

Steuerschädliche Zuviel- oder Zuwenig-Abführungen bei Organschaft

Von Ewald Dötsch, Mendig*

- I. Verpflichtung zur Abführung des »ganzen Gewinns«
- II. Die Folgen einer Zuviel- oder Zuwenig-Abführung
- III. Die Ursachen einer Zuviel- oder Zuwenig-Abführung
- IV. Forderungen nach Abschaffung der Voraussetzung eines Gewinnabführungsvertrags
- V. Steuerliche Anerkennung einer nachträglichen Heilung einer Zuviel- oder Zuwenig-Abführung?
- VI. Steuerunschädlichkeit bei »geringfügigen« Verstößen?

I. Verpflichtung zur Abführung des »ganzen Gewinns«

Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Organschaft ist u.a. die Abführung des »ganzen Gewinns« der Organgesellschaft an den Organträger (s. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG).

»Ganzer Gewinn« idS ist nicht der steuerliche Gewinn der Organgesellschaft oder das dem Organträger zuzurechnende Organeinkommen. Vielmehr fordert § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG für die steuerliche Anerkennung der Organschaft, dass die Organgesellschaft den handelsrechtlichen Höchstbetrag der Gewinnabführung nach § 301 AktG auch tatsächlich an den Organträger abführt.

Nach § 301 Satz 1 AktG kann eine Gesellschaft, gleichzeitig welche Vereinbarungen über die Berechnung des abzuführenden Gewinns getroffen worden sind, als ihren Gewinn höchstens den ohne die Gewinnabführung entstehenden Jahresüberschuss, vermindert um einen Verlustabzug aus dem Vorjahr und um den Betrag, der nach § 300 AktG in die gesetzliche Rücklage einzustellen ist, abführen. Sind während der Dauer des Vertrags Beträge in andere Gewinnrücklagen eingestellt worden, können diese Beträge gem § 301 Satz 2 AktG den anderen Gewinnrücklagen entnommen und als Gewinn abgeführt werden.

Die Verpflichtung zur Gewinnabführung bzw zur Verlustübernahme erstreckt sich auf das Ergebnis einer auf den jeweiligen Bilanzstichtag zu erstellenden objektiv richtigen Bilanz¹. Im Zweifelsfall reicht es mithin nicht aus, dass der Abführungsbetrag dem Jahresüberschuss laut tatsächlich aufgestellter Handelsbilanz entspricht².

Die Handelsbilanz ist objektiv richtig, wenn bei ihrer Erstellung alle handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften zutreffend angewendet worden sind³.

II. Die Folgen einer Zuviel- oder Zuwenig-Abführung

Weicht die tatsächliche Gewinnabführung bzw Verlustübernahme von dem Betrag ab; der auf Grund einer objektiv richtigen Bilanz abzuführen bzw auszugleichen wäre, fehlt es an der Abführung des »ganzen Gewinns«. Da-

bei spielt es keine Rolle, wie hoch die Abweichung ist und warum es zu der Abweichung gekommen ist.

Die Folge einer solchen Abweichung ist die steuerliche Nichtanerkennung der Organschaft für das betreffende Jahr und bei einem noch nicht fünf Jahre lang durchgeführten Gewinnabführungsvertrag sogar die rückwirkende Nichtanerkennung von Beginn an.

Nicht eindeutig geklärt ist, ob bei einer mehrstufigen Organschaft eine Zuviel-Abführung, z.B. wegen des Nichtausgleichs eines vororganschaftlichen Verlustvortrags, sowohl auf der Ebene der Organgesellschaft als auch auf allen übergeordneten Beteiligungsstufen eine steuerschädliche Zuviel-Abführung bewirkt und damit zur steuerlichen Nichtanerkennung der Organschaft auf allen Stufen führt⁴.

III. Die Ursachen einer Zuviel- oder Zuwenig-Abführung

Die Ursachen einer Zuviel- oder Zuwenig-Abführung können vielfältig sein. Die häufigsten in der Praxis vorkommenden Fallgestaltungen sind:

1. Zuviel-Abführungen:

- a) Gewinnabführung vor Ausgleich der vororganschaftlichen Verluste der Organgesellschaft⁵,
- b) Gewinnabführung entgegen einem bestehenden Ausschüttungs-(=Abführungs-)verbot.

Beispiele:

- Abführung, bevor die nach § 300 AktG vorgeschriebene gesetzliche Rücklage gebildet worden ist;
- Abführung eines nach § 268 Abs 8 HGB ausschüttungsgesperrten Betrags (bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen);
- Abführung eines nach § 58d GmbHG ausschüttungsgesperrten Betrags (nach vorangegangener vereinfachter Kapitalherabsetzung);

* Ewald Dötsch ist Referent bei der Oberfinanzdirektion Koblenz für Körperschafts- und Gewerbesteuer, für das Umwandlungs- sowie für das Internationale Steuerrecht und Mitherausgeber von Der Konzern.

1 S. BGH, Urt. v. 5. 6. 1989, DB 1989, 1863, v. 14. 2. 2005, DB 2005, 937, s. BFH, Urt v. 5. 4. 1995, DB 1995, 1593; für die Verlustübernahme s. BGH, Urt v. 11. 10. 1999, BGHZ 142, 382.

2 S. Dötsch, Der Konzern 2009, 171.

3 Dazu im Einzelnen s. Dötsch, in: D/J/P/W, § 14 KStG Tz. 177.

4 Bejahend s. Dötsch, in: D/J/P/W, § 14 KStG Tz. 181. Verneinend s. Frotzcher, in: F/M, § 14 KStG Rn. 404.

5 S. BFH, Urt v. 21. 10. 2010, HFR 2011, 187. Wegen des Sonderfalls, in dem bisherige Außenprüfungen der Finanzverwaltung den Fehler nicht bemerkt haben, s. Dötsch, Der Konzern 2010, 99, weiter in: D/J/P/W, § 14 KStG, Tz. 181.

- Abführung einer in vertraglicher Zeit gebildeten und wieder aufgelösten Kapitalrücklage bei einer nicht nach den §§ 319 ff AktG eingegliederten Organgesellschaft⁶;

2. Zuwenig-Abführungen:

Bildung von Gewinnrücklagen, die nicht wirtschaftlich i.S. von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG begründet sind.

IV. Forderungen nach Abschaffung der Voraussetzung eines Gewinnabführungsvertrags

Wenn seitens der Wirtschaftsverbände und in der Fachliteratur gefordert wird, der deutsche Gesetzgeber möge die steuerliche Anerkennung der Organschaft nicht mehr von dem Erfordernis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags abhängig machen⁷, dann ist diese Forderung auch vor dem Hintergrund der steuerlichen Risiken zu sehen, die die derzeitige Rechtslage für die Unternehmen mit sich bringt. Schließlich lehnt die Finanzverwaltung die steuerliche Anerkennung der Organschaft selbst bei nur geringfügigen Verstößen gegen die Vollabführungsverpflichtung ab. Von den Steuerabteilungsleitern großer Konzerne wird immer wieder darauf hingewiesen, dass angesichts dieser Situation selbst diese steuerlich größtenteils optimal beratenen Unternehmen nicht sicher sein können, dass es an irgendeiner Stelle im Konzern zu einer für die Anerkennung der Organschaft schädlichen Zuviel- oder Zuwenig-Abführung gekommen ist.

Dass die obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern den Forderungen der Wirtschaft nach Abschaffung der gesetzlichen Voraussetzung des Gewinnabführungsvertrags kritisch gegenüberstehen⁸, erscheint ebenfalls verständlich, weil sich bei Streichung dieser Voraussetzung die Gefahr erhöhen würde, dass Deutschland den Abzug von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften bei der Besteuerung der inländischen Muttergesellschaft zulassen müsste.

Auch wenn der von den Koalitionsfraktionen von CDU/CSU und FDP am 14. 2. 2012 vorgestellte sog. **12-Punkte-Plan**⁹, der u.a. die Ersetzung der Organschaft durch ein Gruppenbesteuerungssystem unter Verzicht auf die Voraussetzung des Gewinnabführungsvertrags ankündigt, wie vorgeschlagen noch in dieser Legislaturperiode gesetzgeberisch umgesetzt werden sollte, würde es bis zum Inkrafttreten der Neuregelung noch bis 2016 dauern. Für die Zeit bis dahin und für die noch nicht bestandkräftigen Vorjahresveranlagungen jedenfalls bleibt es bei den in diesem Beitrag angesprochenen Problemen.

V. Steuerliche Anerkennung einer nachträglichen Heilung einer Zuviel- oder Zuwenig-Abführung?

Nicht abschließend geklärt ist, ob eine Zuviel- oder Zuwenig-Abführung durch nachträgliche Korrektur der früheren Handelsbilanzen geheilt werden kann. Praktische Bedeutung hat diese Frage insbesondere für neu begrün-

dete Organschaften, bei denen es unter Verstoß gegen § 301 Satz 1 AktG bereits vor dem Ausgleich der vororganschaftlichen Verluste der Tochtergesellschaft zu einer Gewinnabführung gekommen ist.

Nach der **Mehrheitsmeinung** im Schrifttum¹⁰ ist eine rückwirkende »Reparatur« durch Korrektur des früheren Jahresabschlusses steuerlich anzuerkennen, nicht jedoch durch Nachholung des unterbliebenen Ausgleichs des vororganschaftlichen Verlusts in einem späteren Jahr. Nach dieser Auffassung setzt die nachträgliche Heilung, für die handelsrechtlich zeitliche Grenzen nicht bestehen¹¹, die rückwirkende Änderung der Handelsbilanzen von Organgesellschaft und Organträger einschließlich der Folgebilanzen voraus. Meinung¹² beruft sich insbes auf das Urt des BFH v. 5. 4. 1993¹³, in dem der BFH eine nachträgliche Gewinnabführung selbst noch nach Beendigung der Organschaft anerkannte.

Nach der **Gegenauffassung**¹⁴ ist unabhängig davon, ob der Verstoß gegen § 301 AktG handelsrechtlich geheilt werden kann, diese Heilung für steuerliche Zwecke nicht anzuerkennen. Danach ist die »tatsächliche Durchführung« des Gewinnabführungsvertrags nicht nur eine handelsrechtliche, sondern auch eine steuerrechtliche Frage. Da die Gewinnabführung ein tatsächlicher Vorgang sei, so die Gegenauffassung, lasse sich durch nachträgliche Änderung des der Gewinnabführung zugrunde liegenden Jahresabschlusses die tatsächliche Nichtdurchführung des Vertrags nicht im Nachhinein in dessen tatsächliche Durchführung umdeuten. Nach Auffassung von Frottscher ist bei unterbliebenem Ausgleich vororganschaftlicher Verluste die nachträgliche Einbuchung eines gegen den Organträger gerichteten Einlageanspruchs als Vorgang des (späteren) Jahres zu behandeln, in dem die Zuführung erfolgt ist und führt nicht dazu, dass sich bereits in der ursprünglichen Handelsbilanz der Jahresüberschuss bzw. Gewinn in dem Umfang erhöht, dass er der tatsächlich vorgenommenen Gewinnabführung entspricht.

Es erscheint zweifelhaft, ob die steuerliche Sichtweise, wonach eine Zuführung erst im Zuflussjahr das Betriebs-

6 S. BFH, Urt v. 8. 8. 2001, BStBl II 2003, 923.

7 S. stellvertretend den Reformvorschlag des IFSt, Schrift 471 (2011).

8 S. Bericht der Facharbeitsgruppe »Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung« v. 14. 11. 2011; veröffentlicht auf den Internetseiten des BMF.

9 www2.nwb.de/portal/content/ir/downloads/235146/CDU_FDP_2012_12_Punkte_Steuervereinfachung_2012.pdf.

10 S. Cahn/Simon, Der Konzern 2003, 1, 6, Berger, DB 2005, 903, Kreidl/Riehl, BB 2006, 1880, Schneider/Hinz, Ubg 2009, 738, 746, Krau, StBp 2010, 65, Meinung, GmbHR 2010, 309 Walter, in: E&Y, § 14 KStG, Rn. 680.2; ebenso Dötsch, in: D/J/P/W, § 14 KStG, Tz. 181.

11 S. Ellrott/Ring, in: Beck'scher BilKomm, § 253 HGB, Rn. 806, 807, 835.

12 Meinung, GmbHR 2010, 309.

13 BFH, GmbHR 1995, 606.

14 S. Neumann, in: Gosch, 2. Aufl., § 14 KStG, Rn. 310 und Frottscher, in: F/M, § 14 KStG, Rn. 403.

vermögen der begünstigten Körperschaft erhöht¹⁵, auch für die Handelsbilanz gilt. Aufgrund der gegen § 301 Satz 1 AktG verstoßenden Zuvielabführung hat die Organgesellschaft gegenüber dem Organträger einen Herausgabeanspruch wegen ungerechtfertigter Bereicherung nach § 812 BGB. Die Einforderung dieses Anspruchs ist m.E. bereits in der ursprünglichen Handelsbilanz auszuweisen und schafft damit das für die vorgenommene Gewinnabführung erforderliche Finanzierungsvolumen. Bei dieser Sichtweise ist die nachträgliche Änderung der Handelsbilanzen von Organgesellschaft und Organträger durchaus ein gangbarer, wenn auch aufwändiger, Weg, eine steuerschädliche Zuviel- oder Zuwenig-Abführung im Nachhinein zu heilen. Hinzu kommt, dass, wenn man die Heilung einer Zuvielabführung davon abhängig macht, dass neben der Organgesellschaft auch der Organträger die ursprünglichen Handelsbilanzen ändern muss, dieses Verfahren bei börsennotierten Organträgern in der Praxis nicht durchführbar ist.

Der IV. Senat des BFH¹⁶ brauchte die Frage nicht zu entscheiden, weil er die im Streitfall erstellte berichtigte Handelsbilanz als nur »formalen Akt« ansah, aus dem keine materiellen Folgen zu ziehen waren. Die erstellte Berichtigungsbilanz schloss zwar mit einem Jahresüberschuss und dem Vortrag des Verlusts auf weitere Rechnung ab, sie enthielt jedoch nicht die erforderliche Verrechnung mit dem Verlustvortrag.

VI. Steuerunschädlichkeit bei »geringfügigen« Verstößen ?

Nach mE nicht zutreffender Auffassung von Walter¹⁷ ist der unterbliebene Ausgleich vororganschaftlicher Verluste lediglich ein geringfügiger und damit steuerunschädlicher Verstoß gegen eine bloße Nebenpflicht aus dem Gewinnabführungsvertrag. Walter und Baldamus¹⁸ wollen zwischen »gewichtigen« und »geringfügigen« Verstößen gegen die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags unterschieden wissen, wobei iE letztere nicht zur steuerlichen Nichtanerkennung der Organschaft führen dürfen. Walter will sich dabei hinsichtlich des Geringfügigkeitsbegriffs an den Wesentlichkeitsgrenzen der Wirtschafts-

prüfung (bis zu 5 % des Umsatzes bzw bis zu 1 % des Ertrags) orientieren.

Gegen eine Geringfügigkeitsregelung spricht sich Frotscher¹⁹ mit dem Hinweis aus, das KStG knüpfe eindeutig an die aktienrechtliche Rechtslage an, die eine Unterscheidung zwischen »gewichtigen« und »geringfügigen« Verstößen gegen die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht vorsieht. Ebenfalls ablehnend s. Neumann²⁰ mit der Begründung aus, dass die nicht vertragsgemäße Durchführung des Gewinnabführungsvertrags den Vertragsparteien als Gestaltungsmittel zur Verfügung steht, um eine Organschaft zu beenden oder zeitlich auszusetzen, wenn dies steuerlich von Vorteil ist.

M.E. spricht der Gesetzeswortlaut eindeutig für die auch von der Finanzverwaltung praktizierte ablehnende Haltung von Frotscher und Neumann. Gleichwohl muss die Fragestellung erlaubt sein, ob die geltende Rechtslage, bei der bereits geringfügige Zuviel- oder Zuwenig-Abführungen zur steuerlichen Nichtanerkennung einer Organschaft mit im Einzelfall sehr großen finanziellen Auswirkungen führen können, nicht gegen das Gebot der Verhältnismäßigkeit verstößt. Die Probleme der geltenden Rechtslage ließen sich weitgehend entschärfen, würde die Finanzverwaltung in einer allgemeinen Billigkeitsregelung, z.B. in den KStR, regeln, dass in Bagatellfällen Zuviel- oder Zuwenig-Abführungen nicht zur Nichtanerkennung der Organschaft führen. Als Bagatellfall könnte vielleicht ein Fall definiert werden, bei dem die an sich steuerschädliche Abweichung nicht mehr als 5 % der Gesamtabführung, »gedeckelt« auf einen noch zu bestimmenden absoluten Höchstbetrag, ausmacht.

15 Dazu s. BFH, Urt. v. 29. 5. 1996, BStBl II 1997, 92 und v. 31. 3. 2004, BFH/NV 2004, 1423; weiter s. Schr. des BMF, v. 4. 6. 2003, BStBl I 2003, 366, Rn. 26.

16 S. BFH, Urt. v. 21. 10. 2010, GmbHR 2011, 40. Dazu auch *Wendt*, BFH/PR 2011, 55 und *Buciek*, FR 2011, 325.

17 *Walter*, in: E&Y, § 14 KStG, Rn. 680.2.

18 S. *Baldamus*, Ubg 2009, 484.

19 In F/M, § 14 KStG, Rn. 402.

20 In Gosch, 2. Aufl., § 14 KStG, Rn. 310.