



Abt. Steuerrecht

Unser Zeichen: Fi/Lo
Tel.: +49 30 240087-43
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

21. Mai 2013

Anpassung von Ergebnisabführungsverträgen (EAV) nach dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts sollte u. a. eine Erleichterung bei der Erfüllung der Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer Organschaft erreicht werden. Dieses Ziel hat die Bundessteuerberaterkammer ausdrücklich begrüßt und unterstützt. Besonders betrifft dies auch die Neuregelung der Verlustübernahmevereinbarung in § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG und die diesbezügliche „Amnestieregelung“ in § 34 Abs. 10b KStG.

Leider sind in der fachlichen Diskussion seit Veröffentlichung des Gesetzes verschiedene Zweifelsfragen identifiziert worden, die dem Ziel der verbesserten Rechtssicherheit entgegenstehen. Wir möchten deshalb darum bitten, diese Fragen im Sinne der Gesetzesintention und der Steuerpflichtigen möglichst kurzfristig im Verwaltungswege klarzustellen. Besonders dringlich sind aus unserer Sicht die nachfolgend genannten Punkte.

Neufassung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG und Übergangsregelung in § 34 Abs. 10b KStG

Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts wurde § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG in der Weise geändert, dass für neu abgeschlossene EAV „eine Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes in seiner jeweils gültigen Fassung vereinbart“ werden muss.

In § 34 KStG wurde ein neuer Absatz 10b mit Übergangsvorschriften zur oben genannten Norm eingefügt. Nach Satz 1 der Vorschrift ist der geänderte § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nur auf Gewinnabführungsverträge anzuwenden, die nach dem 26. Februar 2013 abgeschlossen oder geändert werden (Neuverträge). Für Altverträge gilt § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. damit unverändert fort; ein Änderungsbedarf besteht für diese aufgrund der Neuregelung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG grundsätzlich nicht.

Paragraf 34 Abs. 10b Satz 2 KStG eröffnet jedoch für bestehende EAV eine Amnestieregelung. Verträge, bei denen der Verweis auf § 302 AktG bereits nach der alten, vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts geltenden Fassung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nicht den steuerlichen Anforderungen entsprach, können durch eine bis zum 31. Dezember 2014 erfolgende, § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n. F. Rechnung tragende Vertragsänderung mit Wirkung für Veranlagungszeiträume bis 2013 geheilt werden.

Der Wortlaut des § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG wirft zunächst zwei Fragen dahingehend auf, für welche Verträge die Regelung grundsätzlich in Anspruch genommen werden kann:

In zeitlicher Hinsicht muss es sich um einen vor dem 27. Februar 2013 wirksam abgeschlossenen Vertrag handeln. Da ein EAV erst mit der Eintragung ins Handelsregister wirksam wird, stellt sich die Frage, ob Verträge, die zwar vor dem 27. Februar 2013 abgeschlossen, aber erst an diesem Tag oder später durch Registereintrag wirksam geworden sind, in den Anwendungsbereich des § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG fallen. Dies ist u. E. zu bejahen. Um einen „Neuvertrag“ i. S. d. § 34 Abs. 10b Satz 1 KStG, auf den bereits bei Abschluss § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n. F. anzuwenden wäre, handelt es sich eindeutig nicht. Nach dem Sinn und Zweck des § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG wäre auch kein Grund ersichtlich, derartige Altverträge vom Anwendungsbereich der Amnestieregelung auszuschließen. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass in diesem Fall nicht nur – wie stets – das Datum der Eintragung des Vertrags, sondern – durch die Anknüpfungen in § 34b Abs. 10 KStG an die Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt – auch das Datum, bis zu dem der Vertrag wirksam werden musste, unsicher war.

Petitum

Wir regen an, im Rahmen einer Verwaltungsanweisung klarzustellen, dass vor dem 27. Februar 2013 abgeschlossenen Verträgen auch dann der Anwendungsbereich des § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG eröffnet ist, wenn die Eintragung im Handelsregister erst nach dem 26. Februar 2013 erfolgt ist.

In sachlicher Hinsicht muss es sich zunächst um einen Vertrag handeln, der „... keinen den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nummer 2 [KStG a. F.] ... entsprechenden Verweis auf § 302 des Aktiengesetzes ...“ enthält. Der Gesetzeswortlaut erscheint insofern verunglückt, als er auf einen „Verweis“ auf § 302 AktG abstellt, den § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. gar nicht fordert. Erst § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n. F. fordert einen (dynamischen) „Verweis“ auf § 302 AktG. Paragraf 17 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 KStG a. F. fordert lediglich eine den Vorschriften des § 302 AktG entsprechende Vereinbarung einer Verlustübernahme. Neben der Möglichkeit des Verweises auf § 302 AktG hält im Kontext dieser Vorschrift auch die Finanzverwaltung eine dem Inhalt der Vorschrift entsprechende Gestaltung des Vertragstextes für ausreichend (R 66 Abs. 3 Satz 3 KStR 2004). Der Wortlaut des § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG darf nicht zum Anlass genommen werden, um rückwirkend das Erfordernis eines „Verweises“ in den § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. hineinzulesen.

Petitum

Wir regen an, im Rahmen einer Verwaltungsanweisung klarzustellen, dass der Anwendungsbereich des § 34 Abs. 10 Satz 2 KStG – vorbehaltlich der weiteren Voraussetzungen – immer dann grundsätzlich eröffnet ist, wenn die Verlustübernahmevereinbarung den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. nicht genügt und bei der Beurteilung, ob Altverträge den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. genügen, die Grundsätze der R 66 Abs. 3 Satz 3 KStR 2004 unverändert anwendbar bleiben.

Schließlich fordert § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG nach seinem Wortlaut einen Verstoß gegen § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. In vielen Fällen lässt sich die Frage, ob ein solcher Verstoß „rechtssicher“ vorliegt, nicht mit hinreichender Sicherheit beantworten. Beispielhaft sei hier ein in 2002 abgeschlossener Vertrag genannt, der unter ausdrücklicher Nichtbeanstandung durch die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2005, BStBl. I 2006, S. 12) nach der späteren Ergänzung des § 302 AktG um einen Absatz 4 nicht angepasst wurde. Auch der Gesetzgeber erkennt die Existenz von Unsicherheiten an, wie sich dem Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf entnehmen lässt, in dem es heißt, Unternehmen könnten „auf eigenes Risiko“ die bisherigen Verweise auf § 302 AktG fortführen (BT-Drs. 17/11217 vom 25. Oktober 2012, S. 11). Vor diesem Hintergrund erwägen viele Unternehmen zur Vermeidung von Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung und im Hinblick auf die schwerwiegenden Folgen einer Nichtanerkennung einer Organschaft, ihren EAV in jedem Fall an die neue Rechtslage anzupassen. Für sich gesehen bereitet der Wortlaut des § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG dabei kein Problem. Liegt ein Verstoß gegen § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. vor, bewirkt eine Vertragsänderung eine steuerlich rückwirkende Heilung des Vertrags. Erweist sich eine vorsorglich vorgenommene Vertragsänderung im Nachhinein als unnötig, bedarf es zugleich einer rückwirkenden Heilung nicht. Risiken ergeben sich hier vielmehr aus dem Zusammenspiel von Satz 4 und Satz 2 des § 34 Abs. 10b KStG.

Nach Satz 4 gilt eine „Änderung im Sinne des Satzes 2“ für die Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG nicht als Neuabschluss. Für unter Satz 2 fallende Vertragsänderungen ist damit sichergestellt, dass zum einen keine neue fünfjährige Mindestlaufzeit vereinbart werden muss und zum anderen die Änderung eines Vertrags, dessen Mindestlaufzeit noch nicht abgelaufen war, nicht als eine ggf. vor dem Hintergrund des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG unzulässige vorzeitige Beendigung des Vertrags betrachtet werden kann.

Wäre die (vorsorgliche) Änderung eines bestehenden Vertrags, dessen Verlustübernahmevereinbarung letztlich doch den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. entsprach, im Rahmen des Satzes 4 nicht als Vertragsänderung i. S. d. Satzes 2 zu behandeln, könnten sich aus der Vertragsänderung erhebliche Risiken ergeben. Vor allem bestünde, wenn eine neue Mindestlaufzeit im Vertrauen auf eine Unvereinbarkeit des Vertrags mit § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. oder zumindest auf die Geltung des Satzes 4 nicht vereinbart wurde, das Risiko, dass die Organschaft ggf. erst wegen der vorgenommenen Vertragsänderungen nicht mehr anerkannt würde.

Eine solche Auslegung der Sätze 2 und 4 des § 34 Abs. 10b KStG würde der gesetzgeberischen Intention, wie sie sich eindeutig aus dem Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf (BT-Drs. 17/11217 vom 25. Oktober 2012, S. 10 f.) entnehmen lässt, zuwiderlaufen. Demnach stellt Satz 2 „... sicher, dass bestehende Gewinnabführungsverträge, bei denen Zweifel bestehen, ob die formellen Voraussetzungen für die Formulierung der Verlustübernahmeverpflichtung erfüllt sind, steuerlich anerkannt werden, wenn Dadurch können ggf. bestehende Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der Formulierung der Verlustübernahmeverpflichtung des § 302 AktG ohne Folgen für die steuerliche Organschaft beseitigt werden... . Der neue Satz 4 stellt klar, dass die Änderung eines Gewinnabführungsvertrages zur Aufnahme des Verweises auf § 302 des Aktiengesetzes in der jeweils gültigen Fassung nicht als Neuabschluss anzusehen ist.“

Petition

Wir halten es für dringend erforderlich, im Rahmen einer Verwaltungsanweisung und im Einklang mit der Gesetzesbegründung eine umfassende Billigkeitsregelung vorzusehen, nach der jede im Übrigen im Einklang mit den Maßgaben des § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG (Änderungsfrist, tatsächliche Verlustübernahme) erfolgende Änderung eines bestehenden EAV zur Anpassung an den neuen § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG unschädlich i. S. d. § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG ist. Es darf nicht darauf ankommen, ob die bisherige Formulierung der Verlustübernahme nach altem Recht ausreichend oder nicht ausreichend war.

Heilungswirkung nach § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG

Ein nach altem Recht unzureichender Verweis auf § 302 AktG soll der steuerlichen Anerkennung einer „gelebten“ Organschaft für vor dem 31. Dezember 2014 endende Veranlagungszeiträume nicht entgegenstehen, wenn die Verlustübernahme bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 wirksam vereinbart wird.

Die Amnestiewirkung des § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG wirkt damit nach dem Gesetzeswortlaut nur für Veranlagungszeiträume bis 2013. Für den Veranlagungszeitraum 2014 ergibt sich die steuerliche Anerkennung des Vertrags nach der bis zum 31. Dezember 2014 vorzunehmenden Vertragsänderung dann unmittelbar aus § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG. Probleme ergeben sich daraus insbesondere bei abweichenden Wirtschaftsjahren, bei denen der vom Gesetzgeber vermutlich gewollte Handlungshorizont deutlich abgekürzt sein kann. Ferner steht dies im Widerspruch zu § 34 Abs. 10b Satz 3 KStG, nach dem Verträgen im Falle einer vor dem 1. Januar 2015 beendeten Organschaft die Amnestie auch ohne Vertragsänderung gewährt wird. Wird die Organschaft – z. B. infolge einer Veräußerung der Organbeteiligung – in 2014 beendet, müsste der Vertrag dennoch geändert werden, um eine Anerkennung der Organschaft bis zum Ende sicherzustellen.

Die fehlende Abstimmung von gewolltem Handlungshorizont und Amnestiewirkung soll durch Art. 12 des am 16. Mai 2013 vom Bundestag verabschiedeten AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes durch Erstreckung der Amnestiewirkung auf Veranlagungszeiträume bis 2014 geheilt werden. Wir begrüßen dieses Vorhaben ausdrücklich.

Sofern das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz in einem späteren Vermittlungsverfahren in dieser Hinsicht geändert werden oder gar vollständig scheitern sollte, bestünde jedoch unverändert Bedarf für eine dem gewollten Handlungshorizont Rechnung tragende Verwaltungsregelung zur Lösung der o. g. Probleme.

Formulierung des dynamischen Verweises nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n. F.

Gesetzlich festgelegt wurde, dass die Verlustübernahme zukünftig durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung zu vereinbaren ist. Wie dieser dynamische Verweis aussehen kann oder muss, wird ebenfalls bereits in der Literatur diskutiert. Es ist dabei z. B. unklar, inwieweit es künftig steuerlich anzuerkennen ist, wenn der Vertrag zusätzlich zum dynamischen Verweis eine bisher oftmals übliche vollständige oder teilweise Wiedergabe des bei Abschluss des Vertrags geltenden Wortlauts des § 302 AktG enthält (vgl. Stangl/Brühl, DB 2013, S. 538; Schneider/Sommer, GmbHR 2013, S. 22).

Es muss u. E. zulässig sein, neben dem dynamischen Verweis auf § 302 AktG den Wortlaut der bei Vertragsabschluss gültigen Fassung der Vorschrift wiederzugeben. Ließen sich die einzelnen mit der Verlustübernahmevereinbarung verbundenen Pflichten dem Vertrag selbst gar nicht mehr entnehmen, könnte in der Praxis das Risiko einer fehlerhaften Durchführung steigen. Auch der Gesetzgeber scheint solche Überlegungen angestellt zu haben. Während die Begründung zur seinerzeitigen Formulierungshilfe für die Regierungsfractionen vom 29. August 2012 (dort S. 34) noch die Aussage enthielt, die in R 66 Absatz 3 KStR 2004 enthaltene Möglichkeit, den Vertragstext entsprechend dem Inhalt des § 302 AktG zu gestalten, sei mit der Gesetzesänderung steuerlich nicht mehr zulässig, wurde in der Begründung zum Gesetzentwurf der Regierungsfractionen (BT-Drs. 17/10774, S. 21) in dem ansonsten übernommenen Satz das „steuerlich nicht mehr zulässig“ durch „steuerlich nicht mehr ausreichend“ ersetzt.

Petition

Wir bitten auch hier um eine klarstellende Äußerung der Finanzverwaltung, welche das Ziel des Gesetzes umsetzt, nämlich überbordenden Formalismus zu beseitigen und Rechtssicherheit für den Rechtsanwender zu schaffen.

Für ein erläuterndes Gespräch stehen wir gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Jörg Schwenker
Geschäftsführer