

Beschluss vom 22. Dezember 2010, I B 83/10

Verlustübernahme bei Organschaft

BFH I. Senat

KStG § 14 Abs 1, KStG § 17 S 2 Nr 2, GewStG § 2 Abs 2 S 2, AktG § 302 Abs 2, AktG § 302 Abs 4, FGO § 69 Abs 3

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 21. April 2010, Az: 3 V 173/10

Leitsätze

Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass die für die ertragsteuerliche Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft erforderliche Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG zwar nicht die Vereinbarung einer Regelung gemäß § 302 Abs. 2 AktG, wohl aber die Vereinbarung der Verjährungsregelung entsprechend § 302 Abs. 4 AktG voraussetzt (Bestätigung des Senatsbeschlusses vom 28. Juli 2010 I B 27/10, BFHE 230, 167, BStBl II 2010, 932, berichtigt durch Senatsbeschluss vom 15. September 2010 I B 27/10, BFHE 230, 208, BStBl II 2010, 935) .

Tatbestand

I.

- 1 Streitpunkt ist im Rahmen eines Verfahrens betreffend die Aussetzung der Vollziehung (AdV), ob die für die ertragsteuerliche Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft notwendige Vereinbarung einer Verlustübernahme die Vereinbarung einer Verjährungsregelung entsprechend § 302 Abs. 4 des Aktiengesetzes (AktG) erfordert.
- 2 Die Antragstellerin und Beschwerdegegnerin (Antragstellerin) ist eine GmbH, die am 30. Oktober 2006 von der V-GmbH als alleiniger Gesellschafterin gegründet wurde. Am gleichen Tag schlossen die beiden Gesellschaften einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag (BGV), in dem sich die Antragstellerin zur Abführung ihres ganzen Gewinns an die V-GmbH verpflichtete. Außerdem wurde vereinbart, dass die V-GmbH "entsprechend den Vorschriften des § 302 Abs. 1 und 3 des Aktiengesetzes" verpflichtet sei, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen werde, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen würden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden seien. Der BGV wurde am 22. November 2006 in das Handelsregister eingetragen.
- 3 Der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, aufgrund des BGV sei weder ein körperschaftsteuerrechtliches noch ein gewerbesteuerrechtliches Organschaftsverhältnis zustande gekommen, weil es in Bezug auf den Verlustausgleichsanspruch der Antragstellerin an der Vereinbarung einer Verjährungsregelung entsprechend § 302 Abs. 4 AktG fehle. Er erließ daraufhin gegenüber der Antragstellerin für das Streitjahr 2006 geänderte und für das Streitjahr 2007 erstmalige Bescheide über die Festsetzung von Körperschaftsteuern und Gewerbesteuermessbeträgen. Die Antragstellerin hat gegen die das Streitjahr 2006 betreffenden Änderungsbescheide und gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2007 --nicht aber gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007-- Einspruch erhoben und beim FA die AdV der Bescheide beantragt.
- 4 Nach Ablehnung der AdV-Anträge durch das FA hat die Antragstellerin bei dem Finanzgericht (FG) des Landes Sachsen-Anhalt die AdV dieser Bescheide und außerdem noch die AdV des geänderten Körperschaftsteuerbescheids für 2007 und des Umsatzsteuerbescheids für 2007 beantragt. Das FG hat mit Beschluss vom 22. April 2010 3 V 173/10 die AdV gewährt, soweit nicht der Körperschaftsteuerbescheid für 2007 betroffen war. In Bezug auf diesen Bescheid hat das FG den AdV-Antrag als unzulässig abgelehnt.
- 5 Gegen den FG-Beschluss hat das FA die --vom FG zugelassene-- Beschwerde zunächst hinsichtlich der AdV des Körperschaftsteuerbescheids und des Gewerbesteuermessbescheids für 2006 sowie hinsichtlich des

Gewerbsteuerermessbescheids für 2007 --nicht aber hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheids für 2007-- erhoben. Der Beschwerde wurde nicht abgeholfen.

- 6 Nachdem das FA zunächst (sinngemäß) beantragt hatte, den FG-Beschluss in Bezug auf die Bescheide über die Körperschaftsteuer 2006 sowie die Gewerbesteuerermessbeträge 2006 und 2007 aufzuheben und die entsprechenden AdV-Anträge abzulehnen, hat es mit Schriftsatz vom 1. November 2010 erklärt, die Anträge hinsichtlich der Bescheide zur Körperschaftsteuer 2006 und zum Gewerbesteuerermessbetrag 2006 würden nicht aufrechterhalten.
- 7 Die Antragstellerin hat sich im Beschwerdeverfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 1. Der Senat wertet die Erklärung des FA, die Anträge zur Körperschaftsteuer 2006 und zum Gewerbesteuerermessbetrag 2006 würden nicht aufrechterhalten, als Rücknahme der Beschwerde, soweit diese ursprünglich auch gegen die AdV der Änderungsbescheide zur Körperschaftsteuer 2006 und zum Gewerbesteuerermessbetrag 2006 gerichtet war.
- 9 2. Die sonach noch anhängige, den Gewerbesteuerermessbescheid für 2007 betreffende Beschwerde ist begründet. Der Antrag auf AdV dieses Bescheids ist abzulehnen.
- 10 a) Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll --u.a. und soweit hier einschlägig-- erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 11 Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind u.a. dann zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Steuerbescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechende Umstände gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen bewirken (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung).
- 12 b) Derartige ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids bestehen im Streitfall nicht. Nach summarischer Prüfung hat entgegen der Auffassung des FG der BGV keine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft i.S. von § 14 i.V.m. § 17 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) und damit auch keine gewerbesteuerrechtliche Organschaft nach Maßgabe des § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002) zwischen der Antragstellerin und der V-GmbH begründet.
- 13 aa) Ist eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft i.S. der §§ 14, 17 oder 18 KStG 2002, so gilt sie gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002 gewerbesteuerrechtlich als Betriebsstätte des Organträgers (gewerbesteuerrechtliche Organschaft). Eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland ist dann Organgesellschaft nach den genannten körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften, wenn sie sich verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen i.S. des § 14 KStG 2002 --den Organträger-- abzuführen. Handelt es sich bei der Organgesellschaft um eine andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland --und damit auch eine inländische GmbH--, verlangt § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 2002 als weitere Voraussetzung für die Anerkennung der Organschaft u.a., dass eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird.
- 14 Nach ständiger Spruchpraxis des BFH (vgl. zuletzt Senatsurteil vom 3. März 2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132, m.w.N., die dagegen erhobene Verfassungsbeschwerde wurde vom Bundesverfassungsgericht --BVerfG-- nicht zur Entscheidung angenommen, s. BVerfG-Beschluss vom 31. August 2010 2 BvR 998/10) muss der Ergebnisabführungsvertrag eine dem § 302 AktG entsprechende Vereinbarung enthalten. Das Regelungserfordernis erstreckt sich auf § 302 Abs. 1 und Abs. 3 AktG (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; vom 22. Februar 2006 I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513) und nach der Einfügung des § 302 Abs. 4 AktG durch das Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts mit Wirkung vom 15. Dezember 2004 auch auf diesen. Der Senat hat Letzteres --ebenfalls nach summarischer Prüfung in einem AdV-Verfahren-- bereits

in seinem Beschluss vom 28. Juli 2010 I B 27/10 (BFHE 230, 167, BStBl II 2010, 932), berichtigt durch Senatsbeschluss vom 15. September 2010 (BFHE 230, 208, BStBl II 2010, 935), entschieden; daran ist festzuhalten.

- 15** Das FG hat sein gegenteiliges Ergebnis in dem angefochtenen Beschluss --der zeitlich vor dem zitierten Senatsbeschluss ergangen ist-- damit begründet, zur steuerlichen Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags in der Zeit vor der Einfügung des § 302 Abs. 4 AktG sei eine ausdrückliche Vereinbarung in Bezug auf die Verjährung des Verlustausgleichsanspruchs nicht erforderlich gewesen und es bestehe kein sachlicher Grund dafür, dies nach der Schaffung des § 302 Abs. 4 AktG anders zu sehen. Der Senat hält diese Argumentation nicht für stichhaltig. Denn vor Schaffung des § 302 Abs. 4 AktG galten für die Verjährung des Verlustausgleichsanspruchs nach § 302 Abs. 1 AktG die allgemeinen Verjährungsregeln des Bürgerlichen Gesetzbuchs, während es sich bei der zehnjährigen Frist des § 302 Abs. 4 AktG um eine spezifische Verjährungsregelung für den Verlustausgleichsanspruch handelt, die zweifelsohne Bestandteil der den Verlustausgleichsanspruch nach Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags betreffenden "Vorschriften des § 302 AktG" ist und die deshalb gemäß § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 2002 zur Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft der Aufnahme in den Ergebnisabführungsvertrag bedarf.
- 16** Soweit sich das FG des Weiteren darauf bezieht, dass die Rechtsprechung nicht auch die Aufnahme einer Regelung entsprechend § 302 Abs. 2 AktG in den Gewinnabführungsvertrag verlangt, besteht der wesentliche Unterschied darin, dass § 302 Abs. 2 AktG sich nicht auf die Verlustübernahme nach Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags, sondern auf jene nach Abschluss eines --für die ertragsteuerliche Organschaft nicht relevanten-- Betriebspacht- oder -überlassungsvertrags (§ 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG) bezieht. Die Bestimmung des § 302 Abs. 4 AktG betrifft demgegenüber auch den Verlustausgleichsanspruch aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags und ist deshalb von der Bezugnahme auf § 302 AktG umfasst.
- 17** bb) Im Streitfall haben die Vertragsparteien des --nach Inkrafttreten des § 302 Abs. 4 AktG abgeschlossenen-- BGV die Geltung nur der Abs. 1 und 3, nicht aber auch des Abs. 4 des § 302 AktG vereinbart, so dass dadurch ein ertragsteuerliches Organschaftsverhältnis zwischen der Antragstellerin und der V-GmbH nicht zustande gekommen ist. Mithin galt die Antragstellerin nicht gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002 gewerbesteuerrechtlich als Betriebsstätte der V-GmbH und durfte das FA ihr gegenüber den angefochtenen Gewerbesteuermessbescheid erlassen. Weitere Gründe, die ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheids begründen könnten, hat die Antragstellerin nicht geltend gemacht und sind auch sonst für den Senat nicht ersichtlich.
- 18** 3. Der FG-Beschluss beruht auf einer anderen Beurteilung. Er ist deshalb aufzuheben; der AdV-Antrag ist abzulehnen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de