



Steuerliche Anforderungen an die Vereinbarung der Verlustübernahme in GmbH-Gewinnabführungsverträgen

Eine in Gewinnabführungsverträgen (GAV) von Gesellschaften mit beschränkter Haftung häufig verwendete Formulierung zur Verlustübernahme wird von der Finanzverwaltung in jüngerer Zeit beanstandet. Dies kann zu weitreichenden steuerlichen Konsequenzen für die betroffenen Unternehmen führen. Daher sollten die in bestehenden GAV verwendeten Formulierungen geprüft und gegebenenfalls angepasst werden.

Hintergrund

Um eine steuerliche Organschaft für Körperschaft- und Gewerbesteuerzwecke zu begründen, muss ein GAV abgeschlossen werden. Hierbei sind neben den zivilrechtlichen Anforderungen auch spezifisch steuerrechtliche Vorgaben zu beachten (z. B. die Vereinbarung einer Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren). Eine weitere Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines GAV mit einer GmbH als beherrschter Gesellschaft ist die Regelung einer »Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 Aktiengesetzes« (§ 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz). Eine ausdrückliche Regelung der Verlustübernahmeverpflichtung ist nach der steuerlichen Rechtsprechung und der Auffassung der Finanzverwaltung erforderlich, obwohl der Bundesgerichtshof mittlerweile § 302 AktG anlog auf einen GmbH-GAV anwendet. Auch wenn diese strenge steuerliche Auffassung zwar umstritten ist, wird jedoch erwartet, dass der Bundesfinanzhof in einem derzeit anhängigen Verfahren bei seiner strengen Meinung bleibt.

Regelung der Verlustübernahme

Die in der steuerlichen Rechtsprechung und in der Finanzverwaltung vorherrschende Auffassung erfordert, dass im GAV nicht nur die Regelung des § 302 Abs. 1 AktG (d. h. die eigentliche Verlustübernahmepflicht) ausdrücklich vereinbart wird, sondern auch die Einbeziehung von § 302 Abs. 3 AktG und – für GAV, die ab dem 1. Januar 2006 abgeschlossen wurden – des § 302 Abs. 4 AktG. Nicht den steuerlichen Vorschriften entsprechen

damit solche GAV, die nur die eigentliche Verlustübernahmepflicht regeln, ohne auch § 302 Abs. 3 und Abs. 4 AktG ausdrücklich einzubeziehen.

Für eine ausdrückliche Einbeziehung reicht es zum Beispiel aus, wenn (i) entweder der Wortlaut dieser Regelungen im GAV insgesamt wörtlich wiedergegeben wird, oder (ii) insgesamt auf die Anwendung des § 302 AktG verwiesen wird (z. B. »§ 302 AktG in seiner jeweils geltenden Form gilt entsprechend.«).

Aktuelle Auslegungs-Problematik

Ob auch »Mischformulierungen« ausreichen (d. h. die Kombination aus wörtlicher Wiedergabe und numerischer Verweisung), ist bisher nicht ausdrücklich geklärt. In der Praxis wird häufig z. B. folgende Formulierung verwendet: »Der Organträger verpflichtet sich, jeden während der Vertragslaufzeit entstehenden Jahresfehlbetrag [...], auszugleichen. § 302 AktG in seiner jeweiligen Fassung gilt entsprechend.«

Die Finanzverwaltung greift jetzt jedenfalls folgende Mischformulierung als ungenügend an (vgl. OFD Rheinland und Münster, BB 2010, S. 101): »Der Organträger verpflichtet sich, entsprechend § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der Organgesellschafts-GmbH auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt wurden.«

Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, dass diese Formulierung nur als Verweisung auf § 302 Abs. 1 AktG

zu verstehen sei, da die allgemeine Verweisung auf § 302 AktG durch die nachfolgende Wiedergabe nur der Verlustübernahmepflicht eingeschränkt werde. Zwar ist diese Auffassung aus vielen Gründen angreifbar. Bis es jedoch zu einer endgültigen (gerichtlichen) Klärung dieser Auslegungsfrage kommt, sollten sich Unternehmen darauf einstellen, dass die Finanzverwaltung gleichlautende oder ähnlich lautende Formulierungen in GAV beanstanden wird (insbesondere Kombinationen in einem Satz aus numerischer Verweisung auf § 302 AktG und wörtlicher Wiedergabe des Inhalts von § 302 Abs. 1 AktG). Die von der Finanzverwaltung aufgegriffene Formulierung ist nach unserer Erfahrung in einer Vielzahl von GAV enthalten, so dass hiervon nicht nur Einzelfälle betroffen sein sollten. Da es sich bei Organschaftsverhältnissen um Dauersachverhalte handelt, die mehrere Jahre betreffen, kann die Auffassung der Finanzverwaltung zu einem erheblichen steuerlichen Risikopotential führen.

Welche Maßnahmen können ergriffen werden?

Prüfung der bestehenden GAV

Zunächst sollte der aktuelle GAV daraufhin überprüft werden, ob die umstrittene oder eine andere unsichere Formulierung verwendet wurde. Bei dieser Prüfung und der steuerrechtlichen Analyse des bestehenden Risikos können wir Sie gerne unterstützen.

Anfechtung von Steuerbescheiden

Sollte die Finanzverwaltung eine entsprechende Formulierung in einem GAV nicht akzeptieren und damit die ertragsteuerliche Organschaft nicht (mehr) anerkennen, sollte gegen die betroffenen Steuerbescheide Einspruch erhoben werden. Unsere Steuerspezialisten vertreten Sie bei Bedarf in Streitverfahren mit der Finanzverwaltung und in den sich gegebenenfalls anschließenden gerichtlichen Verfahren. Dabei können wir unsere Erfahrungen aus bereits anhängigen Verfahren zu dieser Problematik einbringen.

Änderung/Aufhebung des GAV?

Da bis zu einer gerichtlichen Klärung der Auslegungsfrage und der Entscheidung der bereits anhängigen Verfahren mehrere Jahre vergehen können, besteht bei negativem Ausgang der Streitverfahren auch ein Risiko für alle laufenden und zukünftigen Wirtschaftsjahre.

Abhängig von der im Einzelfall verwendeten Formulierung sollte überlegt werden, den bestehenden GAV (zumindest aus Vorsichtsgründen) zu ändern. Vorzugswürdig ist in diesen Fällen eine Änderung des zivilrechtlich ansonsten weiter bestehenden GAV. Dabei kann die Regelung zur Verlustübernahme entsprechend abgeändert werden. Änderungen anderer Regelungen können grundsätzlich ebenfalls erfolgen.

Es gibt jedoch auch Fälle, in denen eine Änderung des GAV aus zivilrechtlichen Gründen nicht möglich ist. Hier muss der alte GAV gegebenenfalls beendet und ein neuer GAV abgeschlossen werden. Diese Alternative birgt jedoch steuerrechtlich einige Nachteile (z. B. wird das laufende Wirtschaftsjahr noch nicht »geheilt«, wenn der GAV erst zum Ende des laufenden Wirtschaftsjahres aufgehoben wird). Zudem besteht das Risiko der rückwirkenden Aberkennung der Organschaft, wenn die Mindestlaufzeit des alten GAV noch nicht erfüllt ist.

Ob eine Änderung des GAV oder nur eine Aufhebung mit anschließendem Neuabschluss eines GAV in Betracht kommt, muss sorgfältig geprüft werden, um steuerliche Nachteile zu vermeiden. Wir stehen Ihnen bei dieser Prüfung und der Umsetzung der Anpassung des GAV sowohl aus steuerrechtlicher als auch aus gesellschaftsrechtlicher Sicht gerne zur Verfügung.

Rückstellungsbildung?

Eine unsichere Formulierung im GAV mit dem Risiko der Nichtanerkennung der Organschaft durch die Finanzverwaltung macht gegebenenfalls eine Rückstellungsbildung in der Handelsbilanz erforderlich. Dies hängt davon ab, wie hoch das Risiko der Nichtanerkennung auf der Basis der konkreten Formulierung im GAV eingeschätzt wird. Dies bedarf gegebenenfalls einer Prüfung im Einzelfall. Das IDW vertritt die Position, dass bei den Formulierungen, auf die sich die zitierte OFD-Verfügung bezieht, die Argumente gegen diese so stichhaltig sind, dass eine Rückstellungsbildung nicht erforderlich sei. Bei einer weiteren Risikoeinschätzung für handelsbilanzielle Zwecke unterstützen wir Sie gerne.

Diese Informationen sind nicht als umfassende Darstellung gedacht und können eine individuelle Rechtsberatung nicht ersetzen.

© Freshfields Bruckhaus Deringer LLP 2010
www.freshfieldsbruckhausderinger.com

Für weitere Informationen stehen Ihnen die nachfolgenden oder ihre üblichen Ansprechpartner bei Freshfields Bruckhaus Deringer LLP zur Verfügung:

DÜSSELDORF/KÖLN
Dr. Norbert Schneider
T +49 211 49 79 343
T +49 211 20 50 72 33
E norbert.schneider@freshfields.com

FRANKFURT
Dr. Martin Schiessl
T +49 69 27 30 87 38
E martin.schiessl@freshfields.com

HAMBURG
Dr. Christian Ruoff
T +49 40 36 90 62 04
E christian.ruoff@freshfields.com

MÜNCHEN
Dr. Christian Sistermann
T +49 89 20 70 23 31
E christian.sistermann@freshfields.com

Freshfields Bruckhaus Deringer LLP ist eine Limited Liability Partnership mit Sitz in London, registriert in England und Wales unter der Registernummer OC334789. Freshfields Bruckhaus Deringer LLP unterliegt den Bestimmungen der Solicitors Regulation Authority. Weitere regulatorische Informationen finden Sie im Internet unter www.freshfields.com/support/legalnotice. Die Bezeichnung „Partner“ bezieht sich auf einen Gesellschafter der Freshfields Bruckhaus Deringer LLP bzw. der mit ihr verbundenen Kanzleien und Gesellschaften oder auf einen ihrer Consultants oder Mitarbeiter mit vergleichbarer Position und Qualifikation.