

# Strukturen schaffen

## Gestaltungsberatung aktuell

Kreative Ideen zu Steuern und Recht

Ausgabe: 18.04.2013 · [www.roedl.de](http://www.roedl.de)

## Unternehmensbesteuerung – Aktuelle Gesetzesänderungen und BMF-Schreiben

### Inhalt:

- > Steuerpflicht von Streubesitzdividenden
- > Neues zur ertragsteuerlichen Organschaft
- > Neues zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Durch das Scheitern des Jahressteuergesetz 2013 sind die steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmer und Unternehmen über den Jahreswechsel auf den ersten Blick relativ unverändert geblieben. Doch sozusagen im Schatten der geplanten und letztlich (vorerst) gescheiterten „großen“ Steueränderungen, wurden einige Bereiche des Unternehmensteuerrechts punktuell, aber tiefgreifend geändert. Hierzu zählen insbesondere die Einführung einer Steuerpflicht von Dividenden aus sogenannten Streubesitzbeteiligungen sowie die Reform der ertragsteuerlichen Organschaftsbesteuerung (in der Presse auch als „Kleine Organschaftsreform“ beschrieben). Daneben hat die Finanzverwaltung nunmehr seine Stellungnahme zu der jüngeren Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft in Form von BMF-Schreiben veröffentlicht.

Diese gesetzlichen Änderungen bzw. die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung drohen in der immer noch aktuellen Diskussion um die Umsetzung des Jahressteuergesetz 2013 etwas in den Hintergrund zu geraten. Dies aber völlig zu unrecht! Denn zum einen sind diese Änderungen keine Vision sondern Realität und zum anderen sind die Auswirkungen zum Teil doch recht einschneidend. Im Folgenden möchten wir Ihnen daher ausgewählte, aktuelle Änderungen im Bereich der Unternehmenssteuern in kurzer Form präsentieren.

### > Steuerpflicht von Streubesitzdividenden

Von **Ellen Ashauer-Moll**, Rödl & Partner Regensburg

Mit dem „Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rs. C-284/09“ (EuGH-Dividendenumsetzungsgesetz) wurde die Steuerfreiheit von Streubesitzdividenden aufgehoben. Nach der Neuregelung des § 8 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) müssen steuerpflichtige Körperschaften erhaltene Dividenden, die nach dem 28. Februar 2013 zufließen, dann der Körperschaftsteuer unterwerfen, wenn sie für eine Beteiligung von weniger als 10 Prozent an der ausschüttenden Körperschaft gezahlt werden (sogenannte Streubesitzdividende).

Gewinne aus der Veräußerung solcher „kleinen“ Beteiligungen sind dagegen weiterhin steuerfrei. Auch für Streubesitzdividenden, die innerhalb von Investmentvermögen erzielt werden, erfolgten entsprechende gesetzliche Regelungen.

### Grundlagen der Neuregelung

Die Steuerpflicht von Streubesitzdividenden richtet sich nach der unmittelbaren Beteiligungshöhe am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft: Sofern die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres weniger als 10 Prozent beträgt, sind die Dividenden voll steuerpflichtig. Über Mitunternehmensschaften (insbesondere Personengesellschaften) gehaltene Anteile werden dabei über die Beteiligungsquote als unmittelbar gehaltene Anteile gewertet. Anderweitig mittelbar gehaltene Beteiligungen, insbesondere über andere Kapitalgesellschaften, werden dagegen nicht zusammen betrachtet.

Der Erwerb einer Beteiligung von mind. 10 Prozent (sogenannte Schachtel-Beteiligung) im Laufe des Kalenderjahres gilt als zum Beginn des Kalenderjahres erfolgt. Diese gesetzliche Formulierung führt bereits jetzt zu strittigen

Sachverhalten, die anhand der folgenden Beispiele dargestellt werden sollen:

- a) Unterjährige Aufstockung einer Streubesitzbeteiligung auf mindestens 10 Prozent
- b) Unterjährige Aufstockung einer Streubesitzbeteiligung um mindestens 10 Prozent
- c) Unterjähriger Erwerb einer Streubesitzbeteiligung
- d) Ganz oder teilweiser Verkauf einer Schachtelbeteiligung im Laufe des Kalenderjahres.

Rein vom Wortlaut her ist der Fall a) nicht begünstigend erfasst, da nicht eine mindestens 10 Prozent-Beteiligung erworben wird. Dagegen erscheinen b) bis d) aus verschiedenen Gründen steuerbegünstigt zu sein: Im Fall b) werden unterjährig mindestens 10 Prozent erworben, womit der Wortlaut wieder einschlägig wäre. Im Fall c) besteht zu Anfang des Jahres überhaupt keine Beteiligung, so dass der Wortlaut des § 8b Abs. 4 S. 1 KStG ins Leere geht und Ausschüttungen aus solchen Beteiligungen im Jahre der Anschaffung weiterhin steuerfrei sind. Im Fall d) ist das unterjährige Abschmelzen einer Schachtelbeteiligung auf unter 10 Prozent ebenfalls nicht vom Wortlaut des Gesetzes erfasst.

Durch die volle Steuerpflicht von Streubesitzdividenden bleibt der Betriebsausgabenabzug in voller Höhe erhalten. Die Nichtabziehbarkeit von 5 Prozent der (ehemals) steuerfreien Dividenden entfällt, was auch sachgerecht ist. Die gewerbsteuerliche Behandlung von Ausschüttungen hat sich nicht verändert. Hier kommt es für die Steuerfreiheit von Dividenden noch immer auf das sogenannte gewerbsteuerliche Schachtelprivileg an, welches ab einer Beteiligungshöhe von 15 Prozent am Grund- oder Stammkapital greift.

Gravierende Änderungen haben sich für die Besteuerung von Anlegern in Investmentfonds ergeben. Danach sind Dividenden, die der Fonds vereinnahmt und der Anleger als ausgeschüttete Erträge oder ausschüttungsgleiche Erträge (Thesaurierungen) versteuern muss, ungeachtet einer Beteiligungshöhe des Anlegers am Fonds oder des Fonds an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft immer in voller Höhe steuerpflichtig. Auch bei der Veräußerung von Fondsanteilen durch den Anleger wird die Besteuerung von im Rücknahme / Veräußerungswert enthaltenen Dividendenerträgen, die noch nicht der Besteuerung unterlagen, durchgeführt. Private Anleger kennen eine ähnliche Besteuerung hinsichtlich der Zinserträge über den sogenannten Zwischengewinn.

Bestimmte Ausnahmeregelungen gelten für Spezial-Investmentvermögen.

### Wer ist betroffen?

Kapitalgesellschaften, die sich z. B. aus strategischen Gründen an Vertriebspartner oder Lieferanten geringfügig beteiligen oder ihre Pensionsverpflichtungen (auch) über solche kleine Unternehmensbeteiligungen absichern, sind

von dieser Regelung betroffen. Auch zahlreiche Start-Up-Unternehmen fallen mit ihren Ausschüttungen an ihre Investoren unter diese Neuregelung, weil sie sich über eine Vielzahl von Anteilseignern finanzieren (müssen). Gerade um Start-Up-Unternehmen nicht zu benachteiligen, sind daher aktuelle Veräußerungsgewinne aus diesen Streubesitzbeteiligungen (noch) von der Steuerpflicht ausgenommen.

Nicht zuletzt verringert die Steuerpflicht von Streubesitzdividenden die Attraktivität der sogenannten Spardosen-GmbH, da die vormals steuerfreien Streubesitzdividenden nunmehr körperschaftsteuerpflichtig sind. Im Gegenzug sollte die ausländische Quellensteuer bei Auslandsdividenden wieder steuermindernd berücksichtigt werden können.

### Kontakt für weitere Informationen



Ellen Ashauer-Moll

Steuerberaterin

Tel.: +49 (941) 29766 - 26

E-Mail: ellen.ashauer@roedl.de

### > Verschärfung zur doppelten Verlustnutzung bei Organschaften (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG neue Fassung)

Von Tanja Creed und Dr. Claudia Krebs,  
Rödl & Partner Nürnberg

Nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG neue Fassung bleiben negative **Einkünfte** des Organträgers **oder** der **Organgesellschaft** bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie im Ausland im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der **Organgesellschaft** oder einer **anderen Person** berücksichtigt werden.

Ausweislich der Gesetzesbegründung ist die Änderung durch die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs (Erfordernis von Sitz und Geschäftsleitung im Inland) bei Organgesellschaften verursacht. Nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG neue Fassung genügt es, dass sich die Geschäftsleitung der Organgesellschaft im Inland befindet und der Sitz in irgendeinem EU / EWR-Mitgliedstaat liegt (Modifizierung des Sitzerefordernisses). Somit sei eine doppelte Verlust-

nutzung im In- und Ausland auf Ebene der Organgesellschaft denkbar. Deshalb solle die für Organträger nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG alte Fassung bereits geltende Einschränkung der doppelten Verlustnutzung auch auf Verluste von Organgesellschaften ausgeweitet werden. Erfasst würden insbesondere negative Einkünfte einer doppelt ansässigen Organgesellschaft, die im Rahmen der Besteuerung im ausländischen Staat mit positiven Einkünften eines Gruppenträgers ausgeglichen oder abgezogen werden.

Die Gesetzesbegründung lässt zwar einen engen Anwendungsbereich für die Neuregelung vermuten, jedoch entfaltet der Gesetzeswortlaut möglicherweise weit überschießende Wirkung.

So wird in Bezug auf die ausländische Verlustnutzung nicht mehr wie in der alten Fassung auf die Berücksichtigung des negativen „Einkommens im Rahmen einer der deutschen Besteuerung entsprechenden Besteuerung“ abgestellt, sondern nur noch auf die Berücksichtigung negativer „Einkünfte im Rahmen der Besteuerung“. Folglich müssen Organträger, Organgesellschaft oder die dritte Person nicht mehr zwingend in einen ausländischen Konsolidierungskreis (z. B. Gruppenbesteuerung) einbezogen sein.

Darüber hinaus sollen auch Fälle erfasst werden, bei der die negativen Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft im Ausland bei der Besteuerung „einer anderen Person“ berücksichtigt werden. Insbesondere die Auslegung des Begriffs der „anderen Person“ ist derzeit mit großen Unsicherheiten behaftet und führt zu unterschiedlichen Anschauungen hinsichtlich der Reichweite der Regelung (z. B. kann auch eine Personengesellschaft eine „andere Person“ sein?).

Teilweise wird in der Literatur die Meinung vertreten, dass durch die Neuregelung auch die steuerliche Berücksichtigung negativer Einkünfte eines Organträgers bzw. einer Organgesellschaft eingeschränkt wird, die diese außerhalb des Organschaftsverhältnisses beziehen. Danach würden z. B. negative Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte (mit DBA Anrechnungsmethode) von der Neuregelung erfasst, da diese Einkünfte im ausländischen Betriebsstättenstaat im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht berücksichtigt werden (gegebenenfalls als Verlustvortrag).

Stimmen aus der Finanzverwaltung räumen der Neuregelung ebenfalls einen weiten Anwendungsbereich ein und interpretieren den Gesetzeswortlaut wohl dahingehend, dass sogenannte double-dip-Gestaltungen mit einem Organträger oder einer Organgesellschaft generell nicht mehr möglich sind, auch wenn diese nicht aus dem Organschaftsverhältnis resultieren.

Dies würde bedeuten, dass einer Gesellschaft allein aufgrund ihrer Eigenschaft als Organträger bzw. Organgesellschaft die Berücksichtigung negativer Einkünfte – auch wenn diese keinen Bezug zum Organschaftsverhältnis

aufweisen – unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG neue Fassung versagt wird, während eine Gesellschaft ohne Organschaftsverhältnis bei Vorliegen des gleichen Sachverhalts von einer solchen Einschränkung nicht betroffen wäre. Zudem würden nach exzessiver Interpretation ob der Wortlautänderung vom „Einkommen“ hin zu „Einkünften“ nicht nur negative Beträge – im Sinne einer saldierten Größe – sondern auch einzelne negative Einkunftsbestandteile (wie z. B. Zinsaufwendungen) in den Anwendungsbereich der Regelung fallen.

Ob diese Sichtweise unter Berücksichtigung des Sinn und Zwecks der Regelung haltbar ist, ist äußerst fraglich. Zum einen ist kein sachlicher Grund für eine Ungleichbehandlung von organschaftsverbundenen Gesellschaften und nicht-organschaftsverbundenen Gesellschaften in derartigen Fällen erkennbar. Zum anderen spricht auch die Stellung der Regelung im Gesetz dafür, dass ausschließlich negative Einkünfte erfasst sein dürfen, die im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses festgestellt und zugerechnet werden.

Im Gegensatz zum Gesetzesbeschluss des Bundestags ist keine Beschränkung auf die Verlustnutzung in Drittstaaten mehr enthalten. D. h. auch die Verlustberücksichtigung in EU / EWR-Staaten ist geeignet, die inländische Verlustnutzung einzuschränken. Dies begegnet vor dem am 6. September 2012 ergangenen Urteil des EuGH in der Rs. Philips Electronics UK Ltd. (C-18/11) europarechtlichen Bedenken. Denn es dürfte den Mitgliedstaaten nicht gestattet sein, die Nutzung von Verlusten, die auf ihrem Hoheitsgebiet entstanden sind, einzuschränken, weil diese (auch) in anderen Mitgliedstaaten berücksichtigt werden.

§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG neue Fassung ist in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anzuwenden (§ 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG). Dies dürfte für Veranlagungszeiträume vor 2012 als echte Rückwirkung anzusehen sein, die verfassungsrechtlich unzulässig ist. Für das Jahr 2012 dürfte hingegen eine unechte Rückwirkung anzunehmen sein, da der im Gesetz enthaltene Wortlaut der Neuregelung auf der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses (BT-Drucks. 17/11841) beruht, der bereits am 12. Dezember 2012 zum Gesetzesvorschlag Stellung nahm. Mit dem Beschluss des Vermittlungsausschusses ist nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) das Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Rechtslage beseitigt worden (vgl. BVerfG, Beschluss vom 10. Oktober 2012, 1 BvL 6/07), so dass die Neuregelung des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG für den Veranlagungszeitraum 2012 wohl bereits anzuwenden ist.

### Fazit

Die Neuregelung des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG ist mit einigen Unsicherheiten behaftet. Im Gesetzeswortlaut kommt der in der Gesetzesbegründung bekundete Wille des Gesetzgebers nicht in ausreichendem Maße zum Ausdruck, so dass die Gefahr einer überschießenden Anwendung der Regelung auf ursprünglich vom Gesetzgeber nicht erfasste Sachverhalte besteht. Betroffene Unterneh-

men sollten die weitere Entwicklung in der steuerfachlichen Diskussion aufmerksam verfolgen und gegebenenfalls über alternative Gestaltungen, z. B. mit nicht in einem Organschaftsverhältnis stehenden Gesellschaften, nachdenken.

#### Kontakt für weitere Informationen



Tanja Creed

Steuerberaterin

Tel.: + 49 (9 11) 91 93 – 1059

E-Mail: tanja.creed@roedl.de

## > Neuregelung zur Verlustübernahme in Gewinnabführungsverträgen

Von Jan Böttcher, Rödl & Partner Nürnberg

Die „Kleine Organschaftsreform“ sieht als Neuerung u. a. in § 17 S. 2 Nr. 2 KStG die Aufnahme einer Regelung über die formalen Anforderungen der vertraglichen Vereinbarung zur Verlustübernahme bei einer GmbH als Organgesellschaft vor. Ein Schritt, der zu begrüßen ist, stellte doch die Formulierung entsprechender Vereinbarungen in der Vergangenheit oftmals den Auslöser von Auseinandersetzungen über die Anerkennung von Organschaften mit der Finanzverwaltung dar. Um diese Gefahrenquelle quasi einzudämmen, sieht das Gesetz nunmehr zwingend einen „Verweis auf die Vorschriften des § 302 Aktiengesetz (AktG) in seiner jeweils gültigen Fassung“ für die Vereinbarung einer Verlustübernahme zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft-GmbH vor. Dieses Erfordernis eines sogenannten dynamischen Verweises auf die Regelungen des AktG wird in § 34 Abs. 10b KStG durch eine Übergangsregelung für Altverträge flankiert.

#### Auswirkungen auf Neuverträge

Bis dato genügte zur Wirksamkeit einer Organschaft, dass eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG im Gewinnabführungsvertrag vereinbart wurde. Nach Auffassung der Finanzverwaltung konnte eine solche Vereinbarung entweder durch einen Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG oder durch eine reine „Abschrift“ des § 302 AktG umgesetzt werden. Nach der Neuregelung reicht nunmehr eine Wortlautwiedergabe nicht mehr aus, um diese Anforderung zu erfüllen. Notwendig ist vielmehr ein ausdrücklicher Verweis auf die Regelungen des § 302 AktG, der dynamisch formuliert

werden muss („in seiner jeweils gültigen Fassung“). Neuverträge bedürfen zu ihrer steuerlichen Wirksamkeit somit eines solchen Verweises. Fraglich ist, ob neben einem solchen dynamischen Verweis auch noch weitergehende Zusätze erlaubt sind. Der BFH hatte im Jahr 2010 über folgende Vertragsklausel zu entscheiden:

*„Die Organträgerin ist entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer 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.“*

Solche Klauseln waren in der Vergangenheit nicht selten. Sie verweisen einerseits pauschal auf § 302 AktG und geben andererseits seinen Wortlaut (teilweise) wieder.

Der BFH - und ihm folgend die Finanzverwaltung – erachtete bislang die obige Klausel als steuerlich wirksam. Es stellt sich die Frage, ob es für die Anpassung an die neue Gesetzeslage ausreichen würde, lediglich den Verweis auf § 302 AktG in dieser Klausel zu „dynamisieren“ und im Übrigen seinen Wortlaut in statischer Art und Weise zu wiederholen. Hiervon ist derzeit abzuraten, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass § 17 KStG neue Fassung so zu verstehen ist, dass dieser einen **ausschließlichen** dynamischen Verweis auf § 302 AktG verlangt. Eine gleichzeitige (statische) Wortlautzitation und ein daneben stehender dynamischer Verweis wären hiernach nicht zulässig. Als rechtssicher kann daher derzeit nur zu folgender Klausel geraten werden:

*„Die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung gelten entsprechend.“*

#### Auswirkungen auf Altverträge

Die wesentlichste Frage für bestehende Gewinnabführungsverträge dürfte die nach einer Anpassungspflicht sein. Eine solche generelle Verpflichtung besteht nicht. Lediglich Altverträge, die zukünftig – aus welchem Grund auch immer – geändert werden, haben die Neuregelung zwingend zu beachten.

#### Fehlerhafte Altverträge

Die Übergangsklausel des § 34 Abs. 10b KStG sieht jedoch darüber hinaus eine explizite Regelung für „fehlerhafte“ Altverträge vor. Hierunter sollen solche Gewinnabführungsverträge fallen, bei denen die Verlustübernahmeverpflichtung nicht den bisherigen steuerlichen Vorgaben entspricht – also weder einen Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG enthält, noch den gesamten Wortlaut der Vorschrift wiedergibt. Diese eigentlich unwirksamen Verträge sollen auch für die Vergangenheit steuerlich anerkannt werden, wenn eine Verlustübernahme in der Vergangenheit tatsächlich erfolgt ist und eine Anpassung an die neue Regelung (dynamischer Verweis) bis zum Ablauf

## Gestaltungsberatung aktuell

des 31. Dezember 2014 umgesetzt wird. Eine hiernach geänderte Vereinbarung gilt laut der Übergangsregelung ausdrücklich nicht als Neuabschluss eines Gewinnabführungsvertrags. Somit müssen die Beteiligten nicht fürchten, durch eine entsprechende Änderung gegen die fünfjährige Mindestgeltungsdauer des Gewinnabführungsvertrags zu verstoßen. Unklar ist, wie weit zurück diese Möglichkeit der Heilung solcher Gewinnabführungsverträge wirkt. Unabhängig hiervon sollten solche „fehlerhaften“ Altverträge jedoch durch die Aufnahme einer dynamischen Klausel geändert werden.

### *Änderung wirksamer Altverträge ohne dynamischen Verweis?*

Es stellt sich weiter die Frage, ob es sinnvoll sein kann, auch bestehende Verträge zu ändern, obwohl diese eine Vereinbarung über eine Verlustübernahme enthalten, welche den bisherigen steuerlichen Vorgaben entspricht. U. E. ist in diesen Fällen Vorsicht geboten: Die Übergangsregelung bezieht sich ausdrücklich nur auf „fehlerhafte“ Altverträge. Die Änderung eines dem bisherigen Recht entsprechenden Altvertrags könnte daher im schlimmsten Fall als Neuabschluss des Gewinnabführungsvertrags gewertet werden. Ist dieser zu diesem Zeitpunkt weniger als fünf Jahre durchgeführt, könnte sich ein Neuabschluss als Verstoß gegen die Mindestdauer der Durchführung des Gewinnabführungsvertrags darstellen. Die Folge wäre eine rückwirkende steuerliche Nichtanerkennung des Organisationsverhältnisses.

Allerdings ist die Übergangsregelung auch dahingehend unklar, ob nicht auch wirksame Altverträge als „fehlerhaft“ im Sinne der Übergangsregelung einzustufen sind. Denn ausdrücklich werden von der Übergangsregelung nur solche Vereinbarungen erfasst, die keinen den bisherigen Anforderungen entsprechenden Verweis auf § 302 AktG enthalten. Damit wären Verlustübernahmevereinbarungen, welche ausschließlich eine Wortlautwiedergabe des § 302 AktG enthalten, nach alter Rechtslage voll wirksam, würden aber dennoch als anpassungsfähig im Sinne der Übergangsregelung gelten. Derzeit ist diese Problematik völlig ungeklärt.

### Fazit

Eigentlich ist die Verpflichtung zur Aufnahme eines dynamischen Verweises in die Vereinbarung einer Verlustübernahme im Gewinnabführungsvertrag eines GmbH-Konzerns eine Verschärfung – jedoch wird sie zum Vorteil des Steuerpflichtigen Rechtssicherheit bringen. Die Änderung ist daher grundsätzlich zu begrüßen. Die Formulierung insbesondere der Übergangsvorschriften der neuen Regelung schafft jedoch in Einzelfällen Verwirrung. Es bleibt hier auf zeitnahe klarstellende Anwendungsregelungen der Finanzverwaltung zu hoffen. Bis dahin sollten bislang durch die Finanzverwaltung anerkannte Vereinbarungen nur nach sorgfältiger Prüfung angepasst werden. Für Vereinbarungen über die Verlustübernahme, die den bisherigen Anforderungen an einen steuerlich anzuerkennenden Gewinnabführungsvertrag nicht erfüllen, stellen

sich die Neuregelungen praktisch als steuerliche „Amnestie“ dar, die es zu nutzen gilt.

### Kontakt für weitere Informationen



Jan Böttcher, LL.M. Tax

Steuerberater

Tel.: + 49 (9 11) 91 93 – 12 41

E-Mail: jan.boettcher@roedl.de

## > Die umsatzsteuerliche Organschaft – Neue Entwicklungen bei den Eingliederungsvoraussetzungen

Von Andrea Wanninger, Rödl & Partner Nürnberg

Eine umsatzsteuerliche Organschaft ist anzunehmen, wenn ein Unternehmen in ein anderes Unternehmen derart eingegliedert ist, dass es als nicht mehr selbständig anzusehen ist. Drei Eingliederungskriterien unterscheidet man hier: die organisatorische, die finanzielle und die wirtschaftliche Eingliederung.

### Organisatorische Eingliederung

Die organisatorische Eingliederung stand in den vergangenen zwei Jahren sehr stark im Fokus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Hier wurden in Einzelfallentscheidungen neue Möglichkeiten der Erreichung der organisatorischen Eingliederung eröffnet bzw. bestätigt, jedoch konnten nicht alle Streitpunkte ausgeräumt werden. Es bleibt daher in manchen Fällen eine Unsicherheit, ob nun die organisatorische Eingliederung hergestellt ist, oder eben gerade nicht.

Die Finanzverwaltung hat nun aktuell mit BMF-Schreiben vom 7. März 2013 eine umfassende Stellungnahme durch Überarbeitung des Abschnittes 2.8 des Umsatzsteueranwendungserlasses herausgegeben. Hervorzuheben ist hier die umfassende Darstellung der verschiedenen Möglichkeiten und Grundsätze der Herstellung der organisatorischen Eingliederung im Rahmen der umsatzsteuerlichen Organschaft. Auch wird eine Übergangsfrist bis zum 31. Dezember 2013 eingeräumt.

Im Einzelnen geht die Verwaltung grundsätzlich davon aus, dass der Organträger seine Möglichkeit der Beherrschung der Organgesellschaft in deren laufender Ge-

schäftsführung tatsächlich wahrnehmen muss. Dabei kommt es darauf an mittels organisatorischer Maßnahmen bzw. Gestaltung der Beziehung der beiden Gesellschaften zueinander zu vermeiden, dass im Organ eine abweichende Willensbildung zum Organträger stattfinden kann.

Als Regelfall wird hier von der Verwaltung immer noch die Gestaltung der Personenidentität der Geschäftsführungsorgane angesehen („personelle Verflechtung“). Doch in dem vorliegenden Schreiben wird nun hinsichtlich dieses Instruments auch zwischen den verschiedenen Modellen der Geschäftsführungsbefugnisse (Einzelgeschäftsführungsbefugnis bzw. Gesamtgeschäftsführungsbefugnis) und den Fällen der nur teilweisen Personenidentität differenziert. Gegebenenfalls muss die Gestaltung hier um weitere Elemente der Eingriffsmöglichkeiten des Organträgers ergänzt werden, zum Beispiel in dem Fall der Einzelgeschäftsführungsbefugnis eines „fremden“ Geschäftsführers in der Organgesellschaft. Hier rät die Verwaltung zu einem schriftlich vereinbarten Letztentscheidungsrecht des Geschäftsführers, der in der Organgesellschaft wie im Organträger Geschäftsführer ist, um die personelle Verflechtung sicherzustellen.

Eine Gestaltung der personellen Verflechtung zu Aufsichtsgremien (Aufsichtsratsmitgliedern oder Beiratsmitgliedern) reicht nach Ansicht der Verwaltung nicht aus. Ausdrücklich werden aber durch die Finanzverwaltung die Grundsätze der neueren Rechtsprechung zu der personellen Verflechtung der Geschäftsführung der Organgesellschaft durch leitende Angestellte des Organträgers in das BMF-Schreiben aufgenommen. Zu beachten ist jedoch, dass eine personelle Verflechtung verneint wird, wenn der leitende Angestellte des Organträgers lediglich Prokurist bei der Organgesellschaft ist.

Hervorzuheben sind die Ausführungen des Schreibens zu Maßnahmen, welche neben der personellen Verflechtung die organisatorische Eingliederung herstellen sollen. Hier werden Möglichkeiten erwähnt, die bisher durch die Rechtsprechung nicht anerkannt wurden oder den Gerichten noch nicht zur Entscheidung vorlagen. Hiernach kommen als weitere Maßnahmen die Aufstellung von Konzernrichtlinien oder Geschäftsführerordnungen in Betracht, wenn die Zuwiderhandlung gegen diese Vereinbarungen zumindest zu einer Haftung der Geschäftsführer der Organgesellschaft führt. Diese Maßnahmen werden als schwächste Form der organisatorischen Eingliederung gewertet. In diesen Fällen hängt das Vorliegen der umsatzsteuerlichen Organschaft entscheidend von der wirtschaftlichen und finanziellen Eingliederung ab, welche in erheblich stärkerem Maße vorliegen müssen. Daneben wird von der Finanzverwaltung regelmäßig von dem Vorliegen der organisatorischen Eingliederung ausgegangen, wenn mit der Organgesellschaft ein Beherrschungsvertrag abgeschlossen wurde oder eine Eingliederung nach §§ 319, 320 AktG vorliegt. Die Rechtsprechung hat den Fall des Abschlusses eines Beherrschungsvertrages noch nicht beurteilen können. Hier besteht die Gefahr der divergierenden Auffassungen, so dass in einem Fall, in wel-

chem die übrigen Eingliederungsvoraussetzungen schwach ausgeprägt sind und die organisatorische Eingliederung nur durch diese Maßnahme hergestellt wurde, die umsatzsteuerliche Organschaft seitens der Rechtsprechung aberkannt werden könnte.

Das Schreiben stellt nochmals deutlich klar, dass rein gesellschaftsrechtliche Weisungsrechte nicht ausreichend für die Annahme der organisatorischen Eingliederung sind.

Die Grundsätze des Schreibens sollen bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2013 Anwendung finden. Die Verwaltung gesteht aber eine Übergangsregelung bis zum 31. Dezember 2013 für solche Fälle zu, in welchen die Beteiligten bisher von einer Organschaft (nach den bisherigen Regelungen) ausgegangen sind. Daraus folgt, dass in solchen Fällen, in welchen die organisatorische Eingliederung nicht durch die Identität aller Geschäftsführer hergestellt wurde, noch im Laufe dieses Jahres eine Überprüfung der Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung nach den in diesem BMF-Schreiben dargestellten Grundsätzen erfolgen sollte und gegebenenfalls flankierende Gestaltungen ergriffen werden sollten, um die Voraussetzung der organisatorischen Eingliederung ab dem 1. Januar 2014 sicherzustellen.

### Finanzielle Eingliederung

Die finanzielle Eingliederung einer Gesellschaft in eine Organträgergesellschaft ist gegeben, wenn die Organträgergesellschaft an der potenziellen Organgesellschaft mehr als 50 Prozent der Anteile hält und es ihr dadurch möglich ist, durch Mehrheitsbeschlüsse ihren Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen. Nach der Rechtsprechung der vergangenen Jahre und dem BMF-Schreiben vom 5. Juli 2011 ist es auch möglich, die entsprechende Anteilsmehrheit mittelbar über Tochtergesellschaften zu halten. Nach diesen Grundsätzen ist eine Überprüfung, inwieweit durch Veränderungen im Beteiligungsgefüge von Gesellschaftsgruppen nun von dem Vorliegen einer finanziellen Eingliederung auszugehen ist, zu empfehlen.

### Wirtschaftliche Eingliederung

Die wirtschaftliche Eingliederung ist das schwächste Element der Eingliederung einer Organgesellschaft in eine Organträgergesellschaft. Die umsatzsteuerliche Organschaft besteht, solange eine wirtschaftliche Eingliederung feststellbar ist, wenn sie auch noch so schwach ausgeprägt ist, solange die anderen Eingliederungsmerkmale (finanzielle und organisatorische Eingliederung) entsprechend stark ausgeprägt sind. Dennoch endet die umsatzsteuerliche Organschaft, wenn die wirtschaftliche Eingliederung nicht mehr vorliegt. Nach einem aktuellen Urteil des Finanzgerichts Sachsen ist eine wirtschaftliche Eingliederung z. B. dann nicht anzunehmen, wenn den entgeltlichen Leistungen der (vermeintlichen) Organträgergesellschaft für die Unternehmenstätigkeit der (vermeintlichen) Organgesellschaft nur eine unwesentliche Bedeutung zukommt (FG Sachsen, Urteil vom 10. Januar 2013, Az.: 6-K-1332/10).

Bei der Prüfung der umsatzsteuerlichen Organschaft kommt der wirtschaftlichen Eingliederung zwar nicht die Bedeutung zu wie den anderen Eingliederungsvoraussetzungen, doch sollte eine wirtschaftliche Beziehung der beiden Gesellschaften darstellbar sein.

### Folgen der Beendigung einer Organschaft

Wenn die Eingliederungsvoraussetzungen nicht mehr gegeben sind, dann endet die umsatzsteuerliche Organschaft automatisch. Die Organgesellschaft ist dann (wieder) ein selbstständig tätiger Unternehmer und hat ihren steuerlichen Pflichten nachzukommen.

Zu der Frage, in welchen Voranmeldungszeiträumen die ehemalige Organgesellschaft Voranmeldungen abzugeben hat, nimmt das Bundesfinanzministerium ausführlich Stellung in seinem Schreiben vom 9. April 2013, mit welchem Abschnitt 18.2 Abs. 1 und Abschnitt 18.7 Abs. 1 des Umsatzsteueranwendungserlasses geändert werden.

Vereinfachend wird für die Umsatzgrenzen, die zur Bestimmung des monatlichen Voranmeldungszeitraumes oder des vierteljährlichen Voranmeldungszeitraumes herangezogen werden, auf die Umsätze des Organkreises im vorangegangenen Kalenderjahr abgestellt. Die ehemalige Organgesellschaft kann hier aber auch die eigenen Umsätze darlegen, um einen anderen Voranmeldungszeitraum beantragen zu können.

### Fazit

Die umsatzsteuerliche Organschaft sollte immer wieder durch die Unternehmen auf den Prüfstand gestellt werden. Insbesondere die neueren Entwicklungen im Bereich der organisatorischen Eingliederung und die hier eingeräumten Übergangsfristen sollten zum Anlass genommen werden, das Bestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft neu zu überprüfen.

Eine solche Überprüfung der Eingliederungsvoraussetzungen ist grundsätzlich in gewissen Zeitabständen anzuraten, da die umsatzsteuerliche Organschaft nicht immer ein Instrument der Gestaltung ist. Vielmehr kann durch tatsächliches „Eintreten“ oder „Fortfallen“ der Eingliederungsmerkmale die bisherige umsatzsteuerliche Behandlung von Geschäftsvorfällen nicht mehr den gesetzlichen Vorgaben entsprechen.

### Kontakt für weitere Informationen



**Andrea Wanninger**

Rechtsanwältin, Steuerberaterin

Tel.: + 49 (9 11) 91 93 – 1276

E-Mail: [andrea.wanninger@roedl.de](mailto:andrea.wanninger@roedl.de)

### Strukturen schaffen

*„Als Experte an der Seite unserer Mandanten kümmern wir uns um die rechtlichen wie steuerlichen Strukturen ihrer unternehmerischen Tätigkeit – Ihren Erfolg haben wir dabei immer im Blick.“*

Rödl & Partner

*„Die einzelnen Bausteine jedes individuellen Castells zu kennen gehört zu den zentralen Erfolgsgeheimnissen unserer Tradition. Darauf aufbauend lassen wir die oft einzigartigen Figuren entstehen.“*

Castellers de Barcelona



„Jeder Einzelne zählt“ – bei den Castellern und bei uns.

Menschentürme symbolisieren in einzigartiger Weise die Unternehmenskultur von Rödl & Partner. Sie verkörpern unsere Philosophie von Zusammenhalt, Gleichgewicht, Mut und Mannschaftsgeist. Sie veranschaulichen das Wachstum aus eigener Kraft, das Rödl & Partner zu dem gemacht hat, was es heute ist.

„Força, Equilibri, Valor i Seny“ (Kraft, Balance, Mut und Verstand) ist der katalanische Wahlspruch aller Castellern und beschreibt deren Grundwerte sehr pointiert. Das gefällt uns und entspricht unserer Mentalität. Deshalb ist Rödl & Partner eine Kooperation mit Repräsentanten dieser langen Tradition der Menschentürme, den Castellern de Barcelona, im Mai 2011 eingegangen. Der Verein aus Barcelona verkörpert neben vielen anderen dieses immaterielle Kulturerbe.

### Impressum Gestaltungsbearbeitung aktuell 18.04.2013

**Herausgeber:** Rödl Rechtsanwaltsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft mbH  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg  
Tel.: + 49 (9 11) 91 93 - 0 | [www.roedl.de](http://www.roedl.de)

**Verantwortlich für den Inhalt:**  
**Dr. Hans Weggenmann** – [hans.weggenmann@roedl.de](mailto:hans.weggenmann@roedl.de)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

**Redaktion / Koordination:**  
**Jan Böttcher** – [jan.boettcher@roedl.de](mailto:jan.boettcher@roedl.de)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg  
**Tanja Creed** – [tanja.creed@roedl.de](mailto:tanja.creed@roedl.de)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

**Layout/Satz:** **Cristine Wittenborn** – [cristine.wittenborn@roedl.de](mailto:cristine.wittenborn@roedl.de)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Dieser Newsletter ist ein unverbindliches Informationsangebot und dient allgemeinen Informationszwecken. Es handelt sich dabei weder um eine rechtliche, steuerrechtliche oder betriebswirtschaftliche Beratung, noch kann es eine individuelle Beratung ersetzen. Bei der Erstellung des Newsletters und der darin enthaltenen Informationen ist Rödl & Partner stets um größtmögliche Sorgfalt bemüht, jedoch haftet Rödl & Partner nicht für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Informationen. Die enthaltenen Informationen sind nicht auf einen speziellen Sachverhalt einer Einzelperson oder einer juristischen Person bezogen, daher sollte im konkreten Einzelfall stets fachlicher Rat eingeholt werden. Rödl & Partner übernimmt keine Verantwortung für Entscheidungen, die der Leser aufgrund dieses Newsletters trifft. Unsere Ansprechpartner stehen gerne für Sie zur Verfügung.

Der gesamte Inhalt des Newsletters und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum von Rödl & Partner und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt des Newsletters nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderungen, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedürfen der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.