

Urteil vom 18. März 2010, IV R 88/06

Fehlgeschlagene GmbH-Vorgesellschaft nicht körperschaftsteuerpflichtig - Kapitalgesellschaft i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG - Erlöschen einer Einmann-Gründungsgesellschaft bei Aufgabe der Eintragungsabsicht - unechte und echte Vorgesellschaft - Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung

BFH IV. Senat

KStG § 1 Abs 1 Nr 1, KStG § 1 Abs 1 Nr 5, KStG § 3, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, GmbHG § 11, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht des Landes Brandenburg , 07. Juni 2006, Az: 6 K 2841/03

Leitsätze

Eine GmbH-Vorgesellschaft, die später nicht als GmbH eingetragen wird, ist nicht körperschaftsteuerpflichtig.

Tatbestand

I.

- 1** Im September 1991 schlossen die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, und die Beigeladenen einen notariellen Gesellschaftsvertrag zur Gründung der "G... GmbH Spedition und Fahrleistungen" (G GmbH i.Gr.). Geschäftsgegenstand der G GmbH i.Gr. sollte die Erbringung von Speditions- und Fuhrleistungen aller Art sein. Die G GmbH i.Gr. übernahm den Speditions- und Fuhrbetrieb der Klägerin mit allen Genehmigungen und Konzessionen und trat in deren Aufträge ab dem 1. September 1991 ein. Die G GmbH i.Gr. wurde noch im September 1991 zur Eintragung im Handelsregister angemeldet und nahm ihren Geschäftsbetrieb auf.
- 2** Im Dezember 1992 schloss die Klägerin mit der G GmbH i.Gr. einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag rückwirkend auf den 1. Januar 1992.
- 3** Mit notariellem Vertrag vom 11. Januar 1993 "übertrugen" die Beigeladenen ihre "Geschäftsanteile" an der G GmbH i.Gr. auf die Klägerin. Mit Vertrag vom 22. Januar 1993 übertrug die G GmbH i.Gr. ihren Güternah- und Fernverkehr als Ganzes einschließlich aller Fahrzeuge, Ersatz- und Zubehörteile, sämtlicher Kundenbeziehungen und der Spedition auf eine andere Gesellschaft, die auch die Arbeitnehmer der G GmbH i.Gr. übernahm. Die G GmbH i.Gr. stellte ihren operativen Geschäftsbetrieb ein. Danach wurden nur noch Einkünfte aus der Abwicklung erzielt.
- 4** Im Februar 1993 wies das Amtsgericht (AG) darauf hin, dass für eine Eintragung der G GmbH i.Gr. in das Handelsregister eine auf die Gesellschaft ausgestellte Erlaubnis und Genehmigung nach dem Güterkraftverkehrsgesetz (GüKG) erforderlich sei. Im März 1993 stimmte die Industrie- und Handelskammer L (IHK) der Firma der G GmbH i.Gr. zu, sofern die Firma um den Vornamen H ergänzt werde. Nachdem das AG mehrfach die Zurückweisung des Eintragungsantrags aufgrund der fehlenden Erlaubnis und Genehmigung nach dem GüKG angedroht hatte, zog die G GmbH i.Gr. ihren Antrag auf Eintragung ins Handelsregister im November 1995 zurück.
- 5** Die G GmbH i.Gr. erklärte für das Jahr 1992 einen hohen Verlust; ferner gab sie an, dass zwischen ihr, der G GmbH i.Gr., und der Klägerin ab 1. Januar 1992 ein Organschaftsverhältnis bestehe. Das Finanzamt (FA) A erließ erklärungsgemäß Körperschaftsteuerbescheide für die Streitjahre (1991 bis 1993) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 6** Im Rahmen einer Außenprüfung vertraten die Betriebsprüfer die Auffassung, die G GmbH i.Gr. sei eine Personengesellschaft; daher sei das Organschaftsverhältnis nicht anzuerkennen.
- 7** Daraufhin wurde im Juni 1998 das Eintragungsverfahren für die GmbH i.Gr. wieder aufgenommen. In diesem Zusammenhang änderte die Klägerin den Geschäftsgegenstand in "gewerbsmäßige Übernahme von

Güterversendungen durch Frachtführer" und ergänzte die Firma wie von der IHK angeregt. Im August 1998 wurde diese Gesellschaft (HG GmbH) in das Handelsregister eingetragen.

- 8 Die Betriebsprüfer waren weiterhin der Auffassung, die G GmbH i.Gr. sei eine Personengesellschaft. Dementsprechend hob das FA A die ergangenen Körperschaftsteuerbescheide auf und stellte die Einkünfte der G GmbH i.Gr. für die Streitjahre gesondert und einheitlich fest. Dabei erfasste das FA A im Feststellungsbescheid für 1993 nur den Zeitraum vom 1. Januar 1993 bis 11. Januar 1993 (bis zum Ausscheiden der Beigeladenen aus der G GmbH i.Gr.).
- 9 Der Einspruch und die Klage gegen die Feststellungsbescheide, die im Einspruchsverfahren wegen hier nicht streitiger Gesichtspunkte geändert worden waren, blieben erfolglos.
- 10 Das Finanzgericht (FG) hat zur Begründung seines in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, 32 veröffentlichten Urteils ausgeführt, die Vorgesellschaft (G GmbH i.Gr.) sei nicht aufgrund der Eintragung im Jahr 1998 körperschaftsteuerpflichtig, weil die HG GmbH und die G GmbH i.Gr. kein einheitliches Gebilde seien. Darüber hinaus sei die G GmbH i.Gr. zwar bis zur Veräußerung des Geschäftsbetriebs eine echte Vorgesellschaft gewesen. Jedoch sei auch eine echte Vorgesellschaft steuerrechtlich als Personengesellschaft anzusehen, wenn sie scheiterte und nicht in das Handelsregister eingetragen werde oder wie im Streitfall nicht mit der eingetragenen Gesellschaft identisch sei.
- 11 Im Revisionsverfahren ist durch die Bündelung der Aufgaben mehrerer Finanzämter das FA B Beklagter und Revisionsbeklagter geworden.
- 12 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 13 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 9. Dezember 2003 und die Feststellungsbescheide für 1991 bis 1993 aufzuheben.
- 14 Das FA B beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16 Die G GmbH i.Gr. war in den Streitjahren nicht körperschaftsteuerpflichtig; die Einkünfte waren vielmehr nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) gesondert und einheitlich festzustellen.
- 17 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1991 (KStG 1991) sind inländische Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH, bergrechtliche Gewerkschaften) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.
- 18 a) Gesellschaftsrechtlich wird zwischen der GmbH-Vorgesellschaft und der in das Handelsregister eingetragenen GmbH unterschieden. Die Vorgesellschaft ist die durch Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags errichtete und noch nicht in das Handelsregister eingetragene Kapitalgesellschaft. Zwischen der GmbH-Vorgesellschaft und der in das Handelsregister eingetragenen GmbH besteht grundsätzlich Identität. Steuerrechtlich wird die GmbH-Vorgesellschaft als Kapitalgesellschaft behandelt, sofern sie später als GmbH in das Handelsregister eingetragen wird (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Oktober 1992 I R 17/92, BFHE 169, 343, BStBl II 1993, 352, unter II.2.a der Gründe, m.w.N.).
- 19 b) Im Ergebnis zu Recht hat das FG entschieden, dass die G GmbH i.Gr. nicht mit der im Jahr 1998 eingetragenen Gesellschaft HG GmbH identisch war. Denn vorliegend ist die G GmbH i.Gr. mit Aufgabe der Eintragungsabsicht --ohne Liquidation-- erloschen.
- 20 aa) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) erlischt eine Einmann-Gründungsgesellschaft, wenn der Gründer die Eintragungsabsicht endgültig aufgibt. Da mit der Aufgabe der Eintragungsabsicht der Gründungszweck entfällt, bestehe grundsätzlich kein Anlass mehr, bei der Einmann-Gründungsgesellschaft die Vermögenstrennung zwischen Gesellschaftsvermögen und Privatvermögen des Gründers aufrechtzuerhalten (BGH-Urteil vom 25. Januar

1999 II ZR 383/96, Deutsches Steuerrecht 1999, 943, unter III. der Gründe). Dieser Rechtsprechung schließt sich der Senat an.

- 21** bb) Vorliegend bestand die G GmbH i.Gr. zunächst als durch notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrag gegründete Vorgesellschaft aus mehreren Personen. Mit Austritt der Beigeladenen aus der Vorgesellschaft im Januar 1993 entstand jedoch eine Einmann-Vorgesellschaft.
- 22** Die Eintragungsabsicht endete nach der tatsächlichen Würdigung des FG mit der Übertragung des Geschäftsbetriebs auf eine andere Gesellschaft im Januar 1993. Diese Würdigung ist für den Senat bindend, weil sie möglich ist und weder gegen Denkgesetze noch Erfahrungssätze verstößt. Soweit die Klägerin vom FG nicht festgestellte Umstände heranzieht und daraus ableitet, die Eintragungsabsicht habe länger bestanden, kann dies vom Senat im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 23** cc) Vor der Eintragung der HG GmbH in das Handelsregister im Jahr 1998 war die G GmbH i.Gr. daher bereits erloschen, so dass sie nicht mit der eingetragenen Gesellschaft identisch sein konnte.
- 24** 2. Eine Vorgesellschaft, die später nicht als GmbH eingetragen wird, ist nicht körperschaftsteuerpflichtig (BFH-Urteil vom 6. Mai 1952 I 8/52 U, BFHE 56, 446, BStBl III 1952, 172; Abschn. 2 Abs. 4 Sätze 3 und 8 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 1990; Graffe in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Kommentar zum KStG und EStG, § 1 KStG Rz 110; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 1 Rz 35; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/UmwStG, Freiburg 1978 ff., § 1 KStG Rz 96; Hüttemann, Festschrift für Franz Wassermeyer, 27, 31-35, 41; a.A. Streck/Streck, KStG, 7. Aufl., § 1 Rz 20; Blümich/Rengers, § 1 KStG Rz 183; Crezelius, Festschrift für Franz Wassermeyer, 15, 25; Müller, Anm. EFG 2003, 1332).
- 25** a) Der Begriff der Kapitalgesellschaft ist für den Bereich des Körperschaftsteuerrechts in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1991 abschließend bestimmt und einer erweiternden Auslegung nicht zugänglich. Die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1991 knüpft die Steuerpflicht für Kapitalgesellschaften an ihre Rechtsform. Entscheidend für die Einordnung eines Rechtsgebildes in die Gruppe der Kapitalgesellschaften des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1991 ist allein, ob es die zivilrechtliche Rechtsform einer AG, einer KGaA, einer GmbH oder einer anderen der dort aufgeführten Kapitalgesellschaften hat. Fehlt einer Personenvereinigung die zivilrechtliche Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, dann besteht auch keine Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1991 (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.I.3.a der Gründe).
- 26** aa) Demnach ist die Vorgesellschaft nicht körperschaftsteuerpflichtig, weil sie in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1991 nicht genannt ist. Die (eventuelle) zivilrechtliche Einordnung einer Gesellschaft als Kapitalgesellschaft vermag die Körperschaftsteuerpflicht nicht zu begründen; vielmehr ist das Zivilrecht lediglich dafür maßgeblich, ob eine der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1991 genannten Gesellschaften vorliegt.
- 27** bb) Darüber hinaus setzt § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1991 die Rechtsfähigkeit einer Gesellschaft voraus (BFH-Urteil vom 23. Juni 1992 IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl II 1992, 972, unter II.1. der Gründe, m.w.N.). Zwar ist jedenfalls die aus mehreren Gründern bestehende Vorgesellschaft die notwendige Vorstufe zu der mit der Eintragung entstehenden juristischen Person und ein bereits eigenständiges, von ihren Gründern und Gesellschaftern verschiedenes körperschaftlich strukturiertes "Rechtsgebilde" mit eigenen Rechten und Pflichten (BGH-Beschluss vom 16. März 1992 II ZB 17/91, BGHZ 117, 323, unter III.1.a der Gründe, m.w.N.; BGH-Urteil vom 28. November 1997 V ZR 178/96, Der Betrieb 1998, 302, unter II.1.a aa der Gründe, m.w.N.). Sie ist aber keine --umfassend rechtsfähige-- juristische Person, weil erst mit der Eintragung die GmbH als juristische Person entsteht (§ 11 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Die Vorgesellschaft ist "die durch Eintragung zur Rechtsfähigkeit gelangende Kapitalgesellschaft" (BGH-Beschluss in BGHZ 117, 323, zu einer AG-Vorgesellschaft).
- 28** cc) Dem entspricht, dass die Vorgesellschaft auch Elemente einer Personengesellschaft aufweist. Die Haftung der Gründer einer Vorgesellschaft ist für eine Kapitalgesellschaft untypisch: Das Zivilrecht unterscheidet dabei zwischen einer echten und einer unechten Vorgesellschaft.
- 29** (1) Unter einer echten Vorgesellschaft versteht man eine Vorgesellschaft, die scheitert, nicht in das Handelsregister eingetragen wird, die aber ihre werbende Tätigkeit nach Aufgabe der Eintragungsabsicht sofort aufgibt. Die Gründer einer derartigen Vorgesellschaft haften grundsätzlich nur im Innenverhältnis gegenüber der Vorgesellschaft anteilig, aber unbeschränkt (sog. Verlustdeckungshaftung; BFH-Urteil vom 7. April 1998 VII R 82/97, BFHE 185, 356, BStBl II 1998, 531, unter II.2. und II.3.b der Gründe, m.w.N.; BGH-Urteil vom 4. November 2002 II ZR 204/00, BGHZ 152, 290, unter II.1. der Gründe, m.w.N.). Eine Ausnahme vom Grundsatz der Innenhaftung der Gesellschafter ist

dann geboten, wenn die Vorgesellschaft vermögenslos ist oder wenn weitere Gläubiger nicht vorhanden sind, d.h. in Fällen, in denen eine Inanspruchnahme der Vorgesellschaft offensichtlich aussichtslos oder unzumutbar ist. Gleiches gilt für die Einmann-Vorgesellschaft (BFH-Urteil in BFHE 185, 356, BStBl II 1998, 531, unter II.2.b der Gründe, m.w.N.).

- 30** (2) Haben demgegenüber die Gründer von Anfang an keine Eintragungsabsicht oder setzen sie ihre werbende Tätigkeit nach Wegfall der Eintragungsabsicht fort (sog. unechte Vorgesellschaft), so haften die Gesellschafter von Anfang an wie bei einer Personengesellschaft gegenüber den Gläubigern gesamtschuldnerisch (BFH-Urteil in BFHE 185, 356, BStBl II 1998, 531, unter II.2. und II.3.b der Gründe, m.w.N.; BGH-Urteil in BGHZ 152, 290, unter II.1. der Gründe, m.w.N.).
- 31** (3) Letztlich haben deshalb die Gründer einer Vorgesellschaft in allen Fällen ein unbeschränktes wirtschaftliches Risiko zu tragen. Dies ist aber für eine Kapitalgesellschaft untypisch.
- 32** b) Die Vorgesellschaft fällt auch nicht unter § 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 3 KStG 1991. Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG 1991 körperschaftsteuerpflichtig. Hierauf bezieht sich § 3 Abs. 1 KStG 1991, wonach u.a. nichtrechtsfähige Personenvereinigungen körperschaftsteuerpflichtig sind, wenn ihr Einkommen weder nach diesem Gesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Zweck dieser Vorschrift ist es, das in bestimmten Personenvereinigungen und Vermögensmassen erzielte Einkommen jeweils einmal entweder bei dem Rechtsgebilde selbst oder bei den dahinter stehenden Personen der originären Besteuerung zu unterwerfen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.II.3.b der Gründe).
- 33** Die Gründer einer Vorgesellschaft sind regelmäßig Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Das Einkommen der Vorgesellschaft wird unmittelbar durch die Gründer versteuert.
- 34** c) Diesem Ergebnis entspricht, dass nach der bisherigen BFH-Rechtsprechung die Einkünfte einer Vorgesellschaft als körperschaftsteuerpflichtig angesehen werden, wenn die Eintragung nachfolgt, weil die Vorgesellschaft mit der Eintragung in der GmbH aufgeht (vgl. Nachweis unter II.1.a der Gründe).
- 35** d) Anders als die Klägerin meint, steht dieser Lösung nicht das Urteil des II. Senats des BFH vom 17. Oktober 2001 II R 43/99 (BFHE 197, 304, BStBl II 2002, 210) entgegen. Nach dieser Entscheidung findet bei der Auflösung einer Einmann-Vorgesellschaft ein Rechtsträgerwechsel i.S. des § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1983 statt. Demgegenüber kommt es bei der Frage der Körperschaftsteuerpflicht auf die oben dargestellten Grundsätze an. Aus diesem Grund ist im Streitfall zudem ohne Bedeutung, dass der VII. Senat des BFH für die steuerrechtliche Haftung zwischen einer echten und unechten Vorgesellschaft unterscheidet (BFH-Urteil in BFHE 185, 356, BStBl II 1998, 531).
- 36** e) Schließlich widerspricht das Ergebnis entgegen der Auffassung der Klägerin nicht der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Die Klägerin ist der Auffassung, dieser Grundsatz sei verletzt, wenn die steuerrechtlichen Folgen der wirtschaftlichen Betätigung von einem zukünftigen Ereignis, nämlich der Eintragung abhängen. Im Bereich des Abgabewesens fordert der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, dass steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann (BFH-Beschluss vom 16. Juni 2005 VII R 10/03, BFH/NV 2005, 1876, m.w.N.). Vorliegend sind die Voraussetzungen für die Körperschaftsteuerpflicht der Vorgesellschaft, nämlich deren Eintragung, hinreichend bestimmt. Dass die Erfüllung dieser Voraussetzung von einem zukünftigen Ereignis abhängt, ist demgegenüber ohne Bedeutung. Dies verdeutlicht schon die Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, welche die verfahrensrechtliche Grundlage für die Berücksichtigung eines nach einem Steuergesetz maßgeblichen, später eintretenden Ereignisses ist.
- 37** 3. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die Rechtssache auch nicht deswegen an das FG zurückzuverweisen, weil dieses keine Feststellungen zur Mitunternehmereigenschaft der Gesellschafter getroffen hat. Dieser Einwand greift schon deswegen nicht durch, weil die betreffenden Gesellschafter materiell-rechtlich als persönlich haftende Gesellschafter zu qualifizieren sind und damit die Merkmale des Mitunternehmers erfüllen (vgl. hierzu z.B. Senatsurteil vom 3. Februar 2010 IV R 26/07, BFHE 228, 365).