Beschluss vom 31. März 2011, I B 177/10

Ertragsteuerliche Organschaft: Abführung des "ganzen Gewinns"

BFH I. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, KStG § 14 Abs 1 S 1, KStG § 14 Abs 1 S 1

vorgehend FG Hamburg, 25. Oktober 2010, Az: 2 K 312/09

Leitsätze

1. NV: Die für die Begründung der ertragsteuerlichen Organschaft erforderliche Abführung des "ganzen Gewinns" liegt nicht vor, wenn nur der Gewinn aus einer bestimmten Einrichtung oder einem bestimmten Betätigungsfeld einer Kapitalgesellschaft abgeführt werden soll .

2. NV: Der "ganze Gewinn" umfasst auch den nach einem DBA in Deutschland steuerbefreiten Gewinn .

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten über die steuerrechtliche Anerkennung einer Organschaft sowie über eine Wertberichtigung von Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen. Streitjahre sind 2000 bis 2004.

2 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, ist alleinige Gesellschafterin der A-GmbH. An deren Unternehmen waren seit 1981 X --dieser als Treuhänder für die Klägerin-- und Y als atypisch stille Gesellschafter beteiligt. Die A-GmbH besaß eine Betriebsstätte im Ausland, auf deren Unterhaltung sich ihre Tätigkeit zunächst beschränkt hatte. Im Jahr 1996 war beschlossen worden, dass die stillen Gesellschafter in Zukunft nur am Ergebnis der ausländischen Betriebsstätte beteiligt sein sollten. Am 18. Dezember 2000 wurde bei der A-GmbH eine Kapitalerhöhung vorgenommen; am 28. Dezember 2000 schlossen die Klägerin und die A-GmbH einen Ergebnisabführungsvertrag, der rückwirkend vom 1. Januar 2000 an gelten sollte.

3 Von den Ergebnissen der ausländischen Betriebsstätte entfielen in den Jahren 2000 und 2001 10 % auf die A-GmbH, 11,7 % auf Y und 78,3 % auf die Klägerin. Im Jahr 2002 hat die Klägerin die stille Beteiligung des Y mit Wirkung zum 1. Januar 2002 erworben, so dass sie nunmehr zu 90 % am Gewinn der Betriebsstätte beteiligt war.

4 In ihren Steuererklärungen für die Streitjahre ging die Klägerin von einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft zwischen ihr und der A-GmbH aus. Sie erklärte deshalb für 2000 und 2002 Ergebnisabführungen und für 2001, 2003 und 2004 jeweils eine Verlustübernahme. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) erkannte im Anschluss an eine Außenprüfung nur für 2000 und 2001 eine gewerbesteuerrechtliche Organschaft an; hinsichtlich der Gewerbesteuer für die übrigen Streitjahre und der Körperschaftsteuer für alle Streitjahre behandelte er hingegen die als Ergebnisabführungen erklärten Vorgänge als verdeckte Gewinnausschüttungen und die Verlustübernahmen als verdeckte Einlagen. Die u.a. deshalb erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen, ohne die Revision gegen sein Urteil zuzulassen (FG Hamburg, Urteil vom 26. Oktober 2010 2 K 312/09).

5 Mit ihrer Nichtzulassungsbeschwerde macht die Klägerin geltend, dass die Revision nach § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen sei.

6 Das FA tritt der Nichtzulassungsbeschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

II. Die Nichtzulassungsbeschwerde kann keinen Erfolg haben. Es kann offenbleiben, ob die Klägerin das Vorliegen

7 einer Voraussetzung für die Zulassung der Revision hinreichend dargelegt (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) hat. Denn jedenfalls liegt keine der von ihr bezeichneten Voraussetzungen vor. Der Rechtsbehelf ist deshalb als unbegründet zurückzuweisen.

8 1. Nach § 115 Abs. 2 FGO ist die Revision gegen ein finanzgerichtliches Urteil zuzulassen, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (Nr. 1) oder wenn die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung oder die Fortbildung des Rechts eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) erfordert (Nr. 2). Wird auf einen dieser Gründe eine Nichtzulassungsbeschwerde gestützt, so muss der betreffende Grund in der Beschwerdebegründung dargelegt werden (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO). Bei der Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde kann nur den ordnungsgemäß dargelegten Zulassungsgründen inhaltlich nachgegangen werden.

9 2. Im Streitfall hält die Klägerin für klärungsbedürftig, ob eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft sein könne, wenn an ihrem Unternehmen eine andere Person atypisch still beteiligt ist und sich diese Beteiligung nur auf einen sachlich abgegrenzten Teilbereich der Tätigkeitsfelder der Kapitalgesellschaft bezieht. Sie will damit ersichtlich dartun, dass dieser Frage grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zukomme. Dem ist nicht zu folgen.

10 a) Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in dessen für die Streitjahre maßgeblicher Fassung (KStG) setzt das Bestehen einer Organschaft voraus, dass sich eine AG mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S. des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes (AktG) verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Die Regeln zur Organschaft gelten entsprechend, wenn eine andere Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland eine entsprechende Verpflichtung eingeht (§ 17 Satz 1 KStG). Unter dieser Voraussetzung kann insbesondere eine GmbH Organgesellschaft im steuerrechtlichen Sinne sein.

11 b) Das FG hat eine Organschaft zwischen der Klägerin und der A-GmbH gleichwohl nicht anerkannt und zur Begründung ausgeführt, dass es an einer Verpflichtung der A-GmbH zur Abführung ihres "ganzen Gewinns" fehle. Die A-GmbH sei nämlich verpflichtet, einen Teil ihres Gewinns an ihre stillen Gesellschafter auszukehren, weshalb nicht der "ganze Gewinn" zur Abführung an die Klägerin zur Verfügung stehe. Es hat mithin angenommen, dass bei Bestehen einer atypisch stillen Beteiligung der "ganze Gewinn" des Beteiligungsunternehmens nicht nur der nach Bedienung der atypisch stillen Gesellschafter verbleibende, sondern der Gewinn vor Abzug der Anteile der stillen Gesellschafter sei. Diese Einschätzung stimmt damit überein, dass der Bundesgerichtshof (BGH) einen von einer AG geschlossenen Vertrag über die Gründung einer stillen Gesellschaft am Unternehmen der AG als Teilgewinnabführungsvertrag i.S. des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG angesehen hat (BGH-Urteil vom 21. Juli 2003 II ZR 109/02, Deutsches Steuerrecht 2003, 2031). Sie entspricht zudem einer im Schrifttum vertretenen Ansicht (z.B. Berninger, Der Betrieb 2004, 297; Schmich, GmbH-Rundschau 2008, 464; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, GewStG, UmwStG, § 14 KStG Rz 86a; a.M. Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/ Witt, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 197; Walter in Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, § 14 Rz 586; Neumann in Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 14 Rz 317) und wird in der Beschwerdebegründung der Klägerin nicht in Frage gestellt.

12 Die Klägerin will vielmehr lediglich geklärt wissen, ob bei Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft eine Abführung des "ganzen Gewinns" auch dann vorliegt, wenn sich erstens die Gewinnbeteiligung des atypisch stillen Gesellschafters nur auf einen Gewinn aus einer eindeutig abgrenzbaren Tätigkeit des Beteiligungsunternehmens bezieht und zweitens jener Gewinn nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) in Deutschland von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ausgenommen werden muss. Insoweit besteht indessen, wenn man von der vom FG zu Grunde gelegten Deutung des Begriffs "ganzer Gewinn" ausgeht, kein Klärungsbedarf.

13 aa) Die Frage, ob ein aus einem einzelnen Tätigkeitsbereich stammender Gewinn als "ganzer Gewinn" angesehen werden kann, ist schon nach dem allgemeinen Sprachgebrauch zu verneinen. Der "ganze Gewinn" einer Kapitalgesellschaft ist hiernach deren Gesamtgewinn; er wird von einer Abführungsverpflichtung nicht in vollem Umfang umfasst, wenn diese sich nur auf den Gewinn aus einer bestimmten Einrichtung oder einem bestimmten Betätigungsfeld erstreckt und die Gewinne aus anderen Einrichtungen oder Betätigungsfeldern ihr nicht unterliegen. Das gilt unabhängig davon, ob und in welcher Weise die von der Verpflichtung abgedeckte Gewinnquelle von anderen Einkunftsquellen der Kapitalgesellschaft abgegrenzt werden kann. Dass nach der BFH-Rechtsprechung unter bestimmten Voraussetzungen ("tracking stock-Strukturen") eine stille Gesellschaft am Unternehmen einer Kapitalgesellschaft steuerrechtlich zum Vorliegen eines von der übrigen Betätigung der Kapitalgesellschaft abgesonderten --und in diesem Sinne "eigenständigen"-- Gewerbebetriebs führen kann (BFH-

Urteil vom 23. April 2009 IV R 73/06, BFHE 225, 343, BStBl II 2010, 40, m.w.N.), ändert daran entgegen der Ansicht der Klägerin nichts.

14 Denn diese Rechtsprechung besagt lediglich, dass in den dort genannten Fällen die gewerbliche Tätigkeit eines einzelnen Rechtsträgers in mehrere Gewerbebetriebe aufzuspalten und für jeden dieser Gewerbebetriebe z.B. Steuer- oder Feststellungsbescheide zu erlassen sind und ein gewerbesteuerrechtlicher Freibetrag zu gewähren ist. Sie besagt aber nicht, dass dadurch ein an dem "eigenständigen" Gewerbebetrieb beteiligtes Unternehmen in mehrere Unternehmen zerfällt, von denen eines an jenem Betrieb beteiligt ist und das andere nicht. Erst recht besagt sie nicht, dass dann der Begriff "ganzer Gewinn" nur denjenigen Gewinn umfasse, der nicht auf der abgesonderten Unternehmenstätigkeit beruht. Vielmehr bleibt es auch in einem solchen Fall dabei, dass eine steuerrechtlich anzuerkennende Organschaft nur dann bestehen kann, wenn die nachgeordnete Gesellschaft ihren Gesamtgewinn aus allen ihren Betätigungen an das herrschende Unternehmen abführen muss und tatsächlich abführt. Das ergibt sich mit hinreichender Klarheit aus dem Gesetzeswortlaut und bedarf deshalb keiner Klärung durch ein Revisionsverfahren.

15 bb) Im Ergebnis dasselbe gilt im Hinblick auf die Frage nach der Bedeutung einer abkommensrechtlichen Steuerbefreiung. Dazu muss nicht erörtert werden, ob der in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG verwendete Begriff "ganzer Gewinn" an den handelsrechtlichen oder an den steuerrechtlichen Gewinn anknüpft (vgl. dazu Walter in Ernst & Young, a.a.O., § 14 Rz 586; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 14 KStG Rz 86a) und welche Folgerungen daraus im Einzelnen zu ziehen sind. Denn unabhängig davon ist der genannte Begriff jedenfalls in dem Sinne eindeutig, dass er auch den nach einem DBA steuerbefreiten Gewinn erfasst. Eine von einem DBA angeordnete Steuerbefreiung mindert nämlich weder den Gewinn noch das Einkommen im steuerrechtlichen Sinne; sie setzt erst im Anschluss an die Ermittlung des Einkommens an und führt dazu, dass ein bestimmter Teil des Einkommens nicht in die Bemessungsgrundlage der Steuer einbezogen werden darf. Sie ändert aber nichts daran, dass der von ihr erfasste Gewinn sowohl im handels- als auch im steuerrechtlichen Sinne erzielt worden ist und mithin der in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG bestimmten Abführungspflicht unterliegt; über die Rechtsfolgen des DBA ist dann im Rahmen der Besteuerung des die Abführung empfangenden Unternehmens zu entscheiden. Das ist ebenfalls nach Wortlaut und Systematik der einschlägigen Regelungen nicht zweifelhaft und daher nicht klärungsbedürftig.

16 3. Eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO kommt aus denselben Gründen ebenfalls nicht in Betracht. Das bedarf gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO keiner weiteren Begründung.

17 4. Zur Rüge der Klägerin, dass das FG ihren Vortrag zu einer bei der A-GmbH vorgenommenen Teilwertabschreibung nicht berücksichtigt habe, wird auf die zutreffenden Ausführungen in der Beschwerdeerwiderung verwiesen. Die in Rede stehenden Ausführungen sind nach dem Vortrag der Klägerin in einem von der A-GmbH geführten Klageverfahren gemacht worden, und es besteht kein Anhaltspunkt für die Annahme, dass das angefochtene Urteil (auch) jenes Verfahren betreffen sollte. Sowohl aus dem Aktenzeichen als auch aus dem Eingang (Rubrum) des Urteils ergibt sich vielmehr das Gegenteil.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de