

## **Steuerliche Organschaft -- Auslegung contra legem durch die Finanzverwaltung**

Die Vereinbarung einer Verlustübernahme als Voraussetzung der Anerkennung ertragsteuerlicher Organschaften greift die Finanzverwaltung verstärkt auf. Nunmehr belebt eine interne Verfügung aus Nordrhein-Westfalen v. 12.8.2009 -- S 2770 - 1015 - St 131 (Rhld.) / S 2770 - 249 - St 13-33 (Ms) die seit langem intensiv geführte Diskussion, wie der Verweis "eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird" in § 17 S. 2 Nr. 2 KStG zu verstehen ist, neu. Aus Sicht der Praxis dürften von dieser Verfügung zahlreiche Vertragsgestaltungen betroffen sein.

Dass ein Organschaftsverhältnis steuerlich nur dann anzuerkennen ist, wenn eine Verlustübernahme entsprechend den Voraussetzungen des § 302 AktG vereinbart wurde, entspricht noch dem Gesetzeswortlaut. Umstritten ist bereits seit längerem jedoch die BFH-Rechtsprechung (s. zuletzt BFH v. 22.2.2006 -- I R 73/05, GmbHR 2006, 890, bzw. v. 22.2.2006 -- I R 74/05, DStR 2006, 1224) sowie die Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. R 66 Abs. 3 KStR und BMF v. 16.12.2005 -- IV B 7 - S 2770 - 30/05, BStBl. I 2006, 12 = GmbHR 2006, 109), dass es hierzu einer ausdrücklichen Vereinbarung im Gewinnabführungsvertrag (GAV) selbst bedarf, die neben § 302 Abs. 1 AktG auch Abs. 3 und inzwischen auch Abs. 4 umfasst.

### **Neuer fiskalischer Vorstoß**

Nunmehr geht die Finanzverwaltung in Nordrhein-Westfalen noch einen Schritt weiter und versagt nach bundeseinheitlicher Abstimmung auch folgender in der Praxis häufig verwendeter Formulierung die Anerkennung: "Die ... GmbH verpflichtet sich, entsprechend § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der ... GmbH auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind." Durch die wörtliche Wiederholung des § 302 Abs. 1 AktG hätten die Vertragspartner nur eine Verlustübernahme i.S.v. § 302 Abs. 1 AktG vereinbart. Sollte dagegen die gesamte Geltung des § 302 AktG vereinbart werden, hätte neben der vorangehenden Verweisung auf die entsprechende Geltung von § 302 AktG eine nachfolgende Wiederholung des Regelungsinhalts von § 302 Abs. 1 AktG unterbleiben müssen. Denn der Zusatz beschränke den Anwendungsumfang des § 302 AktG auf Abs. 1.

### **Schwerwiegende Bedenken**

Gegen die von BFH und Finanzverwaltung vorgenommene generelle Auslegung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG spricht bereits seine Entstehungsgeschichte. Seinerzeit war die Geltung des § 302 AktG im GmbH-Konzern noch ungeklärt und der Steuergesetzgeber wollte die Organschaftsregeln im GmbH-Vertragskonzern mit den aktienrechtlichen Vorschriften synchronisieren. Spätestens seit der Entscheidung des BGH v. 11.11.1991 -- II ZR 287/90, GmbHR 1992, 34 ist aber § 302 AktG im GmbH-Vertragskonzern zivilrechtlich zwingend anzuwenden, und zwar unabhängig davon, ob die Geltung des § 302 AktG gesondert vereinbart wurde. Die aktuelle Gesetzesfassung des § 17 KStG mit ihrer Bezugnahme auf § 302 AktG berücksichtigt diese seit langem geklärte zivilrechtliche Rechtslage nicht. Solange der Steuergesetzgeber die tatsächliche Zivilrechtslage noch nicht umgesetzt hat, kommt nach zutreffender Auffassung § 17 S. 2 Nr. 2 KStG lediglich noch deklaratorische Bedeutung zu (vgl. *Crezelius*, Ubg 2009, 736 ff.).

Das FG Köln (Urt. v. 13.5.2009 -- 13 K 4779/04, DB 2009, 2016 -- nrkr., Rev. beim BFH zum Az. I R 68/09) sieht in der BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung sowie der Nichtbeachtung der aktuellen Zivilrechtslage in § 17 S. 2 Nr. 2 KStG zutreffend eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung, wenn Organgesellschaften in einem GmbH-Vertragskonzern, bei denen im Vertrag ein ausdrücklicher Hinweis auf § 302 AktG fehlt, höher besteuert werden als Organgesellschaften, bei denen ein solcher Hinweis vereinbart wurde. Denn ein zivilrechtlich wirksamer GAV führt bereits die entsprechende Anwendung des § 302 AktG herbei. Dem steht nicht § 17 S. 2 Nr. 2 KStG entgegen, denn "vereinbart" sind neben Bestimmungen, deren Geltungsgrund der übereinstimmende Wille der Beteiligten ist, auch solche, die von Gesetzes wegen durch den Vertragsabschluss ausgelöst werden und damit für die Organschaft auch die analoge Geltung des § 302 AktG. Für den Fall, dass der BFH an seiner bisherigen Rechtsauffassung festhalte, hat das FG angekündigt, eine Entscheidung des BVerfG zur Überprüfung der BFH-Rechtsprechung einzuholen. Da die Finanzverwaltung -- wie aus der jüngsten Verfügung ersichtlich -- zunehmend selbst kleinste Abweichungen bei der Formulierung des Verweises auf § 302 AktG genügen lässt, um bestehende Organschaften steuerrechtlich infrage zu stellen, ist dieses Vorgehen zu begrüßen.

Die jüngste Verfügung v. 12.8.2009 entspricht insoweit auch nicht zivilrechtlichen Grundsätzen, wie sie feststellt, dass der vorangehende allgemeine Verweis auf (den ganzen) § 302 AktG durch die anschließende Wiedergabe (nur) des § 302 Abs. 1 AktG inhaltlich wieder eingeschränkt werde. Denn dies stellt eine unzulässige Auslegung gegen den eindeutigen Wortlaut des GAV dar, insbesondere weil die Erwähnung der ganzen Vorschrift sinnlos wäre, wenn nur die Verlustübernahmepflicht des Abs. 1 hätte vereinbart werden sollen (vgl. *Schneider/Hinz*, Ubg 2009, 738 [741]). Nur wenn sich aus dem im GAV zum Ausdruck gebrachten Parteiwillen Anhaltspunkte ergeben, die eine Einbeziehung aller Absätze des § 302 AktG als nicht gewollt erscheinen lassen, ist § 17 S. 2 Nr. 2 KStG nicht erfüllt.

## **Folgen für die Praxis**

Da der neuesten Verfügung entsprechende Konstellationen von der Rechtsprechung noch nicht entschieden wurden, sollten aus Gründen der Beratungssicherheit vorerst der gegenwärtigen BFH-Rechtsprechung sowie Verwaltungsauffassung genügende Klauseln verwendet werden. Zweifelsfrei erfüllen Vertragsklauseln die Voraussetzungen des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG, die neben dem Verweis auf § 302 AktG auch dessen kompletten Normtext wiedergeben. Alternativ ist ferner eine reine Textwiedergabe -- ohne ausdrückliche Bezeichnung des § 302 AktG -- im GAV möglich. Die einfachste jedoch, auch verwaltungsseitig anerkannte Weise, wirksam auf § 302 AktG zu verweisen, stellt die folgende Formulierung dar: "§ 302 AktG gilt in vollem Umfang entsprechend." Auf weitere Ausführungen sollte dann aber tunlichst verzichtet werden. Ausführlichere Fassungen, die zudem noch eine Verzinsung des Verlustübernahmeanspruchs enthalten, müssten in jedem Fall eine eigenständige ergänzende Regelung enthalten, dass "im Übrigen § 302 AktG, insbesondere auch hinsichtlich der Verjährung von Ansprüchen auf Verlustübernahme, in vollem Umfang entsprechend gilt".

## **Fazit**

Da nach gegenwärtig bestehender Rechtslage, wenn auch durch richterrechtlich geschaffenes Recht des BGH, die Vorschrift des § 302 AktG bei Gewinnabführungsverträgen mit einer GmbH zwingend Anwendung findet, sobald sich eine GmbH wirksam zur Abführung ihres gesamten Gewinns verpflichtet, wäre es wünschenswert, wenn der Steuergesetzgeber den jüngsten fiskalischen Vorstoß der Finanzverwaltung zum Anlass nehmen würde, § 17 S. 2 Nr. 2 KStG endlich der aktuellen Rechtslage anzupassen und etwas mehr Übereinstimmung zwischen Konzern- und Steuerrecht herbeizuführen. Es ist zu hoffen, dass dies noch gelingt, bevor die Organschaft durch eine Gruppenbesteuerung abgelöst wird. Bis dahin bleibt die weitere Hoffnung, dass die auch vom IDW mit einem Schreiben v. 4.12.2009 dem BMF vorgetragene Bitte umgesetzt und die Verfügung v. 12.8.2009 genauso schnell bundeseinheitlich abgestimmt wieder aufgehoben wird, wie sie entstanden ist.

\* *Dr. Wolfgang Walter* ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht; *Roland Speidel* ist Rechtsanwalt und Steuerberater, beide bei der BDO Deutsche Warentreuhand AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.