



17. Hamburger Steuerdialog

Martin Klaproth
Finanzbehörde Hamburg

27.04.2023

Aktuelle Rechtsprechung - Organschaft

- Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags
→ BFH v. 2.11.2022 – I R 37/19
- Nichtanerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft mangels tatsächlicher Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags
→ FG Köln v. 21.6.2022 – 10 K 1406/18

**BFH:
Keine tatsächliche Durchführung
eines GAV bei unterlassener
Bilanzierung der
Ausgleichsansprüche**

Wortlaut § 14 Abs. 1 KStG

(1) 1 Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. *finanzielle Eingliederung*

2. *Organträger*

3. Der Gewinnabführungsvertrag muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen **und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden.** (...)

BFH v. 2.11.2022 – I R 37/19

Vereinfachter Sachverhalt

Klägerin ist eine GmbH, die Organgesellschaft der B-GmbH ist. Streitzeitraum ist 2009-2012.

B-GmbH erwirbt alle Anteile an Klägerin in 2008 und vereinbart GAV ab 1.1.2009. In den Streitjahren erwirtschaftet Klägerin jeweils Gewinn. Steuerlich wurde Zurechnung des Gewinns an OT erklärt.

Im Jahr 2013 erwirtschaftet Klägerin einen Verlust. Steuerliche Erklärung erfolgte wie in den Vorjahren, OT überwies den Verlust an die Klägerin drei Monate nach Bilanzaufstellung. Ein Ausweis der Forderung der Klägerin gegen den OT wurde nicht bilanziert.

Nach steuerlicher Außenprüfung im Jahr 2016 erkennt FA den GAV nicht an, da der Anspruch der Klägerin auf Ausgleich weder bei der Klägerin noch bei der OT bilanziell berücksichtigt worden ist.

In der Folge erlässt das FA KSt-Bescheide gegenüber der Klägerin für die Streitjahre, in denen der jeweilige Gewinn bei ihr der Körperschaftsteuer unterworfen wird.

BFH v. 2.11.2022 – I R 37/19

Lösung des BFH - 1

Zurückweisung der Revision der in der ersten Instanz unterlegenen Klägerin

Keine tatsächliche Durchführung des GAV

1. Auslegung der Regelungen zur Organschaft als Ausnahmeregelungen
„im Zweifel eher eng als weit“
2. Vollzug des GAV entsprechend der vertraglichen Vereinbarung → GOB
3. Entweder Zahlungsausgleich oder Verrechnung, wobei Verrechnung tatsächliche Aufrechnung meint, nicht aber bloße Buchung ohne Erfüllungswirkung
4. Zeitpunkt der Zahlung/Verrechnung bislang nicht geklärt
5. Maßgebend ist nach dem Wortlaut von § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG während der gesamten Dauer, dass er tatsächlich „gelebt“ wird – dies setzt objektive Erkennbarkeit der gegenseitigen Ansprüche schon vor tatsächlicher Zahlung voraus

BFH v. 2.11.2022 – I R 37/19

Lösung des BFH - 2

6. Daher sind entsprechende Forderungen/Verbindlichkeiten im Jahresabschluss zu buchen – unterbleibt dies, ist der GAV rückwirkend nicht anzuerkennen, eine Zahlung des Fehlbetrags durch den OT reicht ebenso wenig wie ein Hinweis des StB auf Ausgleichspflicht in internen Hinweisen oder Begleitschreiben zu abgegebenen StErkl.
7. Keine Heilung nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 4 KStG, wonach Heilung grdsl. bei fehlerhaftem Bilanzansatz möglich, wenn zuvor Bilanzansatz gänzlich unterblieben ist – Wortlautargument
8. Daher bleibt auch die Frage nach der Verhältnismäßigkeit wegen geringfügiger Unregelmäßigkeiten offen, da unabhängig von der Höhe des Ausgleichs gar keine Buchung des Ausgleichsanspruchs vorgenommen wurde
9. Frage nach rechtzeitiger Durchführung des GAV durch Zahlung 16 Monate nach Ablauf des Wj. bleibt offen
10. RF: rückwirkende Nichtanerkennung des GAV während Mindestlaufzeit, Rspr. zur „Unterbrechung der Organschaft ist nicht anwendbar wegen des Wortlauts von § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG

**FG Köln:
Keine tatsächliche Durchführung
eines GAV bei fehlendem
Verlustausgleich innerhalb
angemessener Zeit**

FG Köln v. 21.6.2022 – 10 K 1406/18

Vereinfachter Sachverhalt

Klägerin ist eine GmbH, die Organgesellschaft bei ihrem Alleingesellschafter, Herrn A, ist.

Im Jahre 2002 schloss sie mit ihm einen GAV.

Ihren abzuführenden Gewinn verbuchte die Klägerin gegen das Verrechnungskonto „Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter“.

Gegenforderungen wurden nicht erfasst.

Eine Außenprüfung für die Jahre 2009 bis 2011 stellte dies fest und versagte die Organschaft wegen fehlender tatsächlicher Durchführung des GAV. Es fehle an der Begleichung der Verbindlichkeiten.

Im Dezember 2014 zahlte die Klägerin private Verbindlichkeiten des OT in seinem Namen und gegen das Verrechnungskonto Herr A privat gebucht.

Im Jahr 2017 vereinbarten die Klägerin und Herr A eine Aufrechnung des Verbindlichkeits- und des Forderungskontos.

FG Köln v. 21.6.2022 – 10 K 1406/18

Lösung – 1

Klagabweisung

Keine tatsächliche Durchführung des GAV

1. Formelle Voraussetzungen der Organschaft liegen vor
2. Keine tatsächliche Durchführung des GAV
3. Allein Bilanzierung reicht nicht aus
4. Tatsächliche Erfüllung muss zeitnah, innerhalb angemessener Frist erfolgen
5. Abführungsanspruch entsteht mit Ablauf der Bilanzstichtage von OG und OT und wird mit Feststellung der Bilanz des OT fällig
6. Aufrechnung im Jahr 2017 war zu spät
7. Revision anhängig I R 37/22

Anmerkungen

- Zutreffender und deckungsgleicher bilanzieller Ausweis von Abführungs- bzw. Erstattungsansprüchen bei OG und OT
 - Maßgebend ist endgültiger, nicht nur vorläufiger Jahresabschluss
- Bagatellgrenze bei geringfügigen Abweichungen?
 - Verhältnismäßigkeit?
 - Wortlautargument
 - Ausnahmeregelung § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 KStG
folglich andere Ausnahmen nicht vorgesehen
 - (unbeachtliche) Fehler bei der steuerlichen Gewinnermittlung
 - BFH-Rspr: Unterbrechung von finanzieller Eingliederung und gewerblicher Tätigkeit kann im Einzelfall auch während der Mindestvertragslaufzeit unschädlich sein, denn das Erfordernis der Vertragsdurchführung bezieht sich auf zivilrechtliche Vertragspflichten

Anmerkungen

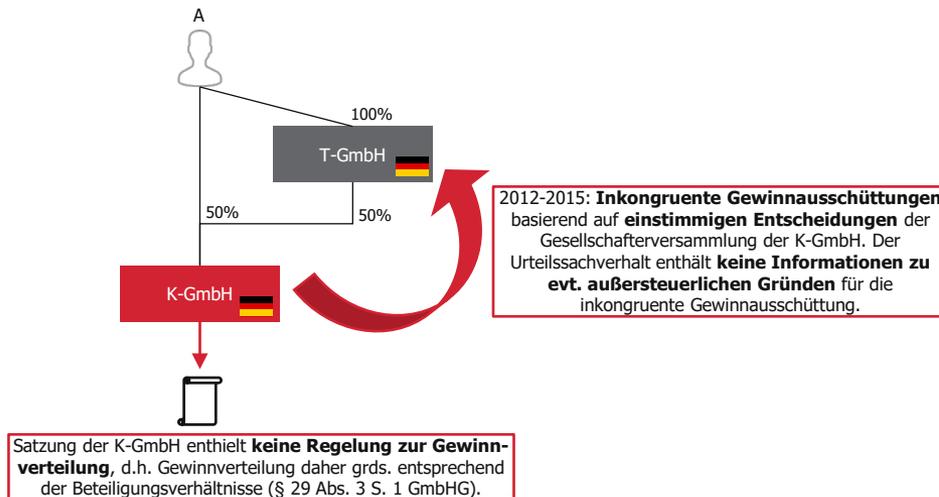
- Durchführung des GAV = Ausgleich binnen bestimmter Frist, wenn ja, welche?
- Maßgebend ist nicht tatsächliche Überweisung des Abführungsbetrags, sondern Erfüllung
 - ➔ Novation – Umwandlung in Darlehen
FG HH v. 30.6.2022, 6 K 182/20:
fremdübliche Bedingungen nicht erforderlich, aber Werthaltigkeit
 - ➔ Aufrechnung Forderungen und Verbindlichkeiten
 - ➔ Umwandlung in Einlage

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit !**

Steuerliche Behandlung eines punktuell satzungsdurchbrechenden inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlusses



BFH VIII R 20/20 v. 28. September 2022 (Vorinstanz: FG Münster 9 K 3359/18 E v. 6. Mai 2020)



Auffassung der Finanzverwaltung

- Ausschüttungen sind zu 50% A zuzurechnen, da
 - die Ausschüttungsbeschlüsse mangels Satzungsgrundlage zivilrechtlich nichtig sind und damit eine vGA (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG) darstellen;

oder

 - die Ausschüttungsbeschlüsse zwar zivilrechtlich wirksam sind, aber ein Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) vorliegt.
- Grundlage ist BMF-Schreiben v. 17. Dezember 2013, wonach die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung erfordert, dass eine vom Anteil am Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt ist, d.h.:
 - In der **Satzung ist ein anderer Maßstab der Verteilung als das Beteiligungsverhältnis festgelegt** (§ 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG).

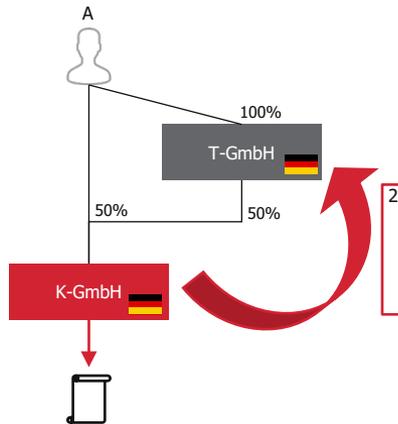
oder

 - Die Satzung enthält anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs eine Klausel, nach der jährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann (sog. **Öffnungsklausel**).
- Das BMF-Schreiben fordert zudem – im Hinblick auf § 42 AO – den **Nachweis von beachtlichen wirtschaftlich vernünftigen außersteuerlichen Gründen** für die vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung.

Steuerliche Behandlung eines punktuell satzungsdurchbrechenden inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlusses (fortf.)



BFH VIII R 20/20 v. 28. September 2022 (Vorinstanz: FG Münster 9 K 3359/18 E v. 6. Mai 2020)



2012-2015: **Inkongruente Gewinnausschüttungen** basierend auf **einstimmigen Entscheidungen** der Gesellschafterversammlung der K-GmbH. Der Urteils Sachverhalt enthält **keine Informationen zu evt. außersteuerlichen Gründen** für die inkongruente Gewinnausschüttung.

Satzung der K-GmbH enthielt **keine Regelung zur Gewinnverteilung**, d.h. Gewinnverteilung daher grds. entsprechend der Beteiligungsverhältnisse (§ 29 Abs. 3 S. 1 GmbHG).

Entscheidung der Finanzgerichte (BFH / FG Münster)

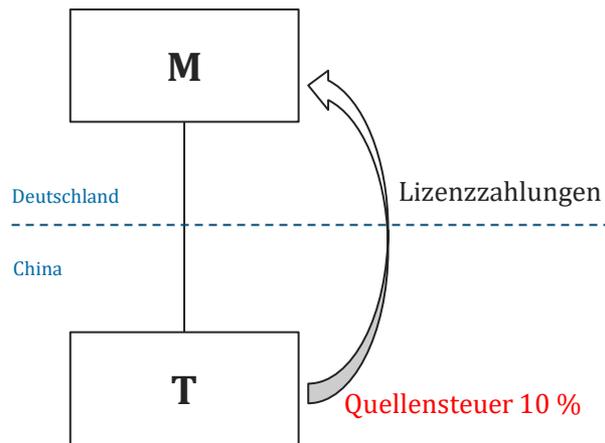
Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabausschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, ist als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss der Besteuerung zugrunde zu legen.

➔ A sind nicht anteilig 50% der Vorabgewinnausschüttungen zuzurechnen und es liegt kein Fall des § 42 AO vor.

Wesentliche Argumente:

- Inkongruente Gewinnausschüttungen sind **gesellschaftsrechtlich zulässig**; dem ist grds. **in steuerrechtlicher Hinsicht zu folgen**. Fast jede vGA erfolgt inkongruent und wird der Besteuerung zugrunde gelegt; offene inkongruente Ausschüttungen können daher nicht anders behandelt werden.
- Auch ohne entsprechende Satzungsregelung sind inkongruente Gewinnausschüttungen zivilrechtlich anzuerkennen, wenn sie durch einen **wirksamen Beschluss mit Zustimmung aller Gesellschafter** erfolgen.
- BGH-Rspr.: Ein satzungsdurchbrechender Beschluss stellt keine beurkundungspflichtige und ins Handelsregister einzutragende Satzungsänderung dar, wenn **keine Dauerwirkung** entsteht, sondern ein **punkt-ueller Einzelfall** geregelt wird, bei dem sich die Wirkung des Beschlusses in der Wirkung der jeweiligen Maßnahme erschöpft (vorliegend: Abfluss der jeweiligen Ausschüttung; keine Publizität zum Schutz Dritter erforderlich).
- § 42 AO ist abzulehnen, da sich für A kein steuerlicher Vorteil (§ 42 Abs. 2 S. 1 AO) ergibt; spätestens bei einer „Weiterausschüttung“ durch die T-GmbH kommt es zu einer Dividendenausschüttung.

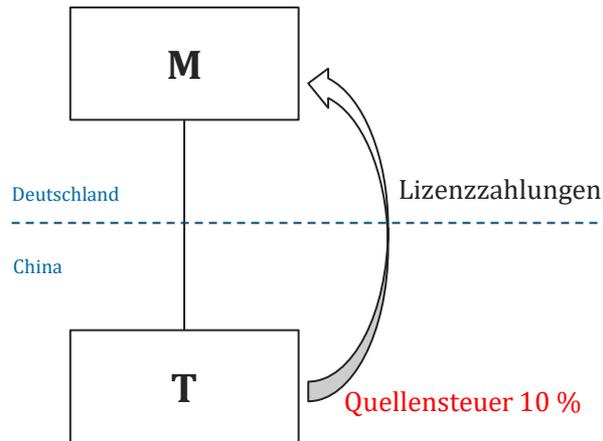
Anrechnung ausländischer Quellensteuer (BFH v. 17.08.2022 – I R 14/19)



• Sachverhalt und Fragen

- M begehrt für das streitgegenständliche Jahr 2011 die Anrechnung der chinesischen Quellensteuer i.H.v. 10% auf die deutsche Körperschaftsteuer
- Streitig zwischen M und dem FA war, in welcher Höhe bei der Höchstbetragsberechnung gem. § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG Betriebsausgaben anzusetzen waren
- Im Zusammenhang mit den Lizenzeinnahmen sind der Klägerin Betriebsausgaben und Aufwendungen für laufende, noch nicht abgeschlossene Entwicklungsarbeiten, die in späteren Jahren zu Lizenzvergaben und Lizenzeinnahmen aus China geführt haben, entstanden
- Klägerin berücksichtigte bei der Ermittlung des anzurechnenden Betrags der ausländischen Quellensteuer nur die Betriebsausgaben, nicht jedoch die Aufwendungen
- Das Finanzamt berücksichtigte bei der Berechnung des anzurechnenden Betrags die Aufwendungen. Dadurch überstiegen die Betriebsausgaben die im Streitjahr vereinnahmten Lizenzgebühren. Es entfiel im Inland keine Steuern auf die ausländischen Einkünfte. Eine Anrechnung der Quellensteuer auf die Körperschaftsteuer erfolgte nicht

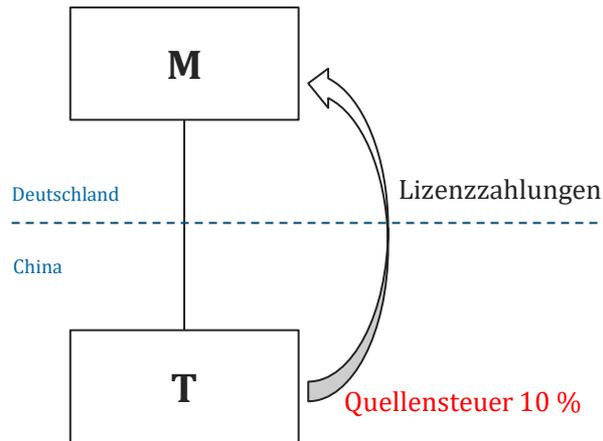
Anrechnung ausländischer Quellensteuer (BFH v. 17.08.2022 – I R 14/19)



- **Entscheidung des BFH und Stellungnahme**

- Streitentscheidende Norm war § 34c Abs. 1 S. 4 EStG:
„Gehören ausländische Einkünfte der in § 34d Nummer 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art zum Gewinn eines inländischen Betriebes, sind bei ihrer Ermittlung Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzuziehen, die mit den **diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang** stehen.“
- Streitentscheidend war, ob Aufwendungen für erst noch zu schaffende Rechte und erwartete zukünftige Lizenzeinnahmen mit den aktuellen Lizenzeinnahmen in einem **wirtschaftlichen Zusammenhang** stehen
- Der Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs wird in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG nicht definiert
- Er bestimmt sich nach der Rechtsprechung des BFH nach dem allgemeinen Veranlassungsprinzip (vgl. BFH v. 06.04.2016 - I R 61/14 und v. 18.04.2018 - I R 37/16)
- § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG enthält mit der Bezugnahme auf die „**diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen**“ einen spezifisch zweckgerichteten Veranlassungsbezug, der den Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen im Rahmen der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages sowohl in sachlicher als auch zeitlicher Hinsicht begrenzt

Anrechnung ausländischer Quellensteuer (BFH v. 17.08.2022 – I R 14/19)



• Entscheidung des BFH und Stellungnahme

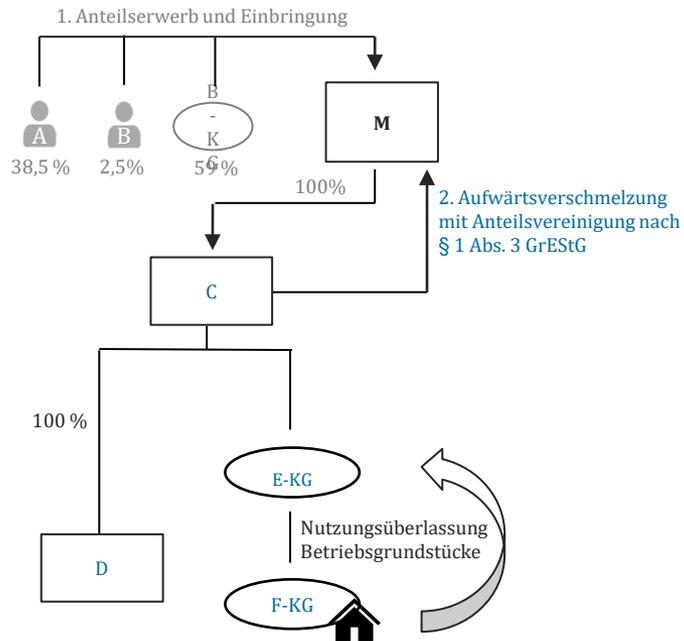
➤ Sachliche Beschränkung

- Nach dem BFH enthält § 34c Abs. 1 S. 4 EStG eine spezielle Regelung u.a. für ausländische Einkünfte i.S. der in § 34d Nr. 7 EStG genannten Art, d.h. für Einkünfte aus der Rechteüberlassung zur Nutzung in einem ausländischen Staat, sofern sie zum Gewinn eines inländischen Betriebes gehören
- In sachlicher Hinsicht ist somit ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu konkreten „Einnahmen“ Voraussetzung
- Ein allgemeiner wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer bestimmten Tätigkeit oder Einkunftsart reicht nicht aus

➤ Zeitliche Beschränkung

- § 34c Abs. 1 S. 4 EStG stellt dem Wortlaut nach auf „Einnahmen“ ab
- Der Ertragsbesteuerung liegt das Prinzip der Abschnittsbesteuerung zugrunde, welche eine streng veranlagungszeitraumbezogenen Betrachtungsweise vorsieht
- Veranlagungszeitraumübergreifende Betrachtungsweise nur sofern gesondert gesetzlich geregelt (z.B. in § 3c Abs. 2 EStG). Dies ist in § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG nicht vorgesehen
- § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG stellt ebenfalls auf eine veranlagungszeitraumbezogenen Betrachtungsweise ab

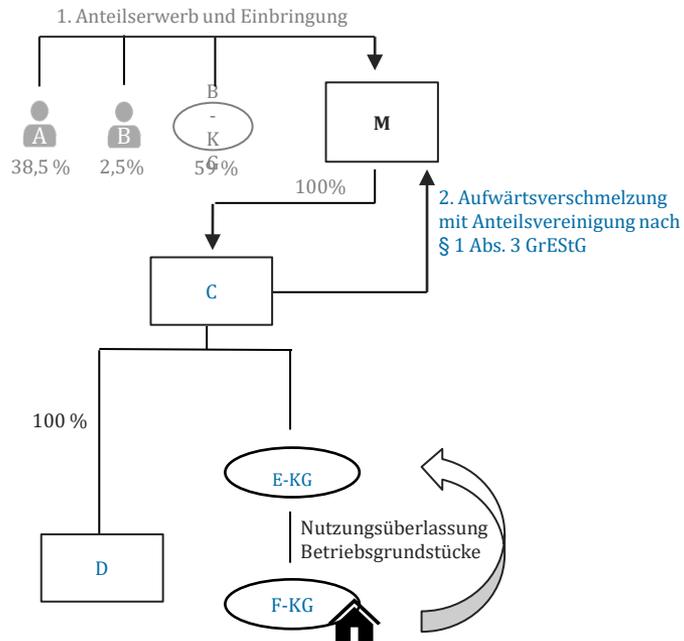
Kosten des Vermögensübergangs (BFH v. 23.11.2022 – I R 25/20)



• Sachverhalt und Fragen

- M begehrt den Abzug der Grunderwerbsteuer als Betriebsausgabe
- Bis 2007 waren A, B und die B-KG an der C beteiligt
- Die B-KG verkaufte 2007 ihre Beteiligung an der C an die Klägerin
- A und B haben ihre Anteile an der C mit Einbringungsvertrag vom gleichen Tag gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und Zahlung einer Barkomponente in die Klägerin eingebracht
- Im Jahr 2007 wurde die Verschmelzung der C auf die M beschlossen
- Das Finanzamt setzte die Grunderwerbsteuer fest. M behandelte diese als Betriebsausgabe
- Das Finanzamt qualifizierte die Grunderwerbsteuer als Kosten des Vermögensübergangs i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2006
- Der als Betriebsausgabe gebuchte Aufwand wurde dem Einkommen außerbilanziell wieder hinzugerechnet

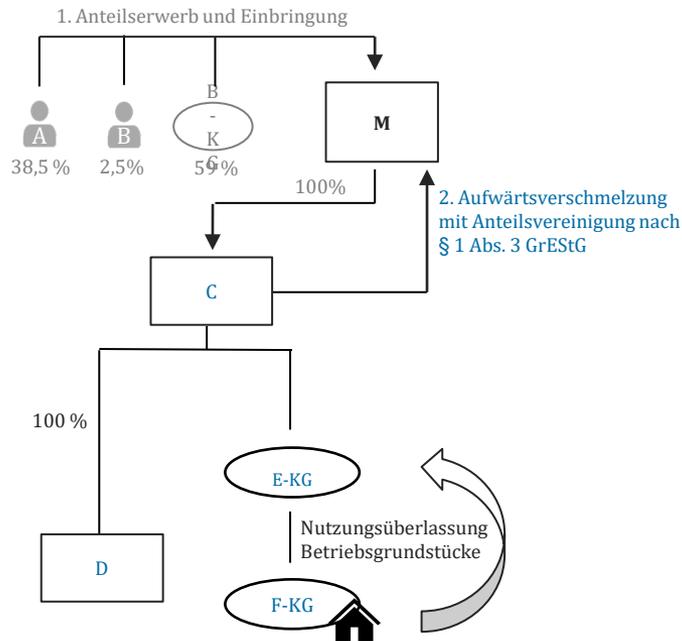
Kosten des Vermögensübergangs (BFH v. 23.11.2022 – I R 25/20)



• Entscheidung des BFH und Stellungnahme

- Streitentscheidende Norm war § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG 2006: „Bei der übernehmenden Körperschaft bleibt ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der **Kosten für den Vermögensübergang**, außer Ansatz.“
- Unter die Kosten für den Vermögensübergangs fallen keine lediglich objektbezogene Aufwendungen. Die Grunderwerbsteuer beim Übergang von Grundstücken ist eine objektbezogene Aufwendung und zählt zu den Anschaffungs(neben)kosten
- Im Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG besteht kein Objektbezug, da Gegenstand der Besteuerung nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern die durch ihn begründete Zuordnung aller Anteile in einer Hand, auf deren Grundlage das Gesetz einen zivilrechtlich nicht eingetretenen grundstücksbezogenen Erwerbsvorgang fingiert (BFH v. 20.04.2011 - I R 2/10 und v. 14.03.2011 - I R 40/10)
- Für nicht objektbezogene Aufwendungen bestimmt der BFH die Kosten für den Vermögensübergang nach dem Veranlassungsprinzip.
- Dafür spricht der Sinn und Zweck der Vorschrift und die systematische Auslegung

Kosten des Vermögensübergangs (BFH v. 23.11.2022 – I R 25/20)



• Entscheidung des BFH und Stellungnahme

- **Sinn und Zweck:** Gleichbehandlung des verschmelzungsbedingten Übertragungsergebnis auf Ebene der übernehmenden Körperschaft mit dem Veräußerungsgewinn einer Beteiligung i.S.d. § 8b Abs. 2 S. 1 KStG. Die Kosten für den Vermögensübergang müssen wie die Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG bestimmt werden
- **Systematische Auslegung:** Umwandlungsvorgänge werden als Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge behandelt. Veräußerungskosten werden von den laufenden Betriebsausgaben danach abgegrenzt, ob ein Veranlassungszusammenhang zu der Veräußerung besteht (vgl. BFH v. 27.03.2013 - I R 14/12 und v. 12.03.2014 - I R 45/13)
- Bei der Anteilsvereinigung liegt der Veranlassungszusammenhang vor, weil der fingierte Erwerb für die Entstehung der Aufwendungen ursächlich im Sinne eines Veranlassungszusammenhangs in der Sphäre der Übernehmerin ist
- Für die Veranlassungsprüfung kommt es nach Ansicht des BFH ausschließlich darauf an, ob die bestandskräftige GrEST-Festsetzung zu einer wirtschaftlichen Belastung geführt hat.
- Rechtmäßige Festsetzung der GrEST ist irrelevant, ebenso ob der bestandskräftig gewordenen Festsetzung sog. „Tatbestandswirkung“ zukommen kann