
Datum: 09.12.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 4379/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:1209.13K4379.07.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist die Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses streitig.

2

Die Klägerin ist eine im Handelsregister des Amtsgericht P (HRB ...) eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH -, deren Unternehmensgegenstand ... ist. Sie hat ein am 1. April beginnendes Wirtschaftsjahr, das mit Ablauf des 31. März des Folgejahres endet.

3

Am 19. Juli 2000 gründete sie die E GmbH, deren Geschäftsanteile sie zu 100% hielt. Auch diese Gesellschaft hat ein am 1. April beginnendes und mit Ablauf des 31. März des Folgejahres endendes Wirtschaftsjahr.

4

Am 30. März 2001 schloss die Klägerin mit der E GmbH einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag, in dem sich die E GmbH verpflichtete, als Untergesellschaft ihren gesamten Gewinn an die Klägerin (Obergesellschaft) abzuführen. Gleichzeitig verpflichtete sich die Klägerin unter ausdrücklicher Bezugnahme auf § 302 Abs. 1 und 3 des Aktiengesetzes - AktG - jeden während der Dauer des Vertrages sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, so weit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Rücklagen (anderen Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 des Handelsgesetzbuches - HGB - und Kapitalrücklagen aus Zuzahlungen der Obergesellschaft nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.

5

Der unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Gesellschafterversammlungen stehende Vertrag sollte rückwirkend für die Zeit ab Gründung der Untergesellschaft (19. Juli 2000) gelten und erstmals zum Ablauf des 31. März 2005 unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten kündbar sein. Am 2. Oktober 2001 änderten die Vertragsbeteiligten den Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag mit der Maßgabe, dass der Vertrag erstmals zum Ablauf des 31. März 2006 unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten gekündigt werden kann. Für den Fall, dass eine Kündigung nicht erfolgt, verlängert sich der Vertrag bei gleicher Kündigungsfrist um jeweils ein Kalenderjahr.	6
Dem ursprünglichen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag stimmten die Gesellschafterversammlungen der Klägerin und der E GmbH am 30. März 2001 und dem Änderungsvertrag am 2. Oktober 2001 zu. Die Eintragungen des Vertrages und der Änderung in das Handelsregister der E GmbH (Amtsgericht P HRB ...) erfolgte am 26. April und 26. Oktober 2001.	7
Wegen der Einzelheiten wird auf die notariellen Verträge und die Handelsregisterauszüge in der Vertragsakte verwiesen.	8
Darüber hinaus war die Klägerin an drei weiteren Kapitalgesellschaften als Organträgerin beteiligt.	9
In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr 2001 erklärte die Klägerin einen Betrag in Höhe von ... DM als Zahlung zum Ausgleich des Jahresfehlbetrags der E GmbH und einen ihr nach § 14 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - zuzurechnenden Verlust dieser Gesellschaft in Höhe von ... DM.	10
Nachdem der Beklagte die Klägerin mit Bescheiden vom 7. März 2003 zunächst im Wesentlichen erklärungsgemäß und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zur Körperschaftsteuer 2001 nebst Feststellungen gem. § 47 Abs. 1 KStG und der Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2001 veranlagt hatte, änderte er die Verwaltungsakte nach erneuter Überprüfung des Sachverhalts mit Bescheiden vom 6. Januar 2001 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung - AO -. Dabei erkannte er das Organschaftsverhältnis mit der E GmbH und den hieraus resultierenden Verlust nicht mehr einkommensmindernd an. Zur Begründung führte er aus, es liege kein wirksamer Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag vor. Nach § 14 KStG müsse der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens 60 Monate (5 Zeitjahre) abgeschlossen werden. Dieser Zeitraum beginne mit Anfang des Wirtschaftsjahres, für das die Rechtsfolgen des § 14 Abs. 1 KStG erstmals eintreten, zu laufen (Abschnitt – A – 55 Abs. 2 der Körperschaftsteuerrichtlinien – KStR – 1995 sowie R 60 Abs. 2 KStR 2000). Der Fünfjahreszeitraum dürfe nicht im Laufe des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft enden, da er sich auf den ganzen Gewinn des Wirtschaftsjahres beziehe. In Fällen wie dem vorliegenden, in denen der Gewinnabführungsvertrag mit einem Rumpfwirtschaftsjahr beginne, müsse die Mindestlaufzeit aus steuerlichen Gründen daher von Anfang an das 6. Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft einschließen (Schmidt/Müller/Stöcker, Die Organschaft, Rz. 215 und 216; Dötsch/Franzen/Städtler/Zell/Zenthöfer, Textziffer 10.3.3; Ernst & Young KStG, § 14, Rz 637).	11
In der ersten Fassung des Gewinnabführungsvertrages vom 30. März 2001 sei die Mindestlaufzeit daher zu kurz bemessen. Dieser Fehler sei durch die Vertragsänderung vom 2. Oktober 2001 korrigiert worden. Da diese Korrektur erst im Wirtschaftsjahr 2001/2002 erfolgt sei, dürfe der Gewinnabführungsvertrag im Wirtschaftsjahr 2000/2001 nicht berücksichtigt werden. Die Organgesellschaft habe den erwirtschafteten Verlust in Höhe von	12

... DM daher selbst zu tragen. Aus Sicht der Klägerin stelle der Verlustausgleich eine nachträgliche Aufwendung auf den Erwerb der Beteiligung dar.

Wegen der Einzelheiten wird auf die Steuerbescheide und das Hinweisschreiben des Beklagten vom 2. September 2004 in der Körperschaftsteuerakte verwiesen.

13

Hiergegen legte die Klägerin am 2. Februar 2006 Einsprüche ein. Zur Begründung führte sie aus, ob ein Gewinnabführungsvertrag steuerlich wirksam abgeschlossen sei, müsse nach der Rechtslage zu Beginn der beabsichtigten Wirksamkeit und nicht nach der Rechtslage bei Beendigung der Wirksamkeit entschieden werden. Für die steuerliche Beurteilung sei daher der Wortlaut des für den Veranlagungszeitraum 2001 geltenden Körperschaftsteuergesetzes maßgeblich. Die vom Beklagten zitierten Literaturstellen bezögen sich hingegen eindeutig auf die KStR des Kalenderjahres 2004. Nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG 1999 habe der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während dieser Zeit durchgeführt werden müssen. Der Wortlaut verlange eine Mindestdauer von fünf Jahren. Dabei bleibe offen, ob es sich um 5 Zeitjahre, 5 Kalenderjahre oder 5 Wirtschaftsjahre handle. Aus der Tatsache, dass die Vorschriften sowohl von "Jahren" als auch von "Wirtschaftsjahren" spreche, könne nicht geschlossen werden, dass unter "Jahr" zwingend das Zeitjahr zu verstehen sei. Begrifflich sei das "Jahr" der Oberbegriff, "Zeitjahr", "Kalenderjahr" und "Wirtschaftsjahr" seien nachgeordnete Begriffe. Allein das "Wirtschaftsjahr" könne unterschiedliche Zeiträume umfassen. Wenn das Gesetz in derselben Vorschrift den nachgeordneten Begriff "Wirtschaftsjahr" und den Oberbegriff "Jahr" verwende, folge hieraus nicht zwingend, "dass der Oberbegriff die Bedeutung eines anderen nachgeordneten Begriffs haben solle". Hätte der Gesetzgeber dies gewollt, hätte er von "Zeitjahren" oder "Kalenderjahren" sprechen müssen. Das habe er nicht getan. Der Gesetzeswortlaut lasse deshalb eine eindeutige Interpretation, welcher Zeitraum gemeint sei, nicht zu.

14

Die Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 22. Oktober 2007 als unbegründet zurück. Zur Begründung wiederholte er seine Ausführungen im Verwaltungsverfahren und wies ergänzend auf die Kommentierung in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, § 14 Anm. 200, hin.

15

Hiergegen hat die Klägerin am 21. November 2007 Klage erhoben. In Ergänzung zu ihren Ausführungen im Einspruchsverfahren trägt sie vor, für die Auslegung des Gesetzes sei von Bedeutung, dass Ergebnisabführungsverträge zivilrechtlich auf unbestimmte Zeit geschlossen würden und eine Mindestdauer nicht erforderlich sei. Die steuerliche Sonderregelung in § 14 KStG solle allein Manipulationsmöglichkeiten ausschließen. Deshalb hätten bereits der Reichsfinanzhof und der Bundesfinanzhof – BFH – in frühen Urteilen entschieden, dass die "Gewinn- und Verlustausschlussvereinbarung" grundsätzlich für eine längere Dauer geschlossen werden müsse, ohne zu definieren, was unter dem Begriff "längere Dauer" zu verstehen sei. Die Finanzverwaltung habe in einem koordinierten Ländererlass vom 18. Juli 1957 ausgeführt, die Anerkennung eines Ergebnisabführungsvertrages setze voraus, dass er für mindestens drei Jahre abgeschlossen und vollzogen werden müsse. In einem späteren Erlass vom 23. Oktober 1959 habe der Finanzminister des Landes Nordrhein-Westfalen eine Mindestdauer von fünf Jahren gefordert. Hierdurch sei diese Frist erstmals eingeführt und bei der späteren Kodifizierung der Organschaft in § 7a Abs. 1 Nr. 4 KStG i. d. F. vom 15. August 1969 und dann in § 14 KStG übernommen worden. Der Fünfjahreszeitraum sei daher mehr oder weniger zufällig festgelegt worden. Manipulationsmöglichkeiten bestünden bei einer Laufzeit von 4 Jahren und 10 Monaten ebenso wenig wie bei einer Laufzeit von 5 Jahren. Seien mehrere

16

Gesetzesauslegungen möglich, müsse der den Steuerpflichtigen am wenigsten belastenden Auslegung der Vorrang gegeben werden.

Selbst die Finanzverwaltung sei früher davon ausgegangen, dass eine Mindestlaufzeit von 5 Wirtschaftsjahren ausreichend sei. A 55 Abs. 2 KStR 1977 habe unmissverständlich bestimmt, dass § 14 Nr. 4 KStG eine Laufzeit von 5 Jahren fordere. Dabei rechne das Wirtschaftsjahr, für das die Wirksamkeit nach Abs. 1 erstmals eintrete, als volles Jahr. Diese Regelung sei unverändert in die KStR 1981 übernommen worden. Erstmals in den KStR 1985 habe die Finanzverwaltung eine andere Auffassung vertreten. Gegen die neuere Auffassung spreche sowohl die teleologische als auch die historisch genetische Auslegung. Denn die frühere Verwaltungsmeinung führe unter Beachtung des Normzwecks zu einer sachgerechten Gesetzesanwendung. 17

Gegen die neuere Verwaltungsauffassung spreche ferner, dass bei einem Abstellen auf Zeitjahre die Laufzeit mitten in einem Wirtschaftsjahr enden könne. Da sich der Ergebnisabführungsvertrag aber auf wirtschaftsjahrbezogene Gewinne beziehe, könne es nicht auf Zeit-, sondern nur auf Wirtschaftsjahre ankommen (Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/UmwStG (III/07), § 14 Anm. 232b; Bödefeld/Krebs, FR 1996, 157). 18

Die Klägerin beantragt, 19

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 22. Oktober 2007 den Körperschaftsteuerbescheid und den Bescheid über die Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG 2001 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 47 Abs. 1 KStG zum 31. März 2001 mit der Maßgabe zu ändern, dass das Organschaftsverhältnis zu der E GmbH steuerlich anerkannt wird, 20

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen, 23

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 24

Zur Begründung verweist er auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und die ihn bindenden Regelungen in den KStR. 25

Entscheidungsgründe 26

Die Klage ist unbegründet. 27

Die angefochtenen Körperschaftsteuer- und Feststellungsbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO -). 28

Die Klägerin hat keinen Anspruch darauf, dass ihr der von der E GmbH im Wirtschaftsjahr 2000/2001 erzielte Verlust nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zugerechnet wird. Es fehlt eine wirksame Organschaft zwischen diesen beiden Gesellschaften. Der Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag vom 30. März 2001 war nicht für die in § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG vorgesehene Mindestlaufzeit von fünf Jahren abgeschlossen. 29

Nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung muss der Gewinnabführungsvertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, für das der Gewinn nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG erstmals der Organträgerin zugerechnet werden soll, auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahrs wirksam werden. Zweck dieser Einschränkung ist es, missbräuchliche Gewinnverschiebungen zwischen verbundenen Unternehmen zu vermeiden. Bei einer vertraglichen Bindung von mindestens fünf Jahren spricht eine Vermutung dafür, dass auch wesentliche außersteuerliche Gründe für den Abschluss des Gewinnabführungsvertrages maßgeblich waren (so Gosch/Neumann, KStG 2. Auflage, § 14 Anm. 212.).

In der steuerlichen Fachliteratur wird kontrovers diskutiert, ob unter dem Tatbestandsmerkmal "Jahre" Zeit- oder Wirtschaftsjahre zu verstehen sind. Der erkennende Senat schließt sich der herrschenden Meinung in der Fachliteratur und der Rechtsauffassung des 12. Senats des Hessischen Finanzgerichts an, wonach der genannte Zeitraum fünf Zeitjahre umfassen muss (Hessisches Finanzgericht Urteil vom 15. November 2006 12 K 4273/01 StE 2009, 744 (red. Leitsatz); Walter, Organschaft und Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrages, GmbH-Rundschau 1995, 649 ff; ders. in Ernst/Young, Kommentar zum KStG, § 14 Anm. 637; Erle in Erle/Sauter, Körperschaftsteuer, § 14 Anm. 103; Olbing in Streck, Kommentar zum KStG, 6. Aufl. 2004, § 14 Anm. 68; Sterner in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum KStG, § 14 Anm. 200; Dötsch/Jost/Pung/Witt, Kommentar zum KStG § 14, Anm. 216; a.A. (für Wirtschaftsjahre): Bödefeld/Krebs, Finanzrundschau 1996, Seite 157; Frotscher in Frotscher/Maas, § 14 KStG, Rdnr. 232b; offen gelassen: Gosch/Neumann, KStG 2. Auflage, § 14 Anm. 212).

Ausschlaggebend für diese Auslegung ist nach Auffassung des erkennenden Senates der Wortlaut der Vorschrift. § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG verwendet in dem maßgeblichen Satz 1 zweimal das Wort "Wirtschaftsjahr" und einmal das Wort "Jahr". Der Gebrauch beider Begriffe bringt zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber zwischen "Wirtschaftsjahr" und "Jahr" bewusst differenziert und den Begriff "Jahr" entsprechend seiner Bedeutung im natürlichen Sprachgebrauch als Zeitraum von 12 Monaten verstanden hat.

Der - nach Auffassung des erkennenden Senats zutreffende - Hinweis der Klägerin, dass eine Mindestgeltungsdauer von 5 Wirtschaftsjahren ausreichend sei, um missbräuchliche Gewinnverlagerungen zu vermeiden, vermag den Senat nicht von einem abweichenden Auslegungsergebnis zu überzeugen. Denn die Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Jahre" muss sich daran orientieren, welchen Zeitraum der Gesetzgeber beim Erlass der Vorschrift tatsächlich vor Augen hatte und nicht daran, welcher andere Zeitraum das gesetzgeberische Ziel ebenfalls verwirklicht hätte. Letzteres wäre allenfalls dann maßgeblich, wenn bei der Auslegung eines Gesetzes zwingend der den Steuerpflichtigen am wenigsten belastenden Auslegung der Vorrang eingeräumt werden müsste oder die Auslegung ansonsten zu einem verfassungswidrigen Ergebnis führen würde (sog. verfassungskonforme Gesetzesauslegung). Beides ist nicht der Fall. Anders als missverständliche Verwaltungsakte sind Gesetze nicht nach ihrer Belastungswirkung auf den Bürger auszulegen. Ebenso wenig bestehen Bedenken daran, dass ein Mindestzeitraum von fünf Zeitjahren mit dem Grundgesetz vereinbar ist.

Auch das weitere Argument der Klägerin, dass die Laufzeit bei einem Abstellen auf fünf Zeitjahre mitten in einem Wirtschaftsjahr enden und eine dann erfolgende Kündigung wegen der gesetzlich vorgesehenen Rückbeziehung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres wiederum zur Versagung der Organschaft führen könnte, vermag den Senat nicht zu überzeugen. Nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 KStG wirkt die Aufhebung des Gewinnabführungsvertrages auf einen

Zeitpunkt während des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahres zurück. Mit dieser Rückwirkungsfiktion hat der Gesetzgeber für die Anerkennung der Organschaft eine weitere, neben § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG tretende Einschränkung normiert. Diese gesetzliche Fiktion kann in der Tat dazu führen, dass eine nach Ablauf der Mindestdauer von fünf Jahren rechtlich mögliche Kündigung im Verlauf eines Wirtschaftsjahres faktisch nicht ausgeübt werden darf, um die Organschaft nicht zu gefährden. Andernfalls scheitert die Organschaft daran, dass der rechtlich wirksam vereinbarte Mindestzeitraum von fünf Zeitjahren auf Grund einer gesetzlichen Fiktion tatsächlich nicht durchgeführt wurde, was nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 KStG ebenfalls zur Versagung der Organschaft führt. Dass es bei einer Kündigung im Verlauf eines Wirtschaftsjahres – rein fiktiv – an einer zeitgerechten tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrages fehlen kann, ist nach derzeit geltender Rechtslage jedoch kein Grund, von einem kürzeren Mindestzeitraum als fünf Zeitjahren auszugehen. Es handelt sich hierbei allenfalls um ein rechtspolitisches Argument, § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG – mit Wirkung für die Zukunft – dahingehend zu ändern, dass eine Mindestdauer von fünf Wirtschaftsjahren ausreichend ist.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

35

Die Revision war wegen grundsätzlichen Bedeutung zuzulassen (§ 115 Abs. Nr. 1 FGO; vgl. auch Hessisches Finanzgericht, a. a. O.). Die Rechtsfrage, ob die Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrages fünf Zeit- oder Wirtschaftsjahre betragen muss, ist auch für § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG in der durch das Steuervergünstigungsaubbaugesetz ab 1. Januar 2003 geltenden Fassung noch von Bedeutung.

36