LATHAM & WATKINS

Nummer 1415 11. Oktober 2012

Client Alert

Latham & Watkins
Tax Department

Organschaft — Regierung plant wichtige Änderungen

„In der Vergangenheit wurde immer wieder gefordert, die Regelungen zur steuerlichen Organschaft zu reformieren. Während eine „große Lösung" noch nicht in Sicht ist, wurden am 25.9.2012 — in einem Gesetzesentwurf zur Vereinfachung des steuerlichen Reisekostenrechts — eine Reihe von Vereinfachungen und Erleichterungen vorgeschlagen. Damit sollen in der Praxis häufig bestehende Unsicherheiten hinsichtlich der steuerlichen Wirksamkeit der Organschaft ausgeräumt werden."

Die Regierung hat — neben weiteren Regelungen zur Vereinfachung des steuerlichen Reisekostenrechts — am 19. September 2012 eine Reihe von Änderungen zur ertragsteuerlichen Organschaft beschlossen. Der entsprechende Gesetzesentwurf vom 25. September 2012 (BT-Drs. 17/10774) sieht insbesondere folgende Neuregelungen des Organschaftsrechts vor:

- **Vereinfachung** der formalen Voraussetzungen zur wirksamen Vereinbarung des Gewinnabführungsvertrages hinsichtlich der **Verlustübernahme** bei Organträgern, die nicht in der Rechtsform der AG tätig sind, durch Einführung eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG (siehe hierzu 1.)
- **Erleichterung** der Voraussetzungen zur **tatsächlichen Durchführung** des Gewinnabführungsvertrages im Hinblick auf sich (im Nachhinein) als objektiv fehlerhaft herausstellende Bilanzansätze, die zu fehlerhaften Gewinnabführungen oder Verlustausgleichen geführt haben (siehe hierzu 2.)
- **Aufgabe** des bestehenden Erfordernisses des sog. **doppelten Inlandbezuges** (siehe hierzu 3.)
- Darüber hinaus enthält der Gesetzesentwurf eine Reihe weiterer Regelungen wie insbesondere
  (a) die Änderung des **Anknüpfungsmerkmals der Ansässigkeit des Organträgers** und die Einführung des Erfordernisses der **Zuordnung der Beteiligung** an der Organgesellschaft **zu einer inländischen, körperschaftsteuerpflichtigen Betriebsstätte** (siehe hierzu 4.), sowie
  (b) die Einführung eines **Feststellungsverfahrens** bezüglich **des den Organträgern zuzurechnenden Einkommens** (siehe hierzu 5.)

Handlungsbedarf lösen die geplanten Änderungen für bestehende ertragsteuerliche „Organschaften" aus, wenn die Organgesellschaft in der Rechtsform der GmbH geführt wird ***und*** der Gewinnabführungsvertrag hinsichtlich der Verlustübernahme noch keinen Verweis auf § 302 AktG vorsieht. In diesen Fällen ist der Gewinnabführungsvertrag mit einem **dynamischen Verweis** auf die Regelung des § 302 AktG zu versehen. Dies hat anlässlich der nächsten Änderung des Vertrages (nach Inkrafttreten des Gesetzes), spätestens aber bis zum 31. Dezember 2014 zu erfolgen. Neue Gewinnabführungsverträge sind ab Inkrafttreten des Gesetzes ebenfalls mit einem solchen dynamischen Verweis zu versehen.

Eine weitere der geplanten Änderungen ist hervorzuheben: Der Gesetzesentwurf verlangt, dass die **Beteiligung an der Organgesellschaft** (künftig) während der gesamten Dauer der Organschaft einer **inländischen Betriebsstätte** des Organträgers **zuzuordnen** sein muss. Unbeantwortet

Latham & Watkins ist weltweit als beschränkt haftende Partnerschaft (Limited Liability Partnership) nach dem Recht des Staates Delaware (USA) tätig, wobei die Niederlassungen in Großbritannien, Frankreich, Italien, Japan und Singapur als LLPs und die Niederlassung in Hongkong als Partnerschaft angeschlossen sind. Für unsere Praxis in Saudi-Arabien sind wir mit der Kanzlei Salman M. Al-Sudairi assoziiert. Da dieses Material teilweise Werbung für anwaltliche Leistungen im Sinne der New Yorker Standesregeln enthält, weisen wir hiermit ausdrücklich darauf hin, dass früher erzielte Beratungsergebnisse keinen entsprechenden Ausgang bei anderen durch uns betreuten Vorgängen garantieren. Die Ergebnisse anwaltlicher Beratungsleistungen sind von vielen Faktoren abhängig, die sich nach dem jeweiligen Einzelfall richten. Fragen über die durch uns gemäß den New Yorker Disziplinarvorschriften einzuhaltenden Verhaltensregeln beantwortet Ihnen gern unser Büro in New York: Latham & Watkins LLP, 885 Third Avenue, New York, NY 10022-4834, Telefon: +1.212.906.1200. © Copyright 2012 Latham & Watkins. Alle Rechte vorbehalten.

bleibt dagegen die Frage nach den Kriterien dieser steuerlichen Zuordnung. Diese spielt vor allem in den Fällen eine Rolle, in denen eine inländische (gewerblich tätige) Personengesellschaft mit einem oder mehreren ausländischen Gesellschaftern als Organträger fungieren soll. Es wäre wünschenswert, wenn der Gesetzgeber dem Rechtsanwender planbare Kriterien an die Hand geben würde, wie eine solche Zuordnung verlässlich gestaltet werden kann; mangels einer entsprechenden Klarstellung bzw. Regelung bleibt es dagegen bei der schwierigen Abgrenzungsfrage hinsichtlich der steuerlichen Zuordnung von Beteiligungen zu einer Betriebsstätte.

Der Gesetzesentwurf soll am 22. Oktober im Finanzausschuss im Rahmen einer öffentlichen Anhörung erörtert werden und noch in 2012 verabschiedet werden. Die Änderungen zur Organschaft sollen grundsätzlich bereits für den Veranlagungszeitraum 2012 in Kraft treten. Im Einzelnen sind folgende Änderungen geplant:

1. Vereinfachung der formalen Anforderungen an die Verlustübernahme

Nach dem Gesetzesentwurf soll § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG dahingehend geändert werden, dass bei Organgesellschaften, auf die das AktG nicht unmittelbar anwendbar ist (insbesondere Gesellschaften mit beschränkter Haftung), die Verlustübernahme durch die Organträgerin durch einen dynamischen Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweiligen Fassung vereinbart werden muss. Damit sollen Unsicherheiten bei der Formulierung der Verlustübernahmeregelung, wie sie in der Vergangenheit des Öfteren aufgetreten sind, vermieden werden.

Der nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG-E notwendige dynamische Verweis auf § 302 AktG wird für alle Verträge gefordert, die nach dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes abgeschlossen oder geändert werden.

Für nach der Gesetzesänderung abgeschlossene Gewinnabführungsverträge stellt die Änderung eine willkommene und klare Regelung dar, die künftig Unsicherheiten über die Voraussetzungen der Verlustübernahme vermeidet.

Problematisch scheint jedoch die Übergangsregel, die in § 34 Absatz 10b KStG-E für Altverträge vorgesehen ist, die noch keine dynamische Verweisung auf § 302 AktG enthalten. Bei diesen soll für die Anerkennung der Organschaft erforderlich sein, dass die Regelung der Verlustübernahme bis zum Ende des Jahres 2014 angepasst wird. Zahlreiche Gewinnabführungsverträge, die teilweise seit Jahrzehnten unverändert in Kraft sind, werden von der Finanzverwaltung bisher auch ohne dynamische Verweisung auf § 302 AktG anerkannt. Diese Gewinnabführungsverträge nunmehr ohne Not zu ändern, würde bei den Unternehmen unnötige Kosten verursachen und neue Unsicherheit schaffen, z.B. ob die Änderung der Verlustübernahmeklausel im Wege einer einfachen Vertragsänderung möglich ist, oder ob die Vereinbarung einen Neuabschluss darstellt und eine neue fünfjährige Mindestlaufzeit erfordert. Es wäre wünschenswert, dass die Übergangsvorschrift zu § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG-E klarstellt, dass alle Gewinnabführungsverträge, die bisher steuerlich anerkannt wurden, auch weiterhin ohne Änderung unbefristet steuerlich wirksam bleiben.

2. Erleichterung der tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrages

Fehlerhafte Bilanzansätze, die sich auf die Höhe der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme auswirken, führen nach geltendem Recht zu einem Wegfall der Organschaft. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) bezieht sich die nach einem Gewinnabführungsvertrag ergebende Verpflichtung zur Gewinnabführung bzw. zur Verlustübernahme auf das sich bei objektiv

ordnungsgemäßer Bilanzierung ergebende Ergebnis. Dementsprechend führen Fehler in der Bilanzierung, die sich auf das abzuführende Ergebnis bzw. auf die Verlustübernahme auswirken, regelmäßig dazu, dass — objektiv betrachtet — der Gewinnabführungsvertrag nicht tatsächlich durchgeführt wird.

Diese strenge Auslegung des Merkmals der „tatsächlichen Durchführung" kann in der Praxis zu großen Unsicherheiten hinsichtlich des Bestands der Organschaft sowie bei „kleineren" Bilanzierungsfehlern zu sachlich nur schwer zu rechtfertigenden Auswirkungen führen. Der Gesetzesentwurf sieht für fehlerhafte Bilanzansätze daher eine begrüßenswerte Erleichterung vor: Sofern der Fehler im jeweiligen handelsrechtlichen Jahresabschluss auch unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht hätte erkannt werden können, fingiert § 14 Nr. 3 Satz 4 KStG-E eine tatsächliche Durchführung des Vertrages. Voraussetzung ist hierfür zusätzlich, dass (a) der betreffende Jahresabschluss wirksam festgestellt wurde und (b) der Fehler nach dessen Bekanntwerden korrigiert und das richtige Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird.

Die als Maßstab für die Erkennbarkeit der Fehlerhaftigkeit zugrunde gelegte „Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns" dürfte derjenigen des § 347 HGB entsprechen und mangels gesetzlicher Konkretisierung in der praktischen Anwendung Schwierigkeiten bereiten. Für die Praxis relevant wird daher die weitere Regelung des § 14 Nr. 3 Satz 5 KStG-E sein. Danach wird das Nicht-Erkennen-Können des Bilanzfehlers angenommen, wenn ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk iSd. § 322 Abs. 3 HGB oder die Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen vorliegen. Dagegen soll (nach der Begründung zum Gesetzesentwurf) die Bescheinigung über eine (bloße) prüferische Durchsicht in der Regel als Nachweis nicht geeignet sein.

Die Erleichterungen bei der tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrages sollen rückwirkend auf alle noch nicht bestandskräftig veranlagten Fälle angewendet werden.

3. Aufgabe des doppelten Inlandsbezuges für Organgesellschaften

Bislang konnte Organgesellschaft nur eine Kapitalgesellschaft sein, die sowohl den Ort ihrer Geschäftsleitung als auch ihren Sitz im Inland hatte (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 17 KStG — sog. doppelter Inlandsbezug). Das Erfordernis des doppelten Inlandsbezuges hat die Europäische Kommission in einem Vertragsverletzungsverfahren (Nr. 2008/4909) aufgegriffen. Nach Ansicht der Europäischen Kommission verstößt der doppelte Inlandsbezug gegen die Niederlassungsfreiheit, da den im EU/EWR-Ausland gegründeten Kapitalgesellschaften die Möglichkeit der Bildung einer ertragsteuerlichen Organschaft verwehrt sei. Vor dem Hintergrund des laufenden Vertragsverletzungsverfahrens hatte die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 28. März 2011) die ertragsteuerlichen Wirkungen der Organschaft — über den Wortlaut der § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 17 KStG hinaus — auf im EU/EWR-Ausland gegründete Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland ausgedehnt. Sofern die weiteren Voraussetzungen für die Organschaft erfüllt waren (§§ 14 ff. KStG), wurde die Zurechnung des — auf im Inland steuerpflichtigen (positiven und negativen) Einkünften beruhenden — Einkommens der Organgesellschaft zugelassen.

Mit der geplanten Gesetzesänderung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG-E, § 17 KStG-E) soll nun das Erfordernis des doppelten Inlandsbezuges entfallen und die daran festgemachten europarechtlichen Bedenken beseitigt werden. Künftig können auch im EU/EWR-Ausland gegründete Kapitalgesellschaften taugliche Organgesellschaften sein, sofern sie den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland haben.

Die Änderung soll rückwirkend auf alle noch nicht bestandskräftig veranlagten Fälle angewendet werden (§ 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG-E).

4. Geänderte Anforderungen an die Ansässigkeit des Organträgers und die Zuordnung der Beteiligung

Organträger kann nach derzeitigem Recht eine Kapitalgesellschaft nur dann sein, wenn diese Gesellschaft den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland hat. Nach Ansicht des BFH verstößt das Erfordernis der Ansässigkeit des Organträgers im Inland gegen das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot (BFH-Urteil vom 9. Februar 2011, I R 54, 55/10 zur gewerbesteuerlichen Organschaft mit einem in Großbritannien ansässigen Organträger; siehe auch Latham & Watkins TaxInfo No. 14, Februar 2012, S. 12). Die Finanzverwaltung hatte mit BMF-Schreiben vom 27. Dezember 2011 hierzu einen Nichtanwendungserlass veröffentlicht; danach sind die Grundsätze dieses BFH-Urteils nicht über den Einzelfall hinaus anzuwenden.

Als Reaktion auf diese BFH-Rechtsprechung sieht der Gesetzesentwurf nunmehr vor, dass künftig bei Kapitalgesellschaften als Organträger nicht mehr der Ort der Geschäftsleitung des Organträgers von Bedeutung sein soll. Vielmehr soll künftig darauf abgestellt werden, ob die Beteiligung an der Organgesellschaft während der gesamten Dauer der Organschaft einer inländischen Betriebsstätte (§ 12 AO) des Organträgers zuzurechnen ist (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 KStG-E). In den Fällen einer mittelbaren Beteiligung des Organträgers bzw. der Beteiligung an der Organgesellschaft über eine Personengesellschaft gilt Entsprechendes. Um gleichwohl das deutsche Besteuerungsrecht an den dem Organträger bzw. dessen inländischer Betriebsstätte zugerechneten Einkünften zu gewährleisten, ist nach dem Gesetzesentwurf erforderlich, dass die zugerechneten Einkünfte sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch nach einem ggf. anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen der Besteuerung im Inland unterliegen (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 7 KStG-E).

Neben der Frage, welche Auswirkungen das Erfordernis der Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte u.a. für bestehende Organschaften hat, ist nach dem Gesetzesentwurf in Ermangelung eigenständiger Regelungen unklar, welche Maßstäbe für die Zuordnung der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte gelten. Da der Wortlaut des Gesetzesentwurfs nicht als Zuordnungsfiktion zu verstehen ist, dürften u.E. die allgemeinen Zuordnungsgrundsätze des sog. Betriebsstättenerlasses (BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999 bzw. vom 25. August 2009) gelten. Danach sind Beteiligungen in der Regel dem Stammhaus zuzurechnen, wenn sie nicht der in der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit dienen. Dieses Abgrenzungskriterium bleibt jedoch in der praktischen Anwendung vage und mit entsprechender Rechtsunsicherheit verbunden. Vor dem Hintergrund der bestehenden Schwierigkeiten der Zuordnung von Wirtschaftsgütern wäre es wünschenswert, wenn der Gesetzesgeber für die praktisch wichtigen Organschaftsfälle klare Zuordnungskriterien normieren würde.

Die Änderung soll erstmals für den Veranlagungszeitraum 2012 anwendbar sein.

5. Feststellungsverfahren

Nach derzeit geltendem Recht ist die Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheids eines Organträgers aufgrund einer Änderung des Einkommens der Organgesellschaft nicht ohne weiteres möglich. Denn der BFH hat hierzu mehrfach entschieden, dass ein gegenüber der Organgesellschaft ergangener Steuerbescheid für den Organträger nicht bindend ist.

Nach § 14 Abs. 5 KStG-E sollen das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft, damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen (z.B. beim Organträger nach § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG ganz oder teilweise steuerfreie Einkunftsbestandteile) sowie beim Organträger anzurechnende und von der Organgesellschaft geleistete Steuern gesondert und einheitlich gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft festgestellt werden. Der Feststellungsbescheid ist als Grundlagenbescheid für die Körperschaftsteuerbescheide von Organträger und Organgesellschaft bindend und von dem für die Einkommensbesteuerung der Organgesellschaft zuständigen Finanzamt zu erlassen.

Laut der Gesetzesbegründung soll der Feststellungsbescheid im Interesse der Verfahrensökonomie, der Rechtssicherheit und einer gleichmäßigen Besteuerung die steuerrechtliche Bedeutung des Einkommens der Organgesellschaft mit Bindungswirkung regeln und zudem grundlegend feststellen, dass eine steuerlich anzuerkennende Organschaft vorliegt.

Ob damit tatsächlich die Zahl der Fälle, in denen die Organschaft in einer späteren Betriebsprüfung nicht anerkannt wird, vermindert werden kann, hängt u.E. entscheidend davon ab, wie intensiv das zuständige Finanzamt den Sachverhalt (einschließlich des Gewinnabführungsvertrages) bei erstmaligem Erlass des Feststellungsbescheids prüft. Falls (wie bisher wohl überwiegend der Fall) die Prüfung des Sachverhalts bis zur Durchführung der Betriebsprüfung aufgeschoben wird und der Feststellungsbescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung ergeht, ist für die Steuerpflichtigen unter dem Aspekt der Rechtssicherheit wenig gewonnen. Auch ist zu beachten, dass die Feststellung, es liege eine steuerlich anzuerkennende Organschaft vor, zwangsläufig nur eine Momentaufnahme darstellt: Nach dem Erlass des Feststellungsbescheids können Umstände eintreten (z.B. Beendigung des Gewinnabführungsvertrages vor Ablauf der fünfjährigen Mindestlaufzeit ohne wichtigen Grund oder Fehler bei der tatsächlichen Durchführung), aufgrund derer die Organschaft (später) nicht anerkannt wird.

Das neu eingeführte Feststellungsverfahren soll erstmals auf Feststellungszeiträume angewendet werden, die nach 2012 beginnen.

Möchten Sie mehr zu diesem Thema wissen? Die unten genannten Ansprechpartner oder Ihr üblicher Ansprechpartner stehen Ihnen bei Fragen gern zur Verfügung.

Dr. Anders Kraft
Lisa Sönnichsen

Dr. Tobias Klass
Dr. Henrik Lay
Dr. Philipp Lukas
Dr. Götz Tobias Wiese

Dr. Thomas Fox
Dr. Stefan Mayer
Dr. Felicitas Mayer-Theobald
Dr. Kai Prokopf
Andreas Scheidle
Stefan Süß

Frankfurt

Latham & Watkins LLP
Reuterweg 20
60323 Frankfurt am Main
Tel +49.69.6062.6000
Fax +49.69.6062.6700

Hamburg

Latham & Watkins LLP
Warburgstraße 50
20354 Hamburg
Tel +49.40.41.4030
Fax +49.40.4140.3130

München

Latham & Watkins LLP
Maximilianstraße 11
80539 München
Tel +49.89.2080.3.8000
Fax +49.89.2080.3.8080

Client Alert informiert über laufende Entwicklungen im Recht und gilt nicht als konkreter Rechtsrat. Möchten Sie mehr zu dem hierin dargestellten Thema wissen oder hierzu beraten werden? Ihr Ansprechpartner in unserem Hause steht Ihnen gern zur Verfügung. Weitere *Client Alerts* finden Sie auf unserer Website unter www.lw.com.

Zur bequemen Aktualisierung Ihrer Kontaktdaten oder Anpassung der Informationen, die Sie von uns erhalten möchten, besuchen Sie bitte die Seite http://events.lw.com/reaction/subscriptionpage.html.

Abu Dhabi
Barcelona
Boston
Brüssel
Chicago
Doha
Dubai
Frankfurt
Hamburg
Hongkong
Houston
London
Los Angeles
Madrid
Mailand
Moskau
München
New Jersey
New York
Orange County
Paris
Peking
Riad
Rom
San Diego
San Francisco
Shanghai
Silicon Valley
Singapur
Tokio
Washington, D.C.