz 4: Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte

Nach Satz 4 muss die Beteiligung an der Organgesellschaft oder an einer vermittelnden Gesellschaft ununterbrochen während der gesamten Dauer der Organschaft einer inländischen Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO des Organträgers zuzuordnen sein.

Diese Anforderung wird in der Begründung zum Gesetzentwurf nicht näher erläutert. Weder die Reichweite noch eine Begründung für dieses Kriterium sind ohne Weiteres ersichtlich. Tritt die Anforderung als drittes Kriterium neben die finanzielle Eingliederung und die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags über fünf Jahre? Was sind die Rechtsfolgen, wenn die Zuordnung beendet wird?

Beispiel:

Ein Organträger veräußert die Beteiligung an der Organgesellschaft im Laufe des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, bei dem es sich vorbehaltlich der Veräußerung um das 10. Jahr der Organschaft handeln würde; der Gewinnabführungsvertrag wird unterjährig gekündigt.

Nach geltendem Recht ist für das laufende Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft die Organschaft zu versagen: Die finanzielle Eingliederung ist in dem Wirtschaftsjahr der Veräußerung nicht gegeben; die unterjährige Kündigung wirkt steuerlich auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahres zurück (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG). Die Organschaftsjahre 1 bis 9 bleiben von der Veräußerung hingegen unberührt; dies selbst dann, wenn der Beendigung des Vertrags kein steuerlich anerkannter wichtiger Grund zugrunde läge, denn die gesetzlich geforderte Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren ist bereits um Jahre überschritten.

Da die Beteiligung an der Organgesellschaft infolge der Veräußerung im Jahr 10 keiner (inländischen) Betriebsstätte des Organträgers mehr zuzuordnen ist, würde sich die Frage nach der Rechtsfolge des Satzes 4 stellen. Für eine Versagung der gesamten Organschaft, d. h. rückwirkend bereits ab dem Jahr 1, bestünde keinerlei Veranlassung. Dies würde u. E. eine überschießende Wirkung der Neuregelung darstellen. Bereits nach geltendem Recht wäre die Organschaft aber nur für die Jahre 1 bis 9 anzuerkennen. Während dieser Zeit – der gesamten Dauer der Organschaft – wäre die ununterbrochene Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO des Organträgers gegeben bzw. nicht durch die spätere Veräußerung tangiert.

Ob die genannte Anforderung tatsächlich erforderlich ist, sollte vor diesem Hintergrund noch einmal kritisch überprüft werden. Da das Zuordnungserfordernis diejenige Beteiligung des Organträgers betrifft, auf der die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft beruht, sollte das zeitliche Erfordernis für die Zuordnung zur Betriebsstätte an das zeitliche Erfordernis für die finanzielle Eingliederung angepasst werden und die Zuordnung damit nur für die Dauer des gesamten Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft gefordert werden.

b) Zu Satz 6: Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft

Nach dem neuen Satz 6 soll das Einkommen der Organgesellschaft der inländischen Betriebsstätte des Organträgers zugerechnet werden; dies soll nach der Gesetzesbegründung der bisherigen Rechtsfolge des § 18 Satz 1 KStG entsprechen. Um diese Rechtsfolge abzusichern, regen wir an, auch den Wortlaut der bisherigen Regelung des § 18 Satz 1 KStG in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu übernehmen. Demnach wäre das Einkommen der Organgesellschaft den Einkünften des Organträgers aus der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen.

c) Zu Satz 7: Sicherstellung der Besteuerung

Eine inländische Betriebsstätte soll nach Satz 7 nur vorliegen, wenn die ihr zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach inländischem Steuerrecht wie auch nach dem Doppelbesteuerungsabkommen der inländischen Besteuerung unterliegen. Durch diese Regelung soll die Gefahr einer Nichtbesteuerung aufgrund der teils erheblichen Unterschiede zwischen dem innerstaatlichen und dem ggf. anzuwendenden abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff vermieden werden.

Hierbei handelt es sich um ein zusätzliches Erfordernis (Tatbestandsvoraussetzung) an die Betriebsstätte des Organträgers. Wir regen deshalb an, dies auch innerhalb des Regelungswortlauts deutlicher zu machen und Satz 7 vor den derzeit vorgesehenen Satz 6 zu setzen, welcher keine Tatbestandsvoraussetzung für die Organshaft, sondern eine Präzisierung der Rechtsfolgen der Organshaft enthält.

Satz 7 stellt auf die Einkünfte der Betriebsstätte ab und verlangt, dass sie der inländischen Besteuerung unterliegen. Die Einkünfte setzen sich aus verschiedenen Einkunftsquellen zusammen. Wenn die Betriebsstätte etwa eine Investitionszulage erhält, gehört diese nach dem Investitionszulagengesetz nicht zu den Einkünften i. S. d. EStG und damit nach § 8 Abs. 1 KStG auch nicht zum körperschaftsteuerpflichtigen Einkommen; dieser Betrag bleibt steuerfrei. Bezieht sie Dividenden, werden diese durch § 8b Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Steuerfrei bleiben auch aus dem Ausland bezogene Dividenden, die dem abkommensrechtlichen Schachtelprivileg unterliegen.

Alle diese Fälle sind nicht selten. Es kann nicht die Intention des Gesetzgebers sein, eine Organschaft immer dann nicht zuzulassen, wenn einzelne, häufig nur geringfügige, Bestandteile ihrer Einkünfte aufgrund der Steuergesetze steuerfrei gestellt werden. Es muss u. E. vielmehr ausreichen, dass die Betriebsstätte an sich in Deutschland besteuert werden kann. Dies sollte durch Anpassung des Wortlauts des Gesetzentwurfs klargestellt werden.

Zu Nr. 2 Buchst. a), Doppelbuchst. aa), Dreifachbuchst. ccc): Durchführung des Gewinnabführungsvertrags (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

Als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer Organschaft fordert das Gesetz, dass ein abgeschlossener Gewinnabführungsvertrag auch während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden muss. In der Vergangenheit ergaben sich häufig Probleme, wenn sich z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung herausstellte, dass der Gewinn oder Verlust nicht zutreffend ermittelt und somit auch nicht der objektiv richtige Gewinn abgeführt bzw. der Verlust übernommen worden war.

Die vorgesehene Gesetzesänderung knüpft hier an und will die Auswirkungen von fehlerhaften Bilanzansätzen auf die Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags abmildern. Wir begrüßen diese Zielrichtung ausdrücklich. Eine gesetzliche Änderung an dieser Stelle bedeutet für die Unternehmen eine signifikante Erhöhung der Rechtssicherheit. Um diese sicherzustellen, regen wir zur Vermeidung von neuen Zweifelsfragen jedoch einige ergänzende Klarstellungen an.

a) Zu Satz 4: Von der Regelung erfasste Fehler

Während im Gesetzestext ist allgemein von „fehlerhaften Bilanzansätzen“ die Rede ist, soll nach der Gesetzesbegründung zwischen wesentlichen und unwesentlichen Bilanzierungsfehlern zu differenzieren sein und sich die Neuregelung nur auf letztere beziehen. Ein derart eingeschränkter Anwendungsbereich der Neuregelung würde die Rechtssicherheit bezüglich des Bestehens der Organschaft nur in begrenztem Umfang erhöhen. Dies nicht nur, weil bereits die Frage, ob ein Fehler wesentlich oder unwesentlich ist, neues Streitpotenzial generieren würde.

Schon bisher war bei prüferisch als unwesentlich eingestuften Fehlern der Abschluss nicht falsch, und es ergaben sich nach herrschender Meinung somit auch keine Auswirkungen auf die Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags. Sollte sich die Änderung daher auf Fälle unwesentlicher Bilanzierungsfehler beschränken, läge hierin eine Verschärfung. Ein Vereinfachungseffekt wäre allenfalls in solchen Fällen gegeben, in denen die Betriebsprüfung von dieser Auffassung abweicht. Ein nicht unbedeutender Teil der Streitigkeiten, nämlich solche in Bezug auf wesentliche Fehler, würde jedoch verbleiben.

Wir begrüßen ausdrücklich, dass die Neuregelung – zumindest nach der Gesetzesbegründung – auch die in der Praxis immer wieder vorkommenden Fälle erfassen soll, in denen die Organgesellschaft unter Verstoß gegen § 301 Satz 1 AktG einen Jahresüberschuss ohne vorherigen Ausgleich vorvertraglicher Verluste abführt. Wir regen jedoch an, dies im Wortlaut der Regelung abzusichern, da es zweifelhaft erscheint, ob ein Verstoß gegen § 301 Satz 1 AktG – wie in der Gesetzesbegründung angedeutet – tatsächlich unter den Begriff „fehlerhafter Bilanzansatz“ gefasst werden kann. Denn üblicherweise sind hierunter nur Ansatz- oder Bewertungsfehler zu verstehen. Darüber hinaus sind die möglichen Verstöße gegen § 301 Satz 1 AktG nicht auf den „vergessenen“ Verlustausgleich beschränkt (vgl. zu der dort enthaltenen Abführungssperre unsere Vorbemerkung), so dass eine Berichtigungsmöglichkeit auch nicht nur auf diesen Verstoß beschränkt werden sollte.

In diesem Zusammenhang muss u. E. auch eine Anpassung von § 17 Satz 2 Nr. 1 KStG erwogen werden. Der Gesetzeswortlaut setzt hier für die Anwendung der §§ 14 bis 16 KStG auf andere Kapitalgesellschaften als AG, KGaA und SE – und damit vor allem auf GmbH – voraus, dass die Gewinnabführung den Höchstbetrag nach § 301 AktG nicht überschreitet. Verstößt also z. B. eine GmbH gegen § 301 AktG, kommen §§ 14 bis 16 KStG nicht zur Anwendung. Dann kann aber gesetzestechnisch für die von § 17 KStG erfassten Rechtsformen auch § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG nicht gelten, der ggf. einen Verstoß gegen § 301 AktG unter bestimmten Bedingungen als unschädlich für die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags erklärt.

- b) Zu Satz 4: Korrektur in dem auf das Bekanntwerden des Fehlers folgenden Jahresabschluss i. V. m. Nr. 5 Buchst. b) Anwendungsregelung (§ 34 Abs. 9 Nr. 7 (neu))

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c) soll der Gewinnabführungsvertrag bei Vorliegen fehlerhafter Bilanzansätze nur dann als auch durchgeführt gelten, wenn der Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt des Bekanntwerdens des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss von Organgesellschaft und Organträger korrigiert und das Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird.

Eine solche Korrekturmöglichkeit ist sehr zu begrüßen; die BStBK unterstützt dieses Ziel nachdrücklich. Um diese Intention aber wirksam umzusetzen, halten wir eine Anpassung des Gesetzestextes hier für unabdingbar.

Bei pflichtgeprüften Unternehmen ist es allgemein üblich, dass der Wirtschaftsprüfer vor Erteilung des Testats dem Unternehmen eine Liste mit festgestellten, aber als unwesentlich eingeschätzten Fehlern zuleitet. Diese Liste wird zu den Abschlussunterlagen genommen. Die Fehler werden aber nicht in der Buchhaltung berichtet. Anschließend wird der Jahresabschluss festgestellt und das Testat erteilt.

Mit dem Erhalt der Liste sind dem Unternehmen allerdings die Fehler bei der Erstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden (Satz 4 Buchst. b). Nach Satz 4 Buchst. c) müsste es bei diesem Verständnis die Fehler umgehend noch im laufenden Abschluss berichtigen.

Im Ergebnis würde die Gesetzesänderung damit nicht eine nachträgliche Korrekturmöglichkeit für vergangene Abschlüsse eröffnen, sondern die Anforderungen an die laufende Abschlusserstellung würden deutlich erhöht.

In den Fällen, in denen sich die Fehlerhaftigkeit von Bilanzansätzen im Rahmen einer Betriebsprüfung herausstellt, ist von erheblicher Bedeutung, wann ein Fehler als bekannt geworden gilt. Es darf u. E. nicht dazu kommen, dass bei jedem von der Betriebsprüfung behaupteten Fehler eine zeitnahe Korrektur der Handelsbilanz vor Anerkennung des Fehlers durch das Unternehmen vorsorglich vorgenommen werden muss, um die Organschaft zu retten.

Wir regen daher an, gesetzlich festzulegen, wann ein Fehler als bekannt geworden gilt und hierbei z. B. auf den Zeitpunkt des Anerkennnisses des Fehlers durch den Steuerpflichtigen abzustellen.

Nach § 34 Abs. 9 Nr. 7 soll die Regelung in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen angewendet werden. Hierbei bedarf es u. E. einer Übergangsregelung für Fälle, in denen der Fehler bereits in der Vergangenheit bekannt geworden ist, eine Korrektur des Fehlers aber nicht erfolgt ist, etwa weil der Fehler wegen Unwesentlichkeit für unschädlich mit Blick auf die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags gehalten wurde. Soll auch für diese Fehler eine Korrekturpflicht eingeführt werden, bedarf es einer ausreichenden Übergangszeit.

c) Zu Satz 5: Vorliegen eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks

Der neue Satz 5 in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 verweist auf den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk nach § 322 Abs. 3 HGB. Betroffen sind von dieser Vorschrift nur prüfungspflichtige Unternehmen. Gerade im mittelständischen Bereich gibt es jedoch viele Unternehmen, die als kleine Kapitalgesellschaften i. S. d. § 267 Abs. 1 HGB nicht unter die Prüfungspflicht fallen, sich aber freiwillig prüfen lassen.

Wird in diesen Fällen ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk gegeben, kann u. E. nichts anderes gelten als bei Pflichtprüfungen. Wir regen eine entsprechende Klarstellung an.

Zu Nr. 2 Buchst. a), Doppelbuchst. aa), Dreifachbuchst. ddd): Negative Einkünfte (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)

Geändert werden soll auch § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 KStG. Die bisherige, seit dem Veranlagungszeitraum 2001 geltende Fassung lässt negatives Einkommen des Organträgers unberücksichtigt, soweit es in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wird. Nach der seinerzeitigen Gesetzesbegründung sah man diese Einschränkung als erforderlich an, nachdem der Organträger nur noch seine Geschäftsleitung, nicht mehr aber seinen Sitz im Inland haben musste und die Organschaft damit für doppelansässige Organträger geöffnet worden war.

Eine Beschränkung der Anwendung auf doppelansässige Gesellschaften lässt sich jedoch dem Gesetzestext selbst nicht entnehmen.

Die Regelung hat zahlreiche Zweifelsfragen aufgeworfen und zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit bei den Steuerpflichtigen geführt. Sie wird als „sowohl nach Regelungsgrund als auch nach Tatbestand und Rechtsfolge weitgehend unverständlich“ bezeichnet (Frotscher in Frotscher/Maas, Kommentar zum KStG, § 14, Rz. 478). Auch 11 Jahre nach seiner Einführung hat § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG noch keinen Eingang in das Einkommensermittlungsschema der Körperschaftsteuer-Richtlinien gefunden; es gibt weder eine (veröffentlichte) Meinung der Finanzverwaltung noch ein Feld in den Körperschaftsteuerformularen, in welches der Steuerpflichtige das Ergebnis seiner eigenen Auslegung zumindest eintragen könnte.

Nunmehr soll § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG geändert und der Anwendungsbereich dieser Vorschrift noch deutlich ausgeweitet werden. Nach dem vorgeschlagenen Wortlaut der Vorschrift sollen negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt bleiben, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer andere Person berücksichtigt werden.

Aus wirtschaftspolitischen, steuersystematischen, verfassungs- wie auch unionsrechtlichen Gründen regen wir an, diese Vorschrift und insbesondere deren geplante Änderung vollständig neu zu überdenken.

a) Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht

Anlass für die Änderung der Vorschrift ist laut Begründung zum vorliegenden Gesetzentwurf die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für Organgesellschaften. Demnach sollen negative inländische Einkünfte auch einer doppelt ansässigen Organgesellschaft dann nicht im Inland zu berücksichtigen sein, wenn diese im Rahmen der Besteuerung im ausländischen Staat mit positiven Einkünften eines Gruppenträgers verrechnet werden können. Nach der aktuellen Entscheidung des EuGH vom 6. September 2012 in der Rechtssache C-18/11, Philips Electronics UK Ltd., liegt damit allerdings ein nicht zu rechtfertigender Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor.

Nationale Rechtsvorschriften dürfen danach die Möglichkeit der Übertragung von Verlusten, die eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Betriebsstätte einer gebietsfremden Gesellschaft erlitten hat, auf eine gebietsansässige Gesellschaft im Rahmen einer Gruppenbesteuerung nicht von der Voraussetzung abhängig machen, dass die Verluste nicht für die Zwecke einer ausländischen Steuer verwendet werden können, obwohl für die Übertragung von Verlusten, die eine gebietsansässige Gesellschaft in diesem Mitgliedstaat erlitten hat, keine entsprechende Voraussetzung gilt. Insbesondere 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.

Die Grundsätze dieser EuGH-Entscheidung stellen also bereits das Regelungsziel des geltenden § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG in Frage, sofern Gesellschaften aus dem EU/EWR-Raum betroffen sind. Das Unionsrecht erfordert damit eine Einschränkung der bisherigen Regelung und steht einer Ausweitung ihres Anwendungsbereichs auf doppelansässige Organgesellschaften, die stets nur aus dem EU/EWR-Raum stammen könnten, entgegen.

b) Überschießender Gesetzeswortlaut

Anders als von der Gesetzesbegründung nahegelegt, beschränkt sich der Anwendungsbereich der geplanten Regelung nach ihrem Regelungswortlaut nicht auf doppelansässige Organträger und Organgesellschaften. Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland und damit alle Organträger und Organgesellschaften sind gleichermaßen erfasst.

Ebenso lässt sich dem Wortlaut keine Beschränkung auf solche Fälle entnehmen, in denen negative Einkünfte von Organträger oder Organgesellschaft durch Einbeziehung in eine ausländische Gruppenbesteuerung nochmals berücksichtigt werden. Nach dem eindeutigen Wortlaut reicht eine Berücksichtigung im Rahmen einer Besteuerung im Ausland aus, wobei es sich alternativ um eine Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person handeln kann.

Beispiel 1:

Die D-AG mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland erzielt in einer ausländischen Betriebsstätte, die nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen 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.

Im Ergebnis werden damit Verluste im Inland gar nicht, Gewinne aber doppelt steuerlich erfasst.

c) Unvereinbarkeit mit Verfassungsrecht

In ihrem Anwendungsbereich verstößt die geplante Regelung gegen das Gleichbehandlungsgebot. Die aufgezeigten in- und ausländischen Verluste sind bei Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland und auch bei doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften berücksichtigungsfähig. Allein der Umstand, dass diese als Organträger oder Organgesellschaft in eine Organschaft eintreten, würde zu einer Nichtberücksichtigung der Verluste führen. Gleiches gilt für die Berücksichtigung inländischer Verluste bei einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland. Nur wenn sie Organträger ist, wird die Berücksichtigung ausgeschlossen. Eine Rechtfertigung für die Organschaft als alleinigen Differenzierungsgrund ist nicht ersichtlich.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist der vollständige Ausschluss der Verlustverrechnung ohne sachlichen Grund mit Art. 3 GG nicht vereinbar (Az. 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, S. 88 ff.). Genau dies ist aber die Rechtsfolge der geplanten wie auch bereits der jetzigen Regelung, die selbst eine eingeschränkte Verrechnung mit künftigen Gewinnen aus derselben Einkunftsquelle nicht zulässt. Insbesondere für die Nichtberücksichtigung inländischer Verluste am Ort ihrer Entstehung ist ein sachlicher Rechtfertigungsgrund nicht ersichtlich.

d) Verfassungswidrige Rückwirkung

Paragraf 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG-E sieht eine Anwendung der Neuregelung in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen vor. Soweit Veranlagungszeiträume vor 2012 davon erfasst würden, läge unzweifelhaft eine „echte“ und mithin verfassungswidrige Rückwirkung vor. Aufgrund der Tragweite der vorgesehenen Regelung kann diese Rückwirkung auch nicht durch die rückwirkend erfolgende Beseitigung des doppelten Inlandsbezugs für Organgesellschaften gerechtfertigt werden.

e) Fazit

Derart massive Eingriffe in die Organschaftsbesteuerung wie oben dargestellt sollten nicht kurz vor Jahresende und mit Rückwirkung vorgenommen werden. Dies liefe dem mit dem Gesetzentwurf verfolgten Ziel einer Erhöhung von Rechtssicherheit zuwider.

Die vorgesehenen Änderungen brechen mit fundamentalen Grundsätzen der internationalen Besteuerung. Sie würden auch international zu Verunsicherung und Irritation führen und u. E. dem Wirtschafts- und Steuerstandort Deutschland Schaden zufügen.

Zu Nr. 2 Buchst. b): Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 14 Abs. 5 (neu))

Zur Verbesserung der Rechtssicherheit wird ein neues Feststellungsverfahren eingeführt, in dem insbesondere das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt wird.

Wir begrüßen diesen Schritt. Dies gilt insbesondere dann, wenn diese Feststellung aufgrund der materiell-rechtlichen Systematik gleichzeitig auch die grundlegende Feststellung beinhaltet, dass eine steuerlich anzuerkennende Organschaft vorliegt, wie in der Begründung zum Gesetzentwurf ausgeführt wird.

Zu Nr. 3 Buchst. b): Regelung der Verlustübernahme (§ 17 Satz 2 Nr. 2) i. V. m. Nr. 5 Buchst. b: Anwendungsvorschrift (§ 34 Abs. 10b (neu))

a) Formulierung des § 17 Satz 2 Nr. 2

Die gesetzliche Neuregelung sieht vor, dass zur Anerkennung einer steuerlichen Organschaft der Gewinnabführungsvertrag einen ausdrücklichen dynamischen Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG zur Verlustübernahmeverpflichtung enthalten muss. Mit der gesetzlichen Vorgabe dieser Formulierung soll erreicht werden, dass ungenaue Formulierungen der Verlustübernahmevereinbarung künftig nicht mehr zum Scheitern der Organschaft führen können.

Die BStBK begrüßt ausdrücklich, dass die derzeit bestehende Rechtsunsicherheit beseitigt werden soll, die oftmals dazu geführt hat, dass formale Anforderungen unabhängig vom wirtschaftlichen Gehalt über das Schicksal einer steuerlichen Organschaft entschieden haben.

Ob es dazu einer expliziten gesetzlichen Regelung wie der hier vorgesehenen bedarf, ist allerdings zweifelhaft. Bei Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags i. S. d. § 291 Abs. 1 AktG mit einer AG, KGaA oder SE als beherrschter Gesellschaft wird dem herrschenden Unternehmen durch § 302 AktG qua Gesetz und unabdingbar die Verpflichtung zur Übernahme jeglicher sonst entstehender Verluste auferlegt. Nach der mittlerweile ständigen BGH-Rechtsprechung und der zivilrechtlichen Literatur ist heute aber allgemein anerkannt, dass § 302 AktG auch bei einer abhängigen GmbH ohne Weiteres, d. h., ohne ausdrückliche Vereinbarung, anzuwenden ist, wenn diese einen Ergebnisabführungsvertrag abschließt.

Zwar hat der BFH unter Verweis auf § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG weiterhin an dem Erfordernis der ausdrücklichen Vereinbarung festgehalten. Es würde u. E. aber ausreichen, den Formulierungsvorschlag des Bundesrates aus seiner Stellungnahme zum Entwurf des JStG 2010 (Drucksache 318/10 (Beschluss)) aufzugreifen. Paragraf 17 Satz 2 Nr. 2 würde dann lauten:

„2. eine Verpflichtung zur Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes besteht.“

Bei jedem Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags wäre von der unmittelbaren Geltung des § 302 AktG auszugehen, ohne dass es einer Erwähnung innerhalb des Vertrags überhaupt bedürfte. Der Vereinfachungseffekt wäre damit noch größer als bei der vorgeschlagenen Lösung, da hier auch keine Anpassung bestehender Verträge erforderlich würde.

- b) Formulierung des § 34 Abs. 10b (neu) und mögliche Auswirkung auf die Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags

Unabhängig davon, ob an der Formulierung im Gesetzentwurf festgehalten oder der Vorschlag des Bundesrates aufgegriffen wird, bedarf es einer Regelung für Altfälle. Für die im Gesetzentwurf vorgesehene Formulierung soll es nach der Regelung in § 34 Abs. 10b (neu) der Anerkennung der Organschaft nicht im Wege stehen, wenn vor dem Inkrafttreten des Gesetzes abgeschlossene Gewinnabführungsverträge ohne dynamischen Verweis auf § 302 AktG bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 an die neue Regelung angepasst werden, vorausgesetzt die Verlustübernahme ist tatsächlich erfolgt.

Hier sind folgende Fälle zu unterscheiden.

Fall 1

Die Organschaft besteht seit dem 1. Januar 2010. Die Formulierung der Verlustübernahmeverpflichtung ist nach bisheriger Rechtslage gültig (z. B. Verweis auf „die Vorschriften des § 302 AktG“, allerdings ohne den Zusatz „in seiner jeweils gültigen Fassung“). Der Gewinnabführungsvertrag

- a) besteht über das Jahr 2013 fort bzw.
b) wird steuerlich zulässig aus wichtigem Grund zum 31. Dezember 2013 beendet.

Ob in der Fallvariante a) eine Anpassung des Gewinnabführungsvertrags nach § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG-E erforderlich ist, kann bezweifelt werden. Zwar enthält der Gewinnabführungsvertrag keinen Verweis auf „§ 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung“, jedoch gibt es auch keinen Bedarf, den Gewinnabführungsvertrag zu „korrigieren“, wenn er bei Vertragsabschluss die Anforderungen des zu dieser Zeit geltenden § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG erfüllte, sich der in Bezug genommene § 302 AktG inhaltlich nicht geändert hat und § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG in der Fassung des Änderungsgesetzes nach § 34 Abs. 10b Satz 1 KStG nur auf nach Inkrafttreten des Gesetzes abgeschlossene oder geänderte Verträge erstreckt.

Ein solches Verständnis der Regelung würde dem Bedürfnis der Praxis entgegenkommen, nicht alle bestehenden Ergebnisabführungsverträge anpassen zu müssen. Im Sinne der Rechtssicherheit regen wir an, die Intention des Gesetzgebers an dieser Stelle zweifelsfrei klarzustellen, um neuem Streitpotenzial vorzubeugen.

In der Fallvariante b) ist u. E. eine Anpassung des Ergebnisabführungsvertrags an die neue Rechtslage keinesfalls erforderlich. Nur für Verträge, die über den Übergangszeitraum, d. h., über den 31. Dezember 2014 hinaus fortbestehen, ist ggf. eine Korrektur vorzunehmen. Es kann u. E. nicht gefordert werden, dass ein Vertrag, der nach dem Veranlagungszeitraum 2014 gar nicht mehr Grundlage einer Organschaft sein soll, zur Sicherstellung der Organschaft in davorliegenden Veranlagungszeiträumen noch angepasst wird.

Fall 2

Die Organschaft besteht seit dem 1. Januar 2008. Die Formulierung der Verlustübernahmeverpflichtung erfüllt die Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG in der geltenden Fassung nicht, etwa weil sie auf § 302 Abs. 4 KStG weder verweist noch diese Vorschrift textlich wiedergibt. Der Gewinnabführungsvertrag

a) besteht über das Jahr 2013 fort bzw.

b) wurde steuerlich zulässig aus wichtigem Grund zum 31. Dezember 2010 beendet.

Die Regelung des § 34 Abs. 10b ist u. E. so zu verstehen, dass in der Fallvariante a) bei einer Korrektur des Gewinnabführungsvertrags vor Ablauf des 31. Dezember 2014 eine „Amnestie“ für die Veranlagungszeiträume bis 2013 gilt und die Organschaft nicht erst ab Anpassung des Gewinnabführungsvertrags sondern rückwirkend bereits ab dem 1. Januar 2008 anerkannt wird.

Mit Blick auf das Gleichbehandlungsgebot kann u. E. dann aber in Fallvariante b) nichts anderes gelten, wenn eine Korrektur des Vertrages in tatsächlicher Hinsicht nicht mehr möglich ist.

Jedwede Anpassung des Gewinnabführungsvertrags – auch in Hinblick auf die Vorgaben des geplanten § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG-E – wirft dabei die Frage auf, ob diese zugleich die Vereinbarung einer neuen fünfjährigen Mindestlaufzeit i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG erforderlich macht, um die Organschaft weiterhin anerkennen zu können. Dies sollte aus unserer Sicht nicht der Fall sein, da es der Intention der Übergangsregelung zuwiderliefe. Um Auslegungsfragen zu vermeiden, regen wir an, diese Frage ausdrücklich im Gesetzeswortlaut zu regeln.