

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Postfach 34 01 07 · 45073 Essen

Westfälische Verkehrsgesellschaft mbH
Herrn Evels
Krögerweg 11
48155 MünsterBearbeiter: Martina Brabender
Telefon: +49 201 87215-604
Telefax: +49 201 87215-800
E-Mail: martina.brabender@bdo.deDatum: 25. Juli 2013
Unser Zeichen: 83643/3076899**Ergebnisabführungsverträge zwischen**

- Regionalverkehr Ruhr-Lippe GmbH und RLG - Verkehrsdienst GmbH,
 - Regionalverkehr Münsterland GmbH und RVM-Verkehrsdienst GmbH,
 - Regionalverkehr Münsterland GmbH und Verkehrsbetrieb Kipp GmbH,
 - Verkehrsgesellschaft Kreis Unna mbH und VKU-Verkehrsdienst GmbH
- Neufassung der Verlustübernahmeverpflichtung**

Sehr geehrter Herr Evels,

nach längerem Hin und Her ist das „Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts“ Ende Februar 2013 in Kraft getreten.

A. Gesetzliche Neuregelung

Ergebnisabführungsverträge (EAV) mit Organgesellschaften, die nicht in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG genannt sind - im Wesentlichen also GmbHs -, müssen zukünftig im Rahmen der Verlustübernahmeverpflichtung des Organträgers ausdrücklich einen dynamischen Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG enthalten. Mit der Neuregelung im Körperschaftsteuergesetz (§ 17 S. 2 Nr. 2KStG) sollen nunmehr Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung vermieden werden, die in der Vergangenheit bei ungenauen Formulierungen der Verlustübernahmeverpflichtung auftraten und auch die (rückwirkende) Nichtanerkennung der ertragsteuerlichen Organshaft zur Folge hatten.

Die Neuregelung wirkt sich im Hinblick auf die rechtssichere Ausgestaltung der Organshaft praktisch auf alle bestehenden EAV aus, enthält aber auch eine gewisse Übergangsregelung:

- Erfüllt der Altvertrag die bisherigen Voraussetzungen zwar nicht, wird aber die Organshaft vor dem 1. Januar 2015 beendet, braucht keine Änderung vorgenommen werden. Waren die weiteren Organschaftsvoraussetzungen bis dahin erfüllt und die Ergebnisübernahme stets tatsächlich erfolgt, ist eine Beanstandung der bisherigen Vertragsformulierung durch die Finanzverwaltung nicht anzunehmen.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg · Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender) · WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender)
StB Frank Biermann · WP StB Christian Dyckerhoff · WP StB Klaus Eckmann · WP Dr. Christian Gorny · WP StB Dr. Arno Probst · WP StB Manuel Rauchfuss
WP StB Kai Niclas Rauscher · WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg Amtsgericht Hamburg HR B 1981

Berlin · Bielefeld · Bonn · Bremen · Bremerhaven · Dortmund · Dresden · Düsseldorf · Erfurt · Essen · Flensburg · Frankfurt am Main · Freiburg · Hamburg
Hannover · Kassel · Kiel · Koblenz · Köln · Leipzig · Lübeck · München · Rostock · Stuttgart · Troisdorf · Wiesbaden

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.
BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

- Für bestehende EAV, die den gesetzlichen Anforderungen an die Vereinbarung der Verlustübernahme bisher nicht genügten, wird die Möglichkeit der Anpassung bis zum 31. Dezember 2014 eröffnet, ohne dass die bisher fehlerhaften Vereinbarungen von der Finanzverwaltung auch für die Vergangenheit beanstandet werden.
- Aber auch hinsichtlich bestehender und den gesetzlichen Anforderungen bisher genügender EAV kommt es durch die gesetzliche Neuregelung zu einer Verschärfung. Auf Basis des Gesetzeswortlautes kann aus Vorsichtsgründen von einer ordnungsgemäßen Verlustübernahme lediglich ausgegangen werden, wenn insofern allein der dynamische Verweis bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 wirksam vereinbart wird. Weitergehende Formulierungen sind entweder nicht mehr zulässig oder bergen das Risiko einer steuerlichen Nichtanerkennung.

Die beiden letztgenannten Übergangsfristen bis zum 31. Dezember 2014 werden sich voraussichtlich noch um ein Jahr verlängern. Da sich das entsprechende Gesetz mit der redaktionellen Änderung jedoch noch im Gesetzgebungsverfahren befindet, kann man zum jetzigen Zeitpunkt auf diese verlängerte Frist noch nicht rechtssicher bauen.

B. Handlungsbedarf

Nach einer ersten Durchsicht der im Betreff bezeichneten EAVs möchten wir Folgendes anmerken: Der § 1 der EAVs erweitert die allgemeinen Regelungen zur Verlustübernahme (bzw. zur Gewinnabführung) um die Formulierung, dass die §§ 301 ff. AktG uneingeschränkt für die gesamte Laufzeit gelten. Bei dieser Formulierung sind wir der Ansicht, dass es zu Diskussionen hinsichtlich der steuerrechtlichen Wirksamkeit der Verlustübernahmeregelung nach § 302 AktG kommen kann. Wie bereits ausgeführt, empfehlen wir vor dem Hintergrund der gesetzlichen Neuregelung daher aus Sicherheitsgründen, die Verlustübernahmeregelungen in den im Betreff bezeichneten EAV an die gesetzlichen Anforderungen anzupassen und somit die Gesetzesänderung rechtzeitig umzusetzen.

In jedem Falle gilt eine derartige Anpassung des bestehenden EAV nicht als Neuabschluss und hat damit keine negativen Konsequenzen für eine bestehende Organschaft, insbesondere wird die zwingende fünfjährige Mindestlaufzeit nicht unterbrochen.

Für die Änderung von EAV sind die formalen Erfordernisse zu beachten, also insbesondere die erforderlichen Zustimmungsbeschlüsse und gegebenenfalls deren notarielle Beurkundung. Grundsätzlich gelten für Änderungen von Unternehmensverträgen dieselben Anforderungen wie bei deren erstmaligem Abschluss.

Zur Umsetzung der vertraglichen Änderungen sowie allen damit zusammenhängenden Fragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

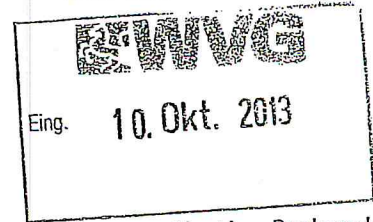
BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

M. Schmidt i.V. *S. Stöckel*



Telefon +49 201 87215-0
Telefax +49 201 87215-800
essen@bdo.de
www.bdo.de

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Postfach 34 01 07
45073 Essen



BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Postfach 34 01 07 · 45073 Essen

Westfälische Verkehrsgesellschaft mbH
Herrn Marcus Hinterland
Krögerweg 11
48155 Münster

Bearbeiter: Martina Brabender
Telefon: +49 201 87215-604
Telefax: +49 201 87215-800
E-Mail: martina.brabender@bdo.de

Datum: 8. Oktober 2013
Unser Zeichen: 83643/3192311

Ergebnisabführungsverträge zwischen

- Regionalverkehr Ruhr-Lippe GmbH und RLG - Verkehrsdienst GmbH,
 - Regionalverkehr Münsterland GmbH und RVM-Verkehrsdienst GmbH,
 - Regionalverkehr Münsterland GmbH und Verkehrsbetrieb Kipp GmbH,
 - Verkehrsgesellschaft Kreis Unna mbH und VKU-Verkehrsdienst GmbH
- Neufassung der Verlustübernahmeverpflichtung

Sehr geehrter Herr Hinterland,

wir nehmen Bezug auf unsere Ausführungen in unserem Schreiben vom 25. Juli 2013 und unserer Email vom 11. September 2013 zur steuerlichen Anerkennung der Verlustübernahmeregelung nach § 302 AktG und unseren Handlungsempfehlungen zur Anpassung der oben genannten Ergebnisabführungsverträge auf Basis der Neuregelung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG. Wir möchten Ihnen, wie in unserem Telefonat vom 1. Oktober 2013 vereinbart, den rechtlichen Hintergrund sowie die rechtlichen Diskussionen vor der Neuregelung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG nochmals kurz schriftlich erläutern.

Zur Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft muss nach § 17 S. 2 Nr. 2 KStG der Organträger mit einer GmbH als Organgesellschaft eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart haben.

Die Regelungen in den oben genannten Ergebnisabführungsverträgen in § 1 „Gewinn- und Verlustübernahmen“ sehen folgende Formulierung vor: „Die §§ 301 ff AktG gelten uneingeschränkt für die gesamte Laufzeit des Vertrages.“

Hinsichtlich der genauen Formulierung der Verlustübernahmeverpflichtung setzte die Oberfinanzdirektion Rheinland vor der Neuregelung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG Ende Februar 2013 mit Verfügung vom 12. August 2009¹ sehr strenge Maßstäbe an und beanstandete deshalb in der Praxis weit verbreitete Vertragsfassungen.

Die OFD Rheinland vertrat die Ansicht, dass durch eine wörtliche Wiederholung des § 302

¹ OFD Rheinland v. 12.08.2009, DStR 2010, 1136

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg | Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender) · WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender)
StB Frank Biermann · WP StB Christian Dyckerhoff · WP StB Klaus Eckmann · WP Dr. Christian Gorny · WP StB Dr. Arno Probst · WP StB Manuel Rauchfuss
WP StB Kai Niclas Rauscher · WP StB Roland Schutz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg Amtsgericht Hamburg HR B 1981

Berlin · Bielefeld · Bonn · Bremen · Bremerhaven · Dortmund · Dresden · Düsseldorf · Erfurt · Essen · Flensburg · Frankfurt am Main · Freiburg · Hamburg
Hannover · Kassel · Kiel · Koblenz · Köln · Leipzig · Lübeck · München · Rostock · Stuttgart · Troisdorf · Wiesbaden

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.
BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Abs. 1 AktG die Vertragspartner nur eine Verlustübernahme i.S.v. § 302 Abs. 1 AktG vereinbaren würden. Sollte dagegen die gesamte Geltung des § 302 AktG vereinbart werden, müsse neben der vorangehenden Verweisung auf die entsprechende Geltung von § 302 AktG eine nachfolgende Wiederholung des Regelungsinhalts von § 302 Abs. 1 AktG unterbleiben. Denn der Zusatz beschränke den Anwendungsumfang des § 302 AktG auf seinen Abs. 1.

Der Bundesfinanzhof² (BFH) hatte in einem vorläufigen Verfahren in 2010 zwar daran festgehalten, dass es für die körperschaftsteuerliche Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft einer ausdrücklichen Vereinbarung zur Verlustübernahme bedarf, der weit darüber hinausgehenden strengeren Auffassung aber eine Absage erteilt. Das Bundesministerium der Finanzen hatte mit einem Schreiben vom 19. Oktober 2010³ die Rechtsauffassung des BFH anerkannt. Die den Mindestanforderungen entsprechenden Formulierungen waren über den entschiedenen Einzelfall hinaus auch in ähnlichen Fällen anzuerkennen.

Der BFH führte aus, dass die erforderliche, aber auch ausreichende Bezugnahme auf die Vorschrift des § 302 AktG in ihrer Gesamtheit vorläge, wenn die Vertragsklausel zunächst insgesamt auf die "Vorschriften des § 302 AktG" verweise. Bei sich an einen solchen Verweis anschließenden weiteren Ausführungen, z. B. durch (teilweise) Wiedergabe des Wortlauts einzelner Absätze, entfalle die wirksame Bezugnahme nur dann, wenn sie erkennbar darauf gerichtet seien, die umfassende Bezugnahme auf § 302 AktG zu relativieren und bestimmte Absätze der Vorschrift von der Einbeziehung in die Vereinbarung der Verlustübernahme auszuschließen. Dazu müsse der Wortlaut die Einschränkung eindeutig vorsehen oder darüber hinaus konkrete weitere Anhaltspunkte vorliegen.

Des Weiteren führte der BFH in einem weiteren Urteil vom 02.11.2010 aus, dass auch eine Auslegung des Ergebnisabführungsvertrages nicht zu einer Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft nach § 17 S. 2 Nr. 2 KStG führt.⁴ Die Auslegung eines Ergebnisabführungsvertrages ist so vorzunehmen, dass nur das objektiv Erklärte ausgelegt werden kann.

Aufgrund der oben dargestellten Auffassung der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung ist es wiederholt zur steuerlichen Nichtanerkennung der Verlustübernahmevereinbarungen nach § 302 AktG in den Ergebnisabführungsverträgen durch die Finanzverwaltung gekommen, da die Finanzverwaltung die Voraussetzung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG aF aufgrund der jeweils gewählten Formulierung in den Ergebnisabführungsverträgen als nicht erfüllt ansah.

Mit der Neuregelung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG, in dem ausdrücklich geregelt wird, dass im Rahmen der Verlustübernahmeverpflichtung des Organträgers ein dynamischer Verweis auf die Vorschrift des § 302 AktG zu erfolgen hat, sollen nunmehr Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung vermieden werden.

² BFH-Beschluss v. 28.07.2010, I-B-27/10, BStBl. II 2010, 932; v. 15.09.2010, BStBl. II 2010, 935

³ BMF-Schreiben v. 19.10.2010, IV C 2 - S 2770708710004, DB 2010, 2362, DB 2010, 2362

⁴ BFH-Urteil v. 02.11.2010, I-B-71/10

Die derzeitigen oben genannten Ergebnisabführungsverträge sehen unter § 1 „Gewinn- und Verlustübernahmen“ den Verweis auf §§ 301 ff. AktG vor. Ein von der BFH-Rechtsprechung geforderter ausdrücklicher Verweis auf § 302 AktG liegt unseres Erachtens hier nicht vor. Unter Berücksichtigung der oben dargelegten Finanzverwaltungsauffassung und der Rechtsprechung besteht die Möglichkeit, dass die Finanzverwaltung die Regelung als nicht ausreichend für die Anerkennung der steuerlichen Organschaft nach § 17 S. 2 Nr. 2 KStG ansehen wird. Unter Berücksichtigung der Ausführungen des BFH-Urteils vom 02.11.2010 könnte auch eine Auslegung in der Weise, dass durch die Nennung der §§ 301 ff. AktG die Anwendung auch des § 302 AktG gewollt war, von Seiten der Finanzverwaltung abgelehnt werden. Hier ist zu beachten, dass die Regelung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG nunmehr ausdrücklich einen dynamischen Verweis auf die Vorschrift des § 302 AktG vorsieht.

Rechtsfolge wäre in diesem Fall die steuerliche Nichtanerkennung der oben genannten Ergebnisabführungsverträge rückwirkend auf alle Veranlagungsjahre der Gesellschaften, die noch nicht bestandskräftig sind. Im Ergebnis würden dann die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer auf der Ebene der einzelnen Gesellschaften entstehen. Eine Hinzurechnung der Gewinne bzw. der Verluste der (vermeintlichen) Organgesellschaft bei der (vermeintlichen) Organträgerin würde steuerrechtlich nicht mehr erfolgen. Relevanz hätte dies hier insoweit, als Betriebsprüfungsfeststellungen dazu führen, dass steuerrechtlich trotz der durchgeführten Kostenumlagen auf den Ebenen der Organgesellschaften Steuerbilanzgewinne ausgewiesen werden, die von den handelsrechtlichen Jahresüberschüssen abweichen.

Damit in diesem Fall für die Zukunft die Ergebnisabführungsverträge wieder durch die Finanzverwaltung anerkannt werden, wäre es dann erforderlich, Ergebnisabführungsverträge unter den Voraussetzungen des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG (neu) abzuschließen. Soweit dies nach dem 31. Dezember 2014 erfolgt, besteht die Möglichkeit, dass die Finanzverwaltung hierin einen Neuabschluss sieht mit der Folge, dass steuerlich die Verträge erneut für eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren abgeschlossen werden müssen.

Wie bereits in unserem Schreiben vom 25. Juli 2013 ausgeführt, empfehlen wir vor dem Hintergrund der gesetzlichen Neuregelung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG und dem vorgenannten steuerlichen Risiko aus Sicherheitsgründen, die Verlustübernahmeregelung in den im Betreff genannten Ergebnisabführungsverträgen an die gesetzlichen Anforderungen spätestens bis zum 31. Dezember 2014 anzupassen und somit die Gesetzesänderung rechtzeitig umzusetzen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Mr. Ankersch
ppa. F. L. L.

Von: Brabender, Martina [<mailto:Martina.Brabender@bdo.de>]

Gesendet: Mittwoch, 11. September 2013 08:54

An: David Oelkers; Klaus.Evels@WVG-online.de

Cc: Semelka, Thomas; Brode, Tobias

Betreff: Entwurf einer Vereinbarung zur Änderung der Gewinn- und Verlustübernahmeverträge

Sehr geehrter Herr Oelkers,
sehr geehrter Herr Evels,

wie am 09. September 2013 besprochen, finden Sie anliegend ein Entwurf einer Vereinbarung zur Änderung der Gewinn- und Verlustübernahmeverträge zwecks Anpassung der Verlustübernahmeregelung. Wir möchten Sie bitten, die rot markierten Passagen entsprechend der jeweiligen Vertragspartner anzupassen.

Bitte beachten Sie, dass für die Wirksamkeit der Änderung des Gewinn- und Verlustübernahmevertrages bestimmte Formvorschriften zu füllen sind. So muss die Änderung von den Gesellschafterversammlungen beider Vertragspartner beschlossen und der Beschluss der beherrschten Gesellschaften notariell beurkundet werden und es bedarf zudem der Eintragung im Handelsregister der beherrschten Gesellschaften. Darüber hinaus sollten die Änderung der Gewinn- und Verlustübernahmeverträge auch nochmals zivilrechtlich mit dem Notar besprochen werden. Die Änderung der Gewinn- und Verlustübernahmeverträge sowie die Eintragung im Handelsregister müssen bis zum 31. Dezember 2014 abgeschlossen sein.

Wir möchten weiterhin darauf hinweisen, dass wir derzeit davon ausgehen, dass die Änderung des Gewinn- und Verlustübernahmevertrages gemäß § 34 Abs. 10b S. 4 KStG nicht als Neuabschluss des Gewinn- und Verlustübernahmevertrages i.S.d. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG mit der Folge einer Neuingangsetzung der fünfjährigen Mindestvertragslaufzeit zu werten ist.

Im beigefügten Entwurf der Änderungsvereinbarung haben wir aufgrund der Ausführungen in § 34 Abs. 10b S. 4 KStG bislang darauf verzichtet, eine entsprechende Passage aufzunehmen. Sofern Sie vor dem Hintergrund der Klarstellung und der Information der Gesellschafter die Aufnahme einer entsprechenden Passage dennoch wünschen, bitten wir diesbezüglich um eine kurze Mitteilung, sodass wir den der Änderungsvereinbarung anpassen können.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Martina Brabender

ppa. MARTINA BRABENDER
Rechtsanwältin / Steuerberaterin /
Fachanwältin für Steuerrecht
Steuern und wirtschaftliche Beratung
Senior Managerin
Telefon: +49 201 87215-604
Telefax: +49 201 87215-800
Martina.Brabender@bdo.de

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Max-Keith-Str. 66
45136 Essen
DEUTSCHLAND
www.bdo.de