

Februar 2009

In zwei neueren Entscheidungen hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) damit beschäftigt, wie ein Ergebnisabführungsvertrag (EAV) auszulegen ist und welche Formvorschriften bei einer Änderung des EAV zu beachten sind. Beide Entscheidungen haben dabei über den entschiedenen Einzelfall hinaus erhebliche praktische Bedeutung bei der Abfassung, Ergänzung oder Änderung eines EAV.

Mit **Urteil vom 28.11.2007** (AZ: I R 94/06) hat der BFH entschieden, dass bei der Prüfung, ob ein EAV auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen ist, der Vertrag nach objektiven Gesichtspunkten auszulegen ist. Die Entstehungsgeschichte und die Vorstellungen der am Vertragsschluss beteiligten Personen können bei der Vertragsauslegung nicht berücksichtigt werden.

Bekanntlich muss ein EAV eine unkündbare Mindestlaufzeit von fünf Jahren haben, damit er für steuerliche Zwecke zur Begründung einer Organschaft anerkannt wird. Im Urteilsachverhalt begann der EAV zum 1.1.2002 und sollte erstmals am 31.3.2006 kündbar sein. Dabei handelte es sich um einen Fehler des Notars, der das Enddatum als Textbaustein aus einem anderen Vertrag übernommen hatte. Nach einem Hinweis des Finanzamtes (FA) wurde im Dezember 2003 eine Vereinbarung geschlossen, in der die entsprechende Passage unter Hinweis auf die ursprüngliche Regelungsabsicht und den Willen der Parteien dergestalt abgeändert wurde, dass der EAV erstmals mit Ablauf des 31.12.2006 gekündigt werden konnte.

Das FA erkannte die Organschaft wegen Unterschreitens der Mindestlaufzeit nicht an und bekam sowohl in erster Instanz beim FG Bremen als auch nun vor dem BFH Recht. Rechtsfolge war somit im Ergebnis, dass aufgrund einer vertraglich zu kurzen Mindestlaufzeit die Organschaft von Beginn an nicht anerkannt wurde. Dementsprechend mussten die beiden betroffenen Gesellschaften während der Laufzeit des Vertrages ihre Gewinne selbständig versteuern; zudem wurden alle erfolgten Gewinnabführungen aufgrund der „verunglückten Organschaft“ als verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen.

Der BFH erläutert in seinen Urteilsgründen, dass ein EAV als gesellschaftsrechtlicher Organisationsvertrag nach objektiven Gesichtspunkten einheitlich aus sich heraus auszulegen ist. Dementsprechend kann insbesondere eine Auslegung gegen den klaren und unmissverständlichen Wortlaut der einzelnen Regelungen grundsätzlich nicht erfolgen. Anders als bei einem schuldrechtlichen Vertrag findet der subjektive Wille der Parteien prinzipiell keine Berücksichtigung. Vor diesem Hintergrund war die ursprünglich vereinbarte Mindestlaufzeit für die Beurteilung relevant. Die Nachtragsvereinbarung wurde zudem wegen Verstoßes gegen das steuerliche Rückwirkungsverbot nicht anerkannt.

In der Praxis ist somit zu beachten, dass der originäre EAV bereits richtig abgefasst sein sollte. Dies dürfte nach den Grundsätzen des Urteils nicht nur für die vertragliche Festlegung der Mindestlaufzeit des EAV gelten, sondern auch für andere zwingend notwendige Regelungen wie z.B. die Verlustübernahme, die maximale Höhe der Gewinnabführung oder die Ausgleichszahlung an Minderheitsgesellschafter. Sollte dennoch eine Änderung erforderlich sein, ist davon auszugehen, dass eine Anpassung erst ab dem Jahr ihrer Wirksamkeit und nicht rückwirkend erfolgen kann, so dass parallel eine (neue) Mindestlaufzeit von fünf Jahren vereinbart werden muss, um zumindest ab diesem Zeitpunkt eine Organschaft zu begründen.

Inzwischen ist aufgrund des **BFH-Beschlusses vom 22.10.2008** (AZ: I R 66/07) auch geklärt, dass eine Änderung des EAV für ihre Wirksamkeit - unabhängig davon, ob es sich um eine AG oder eine GmbH handelt – stets der Zustimmung der Gesellschafterversammlung der beherrschten Organgesellschaft sowie der Eintragung in das Handelsregister dieser Gesellschaft bedarf.

Der BFH betont in diesem Beschluss nochmals die Notwendigkeit der objektiven Auslegung des EAV ohne Beachtung des subjektiven Willens der Vertragsparteien. Im Sachverhalt hatten die Beteiligten zwar beim Abschluss des EAV die fünfjährige Mindestlaufzeit beachtet. Allerdings wurde der EAV erst zwei Jahre später in das Handelsregister eingetragen und damit zivilrechtlich wirksam, so dass auch die Organschaft frühestens in diesem Jahr hätte beginnen können. Die daraufhin abgeschlossenen Ergänzungsvereinbarungen zur Verlängerung der Mindestlaufzeit wurden dann aufgrund Formmangels steuerlich nicht anerkannt.

[Anmerkung: Da es sich um einen Sachverhalt handelt, der noch den Regelungen des KStG 1999 unterlag, hätte es für den steuerlichen Beginn der Organschaft auch ausgereicht, wenn gemäß 14 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 das zivilrechtliche Wirksamwerden spätestens im Folgejahr der erstmaligen Anwendung eintritt. Hier aber erfolgte die Eintragung erst zwei Jahre nach gewollter erstmaliger Anwendung, so dass die Vorschrift nicht zur Anwendung kommen konnte und es somit auf das Jahr der zivilrechtlichen Wirksamkeit ankommt.]

Dementsprechend kann davon ausgegangen werden, dass jedwede Vertragsänderung nur dann anerkannt wird, wenn die gesetzlich verlangten zivilrechtlichen Anforderungen strikt erfüllt werden. Anderenfalls kommt es – wie im entschiedenen Sachverhalt – aufgrund mangelnder zivilrechtlicher Wirksamkeit des EAV auch zu der steuerlichen Nichtanerkennung der Änderungen des EAV und somit zu einer verunglückten Organschaft.

Offen gelassen hat der BFH, ob für die Zustimmungsbeschlüsse eine qualifizierte Mehrheit ausreicht oder ob Einstimmigkeit erforderlich ist und ob auch die Zustimmung der Gesellschafterversammlung der herrschenden Gesellschaft notwendig ist, wenn diese keine AG ist. In der Praxis sollte hier der sichere Weg gewählt werden und - sofern möglich - ein einstimmiger Zustimmungsbeschluss jeweils beim herrschenden Organträger als auch bei der beherrschten Organgesellschaft herbeigeführt werden.

Ebenfalls offen gelassen hat der BFH mangels Relevanz, ob er der von der Vorinstanz des FG Berlin-Brandenburg in seinem Urteil vom 21.8.2007 (AZ: 6 K 39/06) vertretenen Ansicht zustimmt, dass die Mindestlaufzeit von fünf Jahren dann gewahrt sei, wenn ab dem Wirtschaftsjahr der zivilrechtlichen Wirksamkeit (= Eintragung in das Handelsregister) gemessen die Laufzeit des EAV noch mindestens fünf Jahre beträgt, und somit die Organschaft ab diesem Jahr anzuerkennen sei. In der Praxis sollte man daher derzeit auch in solchen Fällen wohl den EAV entsprechend anpassen. Die Lösung des Problems der verspäteten Eintragung dürfte auch weniger in einer bereits vorab festgelegten längeren Mindestlaufzeit mit Puffer liegen, sondern in einer flexiblen Formulierung, die sowohl beim Beginn als auch bei der Mindestlaufzeit alle Eventualitäten abdeckt.

Zusammenfassend zeigen auch diese beiden Entscheidungen, dass der BFH weiterhin eine eher formale Linie beim EAV vertritt, so dass bereits kleinere Abweichungen bei Abfassung, Ergänzung oder Änderung des Vertrages den größtmöglichen steuerlichen Schaden einer „verunglückten Organschaft“ auslösen können.

Disclaimer

Die in dieser News dargebotenen Informationen und Rechtsansichten dienen lediglich der allgemeinen Information. Die Anwendbarkeit und Wirkung der Gesetze kann unter Berücksichtigung des jeweils konkreten Sachverhaltes deutlich variieren. Dementsprechend ist für die Informationen, die in dieser Zusammenfassung zur Verfügung gestellt werden, zu berücksichtigen, dass die dargestellten Informationen eine professionelle Steuerberatung nicht ersetzen können und sollen.