Urteil vom 10. Mai 2017, I R 19/15

Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags bei körperschaftsteuerrechtlicher Organschaft

ECLI:DE:BFH:2017:U.100517.IR19.15.0

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 14 Abs 1 S 1, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 1, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 3, UmwStG § 2 Abs 1, UmwStG § 20 Abs 7, UmwStG § 20 Abs 8, KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006 , KStG VZ 2007

vorgehend FG Düsseldorf, 02. März 2015, Az: 6 K 4332/12 K,F

Leitsätze

1. Die Organgesellschaft ist auch unter Geltung einer umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkungsfiktion nicht "vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen" (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG) in den Organträger finanziell eingegliedert, wenn die Anteile an der Organgesellschaft im Rückwirkungszeitraum (unterjährig) von einem Dritten auf den Organträger übergehen.

2. Bei der Berechnung der fünfjährigen Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags bei körperschaftsteuerrechtlicher Organschaft (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG) kann eine umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion beachtlich sein, auch wenn sie auf einen Zeitpunkt vor Gründung der Organgesellschaft wirkt.

Tenor

1. Die Revision der Klägerin betreffend das Streitjahr 2005 wird als unbegründet zurückgewiesen.

2. Im Übrigen (Streitjahre 2006 und 2007) wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 3. März 2015 6 K 4332/12 K,F aufgehoben und die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen.

3. Dem Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Rechtsstreits übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Tatbestandsvoraussetzungen der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft erfüllt sind.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine AG, ist Rechtsnachfolgerin der A GmbH, die wiederum Rechtsnachfolgerin der B GmbH ist.

3 Mit Notarvertrag vom 9. Februar 2005 (Handelsregistereintragung vom 3. März 2005) wurde die C GmbH als Vorratsgesellschaft gegründet, deren Anteile die B GmbH (alt) mit Vertrag vom 9. August 2005 erwarb. Durch Vertrag vom 16. August 2005 wurde die Firma der C GmbH in B GmbH geändert. Am selben Tag (Handelsregistereintragung vom 2. September 2005) wurden von der B GmbH (alt), die in B Holding GmbH umfirmierte, Teile ihres Vermögens auf die B GmbH als Gesamtheit im Wege der Umwandlung durch Ausgliederung (mit Wirkung zum 1. Januar 2005 00:00 Uhr) übertragen.

4 Die B Holding GmbH als herrschendes Unternehmen und die B GmbH schlossen am 16. August 2005 einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag ab, der am 16. November 2005 neu gefasst wurde. In § 4 Abs. 1 der Verträge heißt es: "Der Vertrag wird unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Gesellschafterversammlungen von ... (B Holding GmbH) und 'Organgesellschaft' abgeschlossen. Er wird wirksam mit der Eintragung in das Handelsregister der 'Organgesellschaft' und gilt für den Zeitraum ab dem 01.01.2005." In § 4 Abs. 2 der Verträge

heißt es: "Der Vertrag kann erstmals zum Ablauf des 31.12.2009 unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten gekündigt werden. Wird er nicht gekündigt, so verlängert er sich bei gleicher Kündigungsfrist um jeweils ein Kalenderjahr." Die jeweiligen Handelsregistereintragungen datieren vom 18. Oktober 2005 bzw. vom 28. November 2005.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) war der Ansicht, dass es sich bezogen auf die B GmbH als Organgesellschaft bei dem Wirtschaftsjahr 2005 um ein Rumpfwirtschaftsjahr handelt, das am 9. Februar 2005 begonnen hat. Damit sei durch die Möglichkeit, den Vertrag mit Ablauf zum 31. Dezember 2009 zu kündigen, die Voraussetzung der Mindestlaufzeit von fünf (Zeit-)Jahren nicht erfüllt (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren 2005 bis 2007 geltenden Fassung --KStG--). Daher setzte es die Gewinnabführungen der Streitjahre (2005: ... €; 2006: ... €; 2007: ... €) als verdeckte Gewinnausschüttungen i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vGA) einkommenserhöhend an. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Düsseldorf, Urteil vom 3. März 2015 6 K 4332/12 K,F, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 951).

6 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Körperschaftsteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. Oktober 2012 dahingehend abzuändern, dass das zu versteuernde Einkommen wegen Bestehens eines Organschaftsverhältnisses jeweils auf 0 € festgesetzt wird.

7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision der Klägerin ist für das Streitjahr 2005 unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht dahin erkannt, dass die Gewinnabführung als vGA einkommenserhöhend anzusetzen ist, da die Tatbestandsvoraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG im Jahr 2005 nicht erfüllt waren. Für die Streitjahre 2006 und 2007 ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die Sache ist nicht spruchreif, da Feststellungen zur Frage des Gegenstands der Vermögensübertragung (als Grundlage eines rückwirkenden Beginns der Vertragslaufzeit) fehlen.

9 1. Verpflichtet sich eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S. des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 KStG nichts anderes ergibt, nach § 14 Abs. 1 Satz 1 1. Satzteil und § 17 KStG dem Träger des Unternehmens (Organträger) unter den in § 14 KStG benannten Voraussetzungen zuzurechnen. Eine dieser Voraussetzungen ist, dass der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt ist, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung, s. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG). Darüber hinaus muss der Vertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt sein (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG). Mit dem zuletzt angeführten Erfordernis der fünfjährigen Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrags verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, Manipulationen zu verhindern: Die Organschaft soll nicht zum Zweck willkürlicher Beeinflussung der Besteuerung und zu Einkommensverlagerungen von Fall zu Fall abgeschlossen bzw. beendet werden können (Senatsurteile vom 12. Januar 2011 I R 3/10, BFHE 232, 426, BStBl II 2011, 727; vom 13. November 2013 I R 45/12, BFHE 244, 277, BStBl II 2014, 486).

10 2. Eine den gesetzlichen Maßgaben entsprechende finanzielle Eingliederung der B GmbH (Organgesellschaft) in die B Holding GmbH (Organträgerin) liegt im Streitjahr 2005 nicht vor, so dass die Gewinnabführung an die B Holding GmbH als vGA einkommenserhöhend anzusetzen ist (sog. verunglückte Organschaft, s. allgemein z.B. Senatsurteil vom 4. März 2009 I R 1/08, BFHE 225, 312, BStBl II 2010, 407).

11 a) Der Streitfall ist dadurch gekennzeichnet, dass die B GmbH (spätere Organgesellschaft) nicht durch die (spätere) Organträgerin errichtet wurde, es vielmehr (erst) im August 2005 zu einem Anteilserwerb durch die Organträgerin gekommen ist. Die Anteile an der B GmbH standen mithin zunächst einer dritten Person zu.

12 b) Auch die mit einer Umwandlung verbundene ertragsteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion könnte --so sie anzuerkennen wäre (s. unten zu 3.)-- jedenfalls in dieser Konstellation den Tatbestand der finanziellen Eingliederung der B GmbH in ihre Organträgerin "vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen" nicht begründen (so im Ergebnis auch Walter, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2015, 544, 546; abweichend [einzelfallbezogene Prüfung] Brühl, Die Unternehmensbesteuerung 2016, 586, 591; derselbe, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2015, 1896, 1900; Hölzer, Der Betrieb --DB-- 2015, 1249 f.; Pichler, Die ertragsteuerliche Organschaft im Umwandlungssteuerrecht, 2015, S. 141, 165).

13 Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt unterscheidet sich von den Konstellationen, über die der Senat mit Urteilen vom 28. Juli 2010 I R 89/09 (BFHE 230, 408, BStBl II 2011, 528) und I R 111/09 (BFH/NV 2011, 67) entschieden hatte. Denn dort ging es jeweils um die Einbringung einer Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft in den Organträger. Der Senat hat hierzu erläutert, dass es mit Rücksicht auf die (über § 23 Abs. 3 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 --UmwStG 2006-- anwendbare) Regelung des § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG 2006 zum Eintritt der übernehmenden Körperschaft in die "steuerliche Rechtsstellung" der Überträgerin auf die Anwendbarkeit der umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkungsfiktion auf die Organschaftsvoraussetzung der finanziellen Eingliederung nicht ankommt. Der entgeltliche Anteilserwerb ist dem nicht gleichzustellen.

14 3. Ob die Laufzeit des Gewinnabführungsvertrags vom 16. August bzw. vom 16. November 2005 den Vorgaben des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG entspricht, kann ohne weitergehende Feststellungen des FG nicht entschieden werden. Demgemäß ist die Sache betreffend die Streitjahre 2006 und 2007 nicht entscheidungsreif.

15 a) Nach den Feststellungen des FG war der Vertrag ausdrücklich auf die Dauer von fünf Zeitjahren (s. insoweit Senatsurteil in BFHE 232, 426, BStBl II 2011, 727) abgeschlossen worden. Dabei unterliegt die Rückwirkung auf den Beginn des Geschäftsjahrs des Vertragsabschlusses mit rechtzeitiger (bis zum 31. Dezember erfolgter) Eintragung im Handelsregister weder zivilrechtlichen noch steuerrechtlichen Wirksamkeitsbedenken; hiermit übereinstimmend hat auch das FG Köln im Urteil vom 10. Juni 2010 13 K 416/10 (EFG 2010, 2029) einen Gewinnabführungsvertrag dahin ausgelegt, dass das gesamte im Abschlussjahr erwirtschaftete Ergebnis vom Vertrag umfasst sein sollte (s.a. Gosch/Neumann, KStG, 3. Aufl., § 14 Rz 243, 245, m.w.N.; Walter, GmbHR 2015, 544, 546).

16 b) Soweit das FG im angefochtenen Urteil auf dieser Grundlage (das FG ist von einem zivilrechtlich wirksamen Vertrag mit einer Laufzeit vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009 ausgegangen) allerdings unter Hinweis auf die Errichtung der B GmbH als Organgesellschaft durch notariellen Vertrag vom 9. Februar 2005 die fünfjährige Mindestdauer als nicht erfüllt angesehen hat (zustimmend: Graw, EFG 2015, 953; Blümich/Krumm, § 14 KStG Rz 130; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 472b; Müller in Mössner/Seeger, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., § 14 Rz 571; derselbe in Müller/Stöcker/ Lieber, Die Organschaft, 10. Aufl., Rz 205; Walter, GmbHR 2015, 544, 546; wohl auch Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 540; Schumacher, Die Organschaft im Steuerrecht, 3. Aufl., S. 65), ist ihm dann nicht beizupflichten, wenn die Voraussetzungen einer umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkungsfiktion erfüllt sind (ebenso Beinert/Nees in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz 3.34; Benz nach dem Tagungsbericht von Rüsch, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2017, 69, 71; Brühl, DStR 2015, 1896, 1900; Hölzer, DB 2015, 1249, 1251; Rödder/Liekenbrock in Rödder/ Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 Rz 310).

17 aa) Zuzustimmen ist dem FG allerdings darin, dass der Senat in seinem Urteil in BFHE 230, 408, BStBl II 2011, 528 die hier maßgebende Streitfrage nicht entschieden hat. Dort hatte der Senat mit Blick auf § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG (finanzielle Eingliederung) dahin erkannt, dass die Ausgliederung einer Mehrheitsbeteiligung mit nachfolgender erstmaliger Begründung einer Organschaft möglich sei, wenn seit dem Beginn des Wirtschaftsjahrs eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger bestanden hat und dieses Erfordernis bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs aufrecht erhalten bleibt. Sind diese Voraussetzungen bei der übertragenden Körperschaft erfüllt, setzt sich dies für die übernehmende Körperschaft fort. Das betrifft auch und gerade den Übergang eines Teilbetriebs der Überträgerin auf eine neu gegründete Tochter-Kapitalgesellschaft durch Abspaltung oder Ausgliederung. Das übergehende Vermögen ist in einem solchen Fall bereits vor der Umwandlung in die Überträgerin eingegliedert gewesen (Teilbetriebseigenschaft als "stärkste Form der Eingliederung"). Eine Aussage zur Berechnung der Mindestdauer der Vertragslaufzeit war in dieser Entscheidung nicht zu treffen.

18 bb) In die Berechnung der fünfjährigen Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrags i.S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG wäre die steuerliche Rückwirkung eines Einbringungsvorgangs einzubeziehen.

19 aaa) Das FG hat offen gelassen, ob im Streitfall die Ausgliederung von Teilen des Vermögens der B Holding GmbH

auf die B GmbH steuerlich auf den 1. Januar 2005 zurückwirkt. Jedenfalls könne eine solche Rückwirkung nicht maßgebend sein, wenn der übernehmende Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum nicht bereits bestanden habe. Die fünfjährige Mindestdauer sei ein auf tatsächliche Umstände abstellendes Tatbestandsmerkmal, das einer fiktiven Rückbeziehung nicht zugänglich sei. Mit dem Zweck des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG, Manipulationen zu verhindern, sei es nicht vereinbar, fiktive Zeiträume in die Berechnung der Mindestdauer einzubeziehen. Da der Gesetzgeber typisierend Manipulationen unterstelle, wenn ein Gewinnabführungsvertrag nicht für 60 Monate abgeschlossen werde, müsse als Mindestdauer ein tatsächlicher Zeitraum von 60 Monaten vereinbart sein.

20 bbb) Dem folgt der erkennende Senat nicht.

21 Nach § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr zuzurechnen, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird. Im Streitfall ist dies das Wirtschaftsjahr 2005. Teil des abzuführenden Gewinns wäre dabei aber auch das der aufnehmenden Gesellschaft --hier: der B GmbH als Organgesellschaft-- zuzurechnende Ergebnis des Rückwirkungszeitraums (d.h. ab dem 1. Januar 2005). Wenn damit aber die gesetzliche Regelung das gesamte Einkommen des Jahrs 2005 erfasst und der Einkommenszurechnung unterwirft (Beinert/Nees in Prinz/Witt, a.a.O., Rz 3.34; Benz nach dem Tagungsbericht von Rüsch, DStZ 2017, 69, 71; Brühl, DStR 2015, 1896, 1900; Hölzer, DB 2015, 1249, 1250; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 14 Rz 310), ist auch bei der Berechnung der Mindestlaufzeit des Vertrags auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahrs abzustellen (s.a. Senatsbeschluss vom 22. Oktober 2008 I R 66/07, BFHE 223, 162, BStBl II 2009, 972; wohl auch R 60 Abs. 2 Satz 2 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004; Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 14 Rz 304; Rödder/ Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 14 Rz 310). Ein Bedarf für eine restriktive Sicht aus Gründen der Manipulationsabwehr ist insoweit entgegen der Ansicht des FG nicht erkennbar (zutreffend Rödder/Liekenbrock in Rödder/ Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 14 Rz 310; Brühl, DStR 2015, 1896, 1900; Hölzer, DB 2015, 1249, 1251).

22 Dieses Ergebnis lässt indes unberührt, dass nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG der Gewinnabführungsvertrag "während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden" muss. Auch wenn das FG insoweit aus § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG schließt, es liege ein "auf tatsächliche Umstände abstellendes Tatbestandsmerkmal" vor, erweist sich die Vertragsdurchführung in ihrem Hauptinhalt darin, dass es im Streitfall zum Stichtag 31. Dezember 2005 tatsächlich zur Gewinnabführung der B GmbH gegenüber ihrer Organträgerin gekommen ist (s. allgemein Senatsurteil vom 5. April 1995 I R 156/93, BFHE 177, 429; Senatsbeschluss vom 26. April 2016 I B 77/15, BFH/NV 2016, 1177; Kolbe in Prinz/Witt, a.a.O., Rz 13.4).

23 c) Eine steuerrechtliche Rückwirkungsfiktion kann im Streitfall allerdings nicht auf § 2 Abs. 1 UmwStG 2002 beruhen. Nach dem Senatsurteil vom 12. Dezember 2012 I R 28/11 (BFHE 240, 22) ist diese Regelung auf Ausgliederungen nicht anwendbar, da § 2 UmwStG 2002 Bestandteil des ersten Teils des Umwandlungssteuergesetzes 2002 ist, der ausweislich seiner amtlichen Überschrift "Allgemeine Vorschriften zu dem zweiten bis siebten Teil" des Gesetzes enthält, die wiederum nach § 1 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2002 ausdrücklich nicht für die Ausgliederung gelten. Bei der Ausgliederung auf eine bestehende oder neu gegründete Kapitalgesellschaft handelt es sich aus steuerrechtlicher Sicht um eine Form der Einbringung, die dadurch gekennzeichnet ist, dass der übertragende Rechtsträger selbst die als Gegenleistung gewährten Geschäftsanteile erhält. Die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft ist im achten Teil (§§ 20 bis 23) des Umwandlungssteuergesetzes 2002 geregelt, welcher in § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG 2002 die Möglichkeit zur steuerrechtlichen Rückbeziehung eigenständig regelt. Allerdings gelten diese Einbringungsvorschriften nur für Sacheinlagen i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002, d.h. für die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils sowie für die Einbringung von mehrheitsvermittelnden Kapitalgesellschaftsanteilen (§ 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2002). Ob das auf die Klägerin übertragene Vermögen diese Voraussetzung erfüllt, ist dem angefochtenen Urteil nicht zu entnehmen. Die erforderlichen Feststellungen sind im zweiten Rechtsgang vom FG nachzuholen.

24 4. Sollte sich hiernach ergeben, dass die Voraussetzungen einer Rückwirkungsfiktion nach § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG 2002 erfüllt sind, wird für den weiteren Verfahrensfortgang darauf hingewiesen, dass der Umstand, dass die Organschaft im ersten Jahr mangels durchgängiger finanzieller Eingliederung "verunglückt" war, die steuerliche Anerkennung in den Folgejahren nicht hindert. Der Senat hat in seinem Urteil vom 10. Mai 2017 I R 51/15 (BFHE 258, 351) dahin erkannt, dass die finanzielle Eingliederung nicht während der gesamten Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrags gegeben sein muss, um das Erfordernis, den Vertrag im Rahmen der Mindestvertragslaufzeit "während seiner gesamten Geltungsdauer" durchzuführen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG), zu erfüllen. Ein zeitweiliges Fehlen der finanziellen Eingliederung führt lediglich dazu, dass die

steuerrechtlichen Folgen der Organschaft für diejenigen Jahre, in denen die gesetzlichen Anerkennungsvoraussetzungen tatsächlich nicht vorgelegen haben, zu versagen sind (partielle Versagung). In den übrigen Jahren ist die Organschaft anzuerkennen.

25 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei einer nur teilweisen Zurückverweisung der Sache ist dem FG im Hinblick auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung die Entscheidung über die gesamten Kosten des Revisionsverfahrens zu übertragen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 21. Januar 2016 I R 22/14, BFHE 253, 82, BStBl II 2017, 336, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de