

## **Der Ergebnisabführungsvertrag bei der Organschaft - Aktuelle Entwicklungen in Rechtsprechung und Verwaltung**

Der nachfolgende Newsletter soll einen Überblick über die aktuellen Entwicklungen im Bereich der Organschaft - und hierbei insbesondere für den Inhalt des verlangten Ergebnisabführungsvertrages (EAV) - geben. Gesetzesänderungen und Urteile machen es dabei immer wieder notwendig, bestehende und neu abzuschließende EAV daraufhin zu überprüfen, ob diese den gesetzlichen Anforderungen standhalten. Da in der Praxis ein steuerlich nicht korrekter EAV häufig erst Jahre später erkannt wird, kann es bis dahin bereits zu erheblichen Mehrsteuerbelastungen gekommen sein. Zudem kann trotz steuerlicher Nichtakzeptanz gesellschaftsrechtlich weiterhin eine Abführungs- oder Verlustausgleichsverpflichtung bestehen. Dies alles erfordert eine konstante Analyse der insbesondere zuletzt rasanten neueren Entwicklungen, um schnell reagieren zu können.

### **A. Grundlagen der Organschaft**

Eine ertragsteuerliche Organschaft kann zwischen einem gewerblich tätigen Unternehmen als beherrschendem Organträger und einer beherrschten Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland als Organgesellschaft begründet werden.

#### **Vorteile der Organschaft**

Wesentlicher Vorteil einer Organschaft ist die Ergebnisverrechnung zwischen Organträger und Organgesellschaft. Hierdurch ist es möglich, dass ansonsten für Kapitalgesellschaften geltende Trennungsprinzip, wonach diese isoliert als juristische Person zu besteuern ist, zu durchbrechen. Insbesondere in den Fällen, in denen eine der beiden Gesellschaften Gewinne und die andere Verluste macht, kommt es durch die sofortige Ergebnisverrechnung zu erheblichen Steuerersparnissen. Die Besteuerung einer Organschaft nähert sich somit einer Konzernbesteuerung an. Weitere Vorteile einer Organschaft bestehen z.B. darin, dass beim Ergebnistransfer keine Kapitalertragsteuer fällig wird oder bei innerkonzernlichen Darlehen keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung der Schuldzinsen erfolgt.

#### **Nachteile der Organschaft**

Der größte Nachteil einer Organschaft besteht in der Verlustübernahmeverpflichtung der Muttergesellschaft. Die Durchbrechung des Trennungsprinzips durch den Abschluss eines EAV wird damit erkaufte, dass nicht nur die Gewinne der Tochter abgeführt werden müssen, sondern auch ihre Verluste von der Mutter auszugleichen sind. Dieser Ausgleich hat tatsächlich zu erfolgen. Daneben existiert als weiterer Nachteil eine steuerliche Haftung der Organgesellschaft für die Betriebssteuern der gesamten Organschaft.

## Voraussetzungen der Organschaft

Die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft verlangt, dass der Organträger ab dem Beginn des ersten Wirtschaftsjahres der Tochter, für das die Organschaft gelten soll, und während der Gesamtdauer der Organschaft mehr als 50% der Stimmrechte an der Organgesellschaft haben muss.

Darüber hinaus muss ein zivilrechtlich wirksamer EAV abgeschlossen und tatsächlich durchgeführt werden, der in dem Jahr in das Handelsregister eingetragen worden sein muss, für das die Organschaft erstmals gelten soll. Der Inhalt dieses EAV muss insbesondere umfassen:

- eine Mindestlaufzeit, nach der der EAV nicht vor Ablauf von fünf Jahren ordentlich gekündigt werden darf,
- die Verpflichtung, den gesamten Gewinn i.S.d. § 301 AktG abzuführen,
- eine explizite Verlustübernahmeverpflichtung gemäß § 302 AktG, sofern es sich bei der Organgesellschaft um eine GmbH handelt und
- eine Ausgleichszahlung gemäß § 304 AktG, sofern die Organtochter außenstehende Gesellschafter hat.

Zu diesen vier Punkten im EAV hat es in jüngster Zeit neue, wesentliche Entwicklungen gegeben.

### B. Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrags

## Hintergrund

Ungeklärt ist bei der verlangten fünfjährigen Mindestlaufzeit, was unter dem Begriff „Jahre“ zu verstehen ist. Denkbar wäre insoweit, dass es sich entweder um Zeitjahre oder Wirtschaftsjahre handelt. Diese Frage erlangt in den Fällen Bedeutung, in denen die Organgesellschaft ein Rumpfwirtschaftsjahr hat, z.B. weil sie seit ihrer Gründung von Beginn an in die Organschaft eingebunden werden soll.

Insoweit ist ebenfalls zu beachten, dass aufgrund gesetzlicher Regelung die Gewinnabführung den gesamten Jahresüberschuss umfassen muss; dementsprechend wird gefordert, dass ein EAV stets auf das Ende eines Wirtschaftsjahres lauten muss.

## Rechtsprechung

**Urteile des FG Düsseldorf vom 26.1.2010 (6 K 4601/07 K,G) und des FG Köln vom 9.12.2009 (13 K 4379/07)**

Das **FG Düsseldorf** hat in seinem Urteil zu der Mindestlaufzeit des EAV die Auffassung vertreten, dass bei der **Durchführung des EAV** der Begriff „Jahre“ als „**Wirtschaftsjahre**“ zu verstehen ist.

Im Urteils Sachverhalt wurde zwischen der im Oktober 1999 gegründeten Tochtergesellschaft und ihrer Organmutter ein EAV abgeschlossen, dessen Laufzeit mit der Gründung anfang und der erstmalig nach Ablauf von fünf Jahren kündbar sein sollte. Da es sich in 1999 um ein Rumpfwirtschaftsjahr handelte und das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entsprach, wäre somit die Kündigung erstmalig zu einem Zeitpunkt – nämlich im Oktober 2004 – möglich gewesen, der nicht dem Ende eines Wirtschaftsjahres entspricht. Die Finanzverwaltung versagte dementsprechend die Organschaft unter Hinweis auf die Nichteinhaltung der fünfjährigen Mindestlaufzeit.

Das FG Düsseldorf hat der Klage stattgegeben und die Organschaft anerkannt. In seiner Urteilsbegründung führt das Gericht aus, dass die Mindestlaufzeit von fünf Jahren auch dann erfüllt sei, wenn man unter dem Begriff „Jahr“ ein „Zeitjahr“ verstehen würde, da rechtlich ein EAV auch während eines Geschäftsjahres enden dürfe. Dahingegen komme es bei der Beurteilung der tatsächlichen Durchführung des EAV auf eine Laufzeit von fünf Wirtschaftsjahren (und nicht Zeitjahren) an.

Anders hatte das **FG Köln** entschieden, dass in einem gleich gelagerten Fall bereits für die Mindestlaufzeit des EAV einen Zeitraum von fünf **Zeitjahren** verlangt hat.

Damit liegt es auf der gleichen Linie wie das **FG Hessen**, das in seinem **Urteil vom 15.6.2006 (12 K 4273/01)** in einem analogen Sachverhalt ebenfalls die Mindestlaufzeit des EAV im Sinne von fünf **Zeitjahren** interpretiert hatte. In der Revisionsentscheidung des **BFH vom 3.9.2009 (IV R 38/07)** war diese Frage jedoch explizit offen gelassen worden, da die Organschaft im entschiedenen Sachverhalt bereits aus anderen Gründen abzulehnen war.

## Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung vertritt in R 60 Absatz 2 der KStR bisher die Auffassung, dass es sich um „**Zeitjahre**“ handeln muss. Daher ist damit zu rechnen, dass sie die vom Gericht zugelassene Revision nutzen wird, um ein Urteil des BFH zu erwirken.

## Praxishinweise

In der Praxis dürften die den Urteilen zugrunde liegenden Sachverhalte häufiger vorkommen. Steuerpflichtige, die hiervon betroffen sind, ist daher anzuraten, in den entsprechenden Fällen das Verfahren durch Einspruch oder Klage offen zu halten bei gleichzeitiger Beantragung des Ruhen des Verfahrens unter Hinweis auf das anhängige Revisionsverfahren zum Urteil des FG Düsseldorf.

Nichtsdestotrotz sollte beim Abschluss eines neuen EAV derzeit noch auf jeden Fall darauf geachtet werden, eine Mindestlaufzeit von fünf Zeitjahren zuzüglich eines ggf. notwendigen Zeitraums bis zur Beendigung des Wirtschaftsjahres zu vereinbaren.

Dies kann entweder durch die Festlegung des entsprechenden Datums oder durch eine geeignete Definition im EAV erreicht werden.

Steuerpflichtige, die einen „unvollständigen“ EAV abgeschlossen haben, sollten diesen so schnell wie möglich anpassen, um zumindest für die Zukunft die negativen Folgen, die sich aus der Nichtanerkennung der Organschaft ergeben können, zu vermeiden. Dabei ist hinsichtlich einer Änderung eines bestehenden EAV darauf zu achten, dass diese steuerlich richtig erfolgt.

## C. Höhe der Gewinnabführung – Auswirkungen des BilMoG

## Hintergrund

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (**BilMoG**), das durch eine Annäherung an die Bilanzierungsregeln nach IFRS eine Verbesserung der Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses erreichen möchte, wird eine Vielzahl handelsbilanzieller Normen geändert.

So gibt es u.a. ein neues Ansatzwahlrecht für Entwicklungskosten selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sowie eine Neukonzeption der Abgrenzung latenter Steuern. Parallel hierzu wurden in § 268 Absatz 8 HGB **Ausschüttungssperren** für diese entsprechenden Aktivpositionen eingeführt, die aufgrund einer Änderung des § 301 AktG zugleich auch **Abführungssperren** im Rahmen eines EAV sind.

Die meisten Regelungen des BilMoG gelten grundsätzlich für den Jahresabschluss 2010 bzw. 2010/2011, dürfen aber bereits insgesamt auch schon im Jahresabschluss 2009 bzw. 2009/2010 angewendet werden. Für den Wechsel von alter zu neuer Rechnungslegung sind dabei diverse Übergangsvorschriften erlassen worden.

**Finanzverwaltung** Bereits frühzeitig hat die Finanzverwaltung auf einzelne mögliche **Auswirkungen** des **BilMoG** auf bestehende **Organschaftsverhältnisse** geäußert.

**Schreiben des BMF vom 14.1.2010 (IV C 2 - S 2770/08/61137)** In ihrem Schreiben vom 14.1.2010 bestätigt das BMF, dass eine **Änderung** bestehender EAV **aufgrund** der **Ausschüttungssperren nicht notwendig** ist; allerdings sind diese bei der Gewinnabführung zu beachten.

Weiterhin äußert das BMF die Auffassung, dass - sofern sich der Steuerpflichtige nicht dafür entscheidet, die nach altem Recht gebildeten und nach neuem Recht nicht mehr zulässigen **Aufwandsrückstellungen** beizubehalten - die daraus resultierende **Auflösung** dieser Rückstellungen und die gesetzlich angeordnete **unmittelbare Einstellung** der aufgelösten Beträge **in** eine **Gewinnrücklage nicht schädlich** ist für die Gewinnabführung und die Anerkennung der Organschaft.

**Praxishinweise** Auch wenn das **Schreiben** des BMF in der Praxis **zu begrüßen** ist, bleiben leider einige wesentliche Punkte ungeklärt.

**Offen** ist vor allem, warum das BMF sich nur zu der Behandlung der Aufwandsrückstellungen äußert. **Derselbe Effekt** der sofortigen Einstellung in die Gewinnrücklage mit der Folge einer geminderten Gewinnabführung ergibt sich z.B. **auch** für die Auflösung des Sonderpostens mit Rücklagenanteil, die Zuschreibung aufgrund des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit sowie die erstmalige Anwendung der Bilanzierung latenter Steuern. Da sich die Fragestellung in diesen Punkten gleicht, könnte davon ausgegangen werden, dass die Finanzverwaltung auch in diesen Fällen die Nicht-Schädlichkeit für die Organschaft bejaht; Sicherheit besteht insoweit derzeit jedoch nicht.

Weiterhin ergibt sich in der Praxis die Schwierigkeit, dass **einzelne Bilanzierungsfragen** - wie z.B. der Ansatz latenter Steuern bei einer Organschaft - derzeit **nicht eindeutig** gelöst sind. Aufgrund einer insoweit unrichtigen Bilanz könnte argumentiert werden, dass ebenfalls nicht der volle Gewinn abgeführt wurde.

Nicht ganz klar ist, ob sich der Erlass im Hinblick auf die Ausschüttungssperren nur auf bestehende EAVs bezieht oder auch für **zukünftig abzuschließende** gelten soll. Nach seiner Intention müsste letzteres gelten. In der Praxis sollte jedoch sicherheitshalber bei einem neuen EAV eine entsprechende Formulierung gewählt werden, die keinen Zweifel zulässt.

## D. Verlustübernahmeverpflichtung bei einer GmbH als Organgesellschaft

### Hintergrund

Als rein **steuerliches Formerfordernis** für den EAV regelt § 17 S. 2 Nr. 2 KStG, dass „eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes vereinbart“ werden muss, sofern es sich bei der Organgesellschaft um eine GmbH handelt.

Diskutiert wird insoweit, ob dieses Formerfordernis weiterhin Wirkung entfaltet, da aufgrund der zivilrechtlichen Rechtslage eine Verlustübernahmeverpflichtung sowieso bereits besteht.

### Rechtsprechung

Mit **Urteil vom 3.3.2010** bestätigt der **BFH** erneut seine Rechtsprechung, dass es für die steuerliche Anerkennung einer Organschaft der ausdrücklichen Aufnahme der Verlustübernahmeverpflichtung gemäß § 302 AktG in den EAV bedarf.

### Urteil des BFH vom 3.3.2010 (I R 68/09)

In seiner Revision zu dem **Urteil des FG Köln vom 13.5.2009** (13 K 4779/04) hat der BFH sich gegen die abweichende Auffassung des FG gewandt. Dieses hatte sein Urteil damit begründet, dass es aufgrund der zivilrechtlichen Rechtslage in Form der Rechtsprechung des BGH auch bei einem EAV mit einer GmbH zu einer automatischen Anwendung des § 302 AktG kommt und somit eine „Vereinbarung“ i.S.d. § 17 S. 2 Nr. 2 KStG bereits durch den Abschluss des EAV erfolgt. Der BFH vertritt dahingegen weiter die Meinung, dass es auf die zivilrechtliche Rechtslage nicht ankommt, da § 17 S. 2 Nr. 2 KStG eine öffentlich-rechtliche Norm sei, in der der Gesetzgeber sich von zivilrechtlichen Erkenntnissen (und ihrem Wandel) eigengesetzlich gelöst hat.

### Finanzverwaltung

Das Urteil des BFH entspricht der Auffassung der Finanzverwaltung.

### Praxishinweise

Steuerpflichtige, die einen „**unvollständigen**“ **EAV** abgeschlossen haben, sollten diesen so schnell wie möglich **anpassen**, um zumindest für die Zukunft die negativen Folgen, die sich aus der Nichtanerkennung der Organschaft ergeben können, zu vermeiden. Dabei ist hinsichtlich einer Änderung eines bestehenden EAV darauf zu achten, dass diese steuerlich richtig erfolgt.

Ob es sinnvoll ist, Rechtsmittel einzulegen und auf eine mögliche Verfassungswidrigkeit zu vertrauen, darf bezweifelt werden.

Beim **Abschluss** eines **neuen EAV** sollte auf jeden Fall darauf geachtet werden, einen entsprechenden Passus zur Verlustübernahmeverpflichtung in den EAV aufzunehmen.

## E. Variable Ausgleichszahlung bei außenstehenden Gesellschaftern

### Hintergrund

Sofern bei der Organtochter ein **außenstehender Gesellschafter** existiert, muss der EAV für diese grundsätzlich eine **Ausgleichszahlung** i.S.d. § 304 AktG vorsehen, da er ansonsten nichtig ist. Eine Abfindung i.S.d. § 305 AktG für den außenstehenden Gesellschafter muss dahingegen nicht explizit im EAV enthalten sein, damit dieser wirksam ist.

Als Ausgleichszahlung ist dabei gesetzlich entweder ein **fester Mindestausgleich** vorgesehen, der sich an der bisherigen Ertragslage der Tochtergesellschaft und ihren künftigen Ertragsaussichten orientiert, oder eine variable Zahlung, die sich an der Ertragslage der Organmutter orientiert. Praktisch relevant ist - insbesondere dann, wenn es sich bei der Tochtergesellschaft um eine GmbH handelt - eigentlich nur der feste Mindestausgleich.

### Rechtsprechung

Urteil des BFH  
vom 4.3.2009 (I R  
1/08)

Der **BFH** hat in seinem Urteil entschieden, dass die Vereinbarung von Ausgleichszahlungen der **körperschaftsteuerrechtlichen Anerkennung** eines **Gewinnabführungsvertrages entgegen steht**, wenn **neben** einem bestimmten **Festbetrag** ein **zusätzlicher Ausgleich** in jener Höhe vereinbart wird, um die der hypothetische Gewinnanspruch des Außenstehenden ohne die Gewinnabführung den Festbetrag übersteigen würde.

Im Urteilssachverhalt wurde in dem zwischen der Tochtergesellschaft und ihrer Organmutter abgeschlossenen neuen EAV vereinbart, dass der außenstehende Gesellschafter als angemessenen Ausgleich für jedes volle Geschäftsjahr und für jede Aktie eine feste Ausgleichszahlung erhalten sollte, die der Bardividende (also der ausgezahlten Dividende vor Abzug der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags) im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes entsprach. Darüber hinaus enthielt der Vertrag eine Klausel, wonach dann, wenn der Bilanzgewinn, der sich ergeben würde, wenn ein EAV nicht bestehen würde („hypothetischer Gewinnanspruch“), die feste Ausgleichszahlung übersteigen sollte, dieser Unterschiedsbetrag als variabler Ausgleich zusätzlich an die außenstehenden Aktionäre gezahlt werden sollte.

Dies gilt nach Auffassung des BFH auch dann, wenn - wie im Urteilssachverhalt - die **Ausgleichszahlung** nicht von der beherrschten Organgesellschaft sondern vom beherrschenden **Organträger** übernommen wird.

Mai 2010

**Finanzverwaltung** In seinem nun ergangenen **Nichtanwendungserlass** vertritt die Finanzverwaltung die für die Steuerpflichtigen positive Auffassung, dass das BFH-Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anwendbar sein soll.

**Schreiben des  
BMF vom  
20.4.2010 (IV C 2 -  
S 2770/08/10006)**

Im Ergebnis verbleibt es somit bei der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung aus ihrem **Schreiben vom 13. September 1991** (IV B 7 - S 2770 - 34/91).

Dementsprechend ist es aus Sicht der Finanzverwaltung **weiterhin zulässig**, dass **neben** einem **festen Mindestausgleich**, der sich an der bisherigen Ertragslage der Tochtergesellschaft und ihren künftigen Ertragsaussichten orientiert, ein **zusätzlicher variabler Betrag** gewährt wird, der sich aufgrund des tatsächlichen Ergebnisses der Organgesellschaft bemisst.

Dahingegen soll es **nicht zulässig** sein, dass der variable Teil den Festbetrag vermindert oder dass sich der Ausgleich ohne Festbetrag nur am Ergebnis der Organgesellschaft orientiert.

Die Finanzverwaltung stützt ihre Auffassung nach ihrer Aussage darauf, dass eine solche Vereinbarung rechtlich zulässig sei und jede rechtlich zulässige Ausgleichszahlung auch für die steuerliche Anerkennung einer Organschaft maßgeblich ist.

**Praxishinweise** Der Nichtanwendungserlass bedeutet in erster Instanz **Aufatmen** für die Steuerpflichtigen, bei denen die Ausgleichszahlung bisher im EAV in Anlehnung an die (weiterhin gültige) Auffassung der Finanzverwaltung geregelt wurde.

Zudem **erleichtert** das zweistufige Verfahren (fixer Mindestausgleich und variable Erhöhung) in der Praxis die **Möglichkeit**, die **Zustimmung zu** einem **EAV** durch den Minderheitsgesellschafter **zu erhalten**, sofern dies - wie z.B. bei einer GmbH vertreten - notwendig ist. Durch eine solche Regelung erleidet der außenstehende Gesellschafter nämlich niemals einen Nachteil, sondern stets einen Vorteil, da der Gewinnanteil auch ausgezahlt wird.

Wie schon in der Vergangenheit ist jedoch darauf zu achten, dass der **festen Betrag** dem **Mindestausgleich des § 304 AktG entspricht** und sich somit an der bisherigen Ertragslage der Tochtergesellschaft und ihren künftigen Ertragsaussichten orientiert. Die Festlegung irgendeines geringen Mindestbetrages ist somit weiterhin ausgeschlossen.

Während die Auffassung der **Finanzverwaltung eindeutig** ist, verbleibt bei der Entscheidung des **BFH** die **Frage**, ob dieser jedweden variablen Betrag als schädlich für die Organschaft ansieht oder nur dann, wenn der zusätzliche Ausgleich in jener Höhe vereinbart wird, um die der hypothetische Gewinnanspruch des Außenstehenden ohne die Gewinnabführung den Festbetrag übersteigen würde.

Zu **beachten** ist jedoch auch **weiterhin** die **ablehnende Haltung** des **BFH** in dieser Frage. Zwar kann es eigentlich grundsätzlich nicht mehr zu einem Streit zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung über die Ausgleichszahlung kommen, sofern die Vorgaben des BMF erfüllt werden. Kommt es allerdings wie im Urteilssachverhalt aufgrund einer anderen Regelung des EAV zu einem Streit, dürfte der BFH diesem die steuerliche Anerkennung auch dann verweigern, wenn der Steuerpflichtige in der eigentlichen Streitfrage Recht erhält, der EAV jedoch einen aus Sicht des BFH schädlichen zusätzlichen Ausgleich enthält.

**Ungeklärt** bleibt allerdings weiterhin, ob das System der **Ausgleichszahlungen** für Minderheitsgesellschafter auch bei einer **GmbH** als **Organgesellschaft** zwingend anzuwenden ist. Eine Antwort auf diese für die Praxis enorm wichtige Frage lässt sich aus dem Urteil nicht eindeutig herleiten, da die Organgesellschaft im Streitjahr 1994 eine AG war und erst ab 2002 in eine GmbH umgewandelt wurde. Das Schreiben des BMF vom 16.4.1991 (IV B 7 - S 2770 - 11/91) lässt dabei möglicherweise den Schluss zu, dass die Finanzverwaltung auch bei einer GmbH davon ausgeht, dass eine Ausgleichszahlung erforderlich ist – sicher ist dies jedoch nicht.

**Hill & Partner** ([www.hill-tax-partner.de](http://www.hill-tax-partner.de)) ist eine auf die Gestaltungs- und Abwehrberatung fokussierte und spezialisierte Steuerberatungskanzlei mit den Schwerpunktthemen Internationales Steuerrecht, Unternehmenssteuerrecht, Mergers & Acquisitions sowie Private Client.

#### Disclaimer

Die in diesem Newsletter 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.

