Urteil vom 03. März 2010, I R 68/09

Bestätigung der Rechtsprechung: Notwendiger Inhalt einer Verlustübernahmevereinbarung in Fällen des § 17 KStG 1999

BFH I. Senat

KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 3 S 1, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 3 S 2, KStG § 17 S 2 Nr 2, AktG § 302

vorgehend FG Köln, 12. Mai 2009, Az: 13 K 4779/04

Leitsätze

1. NV: Eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft setzt nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 1999 voraus, dass ausdrücklich eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG (in allen seinen Bestandteilen und in den jeweiligen Regelungsfassungen) vereinbart worden ist. Die Tatsache, dass zivilrechtlich § 302 AktG im GmbH-Vertragskonzern analog anzuwenden ist, macht eine solche Vereinbarung nicht entbehrlich (Bestätigung der ständigen Spruchpraxis) .

2. NV: Es genügt nicht, dass die Vereinbarung über die Verlustübernahme zu irgendeinem Zeitpunkt während der vertraglichen Laufzeit des Ergebnisabführungsvertrages im Rahmen einer Vertragsergänzung geschlossen wird. Auch für eine solche Ergänzung gelten die gesetzlichen Zeiterfordernisse gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (zuvor Nr. 4) Satz 1 und 2 KStG 1999 sowie das Erfordernis der Eintragung in das Handelsregister (ebenfalls Bestätigung der ständigen Spruchpraxis) .

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, an deren Stammkapital im Streitjahr 2001 die Beigeladene, ebenfalls eine GmbH, mit 99,96 v.H. beteiligt war. Am 20. Dezember 2001 schlossen beide Gesellschaften einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag, der in seinem § 5 bestimmte: "Die (Beigeladene) ist verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind."

2 Am 25. April 2002 schlossen die Klägerin und die Beigeladene eine als "Ergänzende Klarstellung zu einem Gewinnabführungsvertrag und Aufhebung eines Beherrschungsvertrages", in der sie vereinbarten, dass der Beginn des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrages vom 20. Dezember 2001 versehentlich nicht ausdrücklich in die Vertragsurkunde aufgenommen worden sei. Es habe jedoch Einigkeit darüber bestanden, dass der Gewinnabführungsvertrag rückwirkend zum 1. Januar 2001 gelten solle. Diese Absprache werde vorsorglich ausdrücklich nachgeholt. Außerdem wurde der Beherrschungsvertrag, der mangels Eintragung in das Handelsregister noch nicht wirksam geworden war, aufgehoben, da er für eine körperschaftsteuerliche Organschaft nicht mehr erforderlich sei.

3 Am 19. November 2002 vereinbarten die Klägerin und die Beigeladene eine "Klarstellung und Ergänzung zu einem Gewinnabführungsvertrag", die (u.a.) folgende Regelungen enthält:

4 "§ 1 Grundlage

5 ... 1.2 ... Bei (dem) Vertrag (vom 20. Dezember 2001) war es übereinstimmender Wille der Vertragsschließenden, aber auch der Gesellschafter der Organträgerin und der Organgesellschaft bei ihren Zustimmungsbeschlüssen, den Vertrag sinngemäß so abzuschließen wie sich dies aus der Vorlage der Veröffentlichung "steuerliches Vertrags- und Formularbuch (C.H. Becksche Verlagsbuchhandlung)" ergibt, und zwar dort unter A. 10.01 Gewinnabführungsvertrag. Insbesondere sollte der Paragraph über die Verlustübernahme übernommen werden. Durch ein Schreibversehen wurde zwar Abs. 1 des Musters, nicht dagegen Abs. 2 übernommen. ... Es besteht Einigkeit zwischen den

Vertragsschließenden darüber, dass gleichwohl die vorstehende Klausel von Anfang an gelten sollte und die Parteien dies mit Unterzeichnung des Vertrages insoweit auch zum Ausdruck bringen wollten.

6 § 2 Klarstellende Ergänzung des Gewinnabführungsvertrages

7 Es wird vorsorglich ausdrücklich vereinbart, dass der am 20.12.2001 zwischen den Parteien vereinbarte Gewinnabführungsvertrag, der am 25.4.2002 klarstellend ergänzt wurde, hinsichtlich des § 5 (Verlustübernahme) um folgenden Abs. 2 klarstellend ergänzt wird:

8 ... Die Parteien verpflichten sich, vor Ablauf von drei Jahren nach dem Tage, an dem die Eintragung der Beendigung dieses Vertrages in das Handelsregister nach § 10 HGB als bekannt gemacht gilt, weder auf den Anspruch auf Verlustausgleich zu verzichten oder sich über ihn zu vergleichen.

9 Diese Ergänzung des Vertrages soll von Anfang an, also vom 01.01.2001 an, gelten. Sollte aus Rechtsgründen die Geltung dieser Ergänzung steuerlich nicht mit Wirkung vom 01.01.2001 anerkannt werden, so soll die Ergänzung des Vertrages in jedem Fall mit Wirkung vom 01.01.2002 an gelten."

10 Der ursprüngliche Ergebnis- und Gewinnabführungsvertrag vom 20. Dezember 2001 nebst Ergänzung vom 25. April 2002 wurde am 19. Juli 2002 und die "Klarstellung und Ergänzung" vom 19. November 2002 wurde am 6. Dezember 2002 in das Handelsregister der Klägerin eingetragen. Die Zustimmungen der Gesellschafterversammlungen zu den nachträglichen Vereinbarungen erfolgten am Tag des Vertragsschlusses.

11 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ließ den Gewinnabführungsvertrag wegen der im Ursprungsvertrag fehlenden ausdrücklichen Übernahme der Vorschrift des § 302 Abs. 3 des Aktiengesetzes --AktG-- für das Streitjahr unberücksichtigt und setzte die Gewinnabführung im Abführungsjahr (2002) als Ausschüttung an.

12 Die Klage gegen die hiernach ergangenen (und später geänderten) Steuerbescheide hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Köln gab ihr durch Urteil vom 13. Mai 2009 13 K 4779/04 statt; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1969 abgedruckt.

13 Seine Revision stützt das FA auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

14 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

15 Die Beigeladene hat keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

16 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klageabweisung. Die Voraussetzungen für die Anerkennung eines körperschaftsteuerrechtlichen Organschaftsverhältnisses zwischen der Klägerin und der Beigeladenen lagen im Streitjahr nicht vor, weil der Ergebnisabführungsvertrag vom 20. Dezember 2001 keine Vereinbarung enthielt, die dem § 302 Abs. 3 AktG entsprach.

17 1. Verpflichtet eine andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1999) bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland --und damit auch eine inländische GmbH-- sich wirksam, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen i.S. des § 14 KStG 1999 abzuführen, so gelten nach § 17 Satz 1 KStG 1999 die §§ 14 bis 16 KStG 1999 entsprechend. Als weitere Voraussetzung für die Anerkennung der Organschaft verlangt § 17 Satz 2 KStG 1999 u.a., dass eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird (§ 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 1999). Wie der erkennende Senat in zwischenzeitlich ständiger Spruchpraxis (durch Urteile vom 29. März 2000 I R 43/99, BFH/NV 2000, 1250, und vom 22. Februar 2006 I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513, und I R 73/05, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2006, 890; vgl. auch bereits Urteil vom 17. Dezember 1980 I R 220/78, BFHE 132, 285, BStBl II 1981, 383) entschieden hat, muss der Ergebnisabführungsvertrag eine dem § 302 AktG entsprechende Vereinbarung enthalten. Das erstreckt sich auf § 302 AktG in seiner Gesamtheit und in allen seinen Bestandteilen (in den jeweiligen Regelungsfassungen), also auch auf § 302 Abs. 3 AktG, wonach die abhängige Gesellschaft auf den Verlustausgleichsanspruch erst drei Jahre nach dem Tag, an dem die Eintragung der Beendigung des Vertrages in das Handelsregister bekannt gemacht worden ist, verzichten oder sich über ihn vergleichen kann. Die jüngere zivilrechtliche Rechtsprechung zum GmbH-Konzern, wonach § 302 AktG zivilrechtlich analog anzuwenden ist (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 24.

Oktober 1988 II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; BGH-Urteile vom 14. Dezember 1987 II ZR 170/87, BGHZ 103, 1; vom 11. November 1991 II ZR 287/90, BGHZ 116, 37; vom 11. Oktober 1999 II ZR 120/98, BGHZ 142, 382), ändert an dem Einbeziehungserfordernis nichts. Dem hat sich auch der IV. Senat des Bundesfinanzhofs uneingeschränkt angeschlossen (Beschlüsse vom 17. Juni 2008 IV R 88/05, BFH/NV 2008, 1705; vom 16. Juni 2008 IV R 76/06, juris).

18 2. An der zitierten Spruchpraxis ist festzuhalten.

19 a) Die von § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 1999 nach wie vor geforderte Vereinbarung einer entsprechenden Anwendung des § 302 AktG wird auch infolge der mittlerweile gefestigten Rechtsprechung der Zivilgerichte nicht entbehrlich oder --so aber die Vorinstanz unter Bezug auf Frotscher (in Frotscher/Maas, KStG/ GewStG/UmwStG, § 17 KStG Rz 9)-- "sinnlos" (so im Ergebnis auch Crezelius, Die Unternehmensbesteuerung 2009, 733: "telosfrei"; Witt/Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 17 KStG nF Rz 24: "reine Formvorschrift"). Wie der Senat wiederholt ausgeführt hat, rechtfertigen Regelungswortlaut ebenso wie Regelungszweck das zusätzliche und spezifisch steuerliche Vereinbarungserfordernis. Zwar ist einzuräumen, dass es eines solchen Vereinbarungserfordernisses --jedenfalls derzeit-- angesichts der einschlägigen Zivilrechtsprechung nicht unbedingt bedarf. Ebenso ist einzuräumen, dass sich die steuerlichen Anforderungen an das Bestehen einer Organschaft im Ausgangspunkt an zivilrechtliche Vorgaben anlehnen. Gleichwohl sind diese steuerlichen Anforderungen spezifischen Regelungserfordernissen unterworfen. Sie gehören nicht zum zivilrechtlichen, sondern zum öffentlich-rechtlichen Regelungsbereich; nicht der Ausgleich zwischen Mehrheits- und Minderheitsgesellschafter im Rahmen einer Beherrschungs- und Ergebnisabführungssituation steht in ihrem Vordergrund, sondern das Ziel, eine gleichheitsgerechte Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit zu erreichen. Für das Körperschaftsteuerrecht hat der Gesetzgeber dabei die Grundsatzentscheidung getroffen, dass jede Kapitalgesellschaft selbst mit den bei ihr verwirklichten Besteuerungsmerkmalen zu besteuern ist (Grundsatz der steuerlichen Eigenständigkeit der Körperschaften; "Trennungstheorie", vgl. z.B. für viele: Hey in Herrmann/ Heuer/Raupach, EStG und KStG, Einf. KStG Rz 6 ff.); er hat sich damit gegen ein steuersubjektübersteigendes Konzern- oder Gruppenbesteuerungsrecht entschieden. Es kommt also auf die der Besteuerung maßgebende Leistungsfähigkeit der jeweiligen einzelnen Körperschaft an, auch dann, wenn diese mit einer anderen Körperschaft wirtschaftlich oder organisatorisch verbunden ist. Das bedeutet aber zugleich, dass es dem Gesetzgeber unbenommen bleiben muss, besondere tatbestandliche Anforderungen zu formulieren, um das ausnahmsweise Absehen von dem ansonsten strikten Steuersubjektprinzip im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses zu konturieren. Als Ausnahme von diesem Prinzip sind diese Anforderungen im Zweifel eher eng als weit aufzufassen, das vor allem dann, wenn das steuerliche Regelungsverständnis andernfalls von der Zivilrechtsprechung abhängig würde. Das aber betrifft angesichts der im Laufe der Jahre fortentwickelten und veränderten Zivilrechtsprechung gerade auch die hier in Rede stehenden Anforderungen an die Verlustübernahme.

20 Der Einwand, dass auch durch (gewandelte und sich fortentwickelnde) höchstrichterliche Erkenntnisse aus methodischer Sicht das geltende Recht zum GmbH-Vertragskonzern lediglich "im deklaratorischen Sinne erläutert" werde (so Crezelius, ebenda), ändert nichts daran, dass es dem Steuergesetzgeber freisteht, sich von derartigen Erkenntnissen (und ihrem Wandel) eigengesetzlich zu lösen. Das ist, wie nicht zu verkennen ist, übrigens auch andernorts --und trotz gleichermaßen prinzipiell zivilrechtlicher "Anbindung"-- durchaus geläufig, beispielsweise im Bereich der betrieblichen Altersversorgung, wo § 6a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in seinem Absatz 1 besondere Rückstellungserfordernisse statuiert, wiewohl es solcher Erfordernisse aufgrund zwischenzeitlicher Spruchpraxis des Bundesarbeitsgerichts nicht (mehr) unbedingt bedarf (s. z.B. Dommermuth in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 6a EStG Rz 32; Gosch in Kirchhof, EStG, 8. Aufl., § 6a Rz 20, m.w.N.), oder auch in § 4d EStG, der konstitutiv und entgegen gegenläufiger arbeitsrechtlicher Rechtsprechung davon ausgeht, dass auf Versorgungsleistungen aus Unterstützungskassenzusagen kein Rechtsanspruch erwächst (z.B. Gosch, ebenda, § 4d Rz 4, m.w.N.). Schließlich bleibt zu erwägen, dass § 17 Satz 1 KStG 1999 im Falle des "Zuzugs" von Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten der Europäischen Union (durch Verlegung ihres statutarischen und tatsächlichen Sitzes) nach Deutschland auch auf deren Rechtsformen anzuwenden sein kann, wodurch sich die Relevanz der einschlägigen Rechtsprechung des BGH zur Verlustübernahme im GmbH-Konzern relativiert und das Erfordernis steuerlich eigenständiger Regeln um so deutlicher zu Tage tritt (zutreffend Erle/Heurung in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 17 KStG Rz 42).

21 b) Verfassungsrechtliche Bedenken sind bei diesem Regelungsverständnis grundlos. Es ist den Steuerpflichtigen, die ein steuerliches Organschaftsverhältnis eingehen wollen, letztlich ein Leichtes, den beschriebenen steuerlichen Sondererfordernissen zu entsprechen, und die Vertragspraxis hat das --wie die geringe Anzahl einschlägiger Gerichtsverfahren erhellt-- überwiegend auch getan (vgl. auch Neumann in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 17 Rz 11, unter Hinweis auf Müller/Stöcker, Die Organschaft, Rz 241; Erle/Heurung in Erle/Sauter, a.a.O., § 17 KStG Rz 43, jeweils

m.w.N.). Das gilt für die Verlustübernahmebedingungen gemäß § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 1999 nicht anders als bei den übrigen tatbestandlichen Anforderungen, die nach § 14 Abs. 1 KStG 1999 für den Ergebnisabführungsvertrag in formaler ebenso wie in materieller Hinsicht erfüllt sein müssen. Wird dem entsprochen, sind die Rechtsfolgen der steuerlichen Organschaft mit der angestrebten Ergebnisverlagerung uneingeschränkt eröffnet. Werden die Anforderungen nicht erfüllt, verbleibt es bei dem prinzipiellen Steuersubjektprinzip. Letzteres mag angesichts der ständigen Spruchpraxis zu der in Rede stehenden Problematik in Einzelfällen Haftungsansprüche gegenüber Beratern oder Notaren eröffnen können, ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip liegt darin indessen ersichtlich nicht.

22 3. Der zwischen der Klägerin (als Organgesellschaft) und der Beigeladenen (als Organträgerin) am 20. Dezember 2001 geschlossene Vertrag enthält keine explizite Vereinbarung, die den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 1999 genügt; es fehlt an der vollumfänglichen Einbeziehung von § 302 AktG in den Ergebnisabführungsvertrag. Dass dies ausdrücklich nicht geschehen ist, liegt auf der Hand und ist unter den Beteiligten auch unumstritten. Dass die Beteiligten sich "der Sache nach" darauf verständigt hätten, die geschilderte Zivilrechtsprechung als gleichsam "dynamischen" Vertragsbestandteil in den Vertrag aufzunehmen, wäre nicht ausreichend (anders Hahn, Deutsches Steuerrecht 2009, 1834); "vereinbart" wird die Verlustübernahme im vorgenannten Sinne nur bei ausdrücklicher Einbeziehung von § 302 AktG.

23 Die im Streitfall gegebene Besonderheit, dass die ausdrückliche vertragliche Einbeziehung von § 302 AktG in dem dem Streitjahr folgenden Wirtschaftsjahr in einer Ergänzungsvereinbarung nachgeholt worden ist, lässt dieses Ergebnis unberührt. Die in § 17 Satz 1 KStG 1999 für den GmbH-Konzern angeordnete entsprechende Anwendung von § 14 KStG 1999 betrifft auch die Voraussetzungen zu Beginn und Ende der Wirksamkeit des Ergebnisabführungsvertrages. Der Vertrag muss also gemäß § 14 Abs. 1 Nr. 3 (zuvor Nr. 4) Satz 1 und 2 KStG 1999 auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. Diese zeitlichen Erfordernisse erstrecken sich gleichermaßen auf die Einbeziehung der Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG gemäß § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 1999. Im Einzelnen ist auch dazu auf die Senatsurteile in BFH/NV 2006, 1513 und in GmbHR 2006, 890 zu verweisen.

24 Im Ergebnis ist das Jahresergebnis der Klägerin der Beigeladenen nicht zuzurechnen.

25 4. Da die Vorinstanz eine abweichende Rechtsauffassung vertreten hat, war ihr Urteil aufzuheben. Die Klage war abzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de