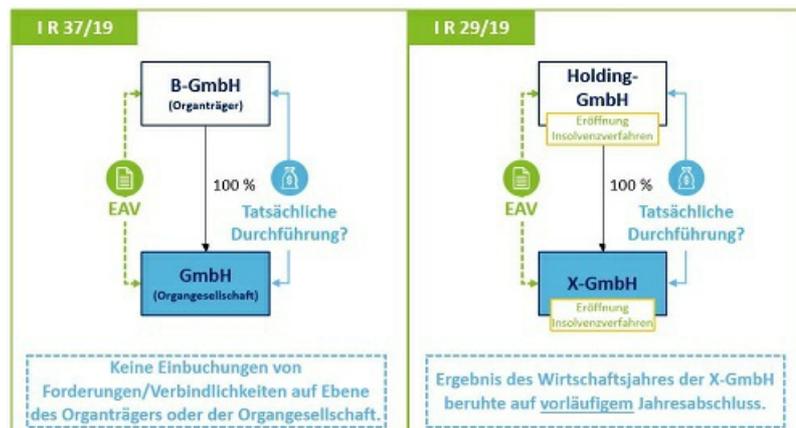


BFH: Tatsächliche Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags

Die tatsächliche Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags bezieht sich nicht nur auf den Schlusspunkt des Ausgleichs aller aus dem Ergebnisabführungsvertrag resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten. Die entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten müssen auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden. Dabei kommt es auf das Ergebnis an, das bei zutreffender Anwendung der handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze in einem endgültigen Jahresabschluss auszuweisen wäre. Das Tatbestandsmerkmal der tatsächlichen Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags kann nicht durch einen vorläufigen Jahresabschluss erfüllt werden. Dies gilt auch im Fall der Insolvenz. Kommt es während der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren zur Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags, führt dies nicht nur zu einer Unterbrechung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft für einzelne Veranlagungszeiträume, sondern insgesamt zu einer (rückwirkenden) Nichtanerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft.

Sachverhalte



? Ist der Ergebnisabführungsvertrag tatsächlich durchgeführt worden?

Der BFH hatte in zwei Fällen die tatsächliche Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags (EAV) als Voraussetzung für die Anerkennung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG) zu beurteilen.

BFH, I R 37/19

Zwischen einer GmbH (Organgesellschaft, OG) und deren alleinigem Anteilseigner, der B-GmbH (Organträger, OT), wurde ein EAV wirksam abgeschlossen. Die abzuführenden Gewinne bzw. Verlustübernahmen wurden in den jeweiligen Körperschaftsteuererklärungen der beiden Kapitalgesellschaften ausgewiesen.

Im letzten Jahr der Mindestvertragslaufzeit erwirtschaftete die OG einen Verlust. Im November des darauffolgenden Jahres wurde die Bilanz der OG erstellt, eine Forderung der OG gegenüber der B-GmbH wurde nicht berücksichtigt. Allerdings wies der Steuerberater im Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses unter „Rechtliche Verhältnisse“ und in einem Begleitschreiben an die GmbH darauf hin, dass der Verlust der GmbH nach dem EAV von der B-GmbH zu erstatten sei. Ein halbes Jahr später zahlte die B-GmbH den Verlustausgleich an die GmbH.

Finanzamt und FG waren der Auffassung, dass die körperschaftsteuerliche Organschaft zwischen der GmbH und der B-GmbH mangels tatsächlicher Durchführung nicht anzuerkennen sei, da der Anspruch der OG auf Ausgleich des Verlusts weder bei der OG noch beim OT bilanziell berücksichtigt worden war.

BFH, I R 29/19

Zwischen der Holding-GmbH als Organträgerin und ihrer 100%igen Tochtergesellschaft,

der X-GmbH als Organgesellschaft, bestand ein EAV, der erstmals auf das Geschäftsjahr 2006 der X-GmbH Anwendung finden sollte. Im Jahr 2009 wurde über die Vermögen der Holding-GmbH und X-GmbH ein Insolvenzverfahren eröffnet.

Für die Holding-GmbH und die X-GmbH wurden Steuererklärungen unter Berücksichtigung der ertragsteuerlichen Organschaft eingereicht. Die Gewinnabführungen und Verlustausgleiche wurden über ein „Cash Pooling“-System abgewickelt. Das Ergebnis der X-GmbH des Wirtschaftsjahres 2008 beruhte auf einem vorläufigen Jahresabschluss. Für die Jahre 2006 und 2007 wurden geänderte Steuererklärungen mit der Begründung eingereicht, dass der EAV nicht während der gesamten Mindestlaufzeit durchgeführt worden sei und die Organschaft daher rückwirkend entfalle.

Finanzamt und FG waren dagegen der Ansicht, dass eine rückwirkende Nichtanerkennung der Organschaft nicht in Betracht komme, da die erfolgte Buchung eines vorläufigen Jahresüberschusses ausreiche und im Übrigen nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG eine Nichtdurchführung des EAV im Jahr 2008, die ihre Ursache in der Insolvenzeröffnung als anerkannt wichtigem Grund habe, unschädlich sei.

Entscheidungen

Gesetzliche Grundlage

Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S. des § 291 Abs. 1 AktG, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen (§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG). Zu diesen Voraussetzungen gehört u.a., dass der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen ist und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt wird (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG).

BFH, I R 37/19

Der BFH kommt übereinstimmend mit der Auffassung des FG zu dem Ergebnis, dass die körperschaftsteuerliche Organschaft aufgrund fehlender tatsächlicher Durchführung des EAV i.S.d. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG nicht anzuerkennen ist.

Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung/Verrechnung

Nach der BFH-Rechtsprechung setzt die tatsächliche Durchführung des EAV voraus, dass die Gewinne der OG tatsächlich durch Zahlung oder Verrechnung an den OT abgeführt werden (BFH-Urteil vom 05.04.1995, I R 156/93). "Verrechnung" ist nach dem BFH in diesem Zusammenhang dahin zu verstehen, dass es sich um eine einer tatsächlichen Zahlung gleich stehende Aufrechnung handeln muss; die reine Buchung der Forderung ohne Erfüllungswirkung ist dagegen nicht ausreichend (BFH-Beschluss vom 26.04.2016, I B 77/15).

Nicht ausdrücklich entschieden ist bisher, zu welchem Zeitpunkt die tatsächliche Zahlung/Verrechnung erfolgen muss. Nach dem BFH beziehen sich die Voraussetzungen der tatsächlichen Durchführung des EAV nicht allein auf den Schlusspunkt des tatsächlichen Ausgleichs aller aus dem EAV resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten. Vielmehr werde der EAV nur dann durchgeführt, wenn er während der gesamten Geltungsdauer tatsächlich „gelebt“ wird. Schon vor dem Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung/Verrechnung müsse also objektiv erkennbar sein, dass sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft ihre zivilrechtlichen Vertragspflichten aus dem EAV erfüllen werden (vgl. BFH-Urteil vom 10.05.2017, I R 51/15). Daraus folge, dass die entsprechenden Forderungen/Verbindlichkeiten auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden müssen.

Ob im Streitfall der spätere tatsächliche Ausgleich des Jahresfehlbetrags durch den OT noch rechtzeitig war, könne nach dem BFH unter diesen Umständen dahingestellt bleiben. Die Nichtdurchführung des EAV folge jedenfalls aus der fehlenden Buchung einer entsprechenden Forderung der OG im Jahresabschluss des Verlustjahres. Die Hinweise in internen Berichten und Begleitschreiben auf den Verlustausgleichsanspruch reichen nach dem BFH nicht aus, um den EAV „zu leben“ und die daraus resultierenden Vertragspflichten objektiv erkennbar anzuerkennen. Entsprechendes gelte für die Angaben in der Steuererklärung des OT.

Keine Heilung nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 KStG

Nach Auffassung des BFH liegt im Streitfall auch keine Heilung nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 KStG vor. Nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 KStG gilt der EAV unter bestimmten Voraussetzungen auch dann als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn oder

ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält. Nach dem BFH ist der Anwendungsbereich nach diesem Wortlaut aber auf fehlerhafte Bilanzansätze mit einer Wirkung auf den abgeführten Gewinn oder ausgeglichenen Verlust beschränkt und bezieht sich auf die Höhe des abzuführenden Gewinns oder auszugleichenden Verlusts. Nicht erfasst sei dagegen der fehlerhafte Ausweis eines in der Organgesellschaft verbleibenden Gewinns oder Verlusts durch den unterlassenen Ausweis einer Forderung (Verlustausgleichsanspruch) oder einer Verbindlichkeit (Gewinnabführungsverpflichtung) der Organgesellschaft auf der Grundlage des EAV.

Nichtdurchführung des EAV innerhalb der Mindestvertragslaufzeit

Die für den Streitfall maßgebliche Regelung des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG sieht vor, dass der EAV auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und „während seiner gesamten Geltungsdauer“ durchgeführt werden muss. Aufgrund des systematischen Zusammenhangs mit der Regelung der Mindestvertragslaufzeit könne nach dem BFH daraus zwar nicht geschlossen werden, dass die Nichtdurchführung des EAV in einem Veranlagungszeitraum nach Ablauf der Mindestvertragslaufzeit zu einer rückwirkenden Nichtanerkennung der Organschaft seit Vertragsbeginn führe. Der Wortlaut des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 S. 1 KStG mache aber deutlich, dass eine Nichtdurchführung des EAV während der Mindestvertragslaufzeit die Organschaft insgesamt entfallen lässt.

Im Streitfall lag die Nichtdurchführung des EAV innerhalb der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren, mit der Folge, dass die Organschaft insgesamt für sämtliche Jahre rückwirkend nicht anzuerkennen war.

BFH, I R 37/19

Der BFH kommt entgegen der Auffassung des Finanzamtes und FG zu dem Ergebnis, dass der zwischen der Holding-GmbH und X-GmbH geschlossene EAV im Jahr 2008 nicht tatsächlich durchgeführt worden ist.

Endgültiger Jahresabschluss maßgebend

Nach dem BFH entstehe zwar der Anspruch auf Gewinnabführung unabhängig von der Feststellung des Jahresabschlusses zum Bilanzstichtag und bei Unstimmigkeiten sei zunächst ein vorläufiger Jahresabschluss zu erstellen, um die Voraussetzungen der tatsächlichen Durchführung des EAV i.S.d. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG (vorläufig) sicherzustellen. Allerdings könne das Tatbestandsmerkmal der tatsächlichen Durchführung des EAV durch den vorläufigen Jahresabschluss nicht endgültig erfüllt werden. Vielmehr komme es für die tatsächliche Durchführung des EAV auf das Ergebnis an, das bei zutreffender Anwendung der handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze in einem endgültigen Jahresabschluss auszuweisen wäre. Dieser Betrag sei im Streitfall aber unter keinen Umständen tatsächlich an die Holding-GmbH abgeführt worden.

Endgültiger Jahresabschluss auch im Insolvenzfall maßgebend

Für die Durchführung des EAV kann nach Auffassung des BFH auch im Insolvenzfall nicht auf einen vorläufigen Jahresabschluss abgestellt werden. Zwar verhindern die insolvenzrechtlichen Restriktionen, dass eine Korrektur des vorläufigen Jahresabschlusses tatsächlich umgesetzt werden könnte, da die aus dem EAV resultierenden Forderungen lediglich Insolvenzforderungen i.S. des § 38 InsO sind, die grundsätzlich nicht mehr bedient werden dürfen. Sofern der vorläufig abgeführte Gewinn bzw. vorläufig erstattete Fehlbetrag nicht dem Betrag entsprechen, der in einer endgültigen Bilanz auszuweisen wäre, führe dies aber zu einer schädlichen Nichtdurchführung des EAV.

Dies folge nach dem BFH bereits daraus, dass es sich bei der Besteuerung nach §§ 14 ff. KStG um eine Ausnahme vom steuerrechtlichen Grundprinzip der getrennten Besteuerung einzelner Steuersubjekte handelt. Für die Voraussetzungen einer Organschaft komme es deshalb grundsätzlich nicht darauf an, ob und in welchem Umfang der Steuerpflichtige auf deren Erfüllung selbst Einfluss nehmen konnte oder ob er – wie im Fall der Insolvenz – durch rechtliche Restriktionen daran gehindert wurde. Aufgrund des Ausnahmecharakters sei auch der Einwand nicht erfolgreich, es müsse vermieden werden, dass bereits geringe Verschiebungen des Zeitpunkts der Insolvenz zu unterschiedlichen Folgen führen (z.B. höheres Risiko der Nichtdurchführung eines EAV bei einer Insolvenz am Anfang eines Wirtschaftsjahrs im Vergleich zur Insolvenz am Ende eines Wirtschaftsjahrs).

Keine Heilung nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 KStG

Nach dem BFH könne die Nichtdurchführung des EAV für das Jahr 2008 auch nicht durch § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 KStG geheilt werden, da diese Regelung ausdrücklich nur für die

spätere Korrektur fehlerhafter Bilanzansätze eines wirksam festgestellten Jahresabschlusses gelte. Hieran fehle es im Streitfall, da nur ein vorläufiger Jahresabschluss vorliegt.

Eröffnung des Insolvenzverfahrens als wichtiger Grund für eine vorzeitige Beendigung des EAV durch Kündigung

Die Nichtdurchführung des EAV für das Jahr 2008 sei auch nicht in (analoger) Anwendung des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG, der vorsieht, dass eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung unschädlich ist, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt, unerheblich. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens sowohl über das Vermögen des Organträgers als auch über das Vermögen der Organgesellschaft stelle zwar einen wichtigen Grund im Sinne dieser Vorschrift dar. Nach dem Wortlaut sei aber nur die "vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung" unschädlich. Damit werde nur auf die erste Voraussetzung des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG Bezug genommen, d.h. die Mindestvertragslaufzeit des EAV von fünf Jahren. Eine Ausdehnung auf die zweite Voraussetzung, die tatsächliche Durchführung des EAV, lasse sich auch unter Berücksichtigung des Zwecks der Vorschrift nicht herleiten.

Rückwirkende Nichtanerkennung der Organshaft seit ihrer Begründung

Im Streitfall wurde der EAV mit Wirkung ab dem Wirtschaftsjahr 2006 abgeschlossen. Die Nichtdurchführung des EAV für das Jahr 2008 liegt innerhalb der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren und führt nach dem BFH somit für die Streitjahre zur rückwirkenden Nichtanerkennung der Organshaft.

Betroffene Normen

§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG

Streitjahr 2009 bis 2012 (I R 37/19)

Streitjahr 2006 und 2007 (I R 29/19)

Anmerkung

Finanzgericht Köln, Urteil vom 21.06.2022, 10 K 1406/18; BFH-anhängig: I R 37/22

Auch das FG Köln hatte sich in seinem Urteil vom 21.06.2022 (10 K 1406/18; BFH-anhängig: I R 37/22) mit der tatsächlichen Durchführung eines EAV beschäftigt. In dem zugrundeliegenden Streitfall bestand zwischen einem Einzelunternehmen (Organträger) und einer Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) eine ertragsteuerliche Organshaft. Die in den Streitjahren abzuführenden Gewinne der Kapitalgesellschaft wurden lediglich auf einem Verrechnungskonto „Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter“ verbucht. Die Zahlung der Verbindlichkeit erfolgte durch eine Aufrechnung mit einem Forderungskonto des Organträgers in späteren Jahren. Das FG Köln war der Auffassung, dass die erforderliche tatsächliche Durchführung eines EAV voraussetze, dass die durch den EAV begründeten Verpflichtungen innerhalb einer angemessenen Zeit beglichen werden. Eine bloße Verbuchung der Verbindlichkeit oder auch eine erst nach Jahren erfolgte Begleichung dieser Verbindlichkeit reichen für die tatsächliche Durchführung eines EAV nicht aus, so das FG.

Ob die tatsächliche Zahlung/Verrechnung zur Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach Schluss des entsprechenden Wirtschaftsjahres geschehen muss oder ob dies innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach Ende der Organshaft ausreicht, konnte der BFH in den oben besprochenen Urteilen offen lassen.

Vorinstanzen

Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 11.12.2018, 1 K 483/17

Finanzgericht Schleswig-Holstein, Urteil vom 06.06.2019, 1 K 113/17

Fundstellen

BFH, Urteil vom 02.11.2022, [I R 37/19](#), BStBl II 2023 S. 409 und S. 405

BFH, Urteil vom 02.11.2022, [I R 29/19](#), BStBl II 2023 S. 409 und S. 405

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 05.04.1995, I R 156/93, BFHE 177, S. 429

BFH, Beschluss vom 26.04.2016, I B 77/15, BFH/NV 2016, S. 1177

BFH, Urteil vom 10.05.2017, I R 51/15, BStBl. II 2018, S. 30, siehe [Deloitte Tax-News](#)

FG Köln, Urteil vom 21.06.2022, 10 K 1406/18; BFH-anhängig: I R 37/22, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.