

Dokumentnummer: 4r38_07
letzte Aktualisierung: 20.11.2009

BFH, 3.9.2009 - IV ZR 38/07

FGO § 41 Abs. 2 S. 1, GmbHG § 13 Abs. 3, HGB §§ 6 Abs. 1, 242 Abs. 1 S. 1, KStG §§ 14 Nr. 4 S. 1, 17 S. 1

Beginn und Beendigung einer Organschaft i. S. d. KStG

Das erste (Rumpf-)Wirtschaftsjahr einer GmbH beginnt bereits mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Vor-GmbH.

Tatbestand

I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine KG, schloss am 27. November 1996 mit der --am 17. Februar 1996 errichteten und am 6. August 1996 in das Handelsregister eingetragenen-- Beigeladenen, einer GmbH, einen "Organschaftsvertrag", mit dem sich die Beigeladene zur Abführung ihres gesamten Gewinns an die Klägerin verpflichtete. Nach dessen § 6 Abs. 1 war der Vertrag auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen; er war vorher nur aus wichtigem Grund kündbar. Der Vertrag fand erstmals Anwendung auf das Wirtschaftsjahr, das mit der Eintragung der Beigeladenen beginnt (§ 6 Abs. 3 des Vertrags). Gemäß § 4 Abs. 1 des Vertrags garantierte die Klägerin für die Vertragsdauer den außenstehenden Gesellschaftern der Beigeladenen für jedes Geschäftsjahr, beginnend mit der "Dividende" für das Jahr 1996, eine "Dividende" in Höhe von 12 % des übernommenen Geschäftsanteils. Das Wirtschaftsjahr der Beigeladenen stimmte mit dem Kalenderjahr überein.

Die Klägerin und die Beigeladene führten den Vertrag ab dem Wirtschaftsjahr 1996 durch. Am 22. September 1998 wurde er in das Handelsregister der Beigeladenen eingetragen.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte das Organschaftsverhältnis bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1997 und 1998 (Streitjahre) nicht an. Die hiergegen gerichteten Einsprüche blieben ohne Erfolg.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Der Vertrag erfülle nicht die nach § 14 Nr. 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.d.F. des Gesetzes 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) erforderliche Mindestlaufzeit von fünf Jahren. Der Zeitraum von fünf Jahren müsse fünf volle Zeitjahre umfassen. Danach wäre die Fünfjahresfrist im Streitfall nur erfüllt gewesen, wenn der Vertrag am 1. Januar 1997 zu laufen begonnen hätte. Der Vertrag sei jedoch bereits für das Rumpfwirtschaftsjahr 1996 durchgeführt worden, so dass die Mindestlaufzeit auch das sechste Wirtschaftsjahr (2001) voll mit umfassen müsse.

Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

Sie beantragt sinngemäß,

1. das angefochtene Urteil aufzuheben,
2. festzustellen, dass zwischen der Klägerin und der Beigeladenen eine körperschaftsteuerliche Organschaft besteht, sowie
3. die Einspruchsentscheidungen aufzuheben und die Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre dahin gehend zu ändern, dass der Organschafts- und Gewinnabführungsvertrag mit der Beigeladenen als steuerlich wirksam anzusehen ist.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist unbegründet. Sie ist nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) mit der Maßgabe zurückzuweisen, dass die Klage auf Feststellung des Bestehens einer körperschaftsteuerlichen Organschaft zwischen der Klägerin und der Beigeladenen unzulässig ist. Das FG hat die Feststellungsklage im Ergebnis zu Recht abgewiesen. Zwar hätte es die Feststellungsklage als unzulässig abweisen müssen. Das angefochtene Urteil ist trotz dieses Rechtsfehlers nicht aufzuheben, weil der Tenor des Urteils zutreffend ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. April 1988 I R 67/84, BFHE 154, 5, BStBl II 1988, 927, m.w.N.).

Im Übrigen hat das FG im Ergebnis zutreffend entschieden, dass zwischen der Klägerin und der Beigeladenen in den Streitjahren keine körperschaftsteuerliche Organschaft bestanden hat.

1. Die Feststellungsklage ist unzulässig, da die von der Klägerin beehrte Feststellung nach § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO subsidiär ist.

a) Das Vorliegen der Sachurteilsvoraussetzungen hat der BFH als Revisionsgericht von Amts wegen in jeder Lage des Verfahrens zu prüfen (BFH-Urteil vom 3. April 2008 IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742, m.w.N.). Die Subsidiarität der Feststellungsklage (§ 41 Abs. 2 FGO) ist eine negative Sachentscheidungsvoraussetzung (BFH-Urteil vom 10. Mai 1977 VII R 69/76, BFHE 123, 94, BStBl II 1977, 785; Steinhaff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 41 FGO Rz 350).

b) Gemäß § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO kann die Feststellung nicht begehrt werden, soweit der Kläger seine Rechte durch Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen kann oder hätte verfolgen können. Der Kläger kann seine Rechte durch Gestaltungsklage verfolgen, wenn das FA über die beehrte Feststellung in einem Verwaltungsakt entscheiden muss, den der Kläger durch Gestaltungsklage anfechten kann (BFH-Urteil vom 1. Februar 1973 IV R 1/72, BFHE 108, 517, BStBl II 1973, 533).

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Über das Bestehen der körperschaftsteuerlichen Organschaft zwischen der Klägerin und der Beigeladenen hat das FA --was die Klägerin anbelangt-- bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu entscheiden. Dies gilt unbeschadet des Umstands, dass sich die Frage des Bestehens der Organschaft über einen mehrere Veranlagungszeiträume umfassenden Zeitraum hinzieht. Aufgrund des Prinzips der Abschnittsbesteuerung sind für jeden Veranlagungszeitraum die Besteuerungsgrundlagen (hier: Bestehen der Organschaft) selbständig festzustellen sowie der Sachverhalt und die Rechtslage ohne Bindung an die frühere Beurteilung neu zu prüfen (vgl. BFH-Urteile vom 25. April 1990 I R 78/85, BFH/NV 1990, 630, und vom 7. Februar 1969 VI R 174/67, BFHE 95, 41, BStBl II 1969, 314).

2. Verpflichtet sich eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft), ihren ganzen Gewinn an ein anderes inländisches gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist gemäß § 17, § 14 KStG das Einkommen der Organgesellschaft --soweit sich aus § 16 KStG nichts anderes ergibt-- dem Träger des Unternehmens (Organträger) unter den dort bestimmten Voraussetzungen zuzurechnen. Nach § 14 Nr. 4 Satz 1 KStG muss der

Gewinnabführungsvertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, für das § 14 Satz 1 KStG erstmals angewendet --d.h. das Einkommen zugerechnet-- werden soll, auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahrs wirksam werden.

§ 17 Satz 1, § 14 Nr. 4 Satz 1 KStG setzen die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags voraus (vgl. BFH-Urteile vom 30. Juli 1997 I R 7/97, BFHE 184, 88, BStBl II 1998, 33, m.w.N.; vom 26. August 1987 I R 28/84, BFHE 151, 135, BStBl II 1988, 76, jeweils m.w.N., sowie BFH-Beschluss vom 22. Oktober 2008 I R 66/07, BFHE 223, 162). 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. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 24. Oktober 1988 II ZB 7/88, BGHZ 105, 325). Für die Anwendung der §§ 14 bis 17 KStG genügt es nicht, dass ein mangels Eintragung in das Handelsregister nichtiger Organschafts- und Ergebnisabführungsvertrag für die Zeit seiner Durchführung nach den Grundsätzen der fehlerhaften Gesellschaft als wirksam zu behandeln ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 184, 88, BStBl II 1998, 33; zur Behandlung fehlerhafter Unternehmensverträge BGH-Urteil vom 5. November 2001 II ZR 119/00, Neue Juristische Wochenschrift 2002, 822).

3. Nach diesen Maßstäben hat zwischen der Klägerin und der Beigeladenen in den Streitjahren schon deshalb keine körperschaftsteuerliche Organschaft bestanden, weil der Vertrag vom 27. November 1996 nicht bis zum Ende des auf seine erstmalige Anwendung folgenden Wirtschaftsjahrs zivilrechtlich wirksam geworden ist. Es ist daher nicht entscheidungserheblich, ob --wie das FG angenommen hat-- der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Zeitjahre abgeschlossen werden muss oder ob es genügt, dass er für fünf Wirtschaftsjahre abgeschlossen ist.

a) Das Einkommen der Beigeladenen sollte der Klägerin erstmals für das (Rumpf-)Wirtschaftsjahr 1996 zugerechnet werden. Nach § 6 Abs. 3 des Vertrags vom 27. November 1996 sollte der Vertrag erstmals auf das Wirtschaftsjahr Anwendung finden, das mit der Eintragung der Organgesellschaft beginnt.

aa) Das FG hat nicht festgestellt, ob tatsächlich (erst) mit der Eintragung der Beigeladenen in das Handelsregister am 6. August 1996 ein (Rumpf-)Wirtschaftsjahr begonnen hat. Dies erscheint fraglich, denn mit der Errichtung der Beigeladenen ist eine Vorgesellschaft (Vor-GmbH) entstanden. Das erste (Rumpf-)Wirtschaftsjahr einer GmbH beginnt bereits mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Vor-GmbH. Die Vor-GmbH ist mit der in das Handelsregister eingetragenen GmbH identisch; auch steuerrechtlich wird die Vorgesellschaft als Kapitalgesellschaft behandelt, sofern sie --wie die Beigeladene-- später als GmbH in das Handelsregister eingetragen wird (BFH-Urteil vom 14. Oktober 1992 I R 17/92, BFHE 169, 343, BStBl II 1993, 352, m.w.N.). Auf die Vor-GmbH sind bereits die Vorschriften des GmbH-Rechts anzuwenden, soweit diese nicht gerade die Rechtsfähigkeit voraussetzen oder auf die besonderen Umstände bzw. Verhältnisse des Gründungsstadiums keine hinreichende Rücksicht nehmen (BGH-Urteil vom 18. Januar 2000 XI ZR 71/99, BGHZ 143, 327, m.w.N.). Die Beigeladene hatte daher nach § 242 Abs. 1 Satz 1, § 6 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs i.V.m. § 13 Abs. 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) bereits zu Beginn ihres Handelsgewerbes --und nicht erst mit ihrer Eintragung-- eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Sofern die Beigeladene nicht erst mit ihrer Eintragung in

das Handelsregister ihre Geschäftstätigkeit aufgenommen hat, würde der Beginn eines Wirtschaftsjahrs mit der Eintragung die wirksame Bildung eines weiteren Rumpfwirtschaftsjahrs voraussetzen.

bb) Es kann indes offenbleiben, ob mit der Eintragung der Beigeladenen in das Handelsregister ein (neues) Wirtschaftsjahr begonnen hat. Selbst wenn dies nicht der Fall sein sollte, wäre der Vertrag vom 27. November 1996 ergänzend dahin auszulegen, dass er erstmals auf das (Rumpf-)Wirtschaftsjahr 1996 anzuwenden ist.

(1) Der Senat kann den Gewinnabführungsvertrag selbst auslegen. Die Auslegung von Vereinbarungen der Gesellschafter mit körperschaftsrechtlichem Charakter unterliegt der freien Nachprüfung durch das Revisionsgericht, da solche korporativen Regeln für einen unbestimmten Personenkreis, insbesondere für die Gläubiger und künftigen Gesellschafter, bestimmt sind und deshalb nur einheitlich ausgelegt werden können (vgl. BFH-Urteil vom 28. November 2007 I R 94/06, BFHE 220, 51, m.w.N.). Die Bestimmung über die erstmalige Anwendung eines Gewinnabführungsvertrags hat körperschaftsrechtlichen Charakter. Bei einem solchen Unternehmensvertrag handelt es sich nicht um einen rein schuldrechtlichen Vertrag, sondern um einen gesellschaftsrechtlichen Organisationsvertrag; er ändert satzungsgleich den rechtlichen Status der beherrschten Gesellschaft, indem er insbesondere den Gesellschaftszweck am Konzerninteresse ausrichtet und in das Gewinnbezugsrecht der Gesellschafter eingreift (BFH-Urteil in BFHE 220, 51, m.w.N.).

(2) Korporationsrechtliche Bestimmungen sind nach objektiven Gesichtspunkten einheitlich aus sich heraus auszulegen. Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Regelung kommt dabei ebenso maßgebende Bedeutung zu wie dem systematischen Bezug der zu interpretierenden Klausel zu anderen Satzungsvorschriften. Umstände, für die sich keine ausreichenden Anhaltspunkte in der Satzung finden, können zur --auch ergänzenden-- Auslegung grundsätzlich nicht herangezogen werden. Außerhalb der Satzung liegende Sachzusammenhänge sind bei der Kündigungsklausel eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags auch dann nicht einzubeziehen, wenn deren Kenntnis bei den Mitgliedern und Organen allgemein vorausgesetzt werden kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 220, 51, m.w.N.; zur ergänzenden Auslegung vgl. auch Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl., § 2 Rz 27; Scholz/Emmerich, GmbHG, 10. Aufl., § 2 Rz 37).

(3) Im Streitfall ergibt sich aus dem Regelungszusammenhang zu § 4 Abs. 1 des Vertrags, dass der Vertrag auch dann erstmals auf das (Rumpf-)Wirtschaftsjahr 1996 anzuwenden ist, wenn es vor der Eintragung der Beigeladenen in das Handelsregister begonnen hätte. Nach § 4 Abs. 1 des Vertrags garantierte die Klägerin für die Vertragsdauer den außenstehenden Gesellschaftern der Beigeladenen für jedes Geschäftsjahr, beginnend mit der "Dividende" für das Jahr 1996, eine "Dividende" in Höhe von 12 % des übernommenen Geschäftsanteils. Diese Regelung soll den außenstehenden Gesellschaftern nach ihrem erkennbaren Zweck --die Überschrift des § 4 des Vertrags lautet auch "Ausgleichszahlungen"-- einen Ausgleich dafür gewähren, dass der ganze Gewinn der GmbH an die Klägerin abgeführt wird. Ein solcher Ausgleich ab dem Wirtschaftsjahr 1996 wäre jedoch nicht sinnvoll, wenn nicht zugleich der Gewinn dieses Wirtschaftsjahrs an die Klägerin abzuführen wäre. Diese Auslegung findet ihre Bestätigung im Übrigen darin, dass die Klägerin und die Beigeladene den Vertrag im Wirtschaftsjahr 1996 durchgeführt haben.

b) Der Vertrag ist erst mit seiner Eintragung in das Handelsregister der GmbH am 22. September 1998 und damit nicht bis zum Ende des auf seine erstmalige Anwendung folgenden Wirtschaftsjahrs --hier: 1997-- wirksam geworden. Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob das Fehlen dieser Voraussetzung einer steuerlichen Anerkennung des Vertrags ab dem Wirtschaftsjahr 1998, in dem der Vertrag durch Eintragung in das Handelsregister wirksam geworden ist, nicht entgegen gestanden hätte, wenn er --ab diesem Wirtschaftsjahr gerechnet-- noch eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren aufgewiesen hätte (so FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 21. August 2007 6 K 39/06, Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1897, zu § 14 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999). Denn vom Wirtschaftsjahr 1998 an war der Vertrag nicht auf noch fünf Jahre --weder Zeit- noch Wirtschaftsjahre-- abgeschlossen; der Vertrag war erstmals auf das (Rumpf-)Wirtschaftsjahr 1996 anzuwenden und auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen (§ 6 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 des Vertrags). Die fünfjährige Mindestlaufzeit würde selbst dann nicht erreicht, wenn man entsprechend § 14 Nr. 4 Satz 1 KStG den Vertrag bereits für das Wirtschaftsjahr 1997 anerkennen würde, weil der Vertrag bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahrs 1998 wirksam geworden ist.