

Urteil vom 13. November 2013, I R 45/12

Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags: Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres; "wichtiger Grund" bei vorzeitiger Vertragsbeendigung

BFH I. Senat

KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 3 S 1, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 3 S 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 09. Mai 2012, Az: 6 K 140/10

Leitsätze

1. Wird ein Gewinnabführungsvertrag auf die gesetzliche Mindestlaufzeit von fünf Zeitjahren nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 2002 abgeschlossen, scheidet die steuerrechtliche Anerkennung der Organschaft weder daran, dass der Vertrag aus wichtigem Grund kündbar ist, noch daran, dass die Organgesellschaft nachfolgend ihr Wirtschaftsjahr umstellt und den Gesamtzeitraum von fünf Zeitjahren durch Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres verkürzt (Abgrenzung zum Senatsurteil vom 12. Januar 2011 I R 3/10, BFHE 232, 426, BStBl II 2011, 727).
2. Wird der Gewinnabführungsvertrag vorzeitig aufgehoben, weil er aus Sicht der Parteien seinen Zweck der Konzernverlustverrechnung erfüllt hat, liegt kein unschädlicher wichtiger Kündigungsgrund i.S. von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 vor.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Gewinnabführungsvertrag aus wichtigem Grund beendet worden und damit für das Streitjahr 2006 steuerrechtlich zu berücksichtigen ist.
 - 2 Die W-KG war seit dem 1. April 2005 alleinige Gesellschafterin der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH. Am 12. Mai 2005 schlossen beide Gesellschaften einen Gewinnabführungsvertrag (GAV). Jener wurde "auf die Dauer von 5 Jahren abgeschlossen" (§ 3 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 GAV); weiter heißt es: "Dieser Vertrag findet erstmals Anwendung auf das Geschäftsjahr der ... (Klägerin), welches am 1. Juli 2005 beginnt und am 30. Juni 2006 enden wird." (§ 3 Nr. 1 GAV). Der Vertrag war nur aus wichtigem Grund kündbar (§ 3 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 GAV); ein solcher sollte nach § 3 Nr. 2 Satz 2 GAV auch bei einer Veräußerung der Anteile an der Klägerin vorliegen.
 - 3 Am 25. November 2005 beantragte die Klägerin eine Umstellung des Wirtschaftsjahres auf den Zeitraum vom 1. April bis zum 31. März und eine entsprechende Verkürzung des laufenden Wirtschaftsjahres (bisher: 1. Juli 2005 bis 30. Juni 2006) bis zum 31. März 2006. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stimmte dem zu.
 - 4 Mit Vereinbarung vom 6. März 2007 hoben die Klägerin und die W-KG den Gewinnabführungsvertrag einvernehmlich mit Wirkung zum 31. März 2007 auf. Anschließend veräußerte die W-KG ihre Geschäftsanteile an der Klägerin mit Vertrag vom 28. März 2007 an die Holding-GmbH, die Obergesellschaft des deutschen ...-Teilkonzerns. Jene erzielt im Wesentlichen Einkünfte aus Gewinnabführungsverträgen mit den operativ tätigen Tochtergesellschaften sowie aus den Zinsen des von ihr für die deutschen Tochtergesellschaften geführten sog. Cash-pools. Die Muttergesellschaft des Konzerns hat ihren Sitz in Großbritannien. Sie ist über eine niederländische Holding an der deutschen Holding-GmbH beteiligt. Nach Angaben der Klägerin erfolgte die Umstrukturierung, um eine anderenfalls drohende Anwendung der Regeln zu den "controlled foreign companies" (CFC-rules) bei der Besteuerung der Konzernmuttergesellschaft in Großbritannien zu vermeiden.
 - 5 Für das Streitjahr ermittelte die Klägerin auf der Grundlage ihres für den Zeitraum vom 1. Juli 2005 bis 31. März 2006 erstellten Jahresabschlusses einen Jahresüberschuss von 0 €, einen Betrag von ./ 523.726 € zur Anpassung der

Handelsbilanz an die steuerlich maßgeblichen Wertansätze, eine Gewinnabführung in Höhe von 1.533.130 € und ein Einkommen der Organgesellschaft vor Einkommenszurechnung in Höhe von 1.009.404 €. In den Festsetzungen zur Körperschaftsteuer und zum Gewerbesteuermessbetrag erkannte das FA die Organschaft an.

- 6 Später erließ das FA einen Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer und einen Bescheid zum Gewerbesteuermessbetrag, in denen es --ohne Berücksichtigung einer Organschaft-- zu einer Steuer- bzw. Messbetragsfestsetzung kam. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos (Niedersächsisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 10. Mai 2012 6 K 140/10, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1591).
- 7 Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Körperschaftsteuer sowie den Gewerbesteuermessbetrag unter Abänderung der Bescheide jeweils auf 0 € herabzusetzen.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass der Gewinnabführungsvertrag im Streitjahr nicht die Rechtsfolgen des § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) --für die Gewerbesteuer i.V.m. § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002)-- auslöst. Eine Zurechnung des Einkommens zur W-KG als Organträgerin scheidet aus.
- 10 1. Verpflichtet sich eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S. des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes (AktG), ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 KStG 2002 nichts anderes ergibt, nach § 14 Abs. 1 Satz 1 1. Satzteil und § 17 KStG 2002 dem Träger des Unternehmens (Organträger) unter den dort benannten Voraussetzungen zuzurechnen. Eine dieser Voraussetzungen ist, dass der Vertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt wird (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 2002). Eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 (nur) unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt. Diesem Erfordernis genügt der zwischen der Klägerin und der W-KG geschlossene Gewinnabführungsvertrag nicht.
- 11 2. Er ist allerdings ungeachtet der Umstellung des Wirtschaftsjahres der Klägerin --und der damit einhergehenden Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres im ersten Jahr der Vertragslaufzeit-- ausreichende Vertragsgrundlage für eine tatsächliche Durchführung während der gesetzlichen Mindestvertragsdauer (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 2002).
- 12 a) Mit dem Erfordernis der fünfjährigen Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrags verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, Manipulationen zu verhindern: Die Organschaft soll nicht zum Zweck willkürlicher Beeinflussung der Besteuerung und zu Einkommensverlagerungen von Fall zu Fall abgeschlossen bzw. beendet werden können (Senatsurteil vom 12. Januar 2011 I R 3/10, BFHE 232, 426, BStBl II 2011, 727; s.a. Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 19. Oktober 2011 12 K 12078/08, EFG 2012, 443; Neumann in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 212, jeweils m.w.N.).
- 13 b) Die Laufzeit des Vertrags vom 12. Mai 2005 entspricht den Vorgaben des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 2002. Denn der Vertrag war ausdrücklich (zur Frage der Vertragsauslegung s. Senatsurteil vom 28. November 2007 I R 94/06, BFHE 220, 51; Senatsbeschlüsse vom 2. November 2010 I B 71/10, BFH/NV 2011, 849, und vom 23. Januar 2013 I R 1/12, BFH/NV 2013, 989) auf die Dauer von fünf Jahren nur mit dem Vorbehalt einer Kündigung "aus wichtigem Grunde" abgeschlossen worden und sollte erstmals auf das vom Kalenderjahr abweichende (zwölfmonatige) Wirtschaftsjahr vom 1. Juli 2005 bis 30. Juni 2006 Anwendung finden (Vertragsdauer daher bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres 1. Juli 2009 bis 30. Juni 2010). Daraus folgt eine Vertragslaufzeit von fünf Zeitjahren (s. insoweit allgemein Senatsurteil in BFHE 232, 426, BStBl II 2011, 727; Walter in Ernst & Young, KStG, § 14 Rz 637; Blümich/Danelsing, § 14 KStG Rz 121; Sterner in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 200).

- 14** Die Frage, ob die Vereinbarung grundsätzlich dazu geeignet ist, eine feste Vertragslaufzeit von fünf Zeitjahren zu gewährleisten, wird entgegen der Ansicht der Revision (s.a. Altrichter-Herzberg, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2012, 921, 922; Herzberg, GmbHR 2014, 85) nicht dadurch berührt, dass die Parteien von einer Vertragspartei beeinflussbare Gründe als wichtigen Kündigungsgrund qualifiziert haben (wie im Streitfall z.B. die "Veräußerung der Beteiligung", s. § 3 Nr. 2 Satz 2 f. GAV). Ob ein solcher Kündigungsgrund, wenn er innerhalb der Mindestvertragsdauer konkret werden sollte, nach der Maßgabe des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 die (bisherige) steuerrechtliche Anerkennung der Organschaft unberührt lässt, ist für die Laufzeitvoraussetzung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 2002 (zunächst) ohne Belang (ebenso Walter in Ernst & Young, a.a.O., § 14 Rz 781). Der Wortlaut des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 lässt eine ex-ante-Beurteilung möglicher Auflösungsgründe --unabhängig von der Frage, inwieweit vertraglich vereinbarte Gründe einer außerordentlichen Kündigung den Tatbestand des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 ausfüllen (s. dazu sogleich unter II.3.)-- nicht zu. Die Voraussetzung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 KStG 2002 ist damit bei einer der Mindestvertragsdauer entsprechenden festen Vertragslaufzeit erfüllt.
- 15** c) Das FG hat nicht festgestellt, dass die Vertragsparteien schon im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses davon ausgegangen waren, dass der Gewinnabführungsvertrag (konkret zeitlich fixiert) vor Ablauf der fest vereinbarten Vertragslaufzeit beendet werden würde. Es kommt damit nicht in Betracht, das Organschaftsverhältnis schon unter dem Gesichtspunkt einer nicht ernsthaft vereinbarten Mindestlaufzeit steuerrechtlich nicht anzuerkennen (s. dazu R 60 Abs. 6 Satz 3 der Körperschaftsteuer-Richtlinien --KStR-- 2004; ebenso z.B. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 228; Müller in Mössner/Seeger, Körperschaftsteuergesetz, § 14 Rz 573; Stangl/Brühl, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2012, 657, 662 f.).
- 16** d) Die steuerrechtliche Anerkennung der Organschaft scheitert nicht an der Umstellung des Wirtschaftsjahres der Klägerin (Verkürzung des ersten Wirtschaftsjahres durch Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres), da die feste Vertragslaufzeit (fünf Zeitjahre) unberührt blieb.
- 17** Der Senat hat zwar in seinem Urteil in BFHE 232, 426, BStBl II 2011, 727 ausgeführt, dass "bei Vorhandensein von Rumpfwirtschaftsjahren letztlich eine längere Mindestlaufzeit als fünf Jahre erforderlich wird" (dort Rz 19). Er hat diese Feststellung aber im Zusammenhang mit der in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG 2002 geregelten Rückwirkung einer Vertragsauflösung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft getroffen. Ein generelles Erfordernis, den Mindestzeitraum mit fünf zwölfmonatigen Wirtschaftsjahren auszufüllen, war damit nicht verbunden (Pyszka, GmbHR 2011, 1030, 1032; Herzberg, GmbHR 2014, 85; a.A. wohl Walter, Handelsblatt Steuerboard vom 19. Juli 2012, DB0483635; derselbe in Ernst & Young, a.a.O., § 14 Rz 781, dort Seite 282g Fußn. 1 [Stand: November 2012]; derselbe, GmbHR 2011, 546, 547; Müller in Mössner/Seeger, a.a.O., § 14 Rz 571). Auch wenn die Vereinbarung ihrer Laufzeit nach im laufenden Geschäftsjahr der Organgesellschaft endet, bleiben die Rechte und Pflichten aus der Vereinbarung bis zu diesem Termin unberührt (Bundesgerichtshof --BGH--, Urteil vom 5. April 1993 II ZR 238/91, BGHZ 122, 211, Rz 36, 49 des juris-Nachweises; s.a. Pyszka, ebenda; Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 14 Rz 563). Auf welche Weise die Vertragsparteien zu diesem Termin (im Streitfall: zum 30. Juni 2010) sicherstellen, dass den auf das Wirtschaftsjahr (im Streitfall: 1. April 2010 bis 31. März 2011) bezogenen steuerrechtlichen Folgerungen der Organschaft Rechnung getragen wird (z.B. durch eine Fortsetzung des Vertrags zum Ablauf des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, s. insoweit z.B. Neumann in Gosch, a.a.O., § 14 Rz 212 a.E.), ist (ebenfalls) nicht Gegenstand einer ex-ante-Beurteilung für das Durchführungserfordernis (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Alternative 2 KStG 2002) während der Vertragslaufzeit.
- 18** 3. Die steuerrechtliche Anerkennung des Gewinnabführungsvertrags scheitert indessen daran, dass die vorzeitige Beendigung des Vertrags (in 2007) nicht als unschädlich i.S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 anzusehen ist.
- 19** a) Weder der Wortlaut noch der Zweck des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 rechtfertigen es, für den steuernormspezifischen Rechtsbegriff des wichtigen Grundes mit unmittelbarer Wirkung auf diejenigen Maßgaben zurückzugreifen, die in zivilrechtlicher Hinsicht die Vertragsauflösung aus wichtigem Grund ermöglichen.
- 20** aa) Zivilrechtlich wird zwischen der einvernehmlichen Aufhebung eines Unternehmensvertrags i.S. des § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG und einer Kündigung aus wichtigem Grund unterschieden (s. z.B. Schaefer/Wind/Mager, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013, 2399, 2401 ff., m.w.N.). Ein Unternehmensvertrag kann zum Ende eines Geschäftsjahres aufgehoben werden, ohne dass hierfür ein sachlicher Grund erforderlich ist (§ 296 Abs. 1 Satz 1 AktG). Außerdem ist eine Kündigung aus wichtigem Grund ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist möglich (§ 297 Abs. 1 Satz 1 AktG), namentlich dann, wenn der andere Vertragsteil voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, seine aufgrund des

Vertrags bestehenden Verpflichtungen zu erfüllen (§ 297 Abs. 1 Satz 2 AktG). Dies kann sich z.B. auf die Verpflichtung des Organträgers zur Verlustübernahme (§ 302 AktG) beziehen. Ein wichtiger Grund liegt --in Übereinstimmung mit den Grundsätzen, die zur außerordentlichen Kündigung von Dauerschuldverhältnissen entwickelt worden sind-- außerdem immer dann vor, wenn die Fortsetzung des Vertrags einer oder beiden Parteien nach Treu und Glauben nicht mehr zugemutet werden kann (BGH-Urteil in BGHZ 122, 211), z.B. nach einer schwerwiegenden Vertragsverletzung durch eine Partei. Schließlich wird auch dann ein wichtiger Grund angenommen, wenn die wirtschaftliche Existenz eines Vertragspartners wegen unvorhersehbarer Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse bei Fortsetzung des Vertrags gefährdet wäre. Im Rahmen der Vertragsfreiheit können die Vertragspartner im Übrigen bestimmen, dass auch Tatsachen, die eine Partei (z.B. das herrschende Unternehmen) selbst herbeiführen kann, als wichtiger Grund für eine außerordentliche Kündigung eines Unternehmensvertrags gelten soll und hierdurch eine Rechtslage vereinbaren, die einem ordentlichen Kündigungsrecht nahe steht (BGH-Urteil in BGHZ 122, 211; Landgericht München I., Beschluss vom 14. Dezember 2006 5 HK O 17059/06, 5 HKO 17059/06, Der Konzern 2007, 279); dies kann auch die Anteilsveräußerung durch das herrschende Unternehmen einschließen (Hanseatisches Oberlandesgericht Hamburg, Urteil vom 30. Dezember 1998 11 U 35/97, OLG-Report Hamburg 1999, 175).

- 21** bb) § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG 2002 trifft ausdrücklich eine Regelung zur Mindestlaufzeit "des" Gewinnabführungsvertrags i.S. des § 291 Abs. 1 AktG (s. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002). Insoweit sind --als Grundlage für die in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 angesprochene vorzeitige Loslösung vom Vertrag-- auch die Voraussetzungen einer (rechtswirksamen) Kündigung oder Vertragsaufhebung den einschlägigen Normen des Zivilrechts (z.B. §§ 296, 297 AktG) zu entnehmen (zutreffend Heurung/Engel/Müller-Thomczik, GmbHR 2012, 1227, 1228). Bezogen auf die Kündigung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 und 3 KStG 2002) oder Aufhebung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG 2002) des Vertrags fehlt es indessen an einer Bezugnahme auf zivilrechtliche Maßgaben. Dass § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG 2002 das Vorliegen eines wichtigen Grundes für die vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags durch Kündigung als unschädlich ansieht, ändert daran nichts. Es ließe sich zwar erwägen, insoweit Anleihe bei § 297 Abs. 1 AktG zu nehmen, der in ähnlicher Weise das Vorliegen eines wichtigen Grundes als Voraussetzung für eine Vertragskündigung ohne Einhaltung einer Frist bestimmt. Doch wird das der steuerbegrifflichen Eigenständigkeit des wichtigen Grundes in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 nicht gerecht. Diese Eigenständigkeit verdeutlicht sich daran, dass § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002 eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Aufhebung (Aufhebungsvereinbarung) nicht erwähnt, jene aber nach dem Gesetzeszweck sinnentsprechend derselben Rechtsfolge wie die vorzeitige Kündigung unterliegen muss (sog. verdeckte Gesetzeslücke, im Ergebnis ebenso z.B. FG Berlin-Brandenburg, Urteil in EFG 2012, 443; Blümich/Danelsing, § 14 KStG Rz 139; Brink in Schnitger/ Fehrenbacher, a.a.O., § 14 Rz 551; Frotscher in Frotscher/ Maas, KStG/UmwStG/GewStG, § 14 KStG Rz 680; Dötsch in Dötsch/ Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 14 KStG Rz 223a; Sterner in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 212; Schaefer/Wind/Mager, DStR 2013, 2399, 2402 f.; s.a. R 60 Abs. 6 Satz 1 KStR 2004). Ohnehin wiegt die terminologische Übereinstimmung mit § 297 Abs. 1 AktG nicht auf, dass den zivilrechtlichen Vorgaben für einen wirksamen Gewinnabführungsvertrag eine Mindestlaufzeit unbekannt ist und daher die dortige Auslegung einem solchen Erfordernis abweichend vom steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang nicht Rechnung tragen muss.
- 22** cc) In Einklang damit widersprüche eine Anlehnung an das Zivilrecht vor allem aber dem beschriebenen Zweck der Mindestlaufzeit, nämlich willkürliche Beeinflussungen der Besteuerung zu verhindern. Anders als im Zivilrecht kann der wichtige Grund, der eine Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags rechtfertigen soll, nicht im Belieben der Parteien stehen. Vielmehr muss jener Grund für die Vertragsbeendigung nach eigenen steuerrechtlichen Maßstäben objektiv vorliegen. Das schließt es zwar nicht aus, entsprechend den allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen zur außerordentlichen Kündigung bzw. zur Beendigung von Dauerschuldverhältnissen aus wichtigem Grund eine Verkürzung der Mindestlaufzeit ausreichen zu lassen, insbesondere bei wesentlichen Störungen der Vertragsbeziehungen, die bei Vertragsschluss nicht vorhersehbar waren. Geht es einer Partei oder den Parteien jedoch darum, die Rechtsfolgen der Organschaft mittels Vertragsaufhebung zeitlich zu begrenzen, um die fünfjährige Mindestlaufzeit zu unterlaufen, so liegt kein wichtiger Grund im Steuerrechtssinne vor (im Ergebnis ebenso Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 14 KStG Rz 680 f.; Lange, GmbHR 2011, 806, 807; Dötsch in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, a.a.O., § 14 KStG Rz 223b; Streck/Olbing, KStG, 7. Aufl., § 14 Rz 105, 113; Stangl/Brühl, Ubg 2012, 658, 662; Müller in Mössner/Seeger, a.a.O., § 14 Rz 573; wohl auch Hahn, DStR 2009, 589, 593; a.A. Walter in Ernst & Young, a.a.O., § 14 Rz 781; Heurung/Engel/Müller-Thomczik, GmbHR 2012, 1227, 1233).
- 23** b) So aber verhält es sich nach den Feststellungen des FG zur Motivation des Vertragsabschlusses und der Vertragsaufhebung im Streitfall.

- 24** aa) Das FG hat in seiner Entscheidung zum Tatbestandsmerkmal des wichtigen Grundes darauf abgestellt, dass eine konzerninterne Veräußerung der Beteiligung an der Klägerin nicht zureiche, da die Mindestdauer eines Gewinnabführungsvertrags ansonsten dem Belieben der beteiligten Gesellschaften überlassen würde. Zugleich hat es darauf verwiesen, dass auch die Änderung der steuerlichen Rahmenbedingungen in den Niederlanden keinen wichtigen Grund darstelle. Zwar wäre infolge dieser Gesetzesänderung ohne Umstrukturierung bei der britischen Muttergesellschaft eine belastende Steuerfolge eingetreten; es sei der Klägerin allerdings bewusst gewesen, dass ihre Beteiligungsstruktur in Deutschland bei einem vierstufigen Konzernaufbau nicht den Anforderungen der britischen Vorschriften entsprach. Gleichwohl habe sie diese Konzernstruktur, die außerdem der ansonsten im Konzern üblichen Zuordnung von Gesellschaften nach Betätigungsfeldern widersprach, gewählt, um bei Vertragsbeginn vorhandene gewerbesteuerliche Verlustvorträge der W-KG zu verbrauchen. Nach dem Verbrauch dieser Verlustvorträge habe eine vorzeitige Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags zum 1. März 2007 dem Ziel einer steuerlich optimalen Gestaltung der Konzernstrukturen entsprochen.
- 25** bb) Das FG hat damit zugrunde gelegt, dass die nach den sonst üblichen Umständen konzernatypische Zuordnung der Beteiligung und der Abschluss der Vereinbarung --ungeachtet einer möglicherweise drohenden Besteuerungsfolge bei der (ausländischen) Muttergesellschaft-- allein durch das Motiv getragen war, die Verlustvorträge der W-KG bei der Klägerin zu verbrauchen, um anschließend vermittels der konzerninternen Beteiligungsveräußerung die Vereinbarung wieder zu beenden. Auch wenn das FG die Beteiligungsveräußerung als solche und die Besteuerungsfolgen außerhalb der Organschaft am Tatbestandsmerkmal des wichtigen Grundes gemessen und diesen Aspekten keine ausreichende außerorganschaftliche Motivation beigemessen hat: Tragend ist die Würdigung, dass die Vereinbarung, die bei einer konzerntypischen Beteiligungsstruktur nicht hätte abgeschlossen werden können, jedenfalls faktisch unter die (zeitlich ungewisse) auflösende Bedingung des vollständigen Verlustverbrauchs gestellt wurde. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 26** 4. Das FG hat eine Befugnis des FA zum Erlass der Änderungsbescheide auf § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung bzw. auf § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG 2002 gestützt. Dies ist unter den Beteiligten zu Recht nicht im Streit; der Senat sieht von einer weiteren Begründung dazu ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de