

Die Durchführung von Gewinnabführungsverträgen im Hinblick auf MoMiG und BilMoG

1. Allgemeines

Voraussetzung für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft ist die tatsächliche Durchführung des Gewinn- bzw. Ergebnisabführungsvertrages. Wie und wann der Gewinnabführungsvertrag durchzuführen ist, besagt das Gesetz jedoch nicht. Insbesondere im Verlustfall führt dies in der Praxis zu erheblichen Unsicherheiten.

Vollzugsdefizite von Gewinnabführungsverträgen können weitreichende steuerliche Konsequenzen haben. Wurde der Gewinnabführungsvertrag vor dem Jahr des Vollzugsdefizits bereits fünf Jahre ununterbrochen durchgeführt, wird die Organschaft ab dem Jahr des Vollzugsdefizits für die Zukunft versagt. War die Mindestlaufzeit jedoch noch nicht erreicht, kann die Organschaft rückwirkend von Anfang an versagt werden.

2. Verlustübernahmeanspruch

Da die Gewinnabführung zivilrechtlich deutlich weniger problematisch als die Verlustübernahme ist, wird im Folgenden insbesondere auf einen Verlustübernahmeanspruch eingegangen.

2.1 Entstehung des Verlustübernahmeanspruchs

Der Anspruch auf Verlustausgleich (§ 302 AktG; gilt analog auch für GmbHs) entsteht am Bilanzstichtag der beherrschten Gesellschaft und wird mit seiner Entstehung fällig. Auf die Feststellung des Jahresabschlusses kommt es dabei nicht an. Vielmehr richtet sich die Höhe des Ausgleichsanspruchs nach dem am Bilanzstichtag zutreffend ausgewiesenen Fehlbetrag.

Der Verlustausgleichsanspruch ist ab Fälligkeit, d. h. dem Bilanzstichtag, mit 5 % p.a. zu verzinsen (§§ 352, 353 HGB). Dabei handelt es sich jedoch nur um eine vertragliche Nebenpflicht. Ein Verstoß gegen die Verzinsungspflicht hat daher keine Auswirkungen auf die steuerliche Anerkennung der Organschaft. Das Unterlassen der Verzinsung führt zwar zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, die jedoch als Vorleistung auf den Anspruch aus dem Gewinnabführungsvertrag zu werten ist. Eine verdeckte Gewinnausschüttung stellt die Durchführung des Gewinnabführungsvertrages nicht in Frage.

Da der Anspruch in Höhe des „zutreffend ausgewiesenen Fehlbetrages“ entsteht, können sich auch Bilanzierungsfehler auf den Vollzug von Gewinnabführungsverträgen auswirken. Viele Bilanzierungsentscheidungen sind Ermessensentscheidungen und Bilanzen bzw. Buchhaltungen werden von Menschen erstellt, weshalb fehlerfreie und zwingend eindeutige Bilanzen die absolute Ausnahme darstellen dürften. Auch gibt es zu diversen Sachverhalten (noch) keine gängige Bilanzierungspraxis, wie beispielsweise hinsichtlich latenter Steuern in Organschaftsfällen. Auch das BilMoG enthält dazu keinerlei Regelungen. Ob Bilanzierungsfehler so gravierend sind, dass sie Einfluss auf die Durchführung des Vertrages haben, ist nach allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Vermittelt der (fehlerhafte) Jahresabschluss der Organgesellschaft ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild

der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und ist dieser Abschluss Grundlage für die Durchführung des Vertrages, so ist der Gewinnabführungsvertrag ordnungsgemäß vollzogen.

Eine Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 5. November 2008 befasst sich z. B. mit der Frage, inwieweit sich falsch bilanzierte Körperschaftsteuerguthaben auswirken. Ist eine Aktivierung des Guthabens in der Organgesellschaft fehlerhaft unterblieben, so hat dies keine Auswirkungen. Hat jedoch eine Aktivierung stattgefunden, wurde der sich daraus ergebende Ertrag jedoch nicht an den Organträger abgeführt, liegt ein Verstoß gegen die ordnungsgemäße Durchführung des Ergebnisabführungsvertrages vor und die Organschaft ist steuerlich nicht anzuerkennen.

Aus dem BilMoG können sich neben den latenten Steuern auch durch die Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände Auswirkungen auf den Verlustübernahmeanspruch ergeben. Hat die Organgesellschaft solche Vermögenswerte aktiviert, unterliegt der Ertrag daraus gem. § 268 Abs. 8 HGB einer Ausschüttungssperre. Ob der Verlustübernahmeanspruch um den ausschüttungsgesperreten Betrag zu erhöhen ist, ist fraglich. Dagegen könnte sprechen, dass es sich lediglich um eine außerbilanzielle Ausschüttungssperre handelt, die keinen Einfluss auf den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag hat. Jedoch kann nach dem gegenwärtigen Gesetzeswortlaut auch die gegenteilige Auffassung vertreten werden. Sollte eine Aktivierung von immateriellen Vermögensgegenständen geplant sein, so empfehlen sich diesbezügliche Regelungen im Gewinnabführungsvertrag. Bestehende Verträge sollten deshalb klarstellend angepasst werden.

2.2 Erfüllung des Verlustübernahmeanspruchs

Für die Durchführung des Gewinnabführungsvertrages reicht es nicht aus, dass zwischen Organgesellschaft und Organträger Forderungen und Verbindlichkeiten bilanziert werden. Vielmehr muss der Verlust tatsächlich übernommen werden.

Eine Übernahme kann, wie oben dargestellt, jedoch noch nicht am Fälligkeitstag erfolgen, da am Bilanzstichtag die Höhe des Verlustes regelmäßig noch nicht feststeht. Im Regelfall kann daher die ordnungsgemäße Bilanzaufstellung abgewartet werden. Verzögert sich diese jedoch unvermeidbar, muss die Verlustausgleichsforderung von den gesetzlichen Vertretern der Organgesellschaft anhand der vorläufigen Zahlen geltend gemacht werden.

Eine Frist für den tatsächlichen Ausgleich ist aus dem Gesetz nicht erkennbar. Jedoch hat die Finanzverwaltung sich mehrfach zu verschiedenen Zeiträumen geäußert, die von 3 Monaten bis zu einem Jahr nach Geschäftsjahresende reichen. Die herrschende Literaturmeinung geht heute jedoch davon aus, dass die gegenseitigen Ansprüche von Organträger und Organgesellschaft für steuerliche Zwecke erst bei Beendigung des Vertrages ausgeglichen werden müssen.

Grundsätzlich sind auch steuerlich alle zivilrechtlichen Wege der Erfüllung des Verlustausgleichsanspruchs zulässig. Die einfachste Abwicklung erfolgt durch Zahlung. Eine Erfüllung ist jedoch auch durch Zahlungssurrogate möglich. Dabei kommen die Aufrechnung oder die Novation in Betracht. Die Erfüllung des Verlustausgleichs durch Aufrechnung ist jedoch nur möglich, wenn die zur Aufrechnung gestellte Forderung werthaltig ist, wofür das herrschende Unternehmen die Beweislast trägt. Durch das MoMiG ist auch eine Erfüllung durch Novation zivilrechtlich als zulässig anzusehen. Steuerlich war dies bisher schon gängige Praxis. Eine solche

Umschuldung des Verlustausgleichsanspruchs in einen Darlehensanspruch ist jedoch nur möglich, wenn die Ansprüche voll werthaltig sind und die Existenz der Organgesellschaft daher gesichert ist.

3. Handlungsempfehlungen

Aus gesellschafts- und insolvenzrechtlichen Gründen sollten die gesetzlichen Vertreter der Organgesellschaften den Verlustausgleichsanspruch unverzüglich geltend machen. Die Verlustübernahme sollte auch zeitnah erfüllt werden, da bislang weder BMF-Schreiben noch Rechtsprechung zu der herrschenden Meinung existieren, dass eine Erfüllung bei Vertragsende ausreichend ist.

Insbesondere bei Beendigungen von Ergebnisabführungsverträgen, bei Umwandlung oder Verkauf von Organgesellschaften ist auf die ordnungsgemäße Erstellung des letzten organschaftlichen Jahresabschlusses zu achten, vor allem ob er ein zutreffendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt.

Bei bestehender Aktivierungsabsicht selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter empfiehlt sich eine entsprechende Klarstellung im Gewinnabführungsvertrag.

Ist eine Erfüllung des Verlustausgleichsanspruchs durch Aufrechnung oder Novation geplant, setzt dies die Vollwertigkeit der korrespondierenden Forderungen einschließlich entsprechender Dokumentation voraus.

Sofern die tatsächliche Durchführung des Vertrages in Zweifel gezogen wird, sollten die Steuerbescheide von Organgesellschaft und Organträger parallel durch Rechtsbehelfsverfahren offen gehalten werden.

Kiel, 31. August 2009

Sandra Bartels
Steuerberaterin