

daß dieser Klausel nur klarstellende Bedeutung beizumessen ist und für die anderen hier in Frage stehenden Abreden nichts anderes galt, spricht schon der Inhalt der Einzelverträge: Leistungen, die ohnedies schon im Rahmen eines Gesellschafts- oder Geschäftsführervertrages zu erbringen sind, bedürfen i. d. R. weder besonderer vertraglicher Regelung noch besonderer Vergütung.

Wer sich im übrigen als Gesellschafter/Geschäftsführer seiner Gesellschaft gegenüber – so, wie der Kläger im Beratungs- und Geschäftsführervertrag – ausdrücklich die rechtliche Möglichkeit zu bestimmten geschäftlichen Betätigungen außerhalb der allgemeinen Rechtsbeziehung zur Gesellschaft offenhält und solche Aktivitäten von Fall zu Fall bei jeder sich bietenden Gelegenheit gesondert vergüten läßt, hat dadurch nach außen hin die beiderseitige Rechts- und Interessenlage festgelegt. Diese läßt nur unter besonderen, außergewöhnlichen Umständen den Schluß zu, daß bestimmte Austauschleistungen gleichwohl im Innenverhältnis (im Rahmen des Gesellschafts- oder Geschäftsführervertrages) geschuldet und erbracht werden. Anhaltspunkte dafür sind hier, auch im Rahmen des D-Projekts, nicht erkennbar.

Der allgemeine Hinweis darauf, daß die im Vertrag vom 20. 7. 1978 versprochene Mithaftung und die in der Vereinbarung vom 5. 7. 1979 im Rahmen der Bebauung eingegangene Verpflichtung zur Bürgschaftsübernahme auch der Gesellschaft und deren Zweck dient, reicht in diesem Zusammenhang nicht aus. Eine solche Zweckrichtung war sicherlich hier ebenso wie in allen anderen zwischen Kläger und GmbH getroffenen Einzelvereinbarungen gegeben. Sie tritt aber angesichts des wiederholt bekundeten und betätigten Vertragswillens zum gesonderten und gesondert vergüteten Leistungsaustausch in den Hintergrund und ist im Rahmen der Gesamtbetrachtung nur als Motiv einer Seite (der GmbH) für den Abschluß der jeweiligen Sondervereinbarung zu werten. Daß der Kläger sich einem solchen Zweck untergeordnet und in den Einzelverträgen vorrangig etwas anderes als sein eigenes Geschäftsinteresse verfolgt hätte, ist nicht ersichtlich.

Daß er selbst seine verschiedenen der GmbH gegenüber erbrachten Einzelleistungen – einschließlich derer, die das D-Projekt betreffen – einheitlich als außerhalb des Innenverhältnisses erbracht gesehen hat, wird durch die einheitliche Rechnungserteilung für alle diese Vorhaben zum 31. 12. 1979 bestätigt ...

c) Der Betätigung des Klägers als Vermittler (Makler) und Kreditbeschaffer, der auch die hier allein noch streitigen Vergütungen aus dem D-Projekt zuzuordnen sind, ist nicht als Ausübung eines freien Berufs oder als eine andere selbständige Arbeit i. S. des § 18 EStG anzusehen. Auf die im „Beratungsvertrag“ gewählten Formulierungen kommt es dabei nicht an. Keine der in den verschiedenen Einzelverträgen geregelten und abgegoltenen Leistungen des Klägers erfüllt eines der Tatbestandsmerkmale des § 18 EStG. Ein Berührungspunkt zu einer der dort aufgezählten Tätigkeiten ist nicht erkennbar, so daß sich auch das Problem der Qualifikation einer gemischten Tätigkeit (vgl. dazu BFH vom 9. 8. 1983 – VIII R 92/83, BFHE 139, 380 = BStBl. II 1984, 129) nicht stellt.

d) Der Kläger hat auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen.

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert eine Tätigkeit, die gegen Entgelt an den Markt gebracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird (BFH in ständiger Rechtsprechung; vgl. vor allem die Urteile vom 19. 11. 1985 – VIII R 104/85, BFHE 146, 115 = BStBl. II 1986, 424; vom 9. 7. 1986 – I R 85/83, BFHE 147, 245 = BStBl. II 1986, 851; vom 2. 9. 1988 – III R 58/85, BFHE 154, 332 [337] = BStBl. II 1989, 24 [26]). Hierzu genügt es, daß der

Steuerpflichtige mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am Leistungs- oder Gütertausch teilnimmt und sich an eine – wenn auch begrenzte – Allgemeinheit wendet und dadurch für außenstehende Dritte zu erkennen gibt, daß er ein Gewerbe betreibt. Es ist nicht erforderlich, daß der Steuerpflichtige seine Leistungen einer **Mehrzahl von Interessenten** anbietet (BFH, a. a. O.).

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Wegen der gebotenen einheitlichen Beurteilung der Gesamttätigkeit des Klägers kann die Frage der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht für jede einzelne vom Kläger erbrachte Leistung isoliert beurteilt werden. Dem steht nicht nur die generelle Willensbekundung zur Betätigung des Klägers als Vermittler und Kreditbeschaffer im Beratungsvertrag, sondern auch die wiederholt konkretisierte Betätigung dieses Willens in den verschiedenen Einzelverträgen entgegen. Die darin versprochenen und vergüteten Leistungen des Klägers sind ohne Teilnahme am Marktgeschehen im zuvor umschriebenen Sinne nur schwer vorstellbar. Ihr wirtschaftliches Eigengewicht wird darin deutlich, daß sie so, wie der Kläger sie erbrachte, als „Garantiegeschäft“ den typischen Bankgeschäften zuzurechnen sind (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 8 KWG). Unter solchen Umständen ist es nicht erforderlich, daß das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr durch jede im Rahmen der allgemeinen Geschäftstätigkeit erbrachte Einzelleistung verwirklicht wird.

e) Den Vergütungen, die aus dem D-Projekt stammen, liegt kein selbständiger Gewerbebetrieb zugrunde. Zwar bildet nach § 2 Abs. 1 GewStG jeder einzelne Gewerbebetrieb einen selbständigen Steuergegenstand, wobei es entscheidend auf die sachliche Selbständigkeit ankommt, jedoch sind die hier in Frage stehenden Betätigungen des Klägers nach ihrer Entstehung, ihrer wirtschaftlichen Natur und ihrer rechtlichen Ausgestaltung – wie in anderem Zusammenhang schon dargestellt – als derart gleichartig anzusehen, daß für die Annahme mehrerer Gewerbebetriebe des Klägers kein Raum bleibt (vgl. dazu BFH vom 19. 11. 1985 – VIII R 310/83, BStBl. II 1986, 719 = BFH/NV 1986, 363 m. w. N.) ...

– si –

Zum Erfordernis der wirtschaftlichen Eingliederung bei der Organschaft

1. Die Rechtsfolge des § 7a KStG 1968 setzt eine wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers als selbständiges Tatbestandsmerkmal voraus. Das Merkmal kann nicht i. S. einer Leerformel interpretiert werden.

2. Nach der gewöhnlichen Bedeutung des Wortes ist unter der wirtschaftlichen Eingliederung eine wirtschaftliche Zweckabhängigkeit des beherrschten Unternehmens von dem herrschenden zu verstehen.

Bundesfinanzhof, Urteil vom 26. 4. 1989 – I R 152/84

Aus den Gründen:

I.

Klägerin ist eine GmbH. Bei ihrer Errichtung übernahmen B, seine Ehefrau und seine beiden Kinder die Geschäftsanteile. B wurde Geschäftsführer; von den Beschränkungen des § 181 BGB war er befreit. Die Gesellschafter der GmbH gründeten die B-KG, deren Komplementär B wurde. Die übrigen Gesellschafter wurden Kommanditisten. Die B-KG führte das frühere Einzelunternehmen des B, das dieser eingebracht hatte, fort. Mit Wirkung ab 1. 1. 1973 schlossen die B-KG und die Klägerin einen Betriebsüberlassungs- und Pachtvertrag, mit dem die B-KG die zur Betriebsfortführung erforderlichen Räume nebst Ausstattung an die Klä-

gerin verpachtete. Am 2. 3. 1974 schlossen die B-KG und die Klägerin einen Organschafts- und Ergebnisabführungsvertrag. Darin heißt es, die B-KG halte alle Anteile an der Klägerin und sie unterliege in jeder Hinsicht den Weisungen des B, der auch Geschäftsführer der Klägerin blieb. Die Klägerin habe ihre Gewinne und Verluste auf die B-KG zu übertragen. Der Vertrag wurde auf die Dauer von sechs Jahren abgeschlossen. Er sollte sich verlängern, falls er nicht fristgerecht gekündigt wurde.

Das FA versagte im Anschluß an eine Außenprüfung dem Organschafts- und Gewinnabführungsvertrag die steuerliche Anerkennung, weil es an einer wirtschaftlichen Eingliederung der Klägerin in die B-KG fehle. Eine solche setze voraus, daß die B-KG als Besitzgesellschaft eine aktive gewerbliche Tätigkeit ausübe. Daran fehle es. Das FA behandelte deshalb die Gewinnabführung 1974 bis 1976 durch die Klägerin als verdeckte Gewinnausschüttungen. Der Einspruch und die Klage bleiben erfolglos (EFG 1985, 143). Die Revision wies der BFH zurück.

II.

1. Gemäß § 7a Abs. 1 KStG 1968 ist unter einzeln aufgezählten Voraussetzungen das Einkommen einer Organgesellschaft dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen. Zu den in § 7a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 5 KStG 1968 genannten Voraussetzungen gehört, daß Organgesellschaft nur eine Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland sein kann. Die Organgesellschaft muß einen dem § 291 AktG 1965 entsprechenden Gewinnabführungsvertrag abschließen, der sie verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes inländisches gewerbliches Unternehmen abzuführen.

Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, an die der erkennende Senat mangels erhobener Rügen gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), erfüllte die Klägerin die genannten Voraussetzungen insoweit, als sie selbst in den Streitjahren Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland war. Sie schloß am 2. 3. 1974 einen schriftlichen Gewinnabführungsvertrag mit der B-KG ab, der sie verpflichtete, ihren ganzen Gewinn an die B-KG abzuführen. Die B-KG war ein „anderes gewerbliches Unternehmen“ mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland. Mit der Verwendung des Begriffs „anderes Unternehmen“ nimmt § 7a Abs. 1 Satz 1 KStG 1968 nicht auf den in § 291 Abs. 1 AktG 1965 verwendeten aktienrechtlichen Unternehmensbegriff Bezug. Zwar setzt § 7a Abs. 1 Satz 1 KStG 1968 den Abschluß eines zivilrechtlich wirksamen Gewinnabführungsvertrages i.S. des § 291 Abs. 1 AktG 1965 voraus. Auch kann ein solcher Vertrag nur mit einem Unternehmen im aktienrechtlichen Sinne abgeschlossen werden. § 7a Abs. 1 KStG 1968 fordert jedoch anstelle eines Gewinnabführungsvertrages mit einem Unternehmen im aktienrechtlichen Sinne einen solchen mit einem „anderen gewerblichen Unternehmen“. Dies ergibt sich auch daraus, daß § 7a Abs. 1 Nr. 2 KStG 1968 als zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger verlangt. Das Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Eingliederung ist in mancher Hinsicht dem aktienrechtlichen Unternehmensbegriff ähnlich, ohne deshalb mit ihm identisch zu sein. Die Begriffe „anderes inländisches gewerbliches Unternehmen“ und „wirtschaftliche Eingliederung“ verdrängen deshalb den aktienrechtlichen Unternehmensbegriff. Sie sind steuerlicher Natur. Der Begriff „gewerbliches Unternehmen“ knüpft an die Formulierung in § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG an. Er ist hier wie dort einheitlich zu bestimmen. Entsprechend können sowohl Gewerbebetriebe kraft gewerblicher Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 GewStG) i.V.m. § 1 GewStDV als auch Gewerbebetriebe kraft Rechtsform (§ 2 Abs. 2 GewStG), als auch Gewerbebetriebe

kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 2 Abs. 3 GewStG) ein „anderes gewerbliches Unternehmen“ i.S. des § 7a Abs. 1 Satz 1 KStG 1968 sein. Da die B-KG nach den tatsächlichen Feststellungen des FG eine gewerbliche Verpachtungstätigkeit im Rahmen einer Betriebsaufspaltung und damit einen Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 1 GewStDV ausübte, bestehen insoweit gegen die Anwendung der Rechtsfolge des § 7a Abs. 1 KStG 1968 keine Bedenken.

2. Allerdings stellt § 7a Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 und 2 KStG 1968 weitere einschränkende Voraussetzungen auf. Danach muß die Organgesellschaft gegenüber dem Organträger wirtschaftlich unselbständig sein. Sie muß rechtlich und tatsächlich dem Organträger untergeordnet sein. Die Unterordnung muß in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht bestehen. Entgegen einer im Schrifttum weit verbreiteten Auffassung (vgl. Thiel, StbJb. 1966/67, 271 ff.; Kreile, FR 1966, 275 und 1968, 458; Dornfeld, FR 1969, 349; Eckhardt, BB 1969, 927; Ranft, FR 1969, 333; Telkamp, DB 1969, 669; Dornfeld/Telkamp, StuW 1971, Sp. 67 ff.; Reuter, Die Besteuerung der verbundenen Unternehmen, München 1970, Rdnr. 1517; Jurkat, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, Heidelberg 1975, Rdnr. 219 ff.; Mangold, StuW 1978, 173; Felix/Streck, KStG, 2. Aufl., § 14 Rdnr. 18) kann auf die Prüfung der wirtschaftlichen Eingliederung als selbständige Tatbestandsvoraussetzung einer Organschaft i.S. des § 7a KStG 1968 nicht verzichtet werden, weil § 7a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1968 die Voraussetzung neben der finanziellen und der organisatorischen Eingliederung aufstellt. Daran sind die Gerichte gebunden. Sie können auch nicht das Merkmal i.S. einer Leerformel interpretieren (a. A. Dornfeld/Telkamp, a. a. O.).

Da das Merkmal der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Unterordnung in § 7a KStG 1968 neben die Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns an ein anderes Unternehmen tritt, begründet die Abführungsverpflichtung für sich genommen noch keine finanzielle, wirtschaftliche und/oder organisatorische Eingliederung. Ebenso wenig begründen die Voraussetzungen einer finanziellen und organisatorischen Eingliederung zwangsläufig auch eine wirtschaftliche Eingliederung, weil andernfalls die ausdrückliche Erwähnung der wirtschaftlichen Eingliederung in § 7a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1968 überflüssig wäre. Die mit einer Beteiligung verbundenen Gesellschaftsrechte vermögensrechtlicher und herrschaftsrechtlicher Art sind deshalb nur zur Beurteilung der finanziellen Eingliederung heranzuziehen. Aus dem gleichen Grunde kann eine personelle Verflechtung zwischen den Geschäftsführungen des herrschenden und des beherrschten Unternehmens wohl eine organisatorische Eingliederung, jedoch keine wirtschaftliche begründen.

Nach der gewöhnlichen Bedeutung des Wortes ist unter der wirtschaftlichen Eingliederung eine wirtschaftliche Zweckabhängigkeit des beherrschten Unternehmens von dem herrschenden zu verstehen. Entsprechend muß das herrschende Unternehmen solche eigenen gewerblichen Zwecke verfolgen, denen sich das beherrschte Unternehmen i.S. einer Zweckabhängigkeit unterordnen kann. Das beherrschte Unternehmen muß den gewerblichen Zwecken des herrschenden dienen, d. h. es muß i.S. einer eigenen wirtschaftlichen Unselbständigkeit die gewerblichen Zwecke des herrschenden Unternehmens fördern oder ergänzen. Dabei muß es wegen der geforderten wirtschaftlichen Unselbständigkeit nach der Art einer unselbständigen Geschäftsabteilung des herrschenden Unternehmens auftreten (vgl. BFH vom 18. 4. 1973 – IR 120/70, BFHE 110, 17 = BStBl. II 1973, 740; vom 21. 1. 1976 – IR 21/74, BFHE 118, 169 = BStBl. II 1976, 389 = GmbHR 1976, 169). An einer solchen wirtschaftlichen Zweckabhängigkeit fehlt es, wenn das herrschende Unternehmen nur Gewerbebetrieb

kraft Rechtsform ist oder wenn es nur eine Tätigkeit i. S. des § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 1 GewStDV ausübt, die ausschließlich den Zwecken des beherrschten Unternehmens dient. Aus diesem Grunde hat der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 110, 17 = BStBl. II 1973, 740 gefordert, das herrschende Unternehmen müsse eine eigene gewerbliche Tätigkeit i. S. des § 1 GewStDV ausüben. Ferner hat er in seinem Urteil in BFHE 118, 169 = BStBl. II 1976, 389 entschieden, daß es an einer wirtschaftlichen Eingliederung des beherrschten Unternehmens fehle, wenn das herrschende lediglich das beherrschte leite. Entsprechendes muß gelten, wenn das herrschende Unternehmen andere Tätigkeiten ausschließlich gegenüber dem beherrschten ausübt. Dazu gehört die Vermietung und Verpachtung von Geschäftslokalen und Betriebsausstattungen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ebenso wie die Gewährung von Warendarlehen jeweils nur gegenüber dem beherrschten Unternehmen. In Fällen dieser Art ist der Zweck der Tätigkeit des herrschenden Unternehmens darauf ausgerichtet, ausschließlich dem beherrschten Unternehmen zu dienen und dessen Tätigkeit zu ergänzen bzw. zu fördern. Dies schließt die wirtschaftliche Eingliederung des beherrschten Unternehmens in das herrschende aus.

3. a) Nach den den erkennenden Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) verwaltete die B-KG die Beteiligung an der Klägerin und übte auf deren Geschäftspolitik einen bestimmenden Einfluß aus. Außerdem verpachtete sie Geschäftslokale und Betriebsausstattungen an die Klägerin im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Schließlich gewährte sie der Klägerin ein Warendarlehen. Alle genannten Tätigkeiten waren ihren wirtschaftlichen Zwecksetzungen nach ausschließlich darauf ausgerichtet, die gewerbliche Tätigkeit der Klägerin zu fördern und zu ergänzen. Die Zwecksetzungen stehen der Annahme einer wirtschaftlichen Unterordnung der Klägerin unter die B-KG entgegen.

b) Soweit die Klägerin geltend macht, die B-KG habe eine Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit auch gegenüber Dritten ausgeübt, hat das FG in tatsächlicher Hinsicht festgestellt, daß diese Tätigkeit ihrer Art nach eine vermögensverwaltende war, die lediglich aus Gründen des § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG 1974 (heute: § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) als gewerbliche beurteilt wurde. Auf der Grundlage dieser Feststellung fehlt es an einer Tätigkeit der B-KG i. S. des § 1 GewStDV, die wiederum Voraussetzung für eine wirtschaftliche Unterordnung der Klägerin unter die B-KG wäre.

c) Die Revision kann auch insoweit keinen Erfolg haben, als die Klägerin auf das Urteil in BFHE 118, 169 = BStBl. II 1976, 389 verweist und geltend macht, die B-KG und die Klägerin stünden unter der einheitlichen Leitung des B. B war kein anderes gewerbliches Unternehmen i. S. des § 7a Abs. 1 Satz 1 KStG 1968. Im übrigen kann Organträger nur derjenige sein, an den der „ganze Gewinn“ abzuführen ist (§ 7a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1968). Letzteres war jedoch die B-KG. Deren Tätigkeit läßt aber eine wirtschaftliche Unterordnung der Klägerin – wie dargelegt – nicht zu.

d) Eine andere Beurteilung ist auch nicht mit Rücksicht auf die Eintragung der B-KG in das Handelsregister gerechtfertigt. Die Eintragung begründet gemäß § 15 HGB einen öffentlichen Glauben nur für Zwecke des Privatverkehrs. Für Zwecke des Steuerrechts ist die Eintragung jedenfalls dann unerheblich, wenn an der steuerrechtlichen Beurteilung der ausgeübten Tätigkeit keine Zweifel bestehen.

4. Fehlt es an der nach § 7a KStG 1968 erforderlichen wirtschaftlichen Eingliederung der Klägerin, so greift die Rechtsfolge des § 7a Abs. 1 Satz 1 KStG 1968 nicht ein. Die dennoch vorgenommene Gewinnabführung ist eine Form der Gewinnverteilung i. S. des § 7 KStG 1968, die den Ge-

winn und das Einkommen der Klägerin nicht mindern darf. § 7a KStG 1968 bildet eine Ausnahme von dem Grundsatz des § 7 KStG 1968, die dann nicht eingreift, wenn die Voraussetzungen der Vorschrift nicht erfüllt sind. Die Gewinnabführung aufgrund einer „verunglückten Organschaft“ ist damit steuerrechtlich als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln, weil sie eine Vermögensminderung der Organgesellschaft auslöst, die sich in der Form der Nichtanwendung des § 7a KStG 1968 auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Darauf, ob der Organgesellschaft ein Rückforderungsanspruch gegen den Organträger wegen überhöhter Abführung zusteht, kommt es nicht an. Die Rückforderung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist steuerrechtlich als Einlage zu behandeln (vgl. BFH vom 29. 4. 1987 – I R 176/83, BFHE 150, 337 = BStBl. II 1987, 733 = GmbHR 1987, 492).

–se–

Anmerkung:

Nach § 7a Abs. 1 Nr. 2 KStG 1968 und dem wortgleichen § 14 Nr. 2 KStG 1984 ist eine der Voraussetzungen für die Begründung körperschaftsteuerlicher Organschaft, daß die Untergesellschaft wirtschaftlich in die Obergesellschaft eingegliedert ist.

Es entspricht dennoch weit verbreiteter Auffassung, daß dem Erfordernis der wirtschaftlichen Eingliederung im Rahmen der Prüfung der körperschaftsteuerlichen Organschaft keine eigenständige Bedeutung zukomme¹, bzw. dieses im Sinne einer Leerformel zu interpretieren sei².

Der BFH hat in dem vorstehenden Urteil wiederum klargestellt, daß das Kriterium der wirtschaftlichen Eingliederung ein selbständiges Tatbestandsmerkmal der körperschaftsteuerlichen Organschaft ist und auch nicht im Sinne einer Leerformel interpretiert werden kann³. Nach der vom BFH vorgenommenen Auslegung des Tatbestandsmerkmals ist jedoch die Funktion des Kriteriums der wirtschaftlichen Eingliederung praktisch beschränkt auf die Abgrenzung zwischen Organschaft einerseits und Beherrschung durch keinen Gewerbebetrieb unterhaltende Obergesellschaft andererseits⁴. Denn abgesehen vom Erfordernis der eigenen gewerblichen Tätigkeit des herrschenden Unternehmens i. S. des § 1 GewStDV werden die anderen vom BFH an das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung gestellten Anforderungen in der Regel erfüllt sein.

Durch den Verweis auf seine Urteile vom 18. 4. 1973 und 21. 1. 1976⁵ stellt der BFH klar, daß die Merkmale „dienen“ und „Eingliederung in das herrschende Unternehmen“ weiterhin extensiv auszulegen sind, mithin nur relativ geringe Abgrenzungskraft haben.

So werden die gewerblichen Zwecke des herrschenden Unternehmens nach der zitierten älteren Rechtsprechung des BFH bereits dann gefördert oder ergänzt, wenn das beherrschte Unternehmen dem herrschenden Unternehmen im weitesten Sinne von Nutzen ist, so daß auch allgemeine Ziele wie das der Gewinnmaximierung oder das des Risikoausgleichs genügen⁶. Es wird nicht vorausgesetzt, daß beide Unternehmen dem gleichen Geschäftszweig angehören⁷. Die Tatsache der wirtschaftlichen Bedeutung der Betriebe füreinander genügt⁸.

1 S. die Nachweise in BFH vom 26. 4. 1989 – I R 152/84, GmbHR 1989, 526 (vorstehend abgedruckt); anders bisher schon die FinVerw., s. Abschn. 50 Abs. 1 KStR.

2 Dornfeld/Telkamp, StuW 1971, Sp. 67 ff.

3 S. auch BFH vom 18. 4. 1973 – I R 120/70, BStBl. II 1973, 740; vom 21. 1. 1976 – I R 21/74, BStBl. II 1976, 389 = GmbHR 1976, 169.

4 S. auch Seeger, FR 1989, 603.

5 S. FN 3.

6 BFH vom 28. 1. 1976, a. a. O., S. 390.

7 BFH vom 28. 1. 1976, a. a. O., S. 390.

8 BFH vom 21. 1. 1970 – I R 90/67, BStBl. II 1970, 348 = GmbHR 1970, 129 (LS).

Zur Eingliederung nach Art einer unselbständigen Betriebsabteilung genügt es, daß beide Unternehmen erkennbar⁹ nach einer einheitlichen Gesamtkonzeption geführt werden, wobei durch den Verweis auf die bisherige Rechtsprechung klargestellt ist, daß sich die einheitliche Führung nicht auf den Kernbereich der Unternehmenstätigkeit beziehen muß. Es bleibt der Unternehmensführung im Einzelfall überlassen zu entscheiden, welche Bereiche die einheitliche Gesamtkonzeption umfassen soll¹⁰. Von den von der Betriebswirtschaftslehre herausgearbeiteten Geschäftsbereichen Beschaffung, Produktion, Absatz, Finanzierung, Investition und Personal- und Sozialwesen müssen deshalb weder alle genannten Bereiche noch gerade die für die Erreichung der Unternehmensziele wesentlichen Bereiche (z. B. Absatz, Finanzierung) der einheitlichen Leitung unterliegen.

Wichtig ist nur, daß das herrschende Unternehmen die einheitliche Leitungsmacht tatsächlich ausübt. Die bloße Möglichkeit der Wahrnehmung der Leitungsfunktion genügt nicht¹¹. Andererseits muß die Leitungsbefugnis aber auch nicht rechtlich abgesichert sein¹².

Zu den Anforderungen an die Intensität der Einflußnahme der Obergesellschaft auf die Geschicke der Untergesellschaft führt der BFH in seinem Urteil vom 21. 1. 1976 aus¹³:

... Hand in Hand mit dieser Entwicklung vollzieht sich ein Wandel von zentraler zu dezentraler Unternehmensführung. Das Unternehmen wird in weitgehend selbständige Geschäftsbereiche gegliedert. Die Einfügung des Unternehmens der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers „nach Art einer bloßen Geschäftsabteilung“ schließt daher ein gewisses Maß wirtschaftlicher Selbständigkeit der Organgesellschaften nicht aus. Im Fall dezentraler Unternehmensführung wird sich die Konzernleitung darauf beschränken, die obersten Zielgrößen festzusetzen und die Tätigkeit aller Konzernunternehmen auf diese Zielgrößen auszurichten ...“

Diesen Ausführungen des BFH läßt sich zum einen entnehmen, daß die einheitliche Leitungsmacht auch auf koordinativer Willensbildung beruhen kann. Die Einwirkung durch die Obergesellschaft muß nicht von vornherein einen anordnenden Charakter haben. Es kommt nicht darauf an, ob die Einflußnahme in einem subordinativen oder einem koordinativen Willensbildungsprozeß erfolgt. Ausschlaggebend ist im Rahmen koordinativer Willensbildung allein entweder der Wille der Untergesellschaft zu einem dem Willen der Obergesellschaft entsprechenden Verhalten oder die Fähigkeit der Obergesellschaft, den Willensbildungsprozeß bei der Untergesellschaft entsprechend zu beeinflussen¹⁴.

Zum anderen schließt auch ein der Untergesellschaft bei Durchführung der Entscheidungen der Obergesellschaft eingeräumtes Ermessen die wirtschaftliche Eingliederung der Untergesellschaft nicht zwingend aus. Unschädlich ist so eine Ermessensbetätigung der Geschäftsleitung der Untergesellschaft in Form des Auswahlermessens zwischen durch die Obergesellschaft vorgegebenen Lösungswegen oder die Ermessensausübung zur Ausfüllung unklarer oder lückenhafter Anweisungen der Geschäftsleitung der Obergesellschaft.

Rechtsanwalt UWE W. PEL, Fachanwalt für Steuerrecht,
Mörtenbach

9 BFH vom 17. 12. 1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257 (261) = GmbHR 1970, 129 (LS).

10 BFH vom 21. 1. 1976, a. a. O., S. 390.

11 BFH vom 17. 12. 1969, a. a. O., S. 261.

12 *Jurkat*, Die Organgesellschaft im Körperschaftsteuerrecht, Heidelberg 1975, Rdn. 311 f.

13 BFH vom 21. 1. 1976, a. a. O., S. 390.

14 BFH vom 17. 12. 1969, a. a. O., S. 261.

Verstoß gegen Wettbewerbsverbot durch beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer

1. Ein Gesellschafter-Geschäftsführer ist seiner Kapitalgesellschaft gegenüber sowohl als Gesellschafter als auch als Geschäftsführer einem Wettbewerbsverbot unterworfen, es sei denn, ihm wurde von der Einhaltung zivilrechtlich wirksam Dispens erteilt.

2. Ein Verstoß gegen das Wettbewerbsverbot ist schon dann anzunehmen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer Leistungen aus dem Geschäftsbereich der Kapitalgesellschaft auf dem Markt entgeltlich anbietet.

3. Verstößt der Gesellschafter-Geschäftsführer gegen das Wettbewerbsverbot, so hat die Kapitalgesellschaft gegen ihn wahlweise einen Anspruch auf Schadensersatz oder auf Herausgabe der erzielten Vergütung.

4. Macht die Kapitalgesellschaft keinen der beiden Ansprüche geltend, so liegt in dem Verzicht auf den jeweils weitergehenden Anspruch eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Bundesfinanzhof, Urteil vom 26. 4. 1989 – I R 172/87

Aus den Gründen:

I.

Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Klägerin, einer GmbH, die ein Baugeschäft betreibt, war X. 1981 hatten X und seine Ehefrau von den Eheleuten Y ein Grundstück erworben. Als Gegenleistung hatten sie sich verpflichtet, den Eheleuten Y auf deren (weiterem) Grundstück „unentgeltlich“ den Rohbau für ein Zweifamilienhaus zu errichten. X ließ den Rohbau durch die Klägerin aufführen. Das FA erhöhte den Gewinn der Klägerin um den Wert der Bauleistungen. Das FG gab der Klage (insoweit) statt. Die vom FG zugelassene Revision des FA führte zur Zurückverweisung der Sache an das FG.

II.

1. a) Eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1977 ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen (vgl. BFH vom 23. 5. 1984 – I R 294/81, BFHE 141, 266 = BStBl. II 1984, 673 = GmbHR 1984, 323). Bei einem beherrschenden Gesellschafter ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch dann anzunehmen, wenn es an einer klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt bezahlt werden soll (vgl. BFH vom 10. 6. 1987 – I R 149/83, BFHE 150, 524 = BStBl. II 1988, 25 = GmbHR 1988, 40). Fehlt es an einer klaren und im voraus getroffenen Vereinbarung, so besteht wegen des fehlenden Interessengegensatzes zwischen der Gesellschaft und dem beherrschenden Gesellschafter die Möglichkeit, den Gewinn der Gesellschaft mehr oder weniger beliebig festzusetzen und ihn so zu beeinflussen, wie es bei der steuerlichen Gesamtbetrachtung der Einkommen der Gesellschaft und des Gesellschafters jeweils am günstigsten ist.

b) Zu diesen Voraussetzungen hat das FG in tatsächlicher Hinsicht in einer den erkennenden Senat bindenden Weise (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt, daß X im Streitjahr 1981 sämtliche Anteile an der Klägerin hielt. X war damit beherrschender Gesellschafter der Klägerin. Die Klägerin erbrachte an X Leistungen zumindest in der Form, daß sie Baumaschinen und Baumaterial zur Verfügung stellte, ohne dafür ein Entgelt zu erhalten. In Höhe des Wertes dieser Leistungen ist eine vGA anzunehmen, weil die genannten