

Luther News, 26. Oktober 2010

Steuerrecht

Aktuelles zur Organschaft

Die Europäische Kommission hat Deutschland kürzlich dazu aufgefordert, die Voraussetzungen für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft in EU-rechtskonformer Weise zu ändern. Weiterhin haben sich durch die Einführung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) diverse Rechtsunsicherheiten ergeben, die wir gerne zum Anlass nehmen möchten, auf aktuelle Themen rund um die Organschaft aufmerksam zu machen.

A. Auswirkungen des BilMoG auf die steuerliche Anerkennung der Organschaft

I. Ausschüttungsgesperrte Beträge

Die Änderungen der Bilanzierungsvorschriften durch das BilMoG (seit 29. Mai 2009 in Kraft getreten) wirken sich auch auf ertragsteuerliche Organschaftsverhältnisse aus. Künftig kann das Jahresergebnis Erträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, aus der Aufdeckung stiller Reserven bei der Bewertung von Vermögensgegenständen i.S.d. § 246 Abs. 2 S. 2 HGB oder aus der Aktivierung latenter Steuern enthalten. Solche Erträge sind jedoch durch den neu eingefügten Absatz 8 des § 268 Handelsgesetzbuch (HGB) ausschüttungsgesperrt. Gewinne dürfen daher nur insoweit ausgeschüttet werden, als nach der Ausschüttung frei verfügbare Rücklagen in einer Höhe übrig bleiben, die mindestens dem jeweils insgesamt aktivierten Betrag für die vorstehend genannten Sachverhalte abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entspricht.

Dieser ausschüttungsgesperrte Betrag wurde folgerichtig auch in § 301 Aktiengesetz (AktG), der den maximal von einer Organgesellschaft an ihren Organträger abführbaren Gewinn bestimmt, als Abführungsverbot berücksichtigt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung bleibt die steuerliche Anerken-

nung der Organschaft durch die o.g. Änderung grundsätzlich unberührt. Jedoch muss der neu geregelte Höchstbetrag der Gewinnabführung (§ 301 AktG) zwingend beachtet und eingehalten werden, unabhängig davon, ob gegebenenfalls abweichende vertragliche Vereinbarungen getroffen worden sind.

Hinsichtlich der Auswirkung dieser Änderung bei einer Verlustübernahme möchten wir Sie auf untenstehende Ausführungen unter B. III (Verlustausgleichspflicht des Organträgers trotz Jahresüberschuss?) verweisen.

II. Verweis auf die Höchstgrenze der Gewinnabführung (§ 301 AktG) im Ergebnisabführungsvertrag

Ergebnisabführungsverträge enthalten oftmals unterschiedliche Abreden über die Höhe des abzuführenden Gewinns und dessen Ermittlung. Steuerlich sind solche Abreden jedoch unbeachtlich und berühren nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht die steuerliche Organschaft. Für die Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft ist vielmehr ausschlaggebend, dass tatsächlich der Gewinn in der jeweils geltenden Fassung des § 301 AktG

ermittelt und an den Organträger abgeführt wird. Dies gilt auch für die Beachtung der vorstehend genannten Ausschüttungssperre im Rahmen der Gewinnabführung.

Enthalten bestehende Ergebnisabführungsverträge einen dynamischen Verweis auf die Höchstgrenze des § 301 AktG, ist also laut der vertraglichen Vereinbarung für die Ermittlung des Höchstbetrags der Gewinnabführung die jeweils geltende Fassung des § 301 AktG zugrunde zu legen, so ergibt sich kein Anpassungsbedarf.

Ergebnisabführungsverträge, die den Wortlaut des (alten) § 301 AktG bzw. eine anders lautende vertragliche Abrede enthalten, berühren nach Änderung des § 301 AktG durch das BilMoG die steuerliche Anerkennung der Organschaft dann nicht, sofern der tatsächlich an den Organträger abgeführte Gewinn entsprechend § 301 AktG i.d.F. des BilMoG, d.h. gegebenenfalls um den ausschüttungsgesperrten Betrag nach § 268 Abs. 8 HGB gemindert, ermittelt worden ist. Anderenfalls sind die Ergebnisabführungen zivilrechtlich unwirksam und können die tatsächliche Durchführung des Ergebnisabführungsvertrages gefährden.

Für Organgesellschaften in der Rechtsform der GmbH fordert das Körperschaftsteuergesetz (KStG) nur die tatsächliche Anwendung der Regelung zur Begrenzung der Gewinnabführung gem. § 301 AktG. Voraussetzung für eine wirksame Ergebnisabführung ist hiernach also, dass der in § 301 AktG genannte Höchstbetrag tatsächlich nicht überschritten wird. Eine diesbezügliche ausdrückliche vertragliche Vereinbarung ist für die Anerkennung einer Organschaft mit einer GmbH nicht vorausgesetzt (§ 17 S. 2 Nr. 1 KStG), so dass eine nicht dem aktuellen § 301 AktG entsprechende Formulierung die Anerkennung der Organschaft mit einer GmbH nicht gefährdet. Dies entspricht auch der Ansicht des Bundesfinanzministeriums gemäß BMF-Schreiben vom 14. Januar 2010 (IV C 2).

Die Änderung des Höchstbetrags der Gewinnabführung nach § 301 AktG durch das BilMoG macht insgesamt aus steuerlicher Sicht keine Änderung bereits bestehender EAV erforderlich.

Praxishinweis

Es empfehlen sich im Ergebnisabführungsvertrag grundsätzlich dynamische Verweise auf gesetzliche Vorschriften, um im Falle von Gesetzesänderungen Kollisionen von vornherein zu vermeiden. Für künftige Ergebnisabführungsverträge sollte daher ein dynamischer Verweis auf § 301 AktG aufgenommen werden. Im Falle einer Änderung eines bereits bestehenden EAV sollte gleichzeitig ein solcher dynamischer Verweis eingefügt werden.

III. Sonstige Auswirkungen des BilMoG auf die Gewinnabführung

Das im vorstehend genannten Abschnitt genannte BMF-Schreiben vom 14. Januar 2010 spricht neben dem Problem der Ausschüttungssperre auch die Änderung des § 249 HGB an. Hiernach ist die Bildung von Aufwandsrückstellungen nicht mehr zulässig. Sollte das Wahlrecht nach Artikel 67 Absatz 3 EG-HGB zur Beibehaltung der bereits gebildeten Aufwandsrückstellungen nicht ausgeübt werden, stellt gemäß Auffassung des BMF die Auflösung der Aufwandsrückstellung und die unmittelbare Einstellung der aufgelösten Beträge in eine Gewinnrücklage keinen Verstoß gegen die Organschaftsvoraussetzungen dar.

Praxishinweis

Neben den vorstehend ausdrücklich genannten Auswirkungen des BilMoG auf die Gewinnabführung können sich noch weitere Sondereffekte bei der Umstellung der Bilanzierung ergeben. Zu denken wäre hier insbesondere an den Fall, wenn die Umstellung auf die Regelungen des BilMoG zu steuerbilanziellen Korrekturposten führt und die Organschaft erst in einem Folgejahr abgeschlossen wird. Die Auflösung des Korrekturpostens kann dann zu vororganschaftlichen Mehr-/Minderabführungen im Organschaftszeitraum führen.

B. Verlustübernahmeverpflichtung des Organträgers (§ 302 AktG)

I. Anforderungen an die Formulierung einer Verlustübernahme gemäß § 302 AktG

Ist beabsichtigt, eine steuerliche Organschaft mit einer Organgesellschaft in der Rechtsform der GmbH zu begründen, setzt dies neben der oben erläuterten Gewinnabführungsverpflichtung auch voraus, dass zwischen Organträger und Organgesellschaft eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird (§ 17 S. 2 Nr. 2 KStG). In der Praxis wurde zwischen den Gesellschaften zur Erfüllung dieser Voraussetzung häufig im Rahmen des Ergebnisabführungsvertrages eine Klausel vereinbart, indem „sich die Organträgerin entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG verpflichtet, jeden während der Dauer des EAV sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.“ Die Finanzverwaltung erließ diesbezüglich im August 2009 eine verwaltungsinterne Verfügung, wonach eine derartige generelle Bezugnahme auf § 302 AktG keine Bezugnahme auf dessen Absätze 3 und 4 enthalte, so dass die o.g. Klausel zur Begründung einer Organschaft nicht ausreichend sei („verunglückte Organschaft“; OFD Rheinland: S 2770 – 1015 – St 131).

In seinem kürzlich veröffentlichten Beschluss vom 28. Juli 2010 trat der Bundesfinanzhof (BFH) der Auffassung der OFD Rheinland entgegen und entschied, dass mit der o.g. Klausel eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart ist und demnach insoweit die Voraussetzungen für eine steuerliche Organschaft vorliegen (BFH: I B 27/10). Das BMF hat der Auffassung des BFH Anfang letzter Woche mit Schreiben vom 19. Oktober 2010 (IV C 2 – S 2770/08/10004) zugestimmt.

II. Angedachte Gesetzesänderung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG

Es gibt derzeit zudem Bestrebungen des Gesetzgebers, die strengen formellen Voraussetzungen des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG im Fall eines GmbH-Konzerns (s.o., ausdrückliche Vereinbarung einer Verlustübernahme unter Bezugnahme auf § 302 AktG in „allen seinen Bestandteilen“) dergestalt abzumildern, dass es künftig für die Anerkennung einer körper-

schaftsteuerlichen Organschaft ausreicht, dass der Organträger zivilrechtlich zur Übernahme des Verlusts verpflichtet ist. Dies würde eine Bezugnahme auf § 302 AktG in „allen seinen Bestandteilen“ entbehrlich machen. Die entsprechende Änderung wäre rückwirkend für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob die angedachte Änderung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG auch tatsächlich verabschiedet wird.

III. Verlustausgleichspflicht des Organträgers trotz Jahresüberschuss?

Die durch das BilMoG eingefügte Ausschüttungssperre bei Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände (§ 268 Abs. 8 HGB) und das korrespondierende Abführungsverbot für den ausschüttungsgesperreten Betrag bei Bestehen eines EAV (§ 301 AktG) sind unmittelbar in dem Fall einschlägig, in dem ein bestehender Jahresüberschuss durch die Aktivierung noch erhöht wird. Fraglich und derzeit ungeklärt ist jedoch, ob der ausschüttungsgesperrete Betrag auch im Rahmen der Verlustübernahmepflicht zu berücksichtigen ist.

Zur Veranschaulichung des Problems folgender Beispielsfall:

Die Organgesellschaft erleidet im Wirtschaftsjahr 10 einen Verlust in Höhe von 50, erzielt aber dennoch einen Jahresüberschuss in Höhe von 100 infolge der Aktivierung eines selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsguts in Höhe von 150.

Unstreitig ist zwar, dass das positive Ergebnis in Höhe von 100 nicht an die Organträgerin abgeführt werden darf. Bislang nicht geklärt ist jedoch, ob sich aus dem Zusammenspiel von § 301 und § 302 AktG ergibt, dass der ohne Aktivierung der immateriellen Wirtschaftsgüter entstandene Verlust in Höhe von 50 seitens der Organträgerin auszugleichen ist.

Praxishinweis

Um das Risiko einer fehlerhaften Rechtsanwendung zu vermeiden, ist es zu empfehlen in einer wie oben dargestellten Verlustsituation vom (neu eingefügten) Wahlrecht der Aktivierung stiller Reserven vorerst möglichst keinen Gebrauch zu machen.

C. Europäische Kommission: Deutsche Organschaftsregelung EU - rechtswidrig

Die Europäische Kommission hat Deutschland am 30. September 2010 (2008/4909) in einer zweiten Stufe förmlich aufgefordert, eine der Voraussetzungen für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft in EU-rechtskonformer Weise zu ändern.

Nach dem derzeit geltenden Steuerrecht setzt die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft u.a. voraus, dass die Organgesellschaft sowohl ihren statutarischen Sitz als auch ihre Geschäftsleitung in Deutschland hat (sog. doppelter Inlandsbezug). Wenn eine deutsche Muttergesellschaft an einer Tochtergesellschaft beteiligt ist, die ihren Sitz im Ausland, aber ihre Geschäftsleitung im Inland hat und über eine Betriebsstätte im Inland verfügt, kann diese in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Tochtergesellschaft allein wegen ihres ausländischen Sitzes nicht Organgesellschaft sein. Da ihr damit die steuerlichen Vorteile entgehen, die sich aus dem Ausgleich von Gewinnen und Verlusten innerhalb des Organkreises ergeben, sieht die Kommission eine EU-rechtswidrige Benachteiligung gegenüber inländischen Wettbewerbern, also Kapitalgesellschaften, die sowohl ihren Sitz als auch ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Denn Steuerpflichtige, die eine Tochtergesellschaft gründen wollen, können durch die fehlende Verlustverrechnungsmöglichkeit wirtschaftlich dazu gezwungen sein, die Tochtergesellschaft nicht im EU-Ausland, sondern im Inland zu gründen. Dadurch

wird gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit verstoßen.

Deutschland hat nun zwei Monate Zeit der Kommission eine zufriedenstellende Information darüber zu erteilen, mit welchen Maßnahmen es eine EU-Rechtskonformität herstellen will. Sollte dies nicht geschehen, kann die Kommission den Europäischen Gerichtshof (EuGH) zur abschließenden Klärung der Vereinbarkeit mit EU-Recht anrufen. Es bleibt anzuwarten, ob und wie Deutschland auf die Aufforderung der Kommission reagieren wird.

Fazit

Auch wenn es scheint, dass der Trend in Gesetzgebung und Rechtsprechung dahin geht, die strengen formellen Anforderungen an die Organschaft etwas zu lockern, ist und bleibt das Thema Organschaft ein Gebiet, in dem sich immer wieder Rechtsunsicherheiten ergeben.

Unser Steuerteam ist Ihnen gerne bei der Überprüfung bestehender oder neu abzuschließender Ergebnisabführungsverträge auf steuerliche Risiken behilflich. Bitte wenden Sie sich bei Fragen rund um das Thema Organschaft – und natürlich auch zu anderen steuerlichen Fragen – an unsere im Anhang genannten Kontakte.

Regionale Kontakte

Düsseldorf



Dr. Carsten Bödecker
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner
carsten.boedecker@luther-lawfirm.com
Telefon +49 211 5660 25020
Telefax +49 211 5660 110

Düsseldorf



Carsten Ernst
Steuerberater, Partner
carsten.ernst@luther-lawfirm.com
Telefon +49 211 5660 25030
Telefax +49 211 5660 110

Eschborn/Frankfurt a.M.



Ulrich Siegemund
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner
ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com
Telefon: +49 6196 592 16364
Telefax: +49 6196 592 110

Eschborn/Frankfurt a.M.



Nicole Fröhlich
Steuerberaterin, Partnerin
nicole.froehlich@luther-lawfirm.com
Telefon: +49 6196 592 24830
Telefax: +49 6196 592 110

Hannover



Jens Röhrbein
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Dipl. Finanzwirt, Partner
jens.roehrbein@luther-lawfirm.com
Telefon +49 511 5458 20129
Telefax +49 511 5458 110

München



Peter M. Schäffler
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner
peter.schaeffler@luther-lawfirm.com
Telefon: +49 89 23714 17379
Telefax: +49 89 23714 110

Als zentrale Kontakte für allgemeine Fragen zu unserem Beratungsfeld Steuerrecht steht Ihnen Ulrich Siegemund, Telefon +49 6196 592 16364, ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com zur Verfügung.

Copyright

Alle Texte dieses Newsletters sind urheberrechtlich geschützt. Gerne dürfen Sie Auszüge unter Nennung der Quelle nach schriftlicher Genehmigung durch uns nutzen. Hierzu bitten wir um Kontaktaufnahme.

Impressum

Verleger: Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Anna-Schneider-Steig 22, 50678 Köln, Telefon +49 221 9937 0, Telefax +49 221 9937 110, contact@luther-lawfirm.com
V.i.S.d.P.: Arianne Jerrey-Hener, Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Mergenthalerallee 10-12, 65760 Eschborn / Frankfurt a.M., Telefon +49 6196 592 24810, Telefax +49 6196 592 110, arianne.jerrey-hener@luther-lawfirm.com

Haftungsausschluss

Obgleich dieser Newsletter sorgfältig erstellt wurde, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Die Informationen dieses Newsletters stellen keinen anwaltlichen oder steuerlichen Rechtsrat dar und ersetzen keine auf den Einzelfall bezogene anwaltliche oder steuerliche Beratung. Hierfür stehen unsere Ansprechpartner an den einzelnen Standorten zur Verfügung.

Unsere Büros in Deutschland

Berlin

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Friedrichstraße 140
10117 Berlin
Telefon +49 30 52133 0
berlin@luther-lawfirm.com

Dresden

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Radeberger Straße 1
01099 Dresden
Telefon +49 351 2096 0
dresden@luther-lawfirm.com

Düsseldorf

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Graf-Adolf-Platz 15
40213 Düsseldorf
Telefon +49 211 5660 0
dusseldorf@luther-lawfirm.com

Eschborn/Frankfurt a. M.

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Mergenthalerallee 10-12
65760 Eschborn / Frankfurt a.M.
Telefon +49 6196 592 0
frankfurt@luther-lawfirm.com

Essen

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Gildehofstraße 1
45127 Essen
Telefon +49 201 9220 0
essen@luther-lawfirm.com

Hamburg

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Gänsemarkt 45
20354 Hamburg
Telefon +49 40 18067 0
hamburg@luther-lawfirm.com

Hannover

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Sophienstraße 5
30159 Hannover
Telefon +49 511 5458 0
hanover@luther-lawfirm.com

Köln

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Anna-Schneider-Steig 22
50678 Köln
Telefon +49 221 9937 0
cologne@luther-lawfirm.com

Leipzig

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Grimmaische Straße 25
04109 Leipzig
Telefon +49 341 5299 0
leipzig@luther-lawfirm.com

Mannheim

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Theodor-Heuss-Anlage 2
68165 Mannheim
Telefon +49 621 9780 0
mannheim@luther-lawfirm.com

München

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Karlstraße 10-12
80333 München
Telefon +49 89 23714 0
munich@luther-lawfirm.com

Stuttgart

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Augustenstraße 7
70178 Stuttgart
Telefon +49 711 9338 0
stuttgart@luther-lawfirm.com

Unsere Auslandsbüros

Brüssel

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Avenue Louise 240
1050 Brüssel
Telefon +32 2 6277 760
brussels@luther-lawfirm.com

Budapest

Gobert, Fest & Partners Attorneys at Law
Roosevelt Square 7 - 8
1051 Budapest
Telefon +36 1 270 9900
budapest@luther-lawfirm.com

Istanbul

Luther Karasek Köksal Consulting A.S.
Sun Plaza
Bilim Sokak No. 5, 12th Floor
Maslak-Sisli
34398 Istanbul
Telefon +90 212 276 9820
mkoksal@lkk-legal.com

Luxemburg

Luther
3, rue Goethe
1637 Luxembourg
Telefon +352 27484-1
luxembourg@luther-lawfirm.com

Shanghai

Luther Attorneys
21/F ONE LUJIAZUI
68 Yincheng Middle Road
Pudong New Area, Shanghai
P.R. China
Shanghai 200121
Telefon +86 21 5010 6580
shanghai@luther-lawfirm.com

Singapur

Luther LLP
10 Anson Road
#09-24 International Plaza
Singapur 079903
Telefon +65 6408 8000
singapore@luther-lawfirm.com

Ihren lokalen Ansprechpartner finden Sie auf unserer Homepage unter www.luther-lawfirm.com.

Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH berät in allen Bereichen des Wirtschaftsrechts. Zu den Mandanten zählen mittelständische und große Unternehmen sowie die öffentliche Hand. Luther ist das deutsche Mitglied von Taxand, dem weltweiten Netzwerk unabhängiger Steuerpraxen.

Berlin, Dresden, Düsseldorf, Eschborn/Frankfurt a. M., Essen, Hamburg, Hannover, Köln, Leipzig, Mannheim, München, Stuttgart | Brüssel, Budapest, Istanbul, Luxemburg, Shanghai, Singapur