Urteil vom 10. Mai 2017, I R 93/15

Organschaft: Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter; Verlustübernahmevereinbarung bei Änderung des Aktienrechts

ECLI:DE:BFH:2017:U.100517.IR93.15.0

BFH I. Senat

KStG § 16, KStG § 17 S 2 Nr 2, AktG § 302 Abs 4, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 3 S 1, KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006 , KStG VZ 2007

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 10. November 2015, Az: 6 K 386/13

Leitsätze

1. Die Vereinbarung von Ausgleichszahlungen des beherrschenden Unternehmens an einen außenstehenden Gesellschafter der beherrschten Gesellschaft steht der körperschaftsteuerrechtlichen Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags entgegen, wenn neben einem bestimmten Festbetrag ein zusätzlicher Ausgleich gewährt wird, dessen Höhe sich am Ertrag der vermeintlichen Organgesellschaft orientiert und der zu einer lediglich anteiligen Gewinnzurechnung an den vermeintlichen Organträger führt (Bestätigung des Senatsurteils vom 4. März 2009 I R 1/08, BFHE 225, 312, BStBl II 2010, 407) .

2. Eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft setzt nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. voraus, dass ausdrücklich die Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG (in allen seinen Bestandteilen und in den jeweiligen Regelungsfassungen) vereinbart worden ist. Dieses Vereinbarungserfordernis bezieht sich auch auf solche Regelungsbestandteile des § 302 AktG, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Gewinnabführungsvertrags noch nicht in Kraft getreten waren (hier: § 302 Abs. 4 AktG). Im Falle der Änderung des § 302 AktG ist demnach eine dieser Vorschrift entsprechende Vereinbarung --durch Anpassung des ursprünglichen Gewinnabführungsvertrags-- zu treffen .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 11. November 2015 6 K 386/13, soweit es den Streitgegenstand Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag 2006 betrifft, aufgehoben und die Klage abgewiesen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob zwischen der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, und der WB GmbH (WB) ein Organschaftsverhältnis begründet wurde.

2 Geschäftsgegenstand der im Jahr 2000 gegründeten Klägerin ist die Gas- und Wasserversorgung im Bereich der Stadt B und die Abwasserentsorgung für die Städte B und H.

3 Die Stadt B hielt zunächst unmittelbar 51 % des Stammkapitals der Klägerin. Die Kommune gliederte dann ihren Bäder-Regiebetrieb auf die neu gegründete WB aus und übertrug dieser die Mehrheitsbeteiligung. In Höhe von 49 % war die A GmbH im Streitzeitraum beteiligt, die zugleich den Betrieb der Klägerin führte. Der Gesellschaftsvertrag sah vor, dass die A GmbH von dem ausgewiesenen Jahresüberschuss vorab eine

Gewinnausschüttung in Höhe von ... € erhalten sollte. Der verbleibende Gewinn war im Verhältnis der Beteiligungsquoten aufzuteilen.

4 2004 schlossen die Klägerin und die WB einen Gewinnabführungsvertrag zwecks Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft. Danach verpflichteten sich die Klägerin zur Abführung ihres gesamten Gewinns und die WB zur Übernahme etwaiger Jahresfehlbeträge. In Absatz 2 der in § 2 des Gewinnabführungsvertrags geregelten Verlustübernahme war die entsprechende Anwendung des § 302 Abs. 1 und Abs. 3 des Aktiengesetzes (AktG) angeordnet. Kurze Zeit später fügte der Gesetzgeber mit Wirkung zum 15. Dezember 2004 dem § 302 AktG einen vierten Absatz an. Dieser enthält eine Verjährungsregelung für den Verlustübernahmeanspruch des beherrschten Unternehmens.

5 § 3 des Gewinnabführungsvertrags enthielt Bestimmungen für die Ausgleichszahlung an den außenstehenden Gesellschafter. Danach garantierte die WB, an diesen für jedes volle Geschäftsjahr eine jährliche Ausgleichszahlung in Höhe von ... € je 1.000 € Nennbetrag eines Geschäftsanteils zu leisten.

6 Die WB verpflichtete sich weiterhin, jährlich einen variablen Zuschlag zur Ausgleichszahlung zu gewähren. Im Einzelnen sah der Vertrag diesbezüglich vor, dass Ausgangsgröße der Berechnung der Jahresüberschuss der Klägerin vor Ergebnisabführung, Ausgleichszahlung und Ertragsteuern sein sollte. Davon waren laut Vertrag die originäre bzw. fiktive Gewerbeertragsteuer und die fiktive Körperschaftsteuer einschließlich des Solidaritätszuschlags sowie der festen Ausgleichszahlung in Abzug zu bringen. Das Ergebnis dieser Berechnung war schließlich mit der Beteiligungsquote zu multiplizieren. Im Falle eines negativen Rechenergebnisses sollte dieser Wert auf neue Rechnung vorgetragen werden und die Ausgangsgröße für die Berechnung der künftigen variablen Ausgleichszahlung mindern.

7 Auf dieser Grundlage erhielt die A GmbH als außenstehende Gesellschafterin die vertraglich vereinbarten festen und variablen Ausgleichszahlungen. Die Verlustübernahmeregelung blieb --ohne Anpassung der Klausel an die Verjährungsregelung in § 302 Abs. 4 AktG-- unverändert.

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging allerdings davon aus, dass wegen der Höhe der Ausgleichszahlungen, die in den Streitjahren zwischen 56 % und 63 % des Jahresüberschusses der Klägerin ausmachten, von einer Abführung des gesamten Gewinnes, wie es für die Organschaft erforderlich sei, nicht gesprochen werden könne.

9 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) sah die am Gewinn der Organgesellschaft orientierte Ausgleichsregelung als schädlich an. Es beanstandete zusätzlich die Verlustübernahmeregelung in § 2 des Gewinnabführungsvertrags wegen des fehlenden Verweises auf § 302 Abs. 4 AktG als unzureichend (Urteil vom 11. November 2015 6 K 386/13, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1193).

10 Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision.

11 Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des FG-Urteils die Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2007 dahingehend abzuändern, dass als Einkommen diejenigen Beträge angesetzt werden, die sich bei Anerkennung der Organschaft ergeben würden.

12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

13 Das angefochtene Urteil des FG ist, soweit es über den Bescheid über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag 2006 vom 22. April 2013 entschieden hat, aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. An die Stelle dieses Bescheids ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 22. November 2016 getreten. Soweit dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt, kann es keinen Bestand haben (vgl. Senatsurteil vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20, m.w.N.).

14 Der Bescheid für 2006 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 22. November 2016 ist gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Nachdem sich hinsichtlich

der vorliegend streitigen Punkte keine Änderungen ergeben haben und die Klägerin auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt hat, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen sind nicht entfallen. Sie bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats. Diese kann in der Sache selbst ergehen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO; Senatsurteil in BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20).

15 Im Hinblick auf den Streitgegenstand Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 2006 ist die Klage unbegründet und daher abzuweisen. Im Übrigen ist die Revision unbegründet und zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht das gesamte von der Klägerin erzielte Einkommen derselben und nicht teilweise der WB zugerechnet, weil in den Streitjahren ein körperschaftsteuerrechtliches Organschaftsverhältnis zwischen beiden Kapitalgesellschaften nicht bestanden hat. Sowohl die Regelungen über die Ausgleichszahlungen als auch die vertraglichen Verlustübernahmebestimmungen genügen den gesetzlichen Anforderungen nicht.

16 I. Ausgleichszahlungen

17 1. Gemäß § 16 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (KStG) hat eine Organgesellschaft ihr Einkommen in Höhe von 4/3 der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern. Diese Regelung gilt nach § 17 Satz 1 KStG entsprechend, wenn eine GmbH als Organgesellschaft sich verpflichtet hat, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen i.S. des § 14 KStG abzuführen. Die Versteuerung der Ausgleichszahlungen als eigenes Einkommen der Organgesellschaft setzt die wirksame Begründung einer Organschaft voraus. Fehlt es daran, hat die GmbH --als vermeintliche Organgesellschaft-- das von ihr erzielte Einkommen in voller Höhe selbst zu versteuern.

18 a) Nach der Rechtsprechung des Senats stehen Ausgleichszahlungen grundsätzlich der steuerlichen Anerkennung einer Organschaft nicht entgegen, weil der Steuergesetzgeber die Leistung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter bei der Statuierung der Selbstversteuerungspflicht der Organgesellschaft in §§ 16, 17 Satz 1 KStG vorausgesetzt hat (Senatsurteil vom 4. März 2009 I R 1/08, BFHE 225, 312, BStBl II 2010, 407). Allerdings darf durch eine --vollständige oder zumindest teilweise-- Koppelung der Ausgleichszahlung an das Ergebnis der Organgesellschaft vor Gewinnabführung die tatsächliche Durchführung der Gewinnabführungsverpflichtung nicht in Frage gestellt werden. Jedenfalls dann, wenn dem außenstehenden Gesellschafter infolge der Ausgleichszahlung der Gewinn der Organgesellschaft in dem Verhältnis zufließt, in dem er ohne Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag zu verteilen gewesen wäre, liegt die von § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG vorausgesetzte Abführung des ganzen Gewinns an den Organträger nicht vor (Senatsurteil in BFHE 225, 312, BStBl II 2010, 407).

19 b) Nach dieser Rechtsprechung, an der trotz der Kritik des Schrifttums (vgl. z.B. Lohmann/von Goldacker/Annecke, Betriebs-Berater 2009, 2344; Marquardt/Krack, Finanz-Rundschau 2009, 1098) festzuhalten ist, bestimmen die gesellschaftsrechtlichen Vorgaben die ertragsteuerliche Rechtsanwendung nicht abschließend. Ob bei einer Aktiengesellschaft über die Mindestanforderungen des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG (fester Ausgleich) hinausgehend privatautonom "beliebig" Ausgleichszahlungsregelungen gesellschaftsrechtlich vereinbart werden können (vgl. z.B. Lohmann/von Goldacker/Annecke, a.a.O.) und ob bei einer GmbH mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung erst recht gesellschaftsrechtliche Vertragsfreiheit bei der Vereinbarung von Ausgleichszahlungen herrscht (vgl. Walter, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2016, 975), kann dahinstehen. Jedenfalls sind die steuerrechtlichen Tatbestandsmerkmale, insbesondere die für die Anerkennung der Organschaft unabdingbare vereinbarungsgemäße und tatsächlich durchgeführte Abführung des ganzen Gewinns, eigenständig anhand der steuerrechtlichen Regelungszwecke und Sachgesetzlichkeiten auszulegen und anzuwenden (Senatsurteil vom 3. März 2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132). Gegen eine "freie" und vom Steuerrecht grundsätzlich zu akzeptierende Festlegung der Ausgleichszahlungen im Fall einer GmbH-Organgesellschaft spricht zudem die vom Steuergesetzgeber angeordnete entsprechende Anwendung der §§ 14 bis 16 KStG (§ 17 Satz 1 KStG). Die für Aktiengesellschaften einschlägigen Organschaftsregelungen für Ausgleichszahlungen (§§ 14 Abs. 1 und 16 KStG i.V.m. § 304 AktG, vgl. Senatsurteil in BFHE 225, 312, BStBl II 2010, 407, wonach die Beachtung des § 304 AktG zivilrechtliches und auch steuerrechtliches Wirksamkeitserfordernis ist) gelten demnach für eine GmbH als Organgesellschaft entsprechend. § 304 AktG sieht lediglich einen festen Ausgleich (§ 304 Abs. 2 Satz 1 AktG) und einen am Ergebnis des Organträgers orientierten variablen Ausgleich (§ 304 Abs. 2 Satz 2 AktG), nicht aber einen am (schwankenden) Gewinn der beherrschten Gesellschaft orientierten variablen Ausgleich vor (so Stephan in K. Schmidt/Lutter, AktG, 3. Aufl., § 304 Rz 19; a.A. wohl Meilicke/Kleinertz in Heidel, Aktienrecht und Kapitalmarktrecht, 4. Aufl., § 304 AktG Rz 20a). Mit einem derartigen variablen Ausgleich hätten es die Beteiligten faktisch in der Hand, das von der Organgesellschaft erzielte Einkommen beliebig zwischen Organgesellschaft (vgl. § 16 KStG), Organträger (§ 14

Abs. 1 Satz 1 KStG) und außenstehendem Gesellschafter aufzuteilen. Das ist zum einen mit dem Zweck des Tatbestandsmerkmals "Abführung des ganzen Gewinns" nicht zu vereinbaren (gl.A. Frotscher in Frotscher/ Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 16 KStG Rz 31 ff.; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 16 KStG Rz 25). Zum anderen würden damit die Organschaftsregelungen, die als Ausnahmebestimmungen einer Einkommensverwendungsabrede in engen Grenzen steuerliche Wirkung beilegen (vgl. Gosch/ Neumann, KStG, 3. Aufl., § 14 Rz 6; abweichend z.B. Streck/ Olbing, KStG, 8. Aufl., § 14 Rz 1), zweck- und systemwidrig ausgeweitet. Steuerrechtlich sind deshalb für die AG und --durch die Anordnung der entsprechenden Anwendung der aktienrechtlichen Organschaftsregelungen (§ 17 Satz 1 KStG)-- auch für die GmbH grundsätzlich nur solche Ausgleichszahlungsvereinbarungen anzuerkennen, die gesellschaftsrechtlich dem dort zwingend Gebotenen Rechnung tragen und nicht zu einer beliebigen Aufteilung des von der Organgesellschaft erzielten Einkommens führen.

20 2. Nach diesen Grundsätzen ist im Streitfall nicht von einer Gesamtgewinnabführung auszugehen.

21 Die Ausgleichszahlungsregelung ist darauf angelegt, die Gesellschafter der Klägerin finanziell im Wesentlichen so zu stellen, wie sie ohne Organschaft gestanden hätten. Maßgeblich hierfür ist nicht die volle betragsmäßige Übereinstimmung der Ergebnisverteilung vor und nach Abschluss des Gewinnabführungsvertrags, sondern die wertende Betrachtung der Abrede. Danach hat im Streitfall eine Orientierung an der bisherigen Gewinnverteilungsregelung der --vermeintlichen-- Organgesellschaft stattgefunden. So sah der Gesellschaftsvertrag vom 31. Juli 2001 in § 12 eine Vorabausschüttung an die A GmbH in Höhe von ... € vor. Der verbleibende Jahresgewinn war quotal aufzuteilen. Die Regelung in § 3 des Ergebnisabführungsvertrags gewährte der A GmbH eine feste Ausgleichszahlung von ... €. Damit wurde der Vorabausschüttungsanspruch weitgehend substituiert. Die variable Ausgleichszahlungsregelung knüpft wie die bisherige gesellschaftsvertragliche Bestimmung an den nach Abzug der festen Ausgleichszahlung verbleibenden Teil des Gewinns an und verteilt diesen Restbetrag quotal. Damit wurde, wie im Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vom 18. September 2003 mitgeteilt, durch den Abschluss des Gewinnabführungsvertrags im Wesentlichen erreicht, dass "das auf die WB entfallende Ergebnis aus der Beteiligung an der SWB der WB zugerechnet" wird. Eine solche nur anteilige Gewinnzurechnung widerspricht aber --wie aufgezeigt-- dem Erfordernis der Gesamtgewinnabführung.

22 3. Auch soweit das FG der Klage unter dem Aspekt der Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft den Erfolg versagt hat, ist die Entscheidung nicht zu beanstanden. Die Vorinstanz hat im Wesentlichen darauf abgestellt, dass den Schreiben des FA vom 13. November 2003 und vom 29. März 2004 keine --verbindlichen-- Aussagen zur Anerkennung der im Entwurf des Gewinnabführungsvertrags enthaltenen Ausgleichszahlungsregelungen zu entnehmen seien. Der Senat schließt sich dem an.

23 II. Verlustübernahme

24 1. Nach ständiger Spruchpraxis des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG muss der Gewinnabführungsvertrag eine dem § 302 AktG entsprechende Vereinbarung über die Verlustübernahme durch den Organträger enthalten. Einbezogen werden muss seit Einfügung der Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG durch das Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 9. Dezember 2004 (BGBl I 2004, 3214) mit Wirkung vom 15. Dezember 2004 (Art. 25 des besagten Gesetzes) auch diese (s. nunmehr auch das Erfordernis eines "dynamischen" Verweises auf § 302 AktG gemäß § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013, BGBl I 2013, 285, BStBl I 2013, 188). Die Tatsache, dass zivilrechtlich § 302 AktG im GmbH-Vertragskonzern analog anzuwenden ist und damit auch ohne gesonderte Regelung im Vertrag zivilrechtlich "automatisch" gilt, ist steuerrechtlich unbeachtlich (Senatsurteile in BFH/NV 2010, 1132; vom 24. Juli 2013 I R 40/12, BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272, m.w.N.).

25 2. Die in § 17 Satz 1 KStG für den GmbH-Konzern angeordnete entsprechende Anwendung von § 14 KStG betrifft auch die Voraussetzungen zu Beginn und Ende der Wirksamkeit des Ergebnisabführungsvertrags. Der Vertrag muss demnach gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein 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 (vgl. Senatsurteile vom 22. Februar 2006 I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513, und I R 73/05, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2006, 1009).

26 3. Auch nach diesen Maßstäben war die Organschaft in den Streitjahren steuerrechtlich nicht anzuerkennen. Zwar genügte die Verlustübernahmeregelung im streitgegenständlichen Gewinnabführungsvertrag zum Zeitpunkt des

Vertragsschlusses am 30. November 2004 den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG, weil diese den hierfür ausreichenden Verweis auf die Absätze 1 und 3 des § 302 AktG enthielt (vgl. R 66 Abs. 3 Satz 2 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004; Senatsurteil in HFR 2006, 1009) und Absatz 4 jener Vorschrift erst am 15. Dezember 2004 in Kraft getreten ist (Art. 11 Nr. 6 und Art. 25 des Gesetzes zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 9. Dezember 2004, BGBl I 2004, 3214).

27 a) Allerdings erstrecken sich die zeitlichen Erfordernisse des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG auch auf die Verlustübernahmeregelung mit der Folge, dass eine dem § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG genügende Regelung während der gesamten fünfjährigen Geltungsdauer durchgeführt worden sein muss. Hieran fehlt es im Streitfall. Denn bereits ab dem 15. Dezember 2004 galt hinsichtlich der Verjährung des Verlustübernahmeanspruchs die von den allgemeinen Verjährungsvorschriften abweichende Sonderregelung des § 302 Abs. 4 AktG. Diese war indes nicht Grundlage der vertraglichen Rechtsbeziehungen zwischen der Klägerin und der WB, weil sie in den streitgegenständlichen Gewinnabführungsvertrag nicht einbezogen wurde.

28 b) Dieser rechtlichen Beurteilung steht der Wortlaut des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nicht entgegen (a.A. wohl Schothöfer, GmbHR 2005, 982; Erle/Heurung in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 17 Rz 44; Stangl/Winter, Organschaft 2013/2014, Rz A 68 f.). Dieser ist zwar auslegungsbedürftig. Die dort verwendete Formulierung "vereinbart wird" besagt allerdings nicht, dass es für die ertragsteuerliche Anerkennung der Verlustübernahmevereinbarung und damit der Organschaft allein auf die Fassung des § 302 AktG zum Zeitpunkt des Abschlusses des organschaftsbegründenden Gewinnabführungsvertrags ankommen würde. Sie enthält vielmehr die Aufforderung des Gesetzgebers an die Rechtsanwender, im Falle einer Änderung des § 302 AktG die Übereinstimmung des zuvor geschlossenen Vertrags mit dem neu gefassten § 302 AktG wieder herzustellen, indem eine den --geänderten-- Vorschriften des § 302 AktG entsprechende Klausel "vereinbart wird".

29 c) Für dieses Rechtsverständnis spricht zudem der Zweck des § 17 KStG und seiner weitgehend inhaltsgleichen Vorgängerregelung in § 7a Abs. 5 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 15. August 1969 --KStG a.F.-- (BGBl I 1969, 1182, BStBl I 1969, 471). Der Gesetzgeber wollte die aktienrechtliche und die außeraktienrechtliche Organschaft in den Voraussetzungen und den steuerrechtlichen Wirkungen "soweit wie möglich" einander anpassen (vgl. BTDrucks V/3017, S.9, zu § 7a Abs. 5 KStG a.F.) und die Anerkennung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft an die inhaltsgleiche Verlustübernahmeverpflichtung des Organträgers anbinden (vgl. Senatsurteile vom 17. Dezember 1980 I R 220/78, BFHE 132, 285, BStBl II 1981, 383; vom 29. März 2000 I R 43/99, BFH/NV 2000, 1250). Während bei der aktienrechtlichen Organschaft aber jede in Kraft getretene Änderung des § 302 AktG als zwingendes Recht (Stephan in K. Schmidt/ Lutter, a.a.O., § 302 Rz 9, m.w.N.) sofort den Inhalt der gesetzlichen Verlustübernahmeverpflichtung des Organträgers mit steuerlicher Folgewirkung verändert, würde --ohne Anpassung der getroffenen Verlustübernahmevereinbarung-- bei der GmbH-Organschaft "die alte vertragliche" Verlustübernahmeverpflichtung weitergelten. Damit wäre nicht nur der vom Gesetzgeber bezweckte Besteuerungsgleichlauf gestört. Hinzu kommt, dass im Falle einer langjährigen Organschaft die vertraglichen Grundlagen der Organschaft --abweichend von der Absicht des Gesetzgebers-- auf Jahre hinaus im Widerspruch zu den materiell-rechtlichen Vorgaben stehen könnten.

30 d) Allgemeine steuerrechtliche Grundsätze bestätigen das gefundene Auslegungsergebnis. So gebietet der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung bzw. das Stichtagsprinzip, dass für jeden Veranlagungszeitraum (§§ 30 Nr. 3, 31 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 2 Abs. 7, 25 des Einkommensteuergesetzes; vgl. Becht in Herrmann/Heuer/Raupach, § 30 KStG Rz 15) die Besteuerungsgrundlagen selbständig festzustellen und der Sachverhalt und die Rechtslage neu zu prüfen sind; maßgeblich sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse dieses Zeitraumes. Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung kommt unbeschadet des Umstands zum Tragen, dass sich die Frage des Bestehens einer Organschaft über einen mehrere Veranlagungszeiträume umfassenden Zeitraum hinzieht (BFH-Urteil vom 3. September 2009 IV R 38/07, BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60). Zu den jeweiligen Besteuerungsstichtagen (31. Dezember) enthielt der Gewinnabführungsvertrag in keinem Streitjahr die gesetzlich vorgeschriebene Verlustübernahmeregelung.

31 3. Der Senat braucht nicht zu entscheiden, wie --insbesondere innerhalb welcher zeitlichen Grenzen-- der Vertrag im Streitfall nach Inkrafttreten des § 302 Abs. 4 AktG anzupassen gewesen wäre. Jedenfalls bestehen nach Auffassung des Senats keine durchgreifenden Bedenken gegen eine Anpassungsobliegenheit (für Anpassung z.B. Lawall in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 17 Rz 86; ablehnend gegenüber Anpassungspflichten Schothöfer, a.a.O.; Erle/Heurung, a.a.O.; Stangl/Winter, a.a.O.; eine Anpassung wegen Unklarheit der Rechtslage empfehlend Walter in Ernst & Young, KStG, § 17 Rz 14). Bei Dauerrechtsverhältnissen ist es grundsätzlich Sache der Vertragsbeteiligten,

die Übereinstimmung der vertraglichen Abmachungen mit den gesetzlichen Vorgaben im Zeitverlauf sicherzustellen.

32 4. Zu einer Heilung der unzureichenden Verlustübernahmeklausel gemäß § 17 Abs. 2 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (BGBl I 2014, 1266, BStBl I 2014, 1126) i.V.m. § 34 Abs. 10b KStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz) vom 18. Dezember 2013 (BGBl I 2013, 4318, BStBl I 2014, 2) ist es, obgleich die Voraussetzungen hierfür nach den Grundsätzen des Senatsurteils in BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272 im Streitfall tatbestandlich vorlagen (Fallgruppe des unvollständigen Verweises auf § 302 AktG), nicht gekommen. Die hierfür erforderliche Vertragsanpassung hätte bis zum 31. Dezember 2014 vorgenommen werden müssen. Das ist aber nach den bindenden Feststellungen des FG nicht geschehen.

33 5. Eine Anerkennung der Organschaft trotz des fehlenden Verweises auf die Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG auf der Grundlage des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 16. Dezember 2005 (BStBl I 2006, 12) kommt nicht in Betracht.

34 a) Nach diesem Schreiben soll das Fehlen eines Hinweises auf § 302 Abs. 4 AktG in vor dem 1. Januar 2006 abgeschlossenen Gewinnabführungsverträgen von der Finanzverwaltung nicht beanstandet werden. Auch die streitgegenständliche Konstellation, dass nach Inkrafttreten des § 302 Abs. 4 AktG der bereits zuvor abgeschlossene Gewinnabführungsvertrag nicht entsprechend angepasst wurde, wird nach deren Wortlaut von der Nichtbeanstandungsregelung erfasst; der streitige Vertrag wurde zudem vor dem genannten Stichtag abgeschlossen.

35 b) Jedoch kann sich die Klägerin nach den Grundsätzen des Senatsurteils in BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272 im finanzgerichtlichen Prozess nicht auf die Verwaltungsanweisung berufen, da sie für die Gerichte keine Bindungswirkung entfaltet.

36 c) Die hieran geübte Kritik, wonach die --gebotene-- Auseinandersetzung mit älterer Senatsrechtsprechung unterblieben sei (z.B. Walter, GmbHR 2013, 1105), rechtfertigt keine abweichende Beurteilung.

37 aa) Nach dem Senatsurteil vom 8. August 2001 I R 25/00 (BFHE 196, 485, BStBl II 2003, 923) war in einer --ebenfalls die Organschaftsanerkennung betreffenden-- früheren Nichtbeanstandungsanweisung eine sachliche Billigkeitsregelung der Verwaltung i.S. des § 163 der Abgabenordnung (AO) zu sehen. Treffe das FA eine darauf gestützte (Billigkeits-)Entscheidung (steuerliche Anerkennung der Organschaft trotz materiell-rechtlicher Unzulänglichkeit des Gewinnabführungsvertrags), komme dieser für die Steuerfestsetzung Bindungswirkung i.S. des § 171 Abs. 10 AO zu.

38 bb) Im Schrifttum wird vertreten, dass es sich bei dem BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 12 ebenfalls um eine sachliche Billigkeitsregelung handele (Hasbach/Brühl, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2016, 2361; Brühl, Die Unternehmensbesteuerung 2016, 742).

39 cc) Indessen bedürfte auch eine solche Billigkeitsregelung der Umsetzung in eine konkrete Einzelfallentscheidung (abweichende Steuerfestsetzung gemäß § 163 AO) der zuständigen Finanzbehörde. Davon ist ersichtlich auch der Senat in seinem Urteil in BFHE 196, 485, BStBl II 2003, 923 ausgegangen. In dem damals entschiedenen Fall hatte das FA in der Einspruchsentscheidung zum Ausdruck gebracht, dass die zivilrechtliche Unwirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags der steuerrechtlichen Anerkennung der Organschaft nicht entgegensteht. Ein solcher Billigkeitserweis, d.h. eine nach außen hin als solche erkennbare Willensäußerung des FA, fehlt im Streitfall.

40 dd) Dass die auf der Annahme einer Organschaft beruhenden Steuererklärungen der Klägerin zunächst zu einer entsprechenden Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung führten, ändert daran nichts (zur Problematik vgl. Hasbach/ Brühl, DStR 2016, 2361). Aus der maßgeblichen Sicht eines objektiven Empfängers kommt einem solchen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Körperschaftsteuerbescheid nicht der Erklärungswert zu, dass das Vorliegen der Organschaftsvoraussetzungen bereits abschließend materiell-rechtlich geprüft und --darüber hinaus-- unter Vornahme einer vom materiellen Recht abweichenden Steuerfestsetzung i.S. des § 163 AO in Anwendung des BMF-Schreibens in BStBl I 2006, 12 endgültig anerkannt worden sei. Vielmehr will sich die Finanzbehörde mit dem Nachprüfungsvorbehalt erkennbar gerade die abschließende Würdigung des Steuerfalles unter allen denkbaren rechtlichen und tatsächlichen Gesichtspunkten offenhalten.

41 III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de