Urteil vom 23. August 2017, I R 80/15

Organschaft: Keine sachliche Unbilligkeit bei verzögerter Registereintragung

ECLI:DE:BFH:2017:U.230817.IR80.15.0

BFH I. Senat

AO § 163, KStG § 14 Abs 1 S 2, KStG § 17, KStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. April 2015, Az: 6 K 1284/14

Leitsätze

Wird eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft infolge einer verzögerten Eintragung des Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister erst in dem auf das Jahr der Handelsregisteranmeldung folgenden Jahr steuerlich wirksam, liegt darin keine sachliche Unbilligkeit. Das gilt auch, wenn die verzögerte Eintragung auf einem Fehlverhalten einer anderen Behörde --hier: Registergericht-- beruhen sollte.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 21. April 2015 6 K 1284/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, schloss am 15. März 2006 mit ihrer --zum damaligen Zeitpunkt-- alleinigen Gesellschafterin, der A-GmbH als Organträgerin, einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag. Die Verpflichtung zur Gewinnabführung sollte erstmals für das Geschäftsjahr 2006 gelten. Der Vertrag bedurfte zu seiner Wirksamkeit der Zustimmung der Gesellschafterversammlung beider Gesellschaften und sollte "mit der Eintragung in das Handelsregister ... wirksam [sein] und ... rückwirkend ab dem 1. Januar 2006 [gelten]".

2 Die Gesellschafterversammlung der A-GmbH stimmte dem Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag mit Beschluss vom 12. September 2006 zu, die Gesellschafterversammlung der Klägerin am 9. Oktober 2006. Der protokollierende Notar meldete den Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag mit notariell beglaubigter Registeranmeldung vom 18. September 2006 zur Eintragung in das Handelsregister beim zuständigen Amtsgericht (AG) an. Die Anmeldung ging dort am 24. Oktober 2006 ein. Der Rechtspfleger beim AG erstellte unter dem 6. Dezember 2006 einen Quittungsvermerk, dem zufolge er das "Schreiben nebst Anlagen heute erhalten" habe. Die Quittung ging ausweislich des Eingangsstempels am 12. Dezember 2006 bei der Kanzlei des Notars ein.

3 Die Eintragung des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister erfolgte --aufgrund einer Verkettung verschiedener Umstände-- erst am 26. Januar 2007. Am 14. Juni 2007 schlossen die A-GmbH und die Klägerin eine Nachtragsvereinbarung zum Gewinnabführungsvertrag, in der die Mindestlaufzeit des Vertrags bis zum 31. Dezember 2011, 24 Uhr, festgelegt wurde. Die Änderung wurde am 1. August 2007 in das Handelsregister eingetragen.

4 Die Klägerin führte den Gewinn in Höhe von ... € an die A-GmbH ab und wies dies in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2006 entsprechend aus.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte die Gewinnabführung als verdeckte Gewinnausschüttung, da der Ergebnisabführungsvertrag aufgrund fehlender Handelsregistereintragung in 2006 nicht wirksam geworden sei. Er setzte gegenüber der Klägerin entsprechend Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 fest. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wurde vom Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg mit Urteil vom 8. Juli 2013 6 K 3578/11 als unbegründet abgewiesen.

6 Bereits am 29. August 2008 hatte die Klägerin beim FA den Antrag gestellt, die Körperschaftsteuerfestsetzung wegen Unbilligkeit aufzuheben. Diesen Antrag lehnte das FA mit dem streitgegenständlichen Bescheid vom 5. November 2008 ab. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 21. April 2015 6 K 1284/14, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 2156).

7 Mit der hiergegen gerichteten Revision beantragt die Klägerin sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Körperschaftsteuer 2006 auf 0 € festzusetzen.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass das FA nicht dazu verpflichtet ist, die Körperschaftsteuer für 2006 aus Billigkeitsgründen auf 0 € festzusetzen.

10 1. Nach § 163 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach der Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Die Festsetzung einer Steuer ist aus --im Streitfall allein streitigen-- sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (z.B. Senatsbeschlüsse vom 26. Februar 2014 I R 59/12, BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016; vom 14. Oktober 2015 I R 20/15, BFHE 252, 44; Senatsurteil vom 21. September 2016 I R 65/14, BFH/NV 2017, 267; dem folgend z.B. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 19. Februar 2015 9 C 10/14, BVerwGE 151, 255).

11 Von einer solchen sachlichen Unbilligkeit ist im Streitfall --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht auszugehen.

12 a) Verpflichtet sich eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft), ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes inländisches gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist gemäß § 17 i.V.m. § 14 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 in der für das Streitjahr 2006 geltenden Fassung (KStG 2002) das Einkommen der Organgesellschaft --soweit sich aus § 16 KStG 2002 nichts anderes ergibt-- dem Träger des Unternehmens (Organträger) unter den dort bestimmten Voraussetzungen zuzurechnen. Nach § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 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.

13 § 17 Satz 1, § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 setzen die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags voraus (vgl. Senatsurteil vom 30. Juli 1997 I R 7/97, BFHE 184, 88, BStBl II 1998, 33, zu § 17 Satz 1, § 14 Nr. 4 Satz 1 KStG 1984; Senatsbeschluss vom 22. Oktober 2008 I R 66/07, BFHE 223, 162, BStBl II 2009, 972, zu § 17 Satz 1, § 14 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999, sowie Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. September 2009 IV R 38/07, BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60, zu § 17 Satz 1, § 14 Nr. 4 Satz 1 KStG 1996). Verpflichtet sich eine GmbH zur Gewinnabführung, so wird der Gewinnabführungsvertrag nur dann wirksam, wenn die Gesellschafterversammlung der GmbH dem Vertrag zustimmt und der Vertrag in das Handelsregister der GmbH eingetragen wird (vgl. Beschlüsse des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 24. Oktober 1988 II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; vom 30. Januar 1992 II ZB 15/91, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1992, 1452). Der Rechtsprechung ist weiter zu entnehmen, dass für das Steuerrecht ein mangels Eintragung in das Handelsregister nichtiger Organschafts- und Ergebnisabführungsvertrag für die Zeit seiner Durchführung nicht nach den Grundsätzen der fehlerhaften

Gesellschaft als wirksam zu behandeln ist (vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60; zur Behandlung fehlerhafter Unternehmensverträge z.B. BGH-Urteil vom 5. November 2001 II ZR 119/00, NJW 2002, 822).

14 Danach hat zwischen der Klägerin und der A-GmbH im Jahr 2006 keine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft bestanden. Der Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag vom 15. März 2006 ist nach den Feststellungen der Vorinstanz erst am 26. Januar 2007 in das Handelsregister der Klägerin eingetragen worden und damit erst zu diesem Zeitpunkt zivilrechtlich wirksam geworden. Eine Zurechnung des Einkommens der Klägerin ist damit erstmals für das Jahr 2007 --dem Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der Klägerin endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird-- möglich. Dies ergibt sich bereits aus dem Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag der Klägerin selbst, wonach dieser "mit der Eintragung in das Handelsregister ... wirksam" sein sollte. Zwischen den Beteiligten besteht insoweit auch kein Streit.

15 b) Das FG hat im angefochtenen Urteil keine sachliche Unbilligkeit der Steuerfestsetzung erkennen können. Der Gesetzgeber habe die Besteuerung der Organgesellschaft anstelle des Organträgers zwischen dem (auch rückwirkend möglichen) Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags und seiner Eintragung in das Handelsregister bewusst in Kauf genommen, mithin sei ein Überhang des gesetzlichen Tatbestands des § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 über die mit der Norm verbundenen Wertungen des Gesetzgebers nicht feststellbar. Ein Erlass der auf dem Gewinn der Organgesellschaft lastenden Körperschaftsteuer würde damit die vom Gesetzgeber bezweckte Geltungsanordnung des Gesetzes unterlaufen. Dies gelte auch dann, wenn die verzögerte Registereintragung auf einem behördlichen Fehlverhalten des Registergerichts beruhe.

16 c) In dieser Würdigung ist dem FG beizupflichten. Die Entscheidung des FA ist nach Maßgabe des § 102 FGO als rechtmäßig anzusehen.

17 (1) Entscheidend ist, dass das Gesetz eine Zurechnung des Einkommens einer Organgesellschaft erstmals für das Kalenderjahr vorsieht, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird. Damit bestimmt nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Gesetzes der Tag der Eintragung des Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister als maßgeblicher Zeitpunkt für das Wirksamwerden des Gewinnabführungsvertrags den Zeitpunkt, in dem die Rechtsfolgen der Organschaft erstmals eintreten. Nur dies entspricht offensichtlich auch dem Willen des Gesetzgebers. Abgesehen davon, dass er weder in § 14 KStG 2002 selbst noch in einem anderen Regelungszusammenhang Ausnahmen von dem Wirksamwerden des Gewinnabführungsvertrags als maßgeblichem Zeitpunkt angeordnet hat, wäre es ihm ohne weiteres möglich gewesen, auf einen anderen Umstand, z.B. den Zeitpunkt, in dem der entsprechende Antrag beim Registergericht gestellt wird, abzustellen.

18 (2) Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift des § 14 KStG 2002, wie sie sich aus den Gesetzesmaterialien zum Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992) vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297, BStBl I 1992, 146) sowie des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) ergibt, stützt dieses Ergebnis. Der Gesetzgeber hat erstmals mit dem Steueränderungsgesetz 1992 in § 14 Nr. 4 Satz 1 und 2 KStG 1992 eine Verlängerung der Frist für das Wirksamwerden des Gewinnabführungsvertrags auf den Ablauf des folgenden Wirtschaftsjahres, für das er erstmals gelten soll, gesetzlich vorgesehen (vgl. BTDrucks 12/1108, S. 67). Bis zu dieser Änderung des § 14 KStG 1992 galt, dass sämtliche Wirksamkeitsvoraussetzungen des für die steuerliche Anerkennung der Organschaft vorgeschriebenen Gewinnabführungsvertrags spätestens am Ende des Wirtschaftsjahres vorliegen mussten, für das ein Organschaftsverhältnis vereinbart worden ist. Damit war der Tag der Eintragung in das Handelsregister als maßgeblicher Zeitpunkt für das Wirksamwerden i.S. des § 14 KStG 1977 anzusehen (vgl. hierzu Senatsurteil vom 26. August 1987 I R 28/84, BFHE 151, 135, BStBl II 1988, 76). Mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz ist der Gesetzgeber zu dieser früheren Rechtslage wieder zurückgekehrt. Er hat das ausweislich der Gesetzesbegründung bewusst getan, indem er ausdrücklich auf die bisherige Rechtslage nach dem Steueränderungsgesetz 1992 ("Bislang kann ...", vgl. BTDrucks 15/119, S. 43) Bezug genommen und die neue Rechtslage als Verkürzung der bisherigen Frist verstanden hat ("Künftig soll ...", vgl. BTDrucks 15/119, S. 43). Zwar hat der Gesetzgeber keine konkrete Begründung dafür gegeben, warum er die Frist für das Wirksamwerden eines Gewinnabführungsvertrags verkürzt hat und zur Rechtslage vor dem Steueränderungsgesetz 1992 zurückgekehrt ist. Dessen bedarf es jedoch nicht; ausreichend ist, dass der objektivierte Wille des Gesetzgebers sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang, in den die Norm hineingestellt worden ist, ergibt (z.B. BVerwG-Urteil in BVerwGE 151, 255). Das ist vorliegend der Fall.

19 Der Gesetzgeber hat damit, obwohl ihm --wie erläutert-- in Bezug auf die Wirksamkeitsvoraussetzungen eines Gewinnabführungsvertrags ein Abstellen auf von der Organgesellschaft zu beeinflussende Umstände durchaus möglich gewesen wäre, im Rahmen seiner verfassungsrechtlich zulässigen Typisierungsbefugnis die Wirkungen und Umstände des jeweiligen Einzelfalles bewusst unberücksichtigt gelassen und maßgeblich auf die Registereintragung abgestellt. Damit besteht aber der für eine sachliche Billigkeitsmaßnahme erforderliche Gesetzesüberhang über die Wertungen des Gesetzgebers nicht. Da auch im Rahmen des Billigkeitserlasses aus sachlichen Gründen eine strukturelle Gesetzeskorrektur ausgeschlossen ist (z.B. Senatsbeschlüsse in BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016, und in BFHE 252, 44; BVerwG-Urteil in BVerwGE 151, 255; s.a. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Mai 2015 1 BvR 741/14, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2015, 882), war das FA im vorliegenden Fall nicht verpflichtet, von einer Besteuerung des Gewinns der Klägerin abzusehen.

20 (3) Eine verzögerte Bearbeitung eines Eintragungsantrags durch eine andere Behörde --hier des Registergerichts-- vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Dies bereits deshalb, weil ein derartiger Geschehensablauf nicht geeignet wäre, die Annahme eines für eine sachliche Unbilligkeit erforderlichen Überhangs des Gesetzes über die Wertungen des Gesetzgebers zu begründen oder zu ersetzen (vgl. Oellerich in Beermann/Gosch, AO § 163 Rz 100). Demgemäß kann sich der Senat auch nicht der Argumentation der Klägerin anschließen, nach der die Vereinnahmung des Steuerbetrags, obwohl dieser im Rahmen einer etwaigen Amtshaftung (§ 839 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) wieder zu erstatten wäre, als missbräuchlich anzusehen ist und sich das Ermessen des FA zugunsten einer Billigkeitsentscheidung auf Null reduziert.

21 (4) Der Senat hat nicht auf die Auffassung des FG Düsseldorf (Urteile vom 25. November 2003 6 K 3001/01 K, juris, und vom 17. Mai 2011 6 K 3100/09 K,G,AO, juris) einzugehen, nach der dann eine sachliche Unbilligkeit anzunehmen ist, wenn aufgrund falscher Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften durch andere Behörden die Finanzämter belastende steuerliche Folgen ziehen müssten, ohne diese kompensieren zu können. Unabhängig von der Frage, ob der Senat dieser Beurteilung folgen könnte, ist der anhängige Fall dadurch gekennzeichnet, dass steuerrechtliche Vorschriften nicht falsch, sondern --wie erläutert-- zutreffend angewandt worden sind.

22 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de