FG Nürnberg, Urteil v. 12.01.2021 – 1 K 1090/19

Titel:

Eigene gewerbliche Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding

Normenketten:

KStG § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

Leitsätze:

1. Eine geschäftsleitende Holding übt eine eigene gewerbliche Tätigkeit aus, wenn sie eine einheitliche Leitung über den Konzern ausübt. Die einheitliche Leitung kann durch die Herausgabe von Richtlinien, Empfehlungen, gemeinsamen Besprechungen und Beratungen erfolgen, wenn sie schriftlich festgehalten werden. Dagegen reicht es nicht aus, dass sich die einheitliche Leitung stillschweigend aus einer weitgehenden personellen Verflechtung der Geschäftsführungen der Konzernunternehmen ergibt (vgl. BFH I 252/64 vom 17.11.1969. (redaktioneller Leitsatz)

2. Die Äußerung der Finanzverwaltung (BMF IV B 7-S 2770-24/05 vom 10.11.2005 Rn. 18), die dahingehend ausgelegt werden könnte, dass eine geschäftsleitende Holding die Voraussetzung der eigenen gewerblichen Tätigkeit i.S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG nicht erfüllt, überzeugt nicht. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Revision, Einspruchsverfahren, Beteiligung, Anerkennung, Eingliederung, Dienstleistungen, Mietvertrag, Zuschuss, Handelsregister, Ungleichbehandlung, Herausgabe, KG, Form, Zuziehung, Kosten des Verfahrens, von Amts wegen, nicht ausreichend, Körperschaftsteuerbescheid, Ergebnisabführungsvertrag, Gewinnabführungsvertrag, verdeckte Gewinnausschüttung, Bundesfinanzhof, Finanzgericht, Geschäftsanteil, Geschäftsführer, Geschäftsleitende Holding, Geschäftsverteilungsplan, Gewerbliche Tätigkeit, Kommanditanteil, Körperschaftsteuerliche, Organgesellschaft, Organschaftsverhältnisse, Organträger, Personengesellschaft, Verdeckte Gewinnausschüttung, Vorläufige Vollstreckbarkeit, Ware, Stiftung, Klage, Finanzamt, entgeltlichen Dienstleistungen, Organschaft

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 27.11.2024 – I R 23/21

Fundstellen:

EFG 2022, 1142

DStRE 2022, 763

LSK 2021, 52666

DStR 2022, 1150

Tatbestand

1

Streitig ist die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft.

2

Die Klägerin ist eine GmbH und wurde mit notariellem Vertrag vom … gegründet. Gesellschafter waren ursprünglich die B-GmbH (0,5%), die Z-Z GmbH (49,5%) und die Z 4-5 GmbH (50%). In der Folgezeit wurden alle Geschäftsanteile (jedenfalls seit 2003) auf die Z-H 1-2-3 GmbH übertragen. Gegenstand des Unternehmens ist der Handel mit Waren. Die Klägerin gehört zur Konzerngruppe Z.

3

Bis einschließlich 2007 bestand ein körperschaftsteuerlicher Organkreis mit der Z-H 1-2-3 GmbH als Organträgerin und neun Organgesellschaften, u.a. der Klägerin. Die Z-H 1-2-3 GmbH war Großhändlerin für den Organkreis.

4

Auf Basis von Verträgen vom 28.07.2008 erfolgte eine Umgliederung im Konzern mit steuerlicher Rückwirkung zum 01.01.2008.

5
Schaubild entfernt

6
Der bisherige Organträger Z-H 1-2-3 GmbH gliederte seinen Teilbetrieb "Großhandel" auf die G-GmbH aus, die dann in Z-H 1-2-3 GmbH/neu umfirmiert wurde. Sämtliche Arbeitnehmer der Z-H 1-2-3 GmbH, bis auf die Geschäftsführer in Mehrfachfunktionen, gingen auf die Z-H 1-2-3 GmbH/neu über. Die Z-H 1-2-3 GmbH erhielt dafür einen Geschäftsanteil an der Z-H 1-2-3 GmbH/neu in Höhe von .. Mio. €.

7
In einem weiteren Schritt übertrug die bisherige Z-H 1-2-3 GmbH ihr restliches Vermögen, einschließlich der Beteiligung an der Klägerin und dem Geschäftsanteil an der Z-H 1-2-3 GmbH/neu, auf die neu gegründete Z 1-2-3 Stiftung KG gegen Gewährung eines Kommanditanteils in Höhe von x €. Die Ergebnisabführungsverträge mit den Tochtergesellschaften wurden ebenfalls in den Verträgen vom xx.xx.xxxx übernommen.

8
Die Z-H 1-2-3 GmbH wurde umfirmiert in Z 1-2-3 GmbH. Die regionale Genossenschaft und die Z ZH GmbH waren nunmehr an der Z 1-2-3 GmbH beteiligt, die wiederum den Kommanditanteil in der Z 1-2-3 Stiftung KG hielt.

9
Die Herren TH, KE und MM waren in 2008 Hauptgeschäftsführer der gesamten Z 1-2-3 - Gruppe. Sie waren auch Geschäftsführer der Z-H 1-2-3 GmbH = Z 1-2-3 GmbH, der Z-H 1-2-3 GmbH/neu und Stiftungsvorstände. Herr TH war vom 06.02.2002 bis 26.08.2008 als Geschäftsführer der Klägerin im Handelsregister eingetragen, Herr KE vom 07.07.2006 bis 26.08.2008 und Herr MM vom 07.07.2006 bis 18.09.2009. Herr MM hatte zum 04.09.2009 seine Ämter niedergelegt. Daneben waren im Betrachtungszeitraum bei der Klägerin als Geschäftsführer im Handelsregister u.a. eingetragen: GN vom 07.07.2006 bis 27.10.2011 und SR vom 19.10.2006 bis 26.08.2008.

10
Bis Veranlagungszeitraum 2007 gingen die beteiligten Firmen und die Finanzverwaltung von einer körperschaftsteuerlichen Organschaft zwischen der Z-H 1-2-3 GmbH = Z 1-2-3 GmbH und der Klägerin aus. Für 2008 ging die Klägerin nunmehr von einer körperschaftsteuerlichen Organschaft zur Z 1-2-3 Stiftung KG als Organträgerin aus. Die Erklärung und Veranlagung erfolgte entsprechend.

11
Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2010, die sich laut Prüfungsanordnung vom 20.03.2012 auch auf die Körperschaftsteuer 2008 erstreckte, stellte die Prüferin u.a. fest, dass die körperschaftsteuerliche Organschaft mangels entgeltlicher gewerblicher Tätigkeit der Z 1-2-3 Stiftung KG für das Jahr 2008 nicht anzuerkennen sei. Die Z 1-2-3 Stiftung KG habe im Jahr 2008 noch keine eigene gewerbliche Tätigkeit aufgenommen.

12
Die Prüferin legte für das zu versteuernde Einkommen 2008 bei der Klägerin einen Steuerbilanzverlust von xx € zugrunde und erhöhte diesen um die Gewinnabführung von xx € als verdeckte Gewinnausschüttung. Das zu versteuernde Einkommen ermittelte sie mit xx € und die festzusetzende Körperschaftsteuer mit xx €.

13
Das Finanzamt folgte den Feststellungen und erließ am 14.09.2015 einen entsprechend geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2008. Das Einspruchsverfahren blieb ohne Erfolg.

14
Die Klägerin hat fristgerecht Klage erhoben und vorgetragen, dass die Organschaft steuerlich anzuerkennen sei. Die Z 1-2-3 Stiftung KG habe eine eigene gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG ausgeübt und sei damit ein geeigneter Organträger.

- Als geschäftsleitende Holding habe sie bereits in 2008 eine für die Anerkennung als ertragsteuerliche Organträgerin ausreichende gewerbliche Tätigkeit ausgeübt und sei damit bereits in 2008 Organträgerin u.a. der Klägerin.

- Hilfsweise sei in 2008 noch das ertragsteuerliche Organschaftsverhältnis zur Z-H 1-2-3 GmbH = Z 1-2-3 GmbH anzunehmen.

- Hilfsweise liege in dem Erfordernis der Eigengewerblichkeit nur für Personengesellschaften eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gegenüber Kapitalgesellschaften.

15
Es genüge irgendeine gewerbliche Tätigkeit, ohne, dass es auf die Art oder den Umfang derselben ankomme, da der Gesetzgeber lediglich die Gestaltung des steuerlichen Ergebnisses wie bei einer Mehrmütterorganschaft habe verhindern wollen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH erfülle eine geschäftsleitende Holding dieses Tatbestandsmerkmal. Diese Ansicht werde in der Literatur geteilt. Die Z 1-2-3 Stiftung KG sei mit Eintrag ins Handelsregister in 2008 äußerlich in Erscheinung getreten und habe über mehr als zwei, nämlich über elf, Tochtergesellschaften eine einheitliche Leitung übernommen. Die einheitliche Leitung für die Z 1-2-3 Stiftung KG und ihre Tochtergesellschaften ergebe sich aus dem Geschäftsverteilungsplan der Z 1-2-3 Stiftung KG, wonach die drei Stiftungsvorstände Aufgaben auch für die Tochtergesellschaften übernommen hätten. Weiterhin seien konkrete Führungshandlungen ab September 2008 dokumentiert, wie et-wa Geschäftsführungsbesprechungen, Genehmigungen von Investitionen und bedeutsame Standort- und Finanzfragen.

16
Im Streitfall liege keine Konstellation vor, die der Gesetzgeber habe verhindern wollen. Es würden nicht mehrere Personengesellschaften zwecks einheitlicher Willensbildung zusammengeschlossen.

17
Zudem handele es sich lediglich um 4 Monate, in denen noch keine eigengewerbliche Tätigkeit vom Finanzamt angenommen werde. Es sei davon auszugehen, dass auch in diesen Zeitraum zumindest Vorbereitungshandlungen vorgenommen worden seien. Nach der Rechtsprechung des BFH müsse die Gewerblichkeit nicht während des gesamten Zeitraums vorgelegen haben, sondern nur im Zeitpunkt der Gewinnabführung. Darüber hinaus sei die gewerbliche Tätigkeit der übertragenden Z-H 1-2-3 GmbH = Z 1-2-3 GmbH im Rückwirkungszeitraum (§ 24 Abs. 4 UmwStG) der übernehmenden Z 1-2-3 Stiftung KG zuzurechnen.

18
Hilfsweise sei die Beteiligung an der Tochtergesellschaft ertragsteuerlich gemäß Bruchteilsbetrachtung nach § 39 AO der Z-H 1-2-3 GmbH = Z 1-2-3 GmbH zuzurechnen. Diese halte unmittelbar oder mittelbar die Anteile und sei Vertragspartner des Ergebnisabführungsvertrages. Der BFH habe eine solche Konstellation bei einer Untergesellschaft für möglich gehalten.

19
Hilfsweise sei das zusätzliche Erfordernis der Gewerblichkeit bei Personengesellschaften verfassungswidrig, da die Einschränkung der Organträgereigenschaft von Personengesellschaften die Benachteiligung der Personengesellschaft gegenüber einer Kapitalgesellschaft nicht rechtfertigen könne.

20
Die Klägerin hat sinngemäß beantragt

den Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 14.09.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.07.2019 dahingehend zu ändern, dass die festgesetzte Körperschaftsteuer auf 0,00 € gemindert wird; hilfsweise die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

21
Das Finanzamt hat beantragt, die Klage abzuweisen.

22
Hierzu hat es vorgetragen, dass nach dem Wortlaut des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG eine Personengesellschaft nur Organträger sein könne, wenn sie selbst eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübe. Das Halten und Verwalten von Beteiligungen erfülle den Tatbestand nicht.

23
Die Klägerin habe im Streitjahr 2008 und auch bis zur Gewinnabführung zum 31.12.2008 keine entgeltlichen Dienstleistungen gegenüber den Tochtergesellschaften abgerechnet. Die Cash-Pooling-Abrechnung sei immer noch von der Z-H 1-2-3 GmbH = Z 1-2-3 GmbH vorgenommen worden.

24
Nach Auffassung der Finanzverwaltung sei die Tätigkeit einer "geschäftsleitenden Holding" für eine gewerbliche Tätigkeit nicht ausreichend. Die Rechtsprechung zur wirtschaftlichen Eingliederung sei nicht einschlägig.

25
Die Organschaft bestehe nicht weiter zur Z-H 1-2-3 GmbH = Z 1-2-3 GmbH, da sich die Anteile an den Tochterunternehmen im Gesamthandsvermögen der Z 1-2-3 Stiftung KG befunden hätten. Dort würden die Einkünfte entstehen und erst in einer weiteren Stufe den Gesellschaftern zugerechnet.

26
Die Beteiligten haben ihr Einverständnis mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erklärt.

27
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Finanzgerichtsakte und den vorgelegten Behördenakten verwiesen.

Entscheidungsgründe

28
Die Klage ist begründet. Die Z 1-2-3 Stiftung KG ist auch im Streitjahr 2008 ein geeigneter Organträger.

29
Nach § 14 KStG ist das Einkommen einer Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen, wenn die Organgesellschaft sich in einem Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes (AktG) verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen und die Organgesellschaft vom Beginn des Wirtschaftsjahres ununterbrochen finanziell eingegliedert ist. Nach § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG kommt als Organträger auch eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes in Betracht, wenn sie eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes ausübt. Die Voraussetzung muss im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein.

30
Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben.

31
1. Die Klägerin hatte mit der Z-H 1-2-3 GmbH = Z 1-2-3 GmbH einen Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG abgeschlossen. Dieser wurde von der KG mit Vertrag von 28.07.2008 übernommen, da die Z-H 1-2-3 GmbH = Z 1-2-3 GmbH alle verbliebenen Aktiva und Passiva in die KG eingebracht hat. Die Ausgliederung des Vermögens der Z-H 1-2-3 GmbH = Z 1-2-3 GmbH auf die KG erfolgte mit ertragsteuerlicher Rückwirkung zum 01.01.2008.

32
Entsprechend dieser Rückwirkung sind die Anteile an der Klägerin der KG seit Beginn des Wirtschaftsjahres zuzurechnen.

33
2. Die KG, eine Personengesellschaft, übte spätestens bei Gewinnabführung am 31.12.2008 selbst eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) aus.

34
a) Die KG unterhielt zwar, mangels eigenen Personals, keinen eigenen gewerblichen Betrieb auch nicht in Form einer Großhandelstätigkeit. Sie erbrachte im Streitjahr auch noch keine konzerninternen

Dienstleistungen an die Organgesellschaften, wie etwa IT-Support, Buchhaltungen oder Abwicklung des Cash-Poolings.

35
b) Sie übte jedoch als sog. geschäftsleitende Holding eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG aus.

36
Dabei genügt es nicht, dass sich das herrschende Unternehmen auf die Verwaltung der Beteiligungen beschränkt. Der Organträger beteiligt sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, indem er eine einheitliche Leitung über den Konzern ausübt. Die einheitliche Leitung kann durch die Herausgabe von Richtlinien, Empfehlungen, gemeinsamen Besprechungen und Beratungen erfolgen, wenn sie schriftlich festgehalten werden. Dagegen reicht es nicht aus, dass sich die einheitliche Leitung stillschweigend aus einer weitgehenden personellen Verflechtung der Geschäftsführungen der Konzernunternehmen ergibt (BFH, Urteil vom 17. Dezember 1969 - I 252/64 -, BFHE 98, 152B, BStBl II 1970, 257, Rn. 32ff).

37
Die KG nahm nach außen erkennbar auf das Tagesgeschäft der Organgesellschaften entscheidenden Einfluss. Dies hat die Klägerin mit Unterlagen belegt.

38
aa) Der Geschäftsverteilungsplan der KG ist hierfür jedoch unbehelflich, da er erst am 18.02.2009 und damit nach dem entscheidenden 31.12.2008, aufgestellt wurde.

39
bb) Die formularmäßigen Investitions/Bedarfsanträge in 2008 belegen ebenfalls nicht die Steuerung durch die KG, da die unterzeichnenden Geschäftsführer MM, TH und KE in den beantragenden Gesellschaften selbst Geschäftsführer waren.

40
cc) Den Mietvertrag für das Objekt 11 vom Juli 2008 hat Herr KE als Geschäftsführer der Z Grundstücksgesellschaft 1-2-3 mbH und nicht für die KG unterzeichnet. In dieser Funktion kündigte er auch am 25.09.2008 den Mietvertrag für das Objekt 12. Es war jedoch die KG, die am 12.11.2008 einen Zuschuss für die Erweiterung … gewährte.

41
dd) Aus dem Eintritt der KG vom 11.09.2008 in eine Darlehensvereinbarung zwischen der Bank und der Z-H 1-2-3 GmbH = Z 1-2-3 GmbH kann nicht auf eine Steuerung der Organgesellschaften als geschäftsleitende Holding geschlossen werden. Unerheblich ist hierbei, ob außenstehende Dritte wie die Bank hierin die Wahrnehmung einer Leitungsfunktion durch die KG erblickten.

42
ee) Die Leitungsfunktion der KG wird jedoch deutlich aus den Protokollen der vierzehntägigen Geschäftsführersitzungen, von denen eines vom 18.08.2008 vorgelegt wurde. Die Teilnehmerrunde setzte sich aus den drei Hauptgeschäftsführern und den Geschäftsführern der Organgesellschaften zusammen. Das Tagesgeschäft wurde erörtert und Maßnahmen festgelegt, die … dienen sollten. Selbst einzelne Geschäftsvorfälle wie … wurden abgestimmt.

43
Aus dem Protokoll ergibt sich zwar nicht ausdrücklich, in welcher Funktion die Herren MM, KE und TH in der Abstimmung mitwirkten, schließlich waren sie auch gleichzeitig Geschäftsführer der "normalen Organgesellschaften". Es wird jedoch deutlich, dass ein abgestimmtes Vorgehen in allen Einzelheiten des Tagesgeschäftes beabsichtigt und durchgesetzt wurde. Zu den einzelnen Besprechungspunkten gab es keine demokratischen Mehrheitsentscheidungen, sondern klare Ansagen. Diese Durchsetzungskraft hatten nur die drei Hauptgeschäftsführer und zwar in ihrer Funktion als Stiftungsvorstände und damit als Geschäftsführung der KG. Zwar dürfte Ihnen auch als Geschäftsführer der Z-H 1-2-3 GmbH/neu eine faktische Machtposition zugestanden worden sein, da diese Gesellschaft, wie die Vorgängerin, durch ihre zentralen Tätigkeiten für den Konzern eine wichtige Rolle spielte. Gegenüber den Organgesellschaften hatte die Z-H 1-2-3 GmbH/neu jedoch keine durchsetzbare Rechtsposition, da sie nur über schuldrechtliche Verträge mit ihnen verbunden war. Die KG hingegen war Gesellschafterin der anwesenden

Organgesellschaften und somit im Konfliktfall einzig entscheidungsbefugt. Der erkennende Senat schließt daraus, dass die KG mittels der Geschäftsführer MM, KE und TH in diesen regelmäßigen Geschäftsführerbesprechungen das Tagesgeschäft der Organgesellschaften gesteuert hat.

44
Die KG ist daher als geschäftsleitende Holding einzuordnen.

45
c) Die Äußerung der Finanzverwaltung (Bundesministerium der Finanzen, 10.11.2005, IV B 7-S 2770-24/05, FMNR608000005, Rn. 18), die dahingehend ausgelegt werden könnte, dass eine geschäftsleitende Holding die Voraussetzung der eigenen gewerblichen Tätigkeit i.S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG nicht erfüllt, überzeugt nicht. Zum einen wird dies nicht ausdrücklich erklärt, sondern lediglich auf Abschn. 50 Abs. 2 Nr. 2 KStR 1995 verwiesen, der auf das BFH-Urteil vom 17.12.1969 I 252/64 Bezug nimmt. Zum anderen bleibt die Finanzverwaltung eine Begründung schuldig, warum diese Entscheidung, die zur Frage der Organschaft ergangen ist, nicht einschlägig sein soll und welche Grundsätze stattdessen für Holdinggesellschaften gelten sollen.

46
Der BFH jedenfalls hält diese Entscheidung für die Frage der eigenen gewerblichen Tätigkeit i.S.d. § 14 Nr. 2 Satz 1 KStG bei Holdinggesellschaften als Organmütter weiterhin für einschlägig (BFH, Beschluss vom 10. August 2005 - I B 27/05 -, Rn.7, juris).

47
3. Aufgrund der Zurechnung des Einkommens der Klägerin an die KG als Organmutter war die Körperschaftsteuer auf 0 € herabzusetzen.

48
4. Die Kosten des Verfahrens waren dem Beklagten aufzuerlegen (§ 135 Abs. 1 FGO). Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren diente der zweckentsprechenden Rechtsverfolgung (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO). Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10 und 711 ZPO und hat von Amts wegen zu erfolgen.

49
5. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO zuzulassen, insb. wegen der entgegenstehenden Ansicht der Finanzverwaltung.