

# Die gescheiterte Organschaft – eine Never Ending Story?

## In der Warteschleife vor der BFH-Entscheidung: Wie eine rechtssichere Gestaltung in der Praxis zu erreichen ist

Von *Jossip Hesse*

### Einleitung

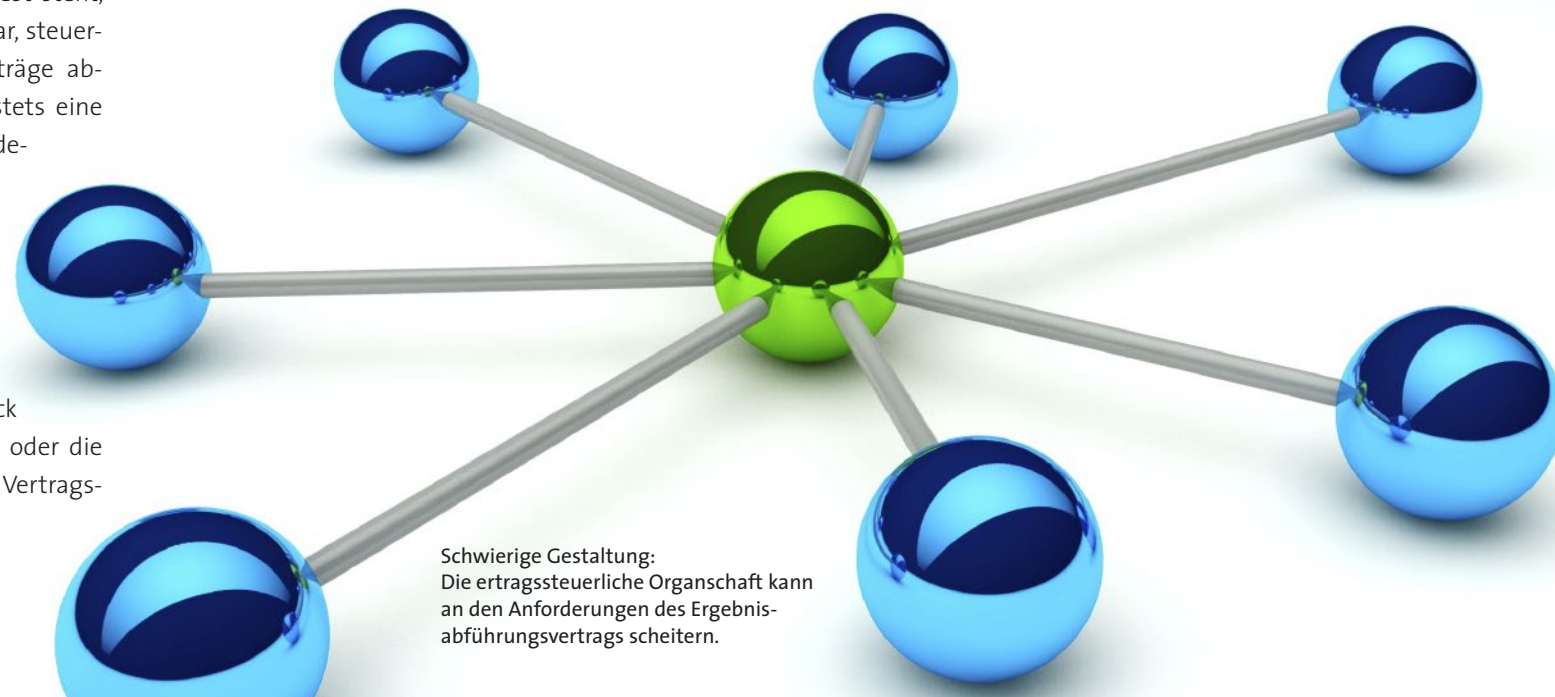
Im Zusammenhang mit dem Komplex der ertragsteuerlichen Organschaft war bislang insbesondere die Frage der steuerlich anzuerkennenden Vereinbarung der Verlustübernahme im GmbH-Konzern ein Dauerbrenner in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung. Ob die Neuregelung des § 17 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 nicht nur eine Linderung verspricht, sondern sie auch bewirkt, wird sich zeigen. Fest steht, dass es auch vor der Neuregelung möglich war, steuerlich anzuerkennende Ergebnisabführungsverträge abzuschließen. Voraussetzung dafür war aber stets eine hinlängliche Auseinandersetzung, insbesondere mit den §§ 14 ff. KStG und den – auch im GmbH-Konzern zumindest teilweise analog anzuwendenden – §§ 291 ff. AktG. Wie sich aufgrund der Vielzahl der an den inhaltlichen Anforderungen an einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV) gescheiterten Organschaften vermuten lässt, war ein schneller Blick in vermeintlich aktuelle Formularhandbücher oder die ungeprüfte Verwendung von „abgelaufenen“ Vertragsvorlagen insoweit häufig nicht ausreichend.

Infolge des Urteils des Finanzgerichts (FG) Düsseldorf vom 03.03.2015 (Az. 6K4332/12 K, F) steht nun die Frage der zutreffend vereinbarten Mindestlaufzeit für EAVs im Zusammenhang mit einem Umwandlungsfall auf dem Prüfstand des Bundesfinanzhofs (Az. des BFH: I R 19/15).

### Urteil des FG Düsseldorf

Dem Urteil lag folgender vereinfachter Sachverhalt zugrunde: Im Februar 2005 erfolgte die Gründung der Klägerin als Vorrats-GmbH (Tochtergesellschaft – TG). Die

Eintragung im Handelsregister erfolgte im März 2005. Wenige Monate später erwarb eine andere GmbH (Muttergesellschaft – MG) sämtliche Geschäftsanteile an der TG und gliederte anschließend Vermögen der MG zur Aufnahme gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 1 Umwandlungsgesetz (UmwG) auf die TG handelsrechtlich rückwirkend auf den 01.01.2010 (0:00 Uhr) aus. Die Eintragung der Ausgliederung im Handelsregister erfolgte im September 2005. Noch im August war zwischen der Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft ein im November noch einmal geänderter EAV geschlossen worden, ►



Schwierige Gestaltung:  
Die ertragsteuerliche Organschaft kann an den Anforderungen des Ergebnisabführungsvertrags scheitern.

dessen Eintragung in das Handelsregister der TG noch im Jahr 2005 erfolgte. Nach seinem Wortlaut sollte der EAV ab dem 01.01.2005 gelten und erstmals zum 31.12.2009 kündbar sein.

Das FG Düsseldorf versagte dem EAV die steuerliche Anerkennung insbesondere mit der Begründung, der EAV erfülle nicht die Anforderungen an die fünfjährige Mindestlaufzeit gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG. Trotz seines Wortlauts zur Geltungsdauer sei die steuerliche Mindestlaufzeit von fünf Jahren nicht eingehalten, da die TG erst im Februar 2005 gegründet worden sei. Zwar habe der BFH zu § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG 2002 entschieden, dass die Ausgliederung einer Mehrheitsbeteiligung mit nachfolgender erstmaliger Begründung einer Organschaft möglich sei, wenn seit dem Beginn des Wirtschaftsjahres eine finanzielle Eingliederung zunächst zu dem übertragenen Rechtsträger und anschließend zu dem übernehmenden Rechtsträger bestehe. Daraus folge aber nicht, dass für die Mindestlaufzeit auf den Beginn der finanziellen Eingliederung abzustellen sei. Es müsse vielmehr zwischen den Voraussetzungen nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG (Mindestlaufzeit) und § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG (finanzielle Eingliederung) unterschieden werden.

Falls § 2 Abs. 1 UmwStG überhaupt Bedeutung in Bezug auf § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) habe, setze dies zumindest das zivilrechtliche Bestehen der Tochtergesellschaft während des gesamten Rückwirkungszeitraums voraus. Als Kriterium tatsächlicher Natur sei das der Mindestlaufzeit einer fiktiven Rückbeziehung unzugänglich. Es müsste also ein „tatsächlicher Zeitraum von 60 Monaten“ vereinbart sein.

### Analyse des Urteils und des Sachverhalts

Die Einordnung der Mindestlaufzeit als eine Tatbestandsvoraussetzung rein tatsächlicher Art erscheint im Interesse der Manipulationsvermeidung zunächst nachvollziehbar. Überzeugend ist das Urteil in der Gesamtschau indes nicht. Auf Grundlage des insoweit leider nicht im Detail veröffentlichten Sachverhalts bestehen meines Erachtens insbesondere Zweifel daran, ob bei dem verwirklichten Sachverhalt überhaupt die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung vorlagen. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG muss der Organträger (MG) an der Organgesellschaft (TG) vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung). Ohne eine etwaige umwandlungsrechtliche Rückbeziehung wäre dieses Merkmal vorliegend sicherlich zu verneinen. Denn tatsächlich war die MG weder zum Zeitpunkt der Gründung der TG noch zum Zeitpunkt des ggf. fiktiv zu berücksichtigenden Stichtags 01.01.2005, 0:00 Uhr mehrheitlich an der TG beteiligt. Fraglich ist daher, ob diese Hürde der finanziellen Eingliederung ebenfalls durch § 2 Abs. 1 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) genommen werden könnte. Zwar ließe sich zunächst argumentieren, die steuerliche Rückwirkungsfiktion (§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5, 6 UmwStG) müsse friktionslos für und gegen alle Umwandlungsbeteiligten gelten; im Weiteren müssten auch die Geschäftsanteile einer zivilrechtlich unterjährig gegründeten TG, deren steuerliche Existenz in Folge einer Umwandlung fingiert wird, dem entsprechenden Umwandlungsbeteiligten zuzuordnen sein. Dem stehen aber gerade Sachverhaltskonstellationen wie die vorlie-

gende entgegen, wenn neben den Umwandlungsbeteiligten in einem Übergangszeitraum eine dritte Person Inhaber der originären Geschäftsanteile an der TG als Vorratsgesellschaft war. Es dürfte außer Frage stehen, dass die originären Geschäftsanteile für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinns dem originären Anteilinhaber bis zum Veräußerungsvorgang zuzurechnen waren. Dies wird noch plakativer, wenn es sich bei der fraglichen TG nicht um eine Vorratsgesellschaft, sondern um ein bereits aktives Unternehmen handelt, das bis zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung Mitglied einer ertragsteuerlichen Organschaft mit ihrem ursprünglichen Anteilinhaber war. Ein anderes Ergebnis wäre bei einer weitreichenden Wirkung von § 2 Abs. 1 UmwStG m.E. nur dann denkbar, wenn im Zuge der Ausgliederung von Vermögensteilen der MG auf die unterjährig erworbene Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft so viele neue Geschäftsanteile gewährt worden wären, dass diese trotz der originären Geschäftsanteile geeignet wären, eine Mehrheit an den Stimmrechten zu vermitteln.

Mit der Frage der finanziellen Eingliederung beschäftigt sich das Urteil indes nicht, so dass abzuwarten bleibt, ob der BFH das Thema gegebenenfalls aufgreift und insgesamt Klarheit schafft.

### Bedeutung für die Praxis

Aus Praktikersicht stellt sich wieder einmal die Frage, was die Beteiligten dazu veranlasst hat, einen Sachverhalt zu verwirklichen, bei dem sowohl die Anforderungen an die von Beginn an erforderliche finanzielle Eingliederung als auch an die Mindestlaufzeit at risk gestellt werden. Wurden die Risiken übersehen, oder wurden sie bewusst ein-



gegangen? Der Fall zeigt erneut, dass es sich nicht lohnt, mit der Mindestlaufzeit „zu geizen“.

Ist eine rückwirkende Etablierung einer Organschaft geplant, lässt sich Rechtssicherheit bis auf weiteres nur im Rahmen von verbindlichen Auskünften erlangen. Geht es um die Frage der steuerlich erfolgreichen Vereinbarung der Mindestlaufzeit, sollte sich die Praxis endlich von ausschließlich starren Daten in Ergebnisabführungsverträgen verabschieden. Dazu bietet sich meines Erachtens folgender Ansatz an: Der Ergebnisabführungsvertrag wird als unbefristeter Vertrag ausgestaltet, der jedoch aufgrund einer entsprechenden Verweisung frühestens zum Ablauf des Geschäftsjahres gekündigt werden kann, in dem die Mindestlaufzeit gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG abläuft. Flankiert werden kann die Regelung zudem durch eine Klausel, nach der die Mindestlaufzeit von neuem beginnen soll, wenn die ertragsteuerliche Organschaft innerhalb der ursprünglich vereinbarten Mindestlaufzeit etwa an einem Durchführungsfehler scheitert. Durch eine solche Gestaltung lassen sich anfängliche, gegebenenfalls im Zuge von Unternehmensakquisitionen bewusst eingegangene Risiken auf die betreffenden Jahre beschränken und gefährden die angestrebte Organschaft nicht über die gesamte tatsächliche Laufzeit des EAV. ◀



**Jossip Hesse,**  
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner, Buse Heberer  
Fromm Rechtsanwälte Steuerberater PartG mbB,  
Frankfurt am Main/Essen

hesse@buse.de  
www.buse.de

[www.businesslaw-magazine.com](http://www.businesslaw-magazine.com)

Current issue:  
November 26, 2015

Made in Germany

# BusinessLawMagazine

Subscribe for free: [www.businesslaw-magazine.com](http://www.businesslaw-magazine.com)

The Business Law Magazine reports quarterly on all important questions related to German corporate, commercial, tax, labor, compliance and IP/IT law. Featuring articles written with real-world legal practice in mind, the online English-language magazine primarily targets company lawyers, managing directors, judges, prosecutors and attorneys in Germany's leading trade partners.



#### Published by



#### Strategic Partners

C L I F F O R D  
C H A N C E

C/M/S/  
Law. Tax

DLA PIPER

GIBSON DUNN

pwc

WHITE & CASE

Contact: FRANKFURT BUSINESS MEDIA, Karin Gangl, Telephone: +49 (0) 69-75 91-22 17, [karin.gangl@frankfurt-bm.com](mailto:karin.gangl@frankfurt-bm.com)