FG Nürnberg, Urteil v. 28.06.2022 – 1 K 536/21

Titel:

Bestehen einer körperschaft- und gewerbesteuerlichen Organschaft

Normenketten:

KStG § 14 Abs. 5
AktG § 302
GAV § 3 Nr. 2

Leitsatz:

Das Erfordernis der Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags "während seiner gesamten Geltungsdauer" (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG) ist auch dann erfüllt, wenn der Gewinnabführungsvertrag nicht vom vertraglich vereinbarten Beginn an, sondern erst ab einem späteren Zeitpunkt bzw. ab einem nachfolgenden Wirtschaftsjahr für (mindestens) fünf Jahre tatsächlich durchgeführt wird.

Schlagwort:

Organschaft

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – I R 18/23

Fundstellen:

GmbH-Stpr 2024, 120
EFG 2023, 1646
BeckRS 2022, 49612
LSK 2022, 49612

Tenor

1. Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft nach § 14 Abs. 5 KStG wird auf – … € (2014), … € (2015), – … € (2016) und – … € (2017) festgestellt.

2. Unter Abänderung der Körperschaftsteuerbescheide und der Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2013 und 2014 vom 28.02.2020 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.04.2021 wird die Körperschaftsteuer für 2013 auf … € und für 2014 auf … € sowie die Gewerbesteuermessbeträge für 2013 auf … € und für 2014 auf … € festgesetzt.

3. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

4. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

5. Das Urteil ist wegen der zu erstattenden Aufwendungen der Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Aufwendungen der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob eine körperschaft- und gewerbesteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin als Organträger und der B GmbH als Organgesellschaft besteht.

2

Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH und im Bereich X tätig. Bis zum 12.10.2011 war Alleingesellschafterin die A Beteiligungsverwaltung GmbH & Co. KG mit einem Stammkapital von … €. Am 13.10.2011 wurde eine Kapitalerhöhung um … € auf … € beschlossen. Die Einlage auf diesen neuen Geschäftsanteil war nicht in Geld zu erbringen, sondern dadurch, dass die A GmbH & Co. Holding KG ihre Geschäftsanteile an der B GmbH auf die Klägerin übertrug. Die Klägerin ist

seitdem zu 100% unmittelbar an der B GmbH beteiligt. Soweit der Wert der beiden Geschäftsanteile an der B GmbH den Nominalwert des neuen Geschäftsanteils überstieg, wurde der übersteigende Betrag in die Kapitalrücklage eingestellt. Die geänderte Gesellschafterliste wurde am 06.12.2011 beim Handelsregister der B GmbH eingereicht, ist am 08.12.2011 dort eingegangen und die Aufnahme in den Registerordner erfolgte am 14.12.2011.

3
Am 17.10.2011 schlossen die Klägerin und die B GmbH einen Gewinnabführungsvertrag (GAV), der am 20.10.2014 durch Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG in § 2 Verlustübernahme ergänzt wurde. Die Gesellschafterversammlung hat dem ursprünglichen GAV mit Gesellschafterbeschluss vom 20.06.2012 zugestimmt und die Eintragung ins Handelsregister der Tochtergesellschaft erfolgte am 03.08.2012. Der GAV wurde ab dem 01.01.2013 tatsächlich durchgeführt.

4
Unter § 3 Wirksamwerden und Vertragsdauer ist geregelt:

„2. Wird der Vertrag nicht im Jahr 2011 in das Handelsregister der Tochtergesellschaft eingetragen, beginnt die Mindestlaufzeit von fünf Jahren erst mit Beginn des Jahrs zu laufen, in dem der Vertrag in das Handelsregister des Sitzes der Tochtergesellschaft eingetragen wird. Der Beginn der Verpflichtung zur Ergebnisabführung verschiebt sich in diesem Fall entsprechend auf den 1. Januar des Jahres der Eintragung. Das Recht zur Kündigung (§ 4 Abs. 3 Satz 1) verschiebt sich ebenfalls entsprechend.

3. Der Vertrag kann erstmals zum Ablauf des 31.12.2016 unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten gekündigt werden. Wird er nicht gekündigt, so verlängert er sich bei gleicher Kündigungsfrist um jeweils ein Kalenderjahr.“

5
Für die Jahre 2011 bis 2014 fand eine Betriebsprüfung statt. Der Betriebsprüfer kam in seinem Betriebsprüfungsbericht vom 12.12.2019 u.a. zu folgenden Feststellungen:

6
Die Klägerin übernahm die Verluste der B GmbH im Jahr 2013 von … € und im Jahr 2014 von … € und minderte in dieser Höhe ihren Jahresüberschuss. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass die Organschaft von Beginn an nicht anzuerkennen sei.

7
Das Finanzamt folgte den Feststellungen und erließ am 28.02.2020 geänderte Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2013 und 2014. Mit Bescheiden vom 24.03.2020 hob das Finanzamt für die Jahre 2014 bis 2017 die gesonderten und einheitlichen Feststellungen des dem Organträger zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG auf.

8
Gegen die vorgenannten Bescheide legte der steuerliche Berater der Klägerin fristgerecht Einsprüche ein.

9
Die Einsprüche blieben ohne Erfolg; am 01.04.2021 erging die Einspruchsentscheidung.

10
Hiergegen hat die Klägerin am 30.04.2021 Klage erhoben. Zur Begründung trägt sie vor, dass alle Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ab dem Jahr 2013 erfüllt gewesen seien. Die Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft durch den Organträger werde ab dem 27.01.2012, dem Tag der Eintragung in das Handelsregister, von der Klägerin gehalten.

11
Der steuerlichen Voraussetzung einer Mindestlaufzeit von fünf Jahren sei dadurch nachgekommen worden, dass der frühestmögliche Kündigungszeitpunkt zum 31.12.2016 festgelegt worden sei. Entsprechend der gleitenden Wirksamkeitsregelung sei in § 3 Nr. 2 des GAV geregelt worden, dass sich bei Eintragung des GAV in das Handelsregister der Tochtergesellschaft in einem Jahr nach 2011 die Wirksamkeit und auch die erstmögliche Kündigungsmöglichkeit um ein Jahr verschiebe. Da die Eintragung des GAV erst im Jahr 2012 erfolgt sei, verschiebe sich die frühestmögliche Kündigung auf den 31.12.2017.

12
Ergänzend führte sie aus, dass die Gewinnabführung seit dem 01.01.2013 bis zum 31.12.2017 tatsächlich durchgeführt worden sei.

13
Die Klägerin hat beantragt,

1. die Körperschaftsteuerbescheide und die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2013 und 2014 jeweils vom 28.02.2020 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.04.2021 dahingehend zu ändern, dass die Körperschaftsteuer für 2013 auf … € und für 2014 auf … € und die Gewerbesteuermessbeträge für 2013 auf … € und für 2014 auf … € festgesetzt werden.

2. das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG dahingehend festzustellen:

2014 – … €

2015 … €

2016 … €

2017 – … €

14
Das Finanzamt hat beantragt,

die Klage abzuweisen.

15
Es regt die Zulassung der Revision an, sofern rechtliche Gründe vorhanden sein sollten.

16
Zur Begründung führt es aus, dass der GAV bereits ab 01.01.2012 wirksam sei. Die Gewinnabführung sei jedoch im Jahr 2012 nicht tatsächlich durchgeführt worden. Schon aus diesem Grund sei für die Streitjahre 2013 bis 2017 die Organschaft nicht anzuerkennen.

17
Sofern auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Durchführung, also ab 01.01.2013, abgestellt werde, sei die Mindestvertragslaufzeit von 5 Jahren nicht erfüllt. In Absprache mit dem Landesamt für Steuern sei § 3 Nr. 2 GAV so auszulegen, dass eine Kündigung bereits zum 31.12.2016 möglich gewesen wäre. Die spätere Eintragung des GAV in das Handelsregister der Tochtergesellschaft führe allenfalls zu einer „entsprechenden“ Verschiebung. Nachdem die Eintragung des am 17.10.2011 geschlossenen GAV am 03.08.2012 erfolgte, verschiebe sich die Kündigungsmöglichkeit entsprechend um ca. 10 Monate bis Ende Oktober 2017. Dies seinen keine fünf volle Zeitjahre.

18
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Behördenakten, die Schriftsätze der Beteiligten und das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 28.06.2022 verwiesen.

19
Nach dem Schluss der mündlichen Verhandlung hat das Finanzamt am 28.06.2022 einen weiteren Schriftsatz eingereicht.

Entscheidungsgründe

20
Die Klage ist begründet. Die Voraussetzungen für eine körperschaft- und gewerbesteuerliche Organschaft sind in den Streitjahren gegeben.

21
1. Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG für die Jahre 2014 bis 2017 sind zu ändern, da ein wirksames und körperschaftsteuerlich anzuerkennendes Organschaftsverhältnis zwischen der Klägerin und der B GmbH vorliegt.

22
Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft nach § 14 Abs. 5 KStG ist auf – … € (2014), auf … € (2015), auf – … € (2016) sowie auf – … € (2017) festzustellen.

23
Die Organschaft ist für diejenigen Jahre anzuerkennen, in denen alle Voraussetzungen für eine Organschaft vorliegen (BFH-Urteil vom 10.05.2017 I R 51/15, BStBl II 2018, 30).

24
Die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft liegen in den Jahren 2014 bis 2017 vor.

25
a) Die B GmbH war spätestens ab dem 01.01.2012 finanziell in das Unternehmen der Klägerin eingegliedert.

26
Nach § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG muss der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (sog. finanzielle Eingliederung). Nach § 16 GmbHG gilt im Verhältnis zur Gesellschaft im Fall einer Veränderung in den Personen der Gesellschafter oder des Umfangs ihrer Beteiligung als Inhaber eines Geschäftsanteils nur, wer als solcher in der im Handelsregister aufgenommenen Gesellschafterliste eingetragen ist.

27
Die A GmbH & Co. Holding KG hat alle Geschäftsanteile an der B GmbH am 13.10.2011 auf die Klägerin übertragen. Die geänderte Gesellschafterliste wurde am 06.12.2011 beim Handelsregister der B GmbH eingereicht und am 14.12.2011 in den Registerordner aufgenommen. Die Klägerin war zu Beginn des Wirtschaftsjahres, mithin ab dem 01.01.2012, mit 100% an der B GmbH unmittelbar beteiligt und verfügte ausweislich der Gesellschafterliste über die Mehrheit der Stimmrechte.

28
b) Die Klägerin hat mit der B GmbH einen Gewinnabführungsvertrag über eine Mindestlaufzeit von 5 Jahren abgeschlossen, der vom 01.01.2013 bis zum 31.12.2017 auch tatsächlich durchgeführt wurde.

29
aa) Die Klägerin und die B GmbH haben am 17.10.2011 einen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen, wonach sich die B GmbH verpflichtet ihren ganzen Gewinn – mit Ausnahme vorvertraglicher Gewinnvorträge – an die Klägerin abzuführen. Der Vertrag wird unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Gesellschafterversammlungen der Klägerin und der B GmbH abgeschlossen. Zivilrechtlich wird er mit der Eintragung in das Handelsregister der B GmbH wirksam und soll nach § 3 Nr. 1 GAV rückwirkend für die Zeit ab dem 17.10.2011 gelten.

30
Es kann dahinstehen, ob der GAV steuerlich bereits ab dem 01.01.2012 gilt, denn das Jahr 2012 ist nicht streitbefangen und in diesem Jahr wurde der GAV unstreitig nicht tatsächlich durchgeführt. Mit Urteil vom 10.05.2017 (I R 51/15, BStBl. II 2018, 30) vertritt der BFH die Auffassung, dass die Organschaft für diejenigen Jahre anzuerkennen ist, in denen alle Voraussetzungen für eine Organschaft vorliegen. Unter Zugrundelegung dieser Rechtsprechung ist es unerheblich, dass der Vertrag im Jahr 2012 nicht tatsächlich durchgeführt wurde.

31
Das Gericht beurteilt die Wirksamkeit des Organschaftsverhältnisses für den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.12.2017.

32
bb) Die Mindestlaufzeit von 5 Jahren ist gegeben, da das Recht zur ordentlichen Kündigung des GAV bis zum 31.12.2017 ausgeschlossen war.

33

Nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG ist ein GAV steuerlich nur anzuerkennen, wenn seine Laufzeit mindestens 5 Zeitjahre beträgt. Die Mindestlaufzeit wird durch den Ausschluss des ordentlichen Kündigungsrechts sichergestellt.

34
Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. Das Recht zur ordentlichen Kündigung war bis zum 31.12.2017 vertraglich ausgeschlossen.

35
Der GAV vom 17.10.2011 wurde am 03.08.2012 in das Handelsregister der B GmbH (Tochtergesellschaft) eingetragen. Nach § 3 Nr. 2 des GAV verschiebt sich die Verpflichtung zur Ergebnisabführung auf den 01.01. des Jahres der Eintragung, mithin auf den 01.01.2012.

36
Weiter regelt § 3 Nr. 2 des GAV: „Das Recht zur Kündigung (§ 4 Abs. 3 Satz 1) verschiebt sich ebenfalls entsprechend.“ Die Auslegung ergibt, dass damit das Recht zur Kündigung erstmals zum 31.12.2017 ausgeübt werden konnte.

37
Bei der Auslegung ist der wirkliche Wille zu erforschen und nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften.

- Der Verweis auf § 4 Abs. 3 Satz 1 geht ins Leere, da der GAV keinen § 4 enthält, sondern mit § 3 endet. Das Gericht beurteilt diesen Verweis als Schreibfehler, der durch Übernahme aus einer Vorlage ausgelöst wurde. Es wurde somit auf § 3 Nr. 3 Satz 1 des GAV verwiesen, da dieser Satz im GAV das Recht zur Kündigung regelt.

- Die Auslegung des Wortes „entsprechend“ ergibt, dass damit nicht der Zeitraum zwischen erwarteter und tatsächlicher Eintragung im Handelsregister gemeint ist, sondern der Vertrag um ein Zeitjahr versetzt werden sollte. Das Gericht ist der Auffassung, dass die Klägerin mit § 3 des GAV das Ziel verfolgt hat, dass die Mindestlaufzeit des GAV von fünf Jahren eingehalten wird. Aus diesem Grund wurde von den Vertragsparteien ein dynamischer Verweis hinsichtlich des Zeitpunkts der Eintragung in das Handelsregister aufgenommen. Eine Kündigung sollte nur zum Ablauf des 31.12. möglich sein, weshalb eine Verschiebung auf einen Zeitpunkt im Jahr von den Parteien des GAV nicht gewollt war. Für diese Auslegung spricht auch, dass sowohl § 3 Nr. 2 als auch Nr. 3 des GAV von Jahren bzw. Kalenderjahren ausgehen. Ein objektiver Betrachter würde keine unterjährige Verschiebung annehmen, zumal eine Organschaft nur kongruent zu den Wirtschaftsjahren sinnvoll durchführbar ist. Vielmehr verschiebt sich die erstmalige ordentliche Kündigungsmöglichkeit des GAV vom 31.12.2016 um ein volles Jahr auf den 31.12.2017.

38
Das Recht zur ordentlichen Kündigung des GAV war bis zum 31.12.2017 ausgeschlossen und die Mindestvertragslaufzeit von 5 Jahren eingehalten.

39
cc) Der GAV wurde in den Streitjahren 2013 bis 2017 tatsächlich durchgeführt.

40
Nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG ist weitere Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft, dass der GAV während seiner gesamten Geltungsdauer tatsächlich durchgeführt wird.

41
Der GAV wurde unstreitig in den Jahren 2013 bis 2017 tatsächlich durchgeführt.

42
2. Die Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft liegen auch im Streitjahr 2013 vor (vgl. Ausführungen unter Punkt 1.).

43

Die Klägerin übernahm aufgrund der bestehenden körperschaftsteuerlichen Organschaft die Verluste ihrer Organgesellschaft, B GmbH, im Jahr 2013 von … €. Die Körperschaftsteuer der Klägerin im Jahr 2013 ist entsprechend auf … € zu mindern.

44
3. Die Festsetzung der Körperschaftsteuer der Jahre 2014 ist aufgrund der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG für das Jahr 2014 (vgl. Ausführungen unter Punkt 1.) entsprechend zu ändern. Die Körperschaftsteuer der Klägerin im Jahr 2014 ist auf … € festzusetzen.

45
4. In den Streitjahren liegt ebenfalls eine gewerbesteuerliche Organschaft vor, da nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG i. V. m. §§ 14 ff. KStG die Voraussetzungen identisch sind mit denen der körperschaftsteuerlichen Organschaft (vgl. Ausführungen unter Punkt 1.).

46
Die Gewerbesteuermessbeträge sind für das Jahr 2013 auf … € und für das Jahr 2014 auf … € festzusetzen.

47
5. Die Darlegungen und Rechtsausführungen des Finanzamts im nachgereichten Schriftsatz vom 28.06.2022 bieten keinen Anlass die mündliche Verhandlung nach § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO wieder zu eröffnen. Die Ausführung des Vertreters des Finanzamts enthalten keine neuen Tatsachen oder Rechtsansichten, die nicht bereits in der mündlichen Verhandlung erörtert worden wären. Das Finanzamt erläutert und vertieft lediglich seine bisherigen schriftlichen und mündlichen Ausführungen.

48
6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit wegen der Kosten der Klägerin sowie die Abwendungsbefugnis, der von Amts wegen zu erfolgen hat, ergibt sich aus den §§ 151 Abs. 1 Satz 1 FGO, 708 Nr. 10, 711 ZPO.

49
7. Die Entscheidung über die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO.

50
8. Gründe für die Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO) sind nicht ersichtlich, denn streitentscheidend ist die Auslegung des GAV durch das Gericht.