

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Neue Anforderungen an GAV-Formulierungen – deutlich engere Vorgaben
- Heilung „verunglückter“ Alt-GAV – Neuformulierung bis Ende 2014
- Unter Umständen auch vorsorgliche Anpassung fehlerfreier Alt-GAV bis Ende 2014
- Fundstelle: Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (UntSt-ReiseKG) (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

§ 17

Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

¹Die §§ 14 bis 16 gelten entsprechend, wenn eine andere als die in § 14 **Absatz 1 Satz 1** bezeichnete Kapitalgesellschaft **mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens** sich wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 abzuführen. ²Weitere Voraussetzung ist, dass

1. eine Gewinnabführung den in § 301 des Aktiengesetzes genannten Betrag nicht überschreitet und
2. eine Verlustübernahme **durch Verweis auf die** Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes **in seiner jeweils gültigen Fassung** vereinbart wird.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

(10b) ¹§ 17 Satz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285) ist erstmals auf Gewinnabführungsverträge anzuwenden, die nach dem Tag des Inkrafttretens dieses Gesetzes abgeschlossen oder geändert werden. ²Enthält ein Gewinnabführungsvertrag, der vor diesem Zeitpunkt wirksam abgeschlossen wurde, keinen den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nummer 2 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592) geändert worden ist, entspre-

chenden Verweis auf § 302 des Aktiengesetzes, steht dies der Anwendung der §§ 14 bis 16 für Veranlagungszeiträume, die vor dem 31. Dezember 2014 enden, nicht entgegen, wenn eine Verlustübernahme entsprechend § 302 des Aktiengesetzes tatsächlich erfolgt ist und eine Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285) bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 wirksam vereinbart wird.³Für die Anwendung des Satzes 2 ist die Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285) nicht erforderlich, wenn die steuerliche Organschaft vor dem 1. Januar 2015 beendet wurde.⁴Die Änderung im Sinne des Satzes 2 eines bestehenden Gewinnabführungsvertrags gilt für die Anwendung des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 nicht als Neuabschluss.

Autor: Dipl.-Volksw. Dr. Christian **Dorenkamp**, LL.M. (NYU), RA/StB
Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Lenz/Adrian/Handwerker, Geplante Neuregelung der ertragsteuerlichen Organschaft, BB 2012, 2851; Rödder, Die kleine Organschaftsreform, Ubg 2012, 717; Schneider/Möhlenbrock, Verbesserung der Organschaft – Tagungsunterlage zum 64. Fachkongress der Steuerberater, 2012; Dötsch/Pung, Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts: Die Änderungen bei der Organschaft, DB 2013, 305; Schneider/Sommer, Organschaftsreform „light“, GmbHR 2013, 22; Stangl/Brühl, Die „kleine Organschaftsreform“, Der Konzern 2013, 77; Weigert/Strohm, Zu den persönlichen Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen, Der Konzern 2013, 249.

Kompaktübersicht

J 12-1 **Inhalt der Änderungen:** Neben einer erleichterten tatsächlichen Durchführung von Gewinnabführungsverträgen (vgl. § 14 KStG J 12-4) bezweckt die sog. „kleine Organschaftsreform“ des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (UntStReiseKG v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) insbes., die Formulierung von GAV zu vereinfachen und insoweit ebenfalls mehr Rechtssicherheit zu schaffen. § 17 Satz 2 Nr. 2 nF schreibt nunmehr weitgehend den exakten Wortlaut vor, mit dem eine Verlustübernahme bei GmbH-Organgesellschaften „organschaftsfest“ zu vereinbaren ist, nämlich in Form eines dynamischen Verweises auf die entsprechende aktienrechtl. Bestimmung des § 302 AktG.

Die Übergangsvorschrift regelt in diesem Zusammenhang nicht nur die Anwendbarkeit der neuen Vorschrift. Vielmehr enthält § 34 Abs. 10b darüber hinaus eine Heilungsregelung für bereits bestehende GAV, die den bisherigen Formulierungsanforderungen des § 17, dh. der Altfassung dieser Vor-

schrift, nicht entsprechen. Voraussetzung ist, dass diese Alt-GAV bis Ende 2014 an die sprachlichen Vorgaben der Neufassung angepasst werden.

Um gemeinschaftsrechtl. Vorgaben zu genügen, öffnet § 17 Satz 1 nF die Organschaft zudem für EU-Gesellschaften. Dies gilt allerdings nur, soweit sich deren Geschäftsleitung im Inland befindet, dh. eine EU-Orangesellschaft trotz ihres ausländ. Sitzes unbeschränkt kstpfl. ist. Eine grenzüberschreitende Organschaft geht mit der Neuregelung somit nicht einher, die zudem von einer überschießenden Folgeänderung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 begleitet wurde (vgl. § 14 KStG J 12-12).

Rechtsentwicklung:

J 12-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2009** s. § 17 Anm. 2.

► **UntStReiseKG v. 20.2.2013** (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Im Rahmen der parlamentarischen Beratungen zum JStG 2010 wurde der erste Versuch unternommen, die Verlustübernahmevereinbarung gem. § 17 Satz 2 Nr. 2 zu „entschärfen“ (vgl. BRDrucks. 318/10). Der gewinnabführungsvertragliche Vereinbarungszwang sollte insgesamt entfallen. Für Organschaftszwecke hätte es genügt, dass eine Verlustübernahmepflichtung materiell-rechtl. besteht, was jedenfalls bei einer beherrschten GmbH als Organgesellschaft zivilrechtl. auch ohne explizite vertragliche Vereinbarung der Fall zu sein scheint (entsprechende Anwendung von § 302 AktG, vgl. zB BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die neuen Formulierungsanforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 gelten für alle GAV, die nach dem 25.2.2013 abgeschlossen oder geändert werden (§ 34 Abs. 10b Satz 1).

J 12-3

Die Heilungswirkung, die § 34 Abs. 10b Satz 2 für Alt-GAV bei einer Anpassung an § 17 Satz 2 Nr. 2 nF bis zum 31.12.2014 vorsieht, gilt auch für bereits abgeschlossene VZ. Diese Übergangs- sowie Heilungsvorschrift entfaltet damit einen eigenständigen materiell-rechtlichen Charakter, der über eine bloße zeitliche Anwendungsbestimmung hinausgeht. § 34b Sätze 2–4 finden sich deshalb im Anschluss an die neuen Formulierungsvorgaben des § 17 gesondert kommentiert.

EU-Gesellschaften (mit Geschäftsleitung im Inland) können Organgesellschaften in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen sein (§ 34 Abs. 9 Nr. 8).

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 12-4

► **Grund der Änderungen:** Hintergrund der – im Vergleich zur Altregelung einengenden – neuen Formulierungsvorgabe des § 17 Satz 2 Nr. 2 nF sind Streitigkeiten zwischen Stpfl., FinVerw. und Finanzgerichtsbarkeit, die in der

Vergangenheit zu erheblichen Rechtsunsicherheiten im Hinblick auf die konkreten Anforderungen der Altfassung dieser Vorschrift geführt haben (vgl. insbes. OFD Rheinland v. 12.8.2009, DStR 2010, 1936; sowie hierzu BFH v. 28.7.2010 – I B 27/10, BStBl. II 2010, 932, geändert durch BFH v. 15.9.2010 – I B 27/10, BStBl. II 2010, 935; BMF v. 19.10.2010, BStBl. I 2010, 836). Explizite Formulierungsvorgaben sollen die Rechtssicherheit für den Stpfl. nunmehr erhöhen (vgl. Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [94]).

§ 34b Abs. 10b Sätze 2 bis 4 sehen eine Heilungsmöglichkeit für Alt-GAV vor, die den bisherigen Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 an die gewinnabführungsvertragliche Verlustübernahmevereinbarung nicht genügt haben. Hierdurch soll Rechtssicherheit und Rechtsfrieden auch für die Vergangenheit geschaffen werden. Infolge dieser Heilungsfunktion geht § 34 Abs. 10b über den Charakter einer herkömmlichen Übergangsvorschrift hinaus.

Die Öffnung der Organschaft auch für EU-Gesellschaften (mit Geschäftsleitung im Inland) als Organgesellschaften trägt gemeinschaftsrechtl. Bedenken Rechnung, die von der EU-Kommission im Vertragsverletzungsverfahren 2008/4909, einem förmlichen Gesetzesänderungsverlangen v. 30.9.2009 sowie einer EuGH-Klage v. 22.3.2012 gegen die Bundesrepublik Deutschland zum Ausdruck gebracht wurden. Der sog. „doppelte Inlandsbezug“ wurde nunmehr auch gesetzlich abgeschafft (vgl. zuvor bereits BMF v. 27.11.2011, BStBl. I 2012, 119).

► **Bedeutung der Änderungen:** Die Ergebnisverrechnung in einem ertragstl. Organkreis ist für eine Vielzahl von Unternehmensgruppen von sehr hoher praktischer Relevanz. Stellt sich heraus, dass entgegen der Erwartung der Stpfl. Gewinne und Verluste wegen des Formalerfordernisses der GAV-Vereinbarung einer Verlustübernahmeverpflichtung nicht legaleinheitenübergreifend verrechnet werden konnten, können hieraus hohe, uU existenzbedrohende Steuernachzahlungsverpflichtungen resultieren. Dies gilt umso mehr, als die organschaftliche Ergebnisverrechnung womöglich für Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume zu versagen ist, die bereits – mit 6 % gem. § 233a AO zinsbewehrt – weit in der Vergangenheit liegen (Zeitverzug der Betriebsprüfung, 5-Jahres-GAV-Mindestdauer).

Vor diesem Hintergrund ist die Neuregelung in § 17 Satz 2 Nr. 2 zur GAV-Verankerung der Verlustübernahmeverpflichtung von großer Bedeutung für die Steuerrechtspraxis. Gleiches gilt für die Heilungsvorschrift des § 34 Abs. 10b Satz 2 im Hinblick auf GAV-Formulierungen, die nach bisherigem Recht als „verunglückt“ anzusehen sind oder sein mögen.

Der Erweiterung des organgesellschaftsfähigen Kreis um Gesellschaften mit Sitz im EU-Ausland (aber inländ. Geschäftsleitung) dürfte hingegen nur von untergeordneter praktischer Relevanz sein. So bildet diese Gesetzes-

lage zum einen lediglich die Verwaltungspraxis seit 2011 ab. Zum anderen geht mit der Abschaffung des doppelten Inlandsbezugs nicht etwa die grenzüberschreitende Organschaft einher, können doch weiterhin nur in Deutschland unbeschränkt stpfl. Legaleinheiten Organgesellschaften sein. Schließlich erscheint zweifelhaft, ob zB eine – jetzt zwar „persönlich“ organgesellschaftstaugliche – britische Limited die weiteren Organschaftsvoraussetzungen zu erfüllen vermag, zu denen zB die Abführung des „ganzen“ Gewinns gemäß HGB zählt, unterliegt die britische Limited doch weiterhin dortigem Handelsrecht (skeptisch insoweit Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [306]).

Die Änderungen im Detail

■ § 17 Satz 1 (EU-ausländische Organgesellschaften)

Abschaffung des doppelten Inlandsbezugs: Die Abschaffung des doppelten Inlandsbezugs, den § 17 Satz 1 bislang für Organgesellschaften vorgesehen hatte, indem diese sowohl ihren Sitz als auch ihre Geschäftsleitung im Inland haben mussten, war europarechtl. überfällig (vgl. zu Anlass und Motivation der Änderung s. § 14 KStG J 12-1 ff. sowie auch Weigert/Strohm, Der Konzern 2013, 249 [253 ff.]), dürfte in der Besteuerungspraxis aber eher geringe Bedeutung haben (ebenso Rödder, Ubg 2012, 717 [722]). So ermöglicht auch § 17 Satz 1 nF insbes. nicht etwa eine grenzüberschreitende Organschaft, wird doch auch in Zukunft jede Organgesellschaft unbeschränkt kstpfl. sein. Dies stellt die verbliebene Anforderung der inländ. Geschäftsleitung sicher, die sich auch regelmäßig im Rahmen der DBA-rechtl. Tie-Breaker-Regelung bei doppelt-ansässigen Gesellschaften durchsetzt (zB Art. 4 Abs. 3 DBA Großbritannien, BGBl. II 2010, 1333). Ein stl. Vorteil kann mit einer EU- statt inländ. Organgesellschaft nicht erzielt werden.

J 12-5

Darüber hinaus wird zutreffenderweise darauf hingewiesen, dass EU-Gesellschaften zwar nun dem persönlichen Anwendungsbereich des Organgesellschaftsrechts unterliegen, dies aber keineswegs bedeute, dass auch wirklich eine Organschaft begründet werden könne (Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [306]). So bedürfe es auch der tatsächlichen Durchführung eines GAV, dh. zB der Abführung des ganzen Gewinns, der sich nach deutschen handelsrechtl. Grundsätzen ermittelt. Eine Gesellschaft mit Sitz im EU-Ausland unterliege aber dem EU-ausländ. Handelsrecht, nicht dem deutschen, und nach diesem EU-ausländ. Handelsrecht ist regelmäßig bereits der Abschluss eines GAV nicht möglich. Abzuwarten bleibe demnach, ob die FinVerw. ein „tatsächliches Leben“ (Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [306]) der Organschaft bei EU-Organgesellschaften genügen lasse, liefere die Neuregelung anderenfalls doch weitestgehend leer.

■ **§ 17 Satz 2 Nr. 2 (Vereinbarung Verlustübernahme – Dynamischer Verweis auf § 302 AktG)**

J 12-6 **Gesonderte Verlustübernahmevereinbarung im Gewinnabführungsvertrag:** Sowohl die Alt- als auch die Neufassung von § 17 Satz 2 Nr. 2 verlangen für Organschaften, die mit einer GmbH als Organgesellschaft begründet werden, dass der jeweilige GAV eine gesonderte Verlustübernahmevereinbarung enthält, die den aktienrechtl. Bestimmungen der Vorschrift des § 302 AktG entspricht.

► **Explizite Formulierungsvorgabe – Dynamischer Verweis auf § 302 AktG:**

Im Unterschied zu § 17 Satz 2 Nr. 2 nF enthielt die Altregelung keine expliziten Formulierungsvorgaben zu diesem obligatorischen GAV-Bestandteil. Stattdessen verlangte § 17 Satz 2 Nr. 2 lediglich, dass „eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird“. Diesen Anforderungen genügte sowohl ein expliziter Verweis auf § 302 AktG als auch eine inhaltliche Wiedergabe der Regelungen von § 302 Abs. 1, 3 und 4 AktG (vgl. zB § 17 Anm. 29; Walter in Ernst & Young, § 17 Rn. 12; Neumann in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 17 Rn. 10f.; 66 III 3 KStR: Verweis auf § 302 AktG oder Gestaltung „Vertragstext entsprechend dem Inhalt dieser Vorschrift“) und darüber hinaus eine Kombination dieser zwei Varianten, dh. eine Wiederholung des (wesentlichen) Inhalts von § 302 AktG, begleitet von einem (dynamischen) Verweis auf diese aktienrechtl. Vorschrift.

Die Neuregelung hingegen verlangt nunmehr einen ausdrücklichen (dynamischen) Verweis auf § 302 AktG. So soll die „Verlustübernahme durch Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils geltenden Fassung vereinbart“ werden. Die Neuregelung stellt somit eine deutliche Verschärfung der bisherigen Rechtslage dar (vgl. zB mwN Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [94]). Den engeren Anforderungen dürften zweifelsfrei zB folgende GAV-Formulierungen genügen: „Die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung gelten entsprechend“, „§ 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung gilt entsprechend“ (so zB auch Rödder, Ubg 2012, 717 [719]; Schneider/Sommer, GmbH 2013, 22 [29]).

► **Ausschließlichkeit des Verweises auf § 302 AktG nicht zwingend, aber wohl ratsam:**

Derartige schlichte Verweisformulierungen gehen allerdings mit einem nicht unerheblichen vertragstechnischen Nachteil einher. So bleibt dem Leser eines solchen Textbausteins – vorbehaltlich einer Lektüre des Aktiengesetzes – der wesentliche Vertragsinhalt verborgen. Auch vor dem Hintergrund des Umstands, dass Gewinnabführungsverträge, die von einer börsennotierten Aktiengesellschaft abgeschlossen werden, der Zustimmung der Hauptversammlung und damit eines breite-

ren, nicht notwendigerweise aktienrechtskundigen Publikums bedürfen, erscheinen Formulierungen im Sinne von Vertragsklarheit und Adressatengerechtigkeit sachgerechter, die dem von § 17 Satz 2 Nr. 2 nF geforderten dynamischen Verweis auf § 302 AktG einen Satz zur Seite stellen, der den wesentlichen Inhalt dieser aktienrechtl. Vorschrift beschreibt, zB wie folgt: „Der Organträger ist verpflichtet, einen Jahresfehlbetrag der Organgesellschaft auszugleichen. Die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung gelten entsprechend“ (vgl. zu diesem Formulierungsvorschlag zB Schneider/Möhlenbrock, Tagungsunterlage zum 64. Fachkongress der Steuerberater, 2012, 13).

Vergleichbare Formulierungen, die Lesern (und Unterzeichnern) zumindest den wesentlichen Vertragsinhalt ohne Blick in das Aktiengesetz vermitteln, sollten den Anforderungen auch der neuen Fassung von § 17 Satz 2 Nr. 2 ebenfalls genügen. So fehlt es weder vom Wortlaut her noch inhaltlich an einer gewinnabführungsvertraglichen Vereinbarung der Verlustübernahme „durch Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung“. Die Vertragsauslegung hat lediglich zu ergeben, dass die jeweils gültigen Bestimmungen des § 302 AktG Vorrang vor den Ausführungen haben, die auf die grundsätzliche Wirkungsweise dieser aktienrechtl. Vorschrift hinweisen. Dies sollte zB bei der obenstehend wiedergegebenen Formulierung der Fall sein (so auch zB Schneider/Sommer, GmbHHR 2013, 22 [29]; im Ergebnis wohl ebenfalls Rödder, Ubg 2012, 717 [718]; Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [93], die allerdings im Ergebnis aus Vorsichtsgründen – vermutlich bis zu einer Festlegung durch die FinVerw. – von zusätzlichen erläuternden Formulierungen eher abraten [„nicht unbedingt zu empfehlen“]).

Für das Auslegungsergebnis der Unschädlichkeit ergänzender erläuternder Formulierungen spricht auch, dass der Gesetzgeber zwar vermutlich durch eine „Verengung der möglichen Vertragsgestaltung die Fehleranfälligkeit von Vertragsformulierungen von Haus aus“ einzudämmen suchte (Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [94]), letztlich Ziel der kleinen Organisationsreform aber der Abbau von Formalanforderungen ist, nämlich um ein Scheitern von stl. Organschaften zu verhindern, „wenn alle Beteiligten von einem fehlerfreien Vertrag ausgegangen sind und diesen auch entsprechend vollzogen haben“ (BTDrucks. 17/10774, 21). Insbesondere kann auch aus der Gesetzesbegründung, wonach „die in R 66 Absatz 3 KStR 2004 enthaltene Möglichkeit, den Vertragstext entsprechend dem Inhalt des § 302 AktG zu gestalten, mit der Änderung steuerlich nicht mehr zulässig“ sein soll, nichts Gegenteiliges abgeleitet werden. So geht es vorliegend ja nicht um eine „Nur-Gesetzeswortlaut-Wiedergabe“ iSv. 66 III 3 KStR zu § 17 Satz 2 Nr. 2 aF, die in der Tat dem Verweis-Erfordernis der Neufassung dieser Vorschrift nicht genügen würde und damit gemäß der zutreffenden Gesetzesbegründung „nicht mehr ausreichend“ wäre. Viel-

mehr werden dem expliziten (dynamischen) § 302 AktG-Verweis lediglich einige erläuternde Worte im Sinne eines einfacheren Leseverständnisses durch mehr Vertragsklarheit zur Seite gestellt.

Angesichts des Umfangs der potentiellen StRisiken aus einer gescheiterten Organschaft sowie einer „ersten eher negativen Äußerung von Möhlenbrock“ (Schneider/Sommer, GmbHHR 2013, 22 [29]) als einem Angehörigen der FinVerw. erscheint es bei einem Neuabschluss oder einer Änderung eines GAV bis auf Weiteres allerdings ratsam, die nichtstl. Nachteile der geringeren Vertragsklarheit und Adressatengerechtigkeit hinten an zu stellen und die Verlustübernahmeverpflichtung ausschließlich durch einen dynamischen Verweis auf § 302 AktG zu vereinbaren. Allerdings wäre es sehr zu begrüßen, wenn die FinVerw. sich alsbald zB in Form eines BMF-Schreibens „großzügig“ positionieren würde. Allein eine solche Positionierung stünde wohl im Einklang mit dem gesetzgeberischen Anspruch, verzichtbare Formalanforderungen einer kapitalgesellschaftsübergreifenden Ergebnisverrechnung abzubauen. Nur die Zeitnähe einer solchen Positionierung kann verhindern, dass die Unternehmensvertragshygiene in Deutschland länger als notwendig dadurch in Mitleidenschaft gezogen wird, dass ein zu enges Verständnis des § 17 Satz 2 Nr. 2 nF durch die FinVerw. nicht von vornherein auszuschließen ist.

■ § 17 Abs. 2 Satz 2 iVm. 34 Abs. 10b (Übergangs- sowie Heilungsregelung)

J 12-7 **Zeitliche Anwendbarkeit der Neuregelung:** § 34 Abs. 10b Satz 1 regelt die zeitliche Anwendbarkeit der Neuregelung des § 17 Satz 2 Nr. 2, die mit dem Folgetag des Inkrafttretens des UntStReiseKG beginnt. Damit ist in allen GAV, die ab dem 26.2.2013 abgeschlossen oder geändert werden, die Verlustübernahme durch einen dynamischen Verweis auf § 302 AktG zu vereinbaren.

Ein GAV ist abgeschlossen, wenn die Organe des Organträgers und der Organgesellschaft den Vertrag unterzeichnet haben. Auf die Zustimmung der Gesellschafter- oder Anteilseignerversammlung kommt es nicht an (vgl. Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [94]).

► **Anwendbarkeit der Neuregelung auch auf Änderungen von Altverträgen:** Im Hinblick auf GAV, die neu abgeschlossen werden, erscheint die Anwendungsregelung des § 34 Abs. 10b Satz 1 selbstverständlich. Dass die neuen – signifikant engeren – Formulierungsvorgaben aber auch bei Alt-GAV anzuwenden sind, die nach Verkündung des UntStReiseKG – aus welchem Grund auch immer – geändert werden, wäre wohl nicht zwingend gewesen und wird die Besteuerungspraxis vor gewisse Herausforderungen stellen (so auch Schneider/Sommer, GmbHHR 2013, 22 [29f.]).

Hintergrund der Einbeziehung auch von GAV-Änderungen in die Anwendungsregelung des § 34b Abs. 10b Satz 1 dürfte der Umstand sein, dass zivilrechtl. auch eine GAV-Änderung iSv. § 295 AktG regelmäßig als Neuabschluss eines GAV gilt (vgl. § 14 Anm. 201 mwN; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 14 Rn. 218a). Es erscheint aber keinesfalls zwingend, diese Sichtweise in steuergesetzliche Anwendungsvorschriften zu übertragen. So ist

Folge dieser gesetzgeberischen Entscheidung, dass hinsichtlich von Alt-GAV, die nach alter Rechtslage fehlerfrei waren, nun in nicht unbedingt nachvollziehbarer Weise zwischen solchen unterschieden wird, die in Zukunft aus welchen Gründen auch immer geändert werden, und solchen, die unverändert bleiben, von den Schwierigkeiten, die hierdurch in der Besteuerungspraxis verursacht werden, ganz abgesehen (vorsorgliche Alt-GAV-Änderung, um „Änderungsfälle“ in der Zukunft zu entgehen).

Aus Risikominimierungsgesichtspunkten dürfte einiges dafür sprechen, sämtliche Alt-GAV schon deshalb bis Ende 2014 im Rahmen der nachfolgend erörterten Übergangs- und Heilungsregelung der Sätze 2 bis 4 des § 34 Abs. 10b zu ändern, damit die gem. § 17 Satz 2 Nr. 2 nF erforderliche Aufnahme des dynamischen Verweises auf § 302 AktG in den Vertragstext bei einer womöglichen späteren Alt-GAV-Änderung aus einem gänzlich anderen Grunde nicht „vergessen“ wird (Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [94]) – hätte eine solche Nachlässigkeit gem. § 34 Abs. 10b Satz 1 doch das Scheitern der Organschaft zur Folge. Wird der Alt-GAV hingegen nicht bereits „vorsorglich“ an die neue und eigentlich auch gem. § 34 Abs. 10b Satz 1 noch nicht anwendbare Rechtslage angepasst, bedarf es einer sorgfältigen stl. Begleitung sämtlicher Alt-GAV-Änderungen, die in der Zukunft erfolgen mögen.

Übergangs- sowie Heilungsregelung: § 34 Abs. 10b enthält aber nicht lediglich eine zeitliche Anwendungsbestimmung. Vielmehr sehen seine Sätze 2 bis 4 auch eine Übergangs- bzw. Heilungsregelung hinsichtlich von GAV vor, die bereits nach der bisherigen Rechtslage, dh. vor Änderung des § 17 Satz 2 Nr. 2 durch das UntStReiseKG, unzureichend waren. § 34 Abs. 10b Satz 2 regelt, dass die Organschaftsbestimmungen der §§ 14–16 in allen VZ bis einschließlich 2014 auch dann anzuwenden sind, wenn die entsprechenden GAV zwar nicht den – vergleichsweise großzügigeren – Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 aF genügen (zB weil unzulässigerweise keine Regelung vereinbart wurde, die § 302 Abs. 3 AktG entspricht), jedoch (i) eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG tatsächlich erfolgt ist und (ii) bis Ende 2014 eine Verlustübernahme vereinbart wird, die der Neufassung von § 17 Satz 2 Nr. 2 entspricht, dh. in 2013 oder 2014 eine GAV-Änderung erfolgt, die dynamisch auf § 302 AktG verweist. J 12-8

Der RegE sowie Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags v. 25.10.2012 (BRDrucks. 633/12) hatte insoweit noch einen Verweis auf die Neufassung des § 17 Satz 2 Nr. 2 enthalten. In den parlamentarischen Beratungen wurde dieser Vergleichsmaßstab allerdings sachgerechterweise durch die Altregelung zur Verlustübernahmevereinbarung ersetzt. Aus dieser Gesetzgebungshistorie erklärt sich die nicht recht verständliche Bezugnahme auf einen „den Anforderungen des § 17 Satz 2 Satz 2 aF entsprechenden Verweis auf § 302 AktG“. Die Altfassung enthielt nämlich keine derartige Verweisvorgabe, sondern verlangte lediglich eine entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbarte Verlustübernahme.

► **Heilung fehlerhaft formulierter Gewinnabführungsverträge bei Änderung bis Ende 2014:** Diese „echte Amnestie bei fristgerechter Vertragsanpassung“ (Schneider/Sommer, GmbHR 2013, 22 [30]) schafft Rechtssicherheit und Rechtsfrieden in dem Sinne, dass bei ordnungsgemäßer tatsächlicher Verlustübernahme und GAV-Anpassung bis Ende 2014 eine Organschaft in sämtlichen VZ der Vergangenheit sowie in 2013 und 2014 nicht länger an einer fehlerhaften Vereinbarung einer Verlustübernahmeverpflichtung entsprechend § 302 AktG scheitern kann; vgl. insoweit auch den Bericht des FinAussch., BTDrucks. 17/11217, 10:

„Satz 2 stellt sicher, dass bestehende Gewinnabführungsverträge, bei denen Zweifel bestehen, ob die formellen Voraussetzungen für die Formulierung der Verlustübernahmeverpflichtung erfüllt sind, steuerlich anerkannt werden, wenn eine Verlustübernahme tatsächlich in zutreffender Höhe erfolgt ist und die Änderung durch Aufnahme des dynamischen Verweises auf § 302 AktG bis zum 31.12.2014 erfolgt. Dadurch können ggf. bestehende Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der Formulierung der Verlustübernahmeverpflichtung des § 302 AktG ohne Folgen für die steuerliche Organschaft beseitigt werden.“

Dies dürfte bei womöglich betroffenen Stpfl. einerseits für Erleichterung sorgen, fallen doch etwaige Betriebsprüfungsrisiken weg. Andererseits „bedeutet die Neuregelung einen erheblichen Formalaufwand, das die meisten GAV derzeit keinen dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten“ (Röder, Ubg 2012, 717 [719]), die Heilungswirkung des § 34 Abs. 10b Satz 2 aber eines solchen bedarf. Die Vereinbarung der von der Neufassung des § 17 Satz 2 Nr. 2 vorgesehenen Formulierung ist also Voraussetzung, um ein höchstmögliches Maß an Rechtssicherheit im Hinblick auf die Unangreifbarkeit der Vereinbarkeit der Alt-GAV mit der Altfassung von § 17 Satz 2 Nr. 2 zu erhalten. So wird diese bei Vertragsanpassung bis 2014 schlicht fingiert und ist damit über jeden auch noch so kleinen Restzweifel erhaben.

Gemeinsam mit dem aus § 34 Abs. 10b Satz 1 resultierenden Umstand, dass die Formulierungsvorgaben der Neufassung des § 17 Satz 2 Nr. 2 ohnehin bei jeder wie auch immer gearteten zukünftigen GAV-Änderung umzusetzen sind, wird dieses „Restrisikoargument“ einen erheblichen Druck auf die Stpfl. ausüben, auch solche Alt-GAV bis Ende 2014 entsprechend § 17 Satz 2 Nr. 2 nF anzupassen, die den Anforderungen der Altfassung von § 17 Satz 2 Nr. 2 eigentlich genügen sollten. Grundsätzlich aber folgt im Hinblick auf fehlerfreie Alt-GAV aus dem Umkehrschluss aus der zeitlichen Anwendung von § 17 Satz 2 Nr. 2 nF sowie der – sich lediglich auf nach bisheriger Rechtslage fehlerhafte GAV beziehenden – Heilungsregelung des § 34 Abs. 10b Satz 2, dass Alt-GAV, die der bisherigen Rechtslage entsprechen, keiner Anpassungsnotwendigkeit aus dem UntStReiseKG unterliegen. Eine solche entsteht vielmehr erst bei einer künftigen GAV-Änderung – aus welchem Anlass auch immer –, so auch der Bericht des FinAussch. in BTDrucks. 17/11217, 11:

„Außerhalb der Fälle des Neuabschlusses und der Änderung aus anderen Gründen enthält die Regelung keine Verpflichtung zur Anpassung von Gewinnabführungsverträgen. Unternehmen können daher auf eigenes Risiko auch die bisherigen Verweise auf § 302 AktG fortführen, wenn sie nicht von der Möglichkeit Gebrauch machen wollen, den dynamischen Verweis bis zum 31.12.2014 aufzunehmen.“

► **Keine „Organschaftslücke 2014“:** Die Heilungsregelung ist hinsichtlich der Einbeziehung des VZ 2014 etwas unglücklich formuliert. So fehlt entweder ein „oder am“ nach dem „vor dem“ in dem § 34 Abs. 10b Satz 2-Nebensatz „die vor dem 31. Dezember 2014 enden“ oder man nimmt – womöglich mit dem Gesetzgeber – an, dass der VZ 2014 bereits mit der spätestens am 31.12.2014 erfolgten GAV-Änderung geheilt sei (vgl. – auch zu abweichenden Wj. – insoweit Lenz/Adrian/Handwerker, BB 2012, 2851 [2855]; Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [95], mit Verweis auf BFH v. 15.9.2010 – I B 27/10, BStBl. II 2010, 935). Jedenfalls würde eine „Organschaftslücke 2014“ dem gesetzgeberischen Ziel einer umfassenden Befriedung etwaiger § 302 AktG-Verweis-Streitigkeiten entgegen stehen, wären doch alle VZ der Vergangenheit sowie des Jahres 2013 befriedet, nur 2014 nicht. Der FinAussch. des Deutschen Btag hat hier auch bereits reagiert, nämlich in seiner Beschlussempfehlung zum AIFM-Umsetzungsgesetz, ausweislich derer sämtliche „Veranlagungszeiträume, die vor dem 1. Januar 2015 enden“, von § 34 Abs. 10b Satz 2 umfasst würden (BT-Drucks. 17/13522 v. 15.5.2013). Der Rechtsanwender wird also davon ausgehen können, dass auch der Veranlagungszeitraum 2014 von der Heilungswirkung dieser Vorschrift umschlossen ist.

► **Vereinfachungsregelung bei GAV-Beendigung vor 2015:** § 34 Abs. 10b Satz 3 enthält eine Vereinfachungsregelung für Zwecke der Heilungsfiktion gem. § 34 Abs. 10b Satz 2 im Hinblick auf Organschaften, die vor dem 1.1.2015 beendet werden. Es ist nicht erforderlich, etwaige unzureichende GAV, die diesen Organschaften zugrunde liegen, bis Ende 2014 im Sinne der Neuregelung von § 17 Satz 2 Nr. 2 zu ändern, dh., es bedarf insoweit keiner Einfügung eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG. Die Heilungswirkung tritt hier bereits ein, wenn lediglich die Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG tatsächlich erfolgte. Dies sollte schon vor dem Hintergrund des Befriedungszwecks, der mit § 34 Abs. 10b Sätze 2–4 verfolgt wird, auch für jene GAV gelten, die bereits vor dem Inkrafttreten des UntStReiseKG beendet wurden, zB in 2011 oder 2012 (so auch Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [97]; Schneider/Sommer, GmbHR 2013, 22 [30]: „Rechtsfrieden einkehren lassen“ zumindest bei tatsächlicher Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG).

► **Keine neue Fünfjahresfrist bei Änderung im Sinne der Heilungsregelung:** Schließlich regelt § 34 Abs. 10b Satz 4, dass eine GAV-Änderung

„im Sinne des Satzes 2“ für die Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und damit die fünfjährige Mindestfrist nicht als Neuabschluss gilt.

Bei verständiger Würdigung dieser Vorschrift sind von dieser Erleichterung insbes. nicht nur Änderungen von unzureichenden Alt-GAV betroffen, sondern auch Anpassungen an § 17 Satz 2 Nr. 2, die bis Ende 2014 an Verlustübernahmevereinbarungen in Alt-GAV vorgenommen wurden, die nach alter Rechtslage ausreichend waren (vgl. auch Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [97] mwN). Anderenfalls würden zum einen „schlechte“ GAV für Zwecke der Fünfjahresfrist besser behandelt als „gute“ GAV, was einen gewissen Wertungswiderspruch begründen würde. Insbesondere aber lässt sich angesichts der unklaren Rechtslage, die ja gerade Anlass der kleinen Organschaftsreform war, die Frage nach der Fehlerhaftigkeit von GAV iSv. § 17 Satz 2 Nr. 2 aF nicht immer leicht beurteilen. Die hiermit verbundenen Rechtsunsicherheiten werden voraussichtlich viele Stpfl. veranlassen, auch GAV bis Ende 2014 an die Neuregelung anzupassen, die der Altregelung eigentlich entsprechen sollten. So kann nur auf diesem Weg die umfassende Heilungsfiktion des § 34 Abs. 10b Satz 2 fruchtbar gemacht werden. Jene Stpfl., die den vom Gesetzgeber aufgezeigten Weg in die Rechtsicherheit trotz womöglich fehlerfreier Alt-GAV einschlagen wollen, mit einer neuen Fünfjahresfrist zu sanktionieren, erschiene nicht sachgerecht, und sei es nur, weil die mit § 17 Satz 2 Nr. 2 aF verbundenen Rechtsunsicherheiten in die Anwendung von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 verlagert würden, das gesetzgeberische Ziel der Rechtsklärung also insoweit nicht erreicht wäre.