



Quelle: Steuerjournal März 2009

Körperschaftsteuer Formerfordernisse bei Änderung von Beherrschungs- und Ergebnisabführungsverträgen

Die Änderung eines zwischen zwei GmbH bestehenden Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrags bedarf zu ihrer Anerkennung im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft der Eintragung in das Handelsregister sowie der Zustimmung der Gesellschafterversammlung der beherrschten Gesellschaft. (BFH, Beschluss v. 22.10.2008 - I R 66/07)

KStG 1999 i.d.F. des StSenKG v. 23.10.2000 § 14 Nr. 3 Sätze 1 und 2, § 17 Satz 1; AktG § 293 Abs. 1, Abs. 2, § 294 Abs. 2, § 295 Abs. 1

Problematik

K, eine GmbH, schloss mit der A-GmbH und mit der B-GmbH, die beide in ihrem alleinigen Anteilseigentum standen, jeweils einen Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag ab. Die Verträge sollten mit der Eintragung in das Handelsregister rückwirkend zum 01.01. wirksam werden. Sie sollten unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten erstmals nach Ablauf von fünf Jahren gekündigt werden können; ohne Kündigung sollten sich die Verträge jeweils um ein Jahr verlängern. Nach Zustimmung der Gesellschafterversammlungen wurden die Unternehmensverträge zwei Jahre später in das Handelsregister eingetragen und die frühestmögliche Kündigung ebenfalls um zwei Jahre verlängert. Nach Eintragung schlossen die A-GmbH und die B-GmbH mit K Zusatzvereinbarungen, die nicht in das Handelsregister eingetragen wurden. Der Ergebnisabführungsvertrag wurde erstmals im Jahr der Eintragung in das Handelsregister umgesetzt.

Das FA berücksichtigte die Verlustübernahmen im Rahmen der KSt-Veranlagungen nicht, weil die Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge wegen einer fünf Jahre unterschreitenden Mindestlaufzeit steuerlich nicht anzuerkennen seien. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte keinen Erfolg.

Entscheidung

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das FG hatte zutreffend entschieden, dass keine körperschaftsteuerliche Organschaft bestanden hat und somit die Übernahme der Verluste der Organe das zu versteuernde Einkommen des Organträgers nicht mindern darf.

Verpflichtung zur Gewinnabführung

Verpflichtet sich eine GmbH zur Gewinnabführung, muss der Gewinnabführungsvertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, in dem die Einkommenszurechnung erstmals stattfinden soll, auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahres wirksam werden. Darüber hinaus muss der Gewinnabführungsvertrag während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden.

Bedeutung der Handelsregistereintragung

Die Verträge werden erst mit Zustimmung der Gesellschafterversammlung und anschließender Eintragung ins Handelsregister wirksam. Ohne Zustimmung der Gesellschafterversammlung und Eintragung ins Handelsregister werden entsprechende Verträge zivilrechtlich nicht wirksam und sind steuerlich nicht anzuerkennen. Dies gilt auch für etwaige Änderungen eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags.

Verschiebung eines Kündigungszeitpunkts

Auch bei der Verschiebung eines Kündigungszeitpunkts durch eine Ergänzungsvereinbarung handelt es sich um Änderungen der ursprünglichen Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge, die den vorstehenden Grundsätzen unterliegen.

Im Streitfall hatte K diese Voraussetzungen nicht erfüllt, die Änderungen sind erst verspätet in das Handelsregister eingetragen worden, so dass anschließend der Mindestzeitraum von fünf Jahren nicht mehr erfüllt wurde.

Beratungskonsequenzen:

Ob eine Regelung als Vertragsänderung wirkt, richtet sich allein danach, ob damit in bestehende Rechte und Pflichten der Vertragsparteien eingegriffen wird. Dabei wird nicht zwischen "wesentlichen" oder "unwesentlichen" Änderungen unterschieden. Die Verschiebung der Zeitpunkte der erstmaligen Möglichkeit von ordentlichen Vertragskündigungen stellt immer eine Vertragsänderung dar.

Subjektive Absicht ohne Bedeutung

Inwiefern die Vertragsparteien subjektiv die Absicht haben, von dem Recht zur ordentlichen Kündigung Gebrauch zu machen, spielt keine Rolle. Ebenso ist die subjektive Motivation der Vertragsparteien ohne Relevanz.

Offene Rechtsfrage

Die Vorinstanz hat den Rechtsstandpunkt vertreten, dass das Fehlen der formellen Voraussetzungen einer steuerlichen Anerkennung der Änderungsverträge nicht entgegenstehe, wenn der ursprüngliche Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag zivilrechtlich wirksam geworden ist und ab der Änderung noch eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren besteht. Leider hat der BFH diese Rechtsauffassung nur zur Kenntnis genommen, hat aber offengelassen, ob ihr auch beizupflichten ist.

Zur Vermeidung von Rechtsstreiten sollte daher ein besonderes Augenmerk auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der Verträge und deren Eintragung ins Handelsregister gelegt werden.