

Urteil vom 12. Januar 2011, I R 3/10

Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrages bei körperschaftsteuerlicher Organschaft - Auslegung des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999

BFH I. Senat

KStG § 14 Abs 1 Nr 3 S 1, KStG § 17 S 1, AktG § 291

vorgehend FG Köln, 08. Dezember 2009, Az: 13 K 4379/07

Leitsätze

Die fünfjährige Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrages bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft bemisst sich nach Zeitjahren und nicht nach Wirtschaftsjahren .

Tatbestand

I.

- 1 Streitpunkt ist, ob die für die körperschaftsteuerliche Organschaft vorgeschriebene fünfjährige Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrages sich auf Zeitjahre oder auf Wirtschaftsjahre bezieht.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, gründete am 19. Juli 2000 als alleinige Gesellschafterin die B-GmbH. Beide Gesellschaften hatten ein abweichendes Wirtschaftsjahr, das jeweils am 31. März endete.
- 3 Am 30. März 2001 schloss die Klägerin mit der B-GmbH einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag (BGV), durch den sich die B-GmbH verpflichtete, ihren gesamten Gewinn an die Klägerin abzuführen; die Klägerin verpflichtete sich zur Verlustübernahme gemäß § 302 Abs. 1 und 3 des Aktiengesetzes (AktG). Der BGV sollte steuerlich rückwirkend für die Zeit ab der Gründung der B-GmbH am 19. Juli 2000 gelten und erstmals zum Ablauf des 31. März 2005 kündbar sein. Er wurde am 26. April 2001 in das Handelsregister eingetragen. Im Oktober 2001 änderten die Vertragsparteien den BGV dahingehend, dass er erstmals zum Ablauf des 31. März 2006 kündbar sein sollte.
- 4 In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr 2001 erklärte die Klägerin einen Betrag von 235.809 DM als Zahlung zum Ausgleich des Jahresfehlbetrages der B-GmbH und einen ihr zuzurechnenden Verlust der B-GmbH in Höhe von 235.723 DM. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte ein körperschaftsteuerliches Organschaftsverhältnis zwischen der Klägerin und der B-GmbH für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 nicht an und erließ entsprechende Änderungsbescheide. Seiner Auffassung nach entsprach der BGV in seiner ursprünglichen Fassung nicht dem Erfordernis der fünfjährigen Mindestlaufzeit nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --KStG 1999--. Die deswegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Köln hat sie mit Urteil vom 9. Dezember 2009 13 K 4379/07 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 668) als unbegründet abgewiesen.
- 5 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.
- 6 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahingehend zu ändern, dass eine Organschaft zwischen ihr und der B-GmbH steuerlich anerkannt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zutreffend darauf erkannt, dass der Klägerin das im Wirtschaftsjahr 2000/2001 von der B-GmbH erzielte Ergebnis nicht nach Maßgabe des § 14 Abs. 1 KStG 1999 zuzurechnen ist, weil bis zum Ende dieses Wirtschaftsjahres am 31. März 2001 eine körperschaftsteuerliche Organschaft zwischen den beiden Gesellschaften nicht bestanden hat.
- 9** 1. Verpflichtet sich eine der in § 14 Abs. 1 KStG 1999 bezeichneten Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S. des § 291 AktG, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 KStG 1999 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) unter den in § 14 KStG 1999 benannten Voraussetzungen zuzurechnen. Eine dieser Voraussetzungen ist, dass der Vertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, für das erstmals eine Einkommenszurechnung zum Organträger erfolgen soll, auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen wird (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999). Die §§ 14 bis 16 KStG 1999 gelten entsprechend, wenn eine andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG 1999 bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland --und damit auch eine inländische GmbH-- sich wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen i.S. des § 14 KStG 1999 abzuführen (§ 17 Satz 1 KStG 1999).
- 10** 2. An der nach § 17 Satz 1 i.V.m. § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 erforderlichen fünfjährigen Mindestdauer ermangelt es dem BGV zwischen der Klägerin und der B-GmbH in dessen ursprünglicher Fassung vom 30. März 2001. Denn der BGV sollte danach vom 19. Juli 2000 bis mindestens zum 31. März 2005 gelten, die Mindestlaufzeit mithin lediglich vier Jahre, acht Monate und zwölf Tage --also weniger als fünf (Zeit-)Jahre-- betragen.
- 11** a) In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und in der Literatur bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, welcher Zeitraum mit den in § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 bezeichneten fünf Jahren gemeint ist. Nach überwiegender Auffassung bezieht sich die Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrages stets auf volle Zeitjahre, das heißt auf einen Zeitraum von insgesamt fünf mal zwölf (= 60) Monaten (Urteil des Hessischen FG vom 15. November 2006 12 K 4273/01, juris; R 60 Abs. 2 Satz 1 der Körperschaftsteuer-Richtlinien --KStR-- 2004; Sterner in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, § 14 KStG Rz 200, m.w.N.; Walter in Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, § 14 Rz 637; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 216; Erle/Heurung in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., § 14 Rz 177; Olbing in Streck, Körperschaftsteuergesetz, 7. Aufl., § 14 Rz 93; wohl auch Neumann in Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 14 Rz 212; offenlassend: Urteil des Bundesfinanzhofs vom 3. September 2009 IV R 38/07, BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60). Nach anderer Ansicht ist der Zeitraum von fünf Wirtschaftsjahren maßgebend, auch wenn dieser Zeitraum im Einzelfall aufgrund der Einbeziehung von Rumpf-Wirtschaftsjahren kürzer ist als 60 Monate (Urteil des FG Düsseldorf vom 26. Januar 2010 6 K 4601/07 K,G, EFG 2010, 903; Frotscher in Frotscher/Maas, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz, § 14 KStG Rz 232b; Bödefeld/Krebs, Finanz-Rundschau --FR-- 1996, 157 ff.; tendenziell auch Gosch, Steuerberater-Jahrbuch --StBjB-- 1998/99, S. 195, 199 f.).
- 12** b) Nach der letztgenannten Auffassung wäre im Streitfall die fünfjährige Mindestdauer des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 gewahrt: Das erste (Rumpf-)Wirtschaftsjahr der B-GmbH begann mit deren Gründung am 19. Juli 2000 und lief bis zum 31. März 2001; bis zu der vorgesehenen erstmaligen Kündigungsmöglichkeit zum 31. März 2005 wären unter Einschluss des Rumpf-Wirtschaftsjahres fünf Wirtschaftsjahre abgelaufen.
- 13** c) Der Senat hält indes die auch von der Vorinstanz vertretene herrschende Auffassung für zutreffend, wonach eine Mindestdauer von fünf Zeitjahren erforderlich ist.
- 14** aa) Maßgeblicher Anknüpfungspunkt für die Gesetzesauslegung ist der Wortlaut der Norm. In § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 ist ohne Wortzusätze ganz allgemein von fünf "Jahre(n)" die Rede, was eher dafür spricht, dass ein Zeitraum von 60 Monaten gemeint ist, wie er umgangssprachlich mit fünf Jahren verbunden wird. Hätte der Gesetzgeber für die Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrages auf den spezifisch steuerrechtlichen Begriff des Wirtschaftsjahres (vgl. § 4a des Einkommensteuergesetzes --EStG--) abstellen wollen, der ausnahmsweise auch einen kürzeren Zeitraum als ein Zeitjahr umfassen kann, wäre zu erwarten gewesen, dass er den speziellen Begriff

des Wirtschaftsjahres verwendet hätte. Davon ist im Fall des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 insbesondere deshalb auszugehen, weil im gleichen Satz zwei Mal ausdrücklich der Begriff "Wirtschaftsjahr" verwendet wird (vgl. außerdem noch § 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 4 KStG 1999). Bereits in § 7a KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 15. August 1969 (BGBl I 1969, 1182, BStBl I 1969, 471), in dem die körperschaftsteuerliche Organschaft erstmals kodifiziert wurde, heißt es in Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, der Gewinnabführungsvertrag müsse "auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen werden und während dieser Zeit durchgeführt werden und spätestens am Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft wirksam werden". Die variierende Begriffsverwendung legt es nahe, dass der Gesetzgeber mit den verschiedenen Begriffen auch etwas Unterschiedliches gemeint hat.

- 15 Soweit die Revision dieser Interpretation entgegenhält, die Regelungen in § 7a Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 KStG 1969/§ 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 über die Mindestvertragslaufzeit stünden in keinem unmittelbaren inhaltlichen Zusammenhang mit den Teilen der Vorschrift, in denen der Begriff "Wirtschaftsjahr" verwendet wird, ist das für die Wortlautinterpretation nicht von entscheidender Bedeutung. Maßgeblich ist insoweit vielmehr, dass unabhängig vom inhaltlichen Gehalt der einzelnen Regelungen der Gesetzgeber in der fraglichen Vorschrift verschiedene Begriffe verwendet hat und dass deshalb nicht angenommen werden kann, dass er damit das Gleiche gemeint hat.
- 16 Entgegen der Auffassung der Revision (ebenso Bödefeld/Krebs, FR 1996, 157, 158) besteht kein Grund zu der Annahme, der Gesetzgeber hätte, wenn er mit "fünf Jahre" 60 Monate und nicht fünf Wirtschaftsjahre gemeint hätte, die Ausdrücke "Zeitjahre" oder "Kalenderjahre" verwendet. Denn die Bezeichnung "Kalenderjahre" hätte inhaltlich nicht zu § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 gepasst, weil mit Kalenderjahr gewöhnlich der Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember gemeint ist (vgl. z.B. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2, Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 EStG) und der Ausdruck "Zeitjahr" war in der Gesetzessprache (bis zur Schaffung des § 22 des Umwandlungssteuergesetzes 2006) nicht gebräuchlich.
- 17 bb) Der mit dem Erfordernis der fünfjährigen Mindestdauer verfolgte Gesetzeszweck legt das von der Revision favorisierte Verständnis der Norm nicht näher als das der herrschenden Meinung. Mit der Statuierung einer --zivilrechtlich nicht vorgeschriebenen-- Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrages soll verhindert werden, dass die Organschaft zum Zweck willkürlicher Beeinflussung der Besteuerung und zu Einkommensverlagerungen von Fall zu Fall abgeschlossen bzw. beendet wird (vgl. Walter in Ernst & Young, a.a.O., § 14 Rz 636; Neumann in Gosch, a.a.O., § 14 Rz 212; Bödefeld/Krebs, FR 1996, 157, 158). Dieses Ziel der Verhinderung von Manipulationen wird durch die eine Auslegungsvariante nicht wesentlich besser oder schlechter erfüllt als durch die andere, so dass der Gesetzeszweck für die Auslegung der Norm insoweit nicht ergiebig ist (Gosch, StBjB 1998/99, S. 195, 200; Bödefeld/Krebs, FR 1996, 157, 158).
- 18 cc) Das dem Wortlaut der Norm ferner liegende Begriffsverständnis der Mindestdauer von fünf Wirtschaftsjahren ist nicht deshalb als maßgeblich anzusehen, weil das Abstellen auf Zeitjahre bei abweichenden Wirtschaftsjahren und Rumpfwirtschaftsjahren dazu führen würde, dass die Laufzeit des Gewinnabführungsvertrages mitten in einem Wirtschaftsjahr endet (so aber Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 14 KStG Rz 232b). Denn zum einen sind die Vertragspartner nicht gehalten, stets eine Mindestdauer von fünf Zeitjahren zu vereinbaren; sie können vielmehr die Mindestdauer und die Kündigungsmöglichkeiten des Gewinnabführungsvertrages auch an Wirtschaftsjahren orientieren, solange dadurch die Dauer von fünf Zeitjahren nicht unterschritten wird. Zum anderen sorgt die Regelung in § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 KStG 1999 --wonach die Kündigung oder Aufhebung des Gewinnabführungsvertrages auf einen Zeitpunkt während des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahres zurückwirkt-- dafür, dass eine Beendigung des Vertrages steuerlich grundsätzlich zum Ende eines Wirtschaftsjahres wirkt.
- 19 Dass dadurch bei Vorhandensein von Rumpfwirtschaftsjahren letztlich eine längere Mindestlaufzeit als fünf Zeitjahre erforderlich wird, ist kein stichhaltiges Argument gegen die herrschende Meinung. Denn in diesen Fällen würde sich notwendigerweise auch auf der Grundlage der Gegenauffassung eine vom Normalmaß --dann nach unten-- abweichende Mindestlaufzeit ergeben, die sich z.B. auf nur vier Jahre und einen Tag belaufen könnte. Dass diese Folge den Intentionen des Gesetzes näher kommt als die Folgen der hier vertretenen Auffassung, ist nicht zu ersehen.
- 20 dd) Für die Gesetzesauslegung nicht von maßgeblicher Bedeutung ist der von der Revision hervorgehobene Umstand, dass die Finanzverwaltung in Abschn. 55 Abs. 2 KStR 1977/1981 im Hinblick auf die seinerzeit in § 14 Nr. 4 KStG 1977 normierte fünfjährige Mindestdauer zunächst davon ausgegangen ist, dass das Wirtschaftsjahr, für das die steuerliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrages erstmals eintritt, "als volles Jahr rechnet". Denn zum

einen binden die in den Steuerrichtlinien zum Ausdruck kommenden Norminterpretationen die Rechtsprechung nicht, und zum anderen hat die Finanzverwaltung ihr Normverständnis in den jeweiligen Fassungen der Körperschaftsteuer-Richtlinien argumentativ nicht untermauert. Den Richtlinien kommt deshalb keine maßgebliche Überzeugungskraft zu.

- 21** ee) Der Senat folgt nicht der Auffassung der Revision, der Wortlaut des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 sei in einer Weise mehrdeutig, dass aufgrund des rechtsstaatlichen Gesetzesvorbehalts von Verfassungen wegen diejenige Auslegung maßgeblich sein müsse, die den Steuerpflichtigen am wenigsten belaste. Wie sich aus den vorstehenden Ausführungen ergibt, ist der Wortlaut der Vorschrift vielmehr hinreichend klar, um zu einem bestimmten, mit dem Gesetzeszweck in Einklang stehenden Auslegungsergebnis zu gelangen. Im Übrigen sind die steuerlichen Auswirkungen der körperschaftsteuerlichen Organshaft bei Organgesellschaft und Organträger meist gegenläufig hier positiv und dort negativ, so dass regelmäßig ein "den" Steuerpflichtigen am wenigsten belastendes Auslegungsergebnis nicht zu ermitteln sein dürfte.
- 22** 3. Die im Oktober 2001 von den Vertragsparteien vorgenommene Verlängerung des Zeitraums bis zur ersten Kündigungsmöglichkeit zum 31. März 2006 hat keine Auswirkungen auf die Zurechnung des Ergebnisses des Wirtschaftsjahres 2000/2001. Denn der Gewinnabführungsvertrag muss gemäß § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 unter Vereinbarung der fünfjährigen Mindestlaufzeit bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, in dem die Zurechnung erstmals erfolgen soll --hier: das Wirtschaftsjahr 2000/2001-- abgeschlossen sein. Zum Zeitpunkt des Abschlusses der Änderungsvereinbarung im Oktober 2001 war dieses Wirtschaftsjahr indes schon abgelaufen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de