

URL: <http://mobile.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/fg-muenster-verfassungsgemaesse-uebergangsvorschrift-zur-rueckwirkenden-erkennung-einer-organschaft.html>

📅 12.03.2020

Unternehmensteuer

FG Münster: Verfassungsgemäße Übergangsvorschrift zur rückwirkenden Anerkennung einer Organschaft

Die Übergangsvorschrift zur rückwirkenden Anerkennung eines Ergebnisabführungsvertrages bei fehlender Bezugnahme auf eine Verlustübernahme nach § 302 AktG (§ 17 Satz 2 Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 10b S. 2 und 3 KStG a.F.) ist verfassungsgemäß. Der Streitfall betrifft eine ungewöhnliche Sachverhaltskonstellation, in der sich die im Nachhinein als nachteilig herausstellende Folge einer Organschaft unter Hinweis auf die Verfassungswidrigkeit dieser Übergangsvorschrift vermieden werden sollte.

Sachverhalt

Eine KG schloss als Organträgerin im März 2004 mit einer GmbH als Organgesellschaft einen Ergebnisabführungsvertrag ab. Dieser Ergebnisabführungsvertrag enthielt keinen Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG und wurde im April 2012 gekündigt. In den Streitjahren 2007-2011 wurde der Ergebnisabführungsvertrag auch tatsächlich durchgeführt und das Einkommen sowie der Gewerbebeitrag der GmbH der Klägerin zugerechnet. Die Organschaft war laut Finanzamt anzuerkennen, da der Mangel des Ergebnisabführungsvertrags mit dessen Beendigung im Jahr 2012 wirksam geheilt wurde (vgl. § 34 Abs. 10b S. 2 u. 3 KStG a.F.). Die KG war hingegen der Auffassung, dass die Übergangsvorschrift zur rückwirkenden Anerkennung einer Organschaft aufgrund einer sog. echten Rückwirkung verfassungswidrig sei.

Hinweis: Aufgrund einer speziellen Interessenlage (im Zusammenhang mit § 35 EStG: Keine Anrechnung der GewSt-Messbeträge von Enkel-Personengesellschaften, die über eine Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft gehalten werden, bei der KG aufgrund neuer BFH-Rechtsprechung, Urteil vom 22.09.2011, IV R 3/10) war die Nichtanerkennung der Organschaft für die KG vorteilhafter.

Gesetzliche Grundlagen

Nach § 17 S. 2 Nr. 2 KStG a. F. muss in Gewinnabführungsverträgen mit einer GmbH als Organgesellschaft eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart sein. Dies schließt seit der Einfügung der Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG in das Gesetz mit Wirkung zum 15.12.2004 auch diese Bestimmung mit ein. Nach ergangener BFH-Rechtsprechung müssen für die steuerliche Anerkennung der Organschaft auch Verträge, die vor dem 15.12.2004 geschlossen worden, entsprechend angepasst werden (vgl. BFH-Urteil vom 10.05.2017, I R 93/15).

Nach dem BMF-Schreiben vom 16.12.2005 wurde es von der Finanzverwaltung allerdings nicht beanstandet, wenn vor dem 01.01.2006 abgeschlossene Gewinnabführungsverträge einen Hinweis auf § 302 Abs. 4 AktG nicht enthalten; eine Anpassung der Verträge war nicht erforderlich. Diese Nichtbeanstandungsregelung sah der BFH als für die Gerichte nicht bindend an (vgl. BFH-Urteil vom 24.07.2013, I R 40/12).

Gemäß § 34 Abs. 10b S. 2 u. S. 3 KStG a.F. konnten allerdings Gewinnabführungsverträge, die vor dem 26.03.2013 abgeschlossen sind, geheilt und folglich Organschaften steuerlich anerkannt werden. Dies galt auch für Verträge, die keinen den Anforderungen des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG a.F. entsprechenden Verweis auf § 302 AktG enthalten (vgl. BFH-Urteil vom 24.07.2013, I R 40/12). Ein solcher Vertrag galt gemäß § 34 Abs. 10b S. 2 u. 3 KStG a.F. als geheilt, wenn entweder (Alt. 1) der Vertrag bis zum 31.12.2014 entsprechend angepasst wurde und die Verlustübernahme tatsächlich erfolgt war oder (Alt. 2) die Organschaft vor dem 01.01.2015 beendet wurde.

Aktuell: Mit BMF-Schreiben vom 03.04.2019 erkennt die Finanzverwaltung Altverträge, die keinen Verweis auf die entsprechende Anwendung von § 302 Abs. 4 AktG enthalten, aber von

der Billigkeitsregelung des BMF-Schreiben vom 16.12.2005 umfasst waren, aus Vertrauensschutzgründen weiterhin an, wenn sie entweder (Alt. 1) bis zum Ablauf des 31.12.2019 an die Regelung des § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG angepasst wurden oder (Alt. 2) das Organschaftsverhältnis vor dem 01.01.2020 beendet wurde.

Entscheidung

Das FG folgt der Auffassung des Finanzamts und hält die Übergangsregelung gemäß § 34 Abs. 10b S. 2 u. 3 KStG a.F. für nicht verfassungswidrig.

Steuerliche Anerkennung des Gewinnabführungsvertrags

Laut dem FG ist der Gewinnabführungsvertrag im Streitfall steuerlich anzuerkennen. Der Vertrag enthalte zwar keinen den Anforderungen des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG a.F. entsprechenden Verweis auf § 302 AktG. Die Übergangsregelung gemäß § 34 Abs. 10b S. 3 KStG a.F. komme allerdings zur Anwendung, da die steuerliche Organschaft vor dem 01.01.2015, nämlich durch Kündigung im April 2012, beendet wurde (vgl. BFH-Urteil vom 24.07.2013, I R 40/12).

Keine Verfassungswidrigkeit des § 34 Abs. 10b S. 2 u. 3 KStG a.F.

Die Übergangsregelung gemäß § 34 Abs. 10b S. 2 u. 3 KStG a.F. verstoße nicht gegen das Verbot der echten Rückwirkung. Eine Rechtsnorm entfaltet „echte“ Rückwirkung, wenn sie nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd, insbesondere mit belastender Wirkung, eingreift (vgl. BVerfG-Beschluss vom 10.04.2018, 1 BvR 1236/11).

Nach dem FG hat der Gesetzgeber die o.g. Übergangsregelung als eine heilende und begünstigende Regelung angesehen, welche zugunsten des Steuerpflichtigen die von ihm nach Maßgabe des Gewinnabführungsvertrags angenommene Steuerschuld bewahren und nicht eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändern wollte. Der Gesetzgeber konnte davon ausgehen, dass die Regelung ausschließlich begünstigenden Charakter habe. Dabei musste der Gesetzgeber nicht in seine Beurteilung einbeziehen, dass die Anerkennung der Organschaft unter Berücksichtigung der Rechtsprechungsentwicklung in anderen Bereichen (insbesondere § 35 EStG) für den Organkreis insgesamt möglicherweise zu einer ungünstigeren Besteuerung führen könnte.

Die steuerliche Belastung, auf die sich die KG berufe, sei nicht auf die Anerkennung der Organschaft, sondern auf die BFH-Rechtsprechung zu § 35 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 22.09.2011, IV R 42/09) zurückzuführen.

Die o.g. Übergangsregelung verletzte die KG auch nicht in ihrem Recht auf Vertrauensschutz. Schließlich hat die Finanzverwaltung Gewinnabführungsverträge, die vor dem 01.01.2006 abgeschlossen worden sind und keinen Hinweis auf § 302 Abs. 4 AktG enthielten, nicht beanstandet (vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2005). Es sei auch nicht erkennbar, dass die Klägerin in den Streitjahren auf eine Nichtanerkennung des Ergebnisabführungsvertrags vertraut bzw. irgendwelche Dispositionen vorgenommen habe. Schließlich wurde der Gewinnabführungsvertrag im gesamten Streitzeitraum durchgeführt und die Klägerin habe die Nichtanerkennung des Organschaftsverhältnisses – vor dem Zeitpunkt, als sie die nachteiligen Konsequenzen der BFH-Rechtsprechung zu § 35 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 22.09.2011, IV R 42/09) – erkannt hat, auch nicht gerichtlich geltend gemacht.

Weiter könne sich die KG auch nicht darauf berufen, dass der Gesetzgeber ihr eine Handlungsoption, nämlich die unveränderte Fortführung des Gewinnabführungsvertrags über den 31.12.2014 hinaus mit der Folge der Nichtanerkennung des Gewinnabführungsvertrags, rückwirkend genommen habe. Nach Auffassung des FG ist es nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber die KG an der von ihr selbst gewählten Art und Weise der Besteuerung mit der Folge festhält, dass sie sich nicht nach Ablauf der Veranlagungszeiträume unter Berufung auf die BFH-Rechtsprechung zu § 17 KStG a.F. gegen die Organschaftbesteuerung aussprechen könne.

Betroffene Normen

§ 17 S. 2 Nr. 2 KStG a.F., § 34 Abs. 10b KStG a.F.

Streitjahre 2007-2011

Fundstelle

FG Münster, Urteil vom 27.11.2019, [13 K 2898/16 G, F](#), Revision zugelassen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 22.09.2011, IV R 3/10, BStBl. II 2012, S. 14, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 10.05.2017, I R 93/15, BStBl. II 2019, S. 278, siehe [Deloitte Tax News](#)

BMF, Schreiben vom 16.12.2005, BStBl. I 2006, S. 12

BFH, Urteil vom 24.07.2013, I R 40/12, BStBl. II 2014, S. 272, siehe [Deloitte Tax News](#)

BMF, Schreiben vom 03.04.2019, siehe [Deloitte Tax News](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.