

GRENZÜBERSCHREITENDE ORGANSCHAFT

Neue Gestaltungen für Organschaften ausländischer Gesellschafter

von RA FA StR StB Dr. Wolfgang Walter,
audit law gmbh Rechtsanwaltsgesellschaft, Stuttgart

| Bisher war es selbstverständlich, dass es eine ertragsteuerliche Organschaft zwischen Schwestergesellschaften im Sinne einer horizontalen steuerlichen Konsolidierung nicht gibt. Gewinne und Verluste von Schwestergesellschaften konnten nur mit Einbeziehung der gemeinsamen Muttergesellschaft in einen Organkreis verrechnet werden. Mit dem EuGH-Urteil vom 12.6.14 (C-40/13, IStR 14, 486) ergab sich jedoch zumindest für EU-Muttergesellschaften nach EU-Recht eine andere Situation. Auch das deutsche Steuerrecht wird diese Rechtsentwicklung nicht ignorieren können. |

1. Das EuGH-Urteil vom 12.6.14

Das niederländische Steuerrecht hatte eine steuerliche Einheit nur zwischen gebietsansässigen Tochter- und Muttergesellschaften zugelassen, nicht hingegen zwischen gebietsansässigen Schwestergesellschaften, deren gemeinsame Muttergesellschaft ihren Sitz nicht in diesem EU-Mitgliedstaat und dort keine Betriebsstätte hatte. Der EuGH entschied, dass darin eine Benachteiligung gegenüber rein inländischen Sachverhalten zu sehen ist, da der Liquiditätsvorteil aufgrund der Verrechnung der Verluste der defizitären Tochtergesellschaften unmittelbar mit den Gewinnen der profitablen Tochtergesellschaften den Muttergesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat im Gegensatz zu in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaften verwehrt ist.

Dadurch, dass das niederländische KStG Sachverhalte mit Gemeinschaftsbezug gegenüber rein innerstaatlichen Sachverhalten steuerlich benachteiligt, stelle es eine durch die Vertragsvorschriften über die Niederlassungsfreiheit (Art. 49, 54 AEUV) grundsätzlich verbotene Beschränkung dar. Diese Beschränkung werde nach Auffassung des EuGH auch nicht durch eine objektiv unterschiedliche Situation oder durch ein zwingendes Allgemeininteresse der Wahrung der Kohärenz der Steuerregelungen in Verbindung mit der Verhinderung einer doppelten Verlustnutzung gerechtfertigt.

FAZIT | Im Urteilsfall wurde mit sehr knapper Begründung die niederländische Gruppenbesteuerung als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gewertet, da eine horizontale steuerliche Konsolidierung zwischen Schwestergesellschaften als Konzernunternehmen untersagt war, die eine in Deutschland ansässige gemeinsame Muttergesellschaft hatten.



IHR PLUS IM NETZ
Rechtsquelle im
Online-Archiv

**Benachteiligung
durch fehlende
Möglichkeit der
Verlustverrechnung**

**Beschränkung der
Niederlassungs-
freiheit**

2. Urteilskritik in Deutschland

Das Urteil wird wegen seiner knappen Begründung und wegen der systematischen Inländerdiskriminierung insbesondere von Angehörigen der Finanzverwaltung kritisiert. Das Urteil sei dogmatisch höchst fragwürdig. Es stehe dem niederländischen Gesetzgeber frei, die nur vertikale Konsolidierung als eine grundlegende, nicht diskriminierende Systementscheidung vorzusehen. Auch in Deutschland scheitere die Einkommenszurechnung zwischen Schwestergesellschaften einer Gruppe mit gemeinsamer Muttergesellschaft im Ausland daran, dass die Organschaft eine vertikale und keine horizontale Konsolidierung vorsieht und sich der Unterschied an dem Erfordernis der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft und dem Abschluss eines GAV manifestiere. Die Ausführungen des EuGH seien in Bezug auf die steuerliche Einheit aus Schwestergesellschaften sehr „dünn“ und oberflächlich und man hätte die Frage erörtern müssen, ob es sich dabei überhaupt um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt handele und der EuGH überhaupt zuständig sei. Es liege keine – auch keine mittelbare – Diskriminierung vor. Das EU-Recht könne nach dem derzeitigen Stand eine Einkommenszurechnung an beliebige Konzerngesellschaften nicht vorgeben. Es spreche einiges dagegen, die Grundsätze auf das deutsche Organschaftssystem zu übertragen (u.a. Sydow, IStR 14, 480).

Auch wird vertreten, „der GAV hebe die Organschaft als deren integraler Bestandteil vom Bild der herkömmlichen Gruppenbesteuerung im Sinne einer Vollkonsolidierung ab“, zwischen Schwestergesellschaften sei ein GAV nicht denkbar (Möhlenbrock, DB 14, 1582). Doch dieses Vertrauen auf die Abschottungswirkung des GAV täuscht, es trifft auch zivilrechtlich nicht zu.

Allerdings wird in der Fachliteratur auch betont, dass sich für den deutschen Gesetzgeber durchaus eine Verpflichtung ergebe, die Ergebniskonsolidierung von inländischen Schwestergesellschaften zu erlauben, da fraglich sei, inwieweit die in den Tatbestandsvoraussetzungen der steuerlichen Organschaft enthaltene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit wirklich gerechtfertigt werden könne. Das EuGH-Urteil verpflichte die Mitgliedstaaten, in ihren Gruppenbesteuerungssystemen eine Verrechnungsmöglichkeit auf anderem Wege ohne Gewinnverlagerung in einen anderen Mitgliedstaat zu ermöglichen, auch wenn ein GAV verlangt werde (u.a. v. Brocke/Müller, DStR 14, 2106).

Die Versagung einer horizontalen Organschaft zwischen deutschen Schwestergesellschaften einer ausländischen EU-Muttergesellschaft verstößt nach der zutreffenden überwiegenden Auffassung in der Fachliteratur gegen die Niederlassungsfreiheit.

3. Rechtsänderungen im Ausland

In den Niederlanden wurde das EuGH-Urteil in dem nachfolgenden Gerichtsverfahren berücksichtigt. Durch Verwaltungsregelung wurde im Vorgriff auf eine gesetzliche Neuregelung die steuerliche Einheit zwischen niederländischen Schwestergesellschaften einer EU-/EWR-Muttergesellschaft bereits

Scharfe Kritik der Finanzverwaltung am Urteil

Kein GAV zwischen Schwestergesellschaften denkbar?

Versagung der horizontalen Organschaft EU-rechtswidrig

Neuregelungen in den Niederlanden, Spanien und Frankreich

zugelassen. Frankreich und Spanien haben ab 2015 bereits durch gesetzliche Neuregelung die steuerliche Konsolidierung zwischen inländischen Schwestergesellschaften einer EU-/EWR-Muttergesellschaft zugelassen. Für die österreichische Gruppenbesteuerung wird eine Umsetzung diskutiert.

4. Zulässigkeit eines GAV

Das geltende deutsche Organschaftsrecht sichert die vertikale steuerliche Konsolidierung mehrfach ab. Neben der finanziellen Eingliederung wird der GAV als Bollwerk gegen eine horizontale Konsolidierung gesehen. Doch ist ein GAV zwischen Schwestergesellschaften zivilrechtlich schon immer zulässig (s. Walter in: E&Y, § 14 KStG Rz. 580). Ein GAV erfordert zivilrechtlich gar keine Beteiligung. Theoretisch kann sich eine Gesellschaft beliebigen Unternehmen gegenüber verpflichten, ihren Gewinn an diese abzuführen, wenn die erforderlichen Zustimmungsbeschlüsse gefasst werden. Erst dadurch wird es ermöglicht, zwischengeschaltete Gesellschaften zu übergehen und ein Organschaftsverhältnis unmittelbar zwischen Mutter- und Enkelgesellschaft zu begründen.

Nur wegen der restriktiven deutschen Organschaftsvorschriften kommt ein GAV ohne unmittelbare oder mittelbare Mehrheitsbeteiligung in der Praxis nicht vor. Damit ist die Organschaft ein Musterbeispiel dafür, wie das Steuerrecht auf das Zivilrecht einwirkt, so sehr, dass die Rechtskreise manchmal nicht mehr klar getrennt werden.

5. Begrenzte Möglichkeiten für ausländische Gesellschaften nach geltendem Recht

Eine horizontale Konsolidierung gelingt nach geltendem Recht (ohne Berücksichtigung der neuen EuGH-Rechtsprechung) nur mittelbar über eine gemeinsame Muttergesellschaft hinweg, die im Inland zumindest über eine Betriebsstätte verfügt, bei der Gewinne und Verluste der Organtöchter saldiert werden. Jede der Tochtergesellschaften muss dazu einen GAV mit der Muttergesellschaft haben. Da ein GAV im Ausland in der Regel unbekannt ist, kommt er auch grenzüberschreitend nur sehr selten vor. Solche Gestaltungen mit einem grenzüberschreitenden GAV waren schon immer einem weit höheren Anerkennungsrisiko ausgesetzt. Dieses dürfte größer sein als das einer Gestaltung auf der Grundlage der neuen EuGH-Rechtsprechung.

Unter der Geltung des ab VZ 2012 aufgehobenen § 18 KStG a.F. wurde der GAV unter der Firma der im Handelsregister eingetragenen Zweigniederlassung der ausländischen Muttergesellschaft abgeschlossen. Zivilrechtlicher Vertragspartner der Organgesellschaft war aber zwingend die ausländische Hauptniederlassung. Seit Geltung der Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft verbunden mit der Einkommenszurechnung zu einer inländischen Betriebsstätte kommt es nicht mehr darauf an, dass der GAV mit einer im Handelsregister eingetragenen Zweigniederlassung abgeschlossen ist. Es schadet allerdings auch nicht.

GAV zivilrechtlich mit jeder beliebigen Gesellschaft möglich

Steuerrecht wirkt auf das Zivilrecht

Grenzüberschreitender GAV birgt hohes Anerkennungsrisiko

GAV muss nicht mehr mit inländischer Zweigniederlassung abgeschlossen sein

Obwohl sich formal also in Bezug auf den GAV eine gewisse Erleichterung ergab, dürften die zusätzlichen Anforderungen in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG für die Bildung einer Organschaft mit einer ausländischen Muttergesellschaft ab VZ 2012 dazu geführt haben, dass es weniger derartige Fälle gibt. Die Problematik hängt mit der Zuordnung der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte i.S.v. § 12 AO und der zusätzlichen Absicherung des deutschen Besteuerungsrechts durch einen Abkommensvorbehalt zusammen. Danach muss das Besteuerungsrecht Deutschland auch nach einem DBA zustehen.

Dieses Tatbestandsmerkmal schränkt in der Praxis eine zuverlässige Gestaltung ein, da eine fiskalisch orientierte Rechtsauffassung davon ausgeht, dass eine funktionale Zuordnung der Organbeteiligung zur DBA-Betriebsstätte des Organträgers erforderlich ist. Vor allem für die Funktion einer geschäftsleitenden Holding in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer Personengesellschaft ist die Gestaltung einer Organschaft für ausländische Anteilseigner kaum noch möglich, es sei denn, die Beteiligungen werden von einer zwischengeschalteten inländischen Kapitalgesellschaft gehalten, die die Aufgabe des Organträgers übernimmt.

6. Neue Gestaltungsüberlegungen

Ist die Zwischenschaltung einer inländischen Kapitalgesellschaft als Organträger nicht möglich oder nicht erwünscht, ergeben sich auf der Grundlage des EuGH-Urteils vom 12.6.14 neue Gestaltungsansätze für ein ausländisches Unternehmen mit inländischen Tochter- oder Enkelkapitalgesellschaften.

Es ist nicht zu bestreiten, dass die Aussagen des EuGH kurz und bündig sind und es dem nationalen Gesetzgeber überlassen ist, wie er sicherstellt, dass kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit mehr vorliegt (ähnlich z.B. auch bei § 6b EStG, s. EuGH 16.4.15, C-591/13, DStR 15, 870). Doch dies berechtigt die Mitgliedstaaten nicht, weiterhin den Kopf in den Sand zu stecken und zu hoffen, der Kelch möge an ihnen vorbeigehen. Es besteht insbesondere dann für sie kein Anlass zur Hoffnung, wenn – wie in Deutschland – sichergestellt werden kann, dass eine Gewinn- und Verlustverrechnung zwischen Schwestergesellschaften das inländische Steueraufkommen nicht beeinträchtigt, und dass ausländische Verluste zulasten des inländischen Fiskus nicht importiert werden.

6.1 GAV zwischen Schwestergesellschaften

Da ein GAV zivilrechtlich zwischen Schwestergesellschaften zulässig ist und nach geltendem Organschaftsrecht steuerlich unverzichtbar ist, stellt sich in der Praxis für eine Organschaft zwischen Schwestergesellschaften nur das Problem, wer Organträger und wer Organgesellschaft wird. Folgende Kriterien werden zu berücksichtigen sein:

- Die Größe des Unternehmens wird eine Rolle spielen.
- Welches Unternehmen ist eher in der Lage, Verluste eines anderen Unternehmens auszugleichen.

Besteuerungsrecht nach DBA muss Deutschland zustehen

Funktionale Zuordnung der Organbeteiligung zur OT-Betriebsstätte

Nationale Gesetzgeber müssen das EuGH-Urteil umsetzen

Wer wird Organträger?

- Auch ertragsteuerliche Verlustvorträge werden Einfluss haben, da diese nur beim Organträger weiterhin sofort nutzbar sind, wenn eine Organgesellschaft gelingt. Bei einer Organgesellschaft hingegen werden die Verlustvorträge bis zum Ende der Organgesellschaft konserviert.
- Die Rechtsform der Kapitalgesellschaft ist nur für die Organgesellschaft erforderlich. Daher kann eine Personengesellschaft, sofern grenzüberschreitende Strukturen überhaupt deutsche Personengesellschaften mit umfassen, nur die Stellung als Organträger übernehmen.
- Eine bei einer der Schwestergesellschaften bereits bestehende Organträgerfunktion zu einer eigenen Tochtergesellschaft mag eher für die Organträgerfunktion auch gegenüber der Schwestergesellschaft sprechen.

6.2 Finanzielle Eingliederung

Die Problematik der finanziellen Eingliederung ist im Vergleich zum GAV größer. Die für die finanzielle Eingliederung erforderliche Stimmrechtsmehrheit muss mindestens zu wirtschaftlichem Eigentum im Verhältnis von Organträger zur Organgesellschaft führen (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 KStG). Eine mittelbare Beteiligung über Seitenlinien und über eine gemeinsame Muttergesellschaft hinweg ist nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht möglich. Der Organträger muss selbst unmittelbar Teil der Beteiligungskette und damit der möglichen Organgesellschaftskette sein. Eine mittelbare Beteiligung kann nur in einem Über- und Unterordnungsverhältnis bestehen (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 KStG).

Auf der Suche nach einem Ansatzpunkt dafür, die Vorgaben des EuGH-Urteils in Einklang mit dem geltenden Organgesellschaftsrecht zu bringen, stellt das Tatbestandsmerkmal der mittelbaren finanziellen Eingliederung gleichwohl das Einfallstor dar.

Man könnte die Bestimmung so auslegen, dass es nicht auf ein direktes Über- und Unterordnungsverhältnis zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft ankommt. Bei der Umsatzsteuer hatte es dies einmal gegeben (BFH 22.4.10, V R 9/09, BStBl II 11, 597). Die unmittelbare oder mittelbare finanzielle Eingliederung von Schwestergesellschaften in eine gemeinsame EU-/EWR-Muttergesellschaft müsste dann zur Sicherstellung der finanziellen Eingliederung der einen in die andere Schwestergesellschaft genügen. Dem so verstandenen Schwesterorganträger wäre das bei der Muttergesellschaft erfüllte Tatbestandsmerkmal der eigenen wie auch der finanziellen Eingliederung der Schwesterorgangesellschaft zuzurechnen. Parallel dazu würde man auch die Zuordnung der Beteiligung zur inländischen Betriebsstätte des Schwesterorganträgers verstehen, obwohl zivilrechtlicher Gesellschafter unverändert das ausländische Unternehmen ist.

Dabei ist es müßig, ob man diese an Sinn und Zweck der Norm orientierte Auslegung nach der juristischen Methodenlehre als „teleologische Extension“ (erweiterte Auslegung) oder als „teleologische Reduktion“ versteht. Von einer „geltungserhaltenden Reduktion“ wurde in diesem Zusammenhang mit dem Verzicht auf die Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte und einer auf

Ertragsteuerliche
Verlustvorträge beim
Organträger sofort
nutzbar

Mittelbare
Beteiligung nur im
Über- und Unter-
ordnungsverhältnis

Finanzielle
Eingliederung ist dem
Schwesterorganträger
zuzurechnen

das Inland beschränkten Ergebnisverrechnung auch schon gesprochen (Clues/Kahlenberg, SteuK 14, 514).

6.3 Gewinnabführung und Einkommenszurechnung

Die zivilrechtliche Gewinnabführung an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen i.S.v. § 14 Abs. 1 S. 1 KStG bleibt aufgrund des zwischen beiden Schwestergesellschaften erforderlichen und zivilrechtlich zulässigen GAV erhalten.

Auch die Einkommenszurechnung ist nach den üblichen Kriterien erfüllt, da der Schwesterorganträger die erforderliche inländische Betriebsstätte hat. Dieser Betriebsstätte wird das Einkommen zugerechnet (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 6 KStG).

7. Geltung nur für EU-/EWR-Muttergesellschaften

Das EuGH-Urteil gilt unmittelbar nur für Fälle, in denen die gemeinsame Muttergesellschaft nicht im gleichen EU-/EWR-Staat ansässig ist wie die Tochtergesellschaften. Zweifelhaft ist, ob es gilt, wenn die Muttergesellschaft bereits über eine Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaften (Deutschland) verfügt. Dann gelingt eine Organschaft bereits ohne den „kurzen Weg“ zwischen den Schwestergesellschaften.

Rein inländische Fälle werden nicht erfasst. Auch durch Auslegung können rein inländische Fälle zumindest nach dem derzeitigen Stand der Rechtsmeinung nicht einbezogen werden. Dies führt zu einer Inländerdiskriminierung, die europarechtlich und auch nach dem Gleichheitssatz (Art. 3 GG) zulässig sein kann (z.B. BFH 15.7.05, I R 21/04, BStBl II 05, 716, zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung). Auch Gesellschaften aus Drittstaaten (z.B. Schweiz) werden sich wohl kaum darauf berufen können.

Wenn eine EU-/EWR-Muttergesellschaft eine deutsche Tochtergesellschaft mit zwei Enkelgesellschaften hat, besteht wohl auch kein Ansatzpunkt, unter Berufung auf das EuGH-Urteil unmittelbar eine Organschaft zwischen den beiden Enkelgesellschaften zuzulassen. Diese können in einen Organkreis mit der Tochtergesellschaft als Organträger eingebunden werden.

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Zum praktischen Fall: Ist die grenzüberschreitende Organschaft nach dem UntStG 2013 weiterhin attraktiv? S. Kudert/Melkonyan, PISStB 13, 282
- Zu den Vereinfachungen der Unternehmensbesteuerung bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft, s. Kudert/Mroz, PISStB 13, 243
- Zur ertragsteuerlichen Organschaft als Instrument der internationalen Steuerplanung, Teil 1 - 4, s. auch Schmidt/Ungemach, PISStB 13, 274, 296 und 330 sowie PISStB 14, 16

Einkommenszurechnung nach den üblichen Kriterien erfüllt

Rein inländische und Drittstaaten-Fälle werden vom Urteil nicht erfasst



ARCHIV
Ausgabe 10 | 2013
Seite 282