Finanzgericht Düsseldorf, 7 K 1811/21 K

Datum:	26.02.2025
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	7. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	7 K 1811/21 K
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2025:0226.7K1811.21K.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 29.06.2021 und Änderung des Bescheids über Körperschaftsteuer 2011 vom 26.02.2018 wird die Körperschaftsteuer 2011 unter Minderung des Einkommens um Betriebsausgaben in Höhe von ... € festgesetzt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war notwendig.

T a t b e s t a n d : 1

Die Parteien streiten über die Abzugsfähigkeit von Rechts- und Beratungskosten anlässlich der Veräußerung einer (Enkel-) Gesellschaft durch eine Tochtergesellschaft der Klägerin im Veranlagungszeitraum 2011. 2

Die B. GmbH (ehemals: BL. mbH, im Folgenden: „B.") ist eine einhundertprozentige Tochtergesellschaft der Klägerin. Zwischen beiden Gesellschaften bestand im Streitjahr ein körperschaft- und gewerbesteuerliches Organschaftsverhältnis mit der Klägerin als Organträger und der B. als Organgesellschaft. Mit notariellem Kaufvertrag vom 00. 00.2011 veräußerte die B. ihre Anteile an der J. GmbH. Die in diesem Zusammenhang von Dritten erbrachten Rechts- und Beratungsleistungen [Leistungsinhalt u.a. „Entwurf und Verhandlung Termsheet, Erstellung des Datenraums für Due Diligence Prüfung, Entwurf Kaufverträge, Begleitung der Vertragsverhandlungen“] waren von der Klägerin in eigenem Namen in Auftrag gegeben und ihr auch in Rechnung gestellt worden. In diesem Zusammenhang 3

entstanden in 2011 Kosten in Höhe von ... €, die von der Klägerin getragen wurden. Die Höhe der Kosten ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der J. GmbH wurde im Rahmen der Steuererklärung 2011 der B. ermittelt. Die Anwendung des § 8b KStG erfolgte dabei gem. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG auf Ebene der Klägerin als Organträgerin, so dass im Ergebnis die Beratungskosten als Veräußerungskosten (... € zzgl. ... € Umsatzsteuer) im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG der B. (steuerliche Auswirkung 5 Prozent) berücksichtigt wurden. 4

Der erstmalige Körperschaftsteuerbescheid wurde mit Datum vom 11. März 2014 erklärungsgemäß bekannt gegeben. 5

Für die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in Höhe von ... € der Rechts- und Beratungskosten wurde nachträglich der Vorsteuerabzug beantragt, da es sich bei der Veräußerung der Anteile wegen der Aufgabe der Organschaft um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen handelte. Mit Bescheid vom 26. Mai 2015 wurde die Vorsteuer erstattet. 6

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung V. vertrat der Prüfer die Auffassung (Tz. 2.7 des BP-Bericht vom 18. Oktober 2017), dass der Veräußerungsgewinn im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG um die erstattete Vorsteuer zu erhöhen sei, da diese nicht weiter Veräußerungskosten darstellten, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist. 7

Weiter stellte der Prüfer fest [Tz 2.14.3 des BP-Berichts], dass Rechts- und Beratungskosten in den Jahren 2006 bis 2009 für die zunächst erfolglose Veräußerung der Anteile an der J. GmbH in unstreitiger Höhe von ... € in den entsprechenden Jahren als Betriebsausgaben ohne Abzugsbeschränkungen das Einkommen der Klägerin gemindert hatten. Weil sich unter den damaligen Kaufinteressenten der J.-Anteile auch der Erwerber in 2011 befand, war der Prüfer der Auffassung, diese Aufwendungen seien im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns 2011 in Abzug zu bringen. Technisch vermindere sich dadurch der steuerfreie Betrag nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG, so dass im Ergebnis das Einkommen 2011 der Klägerin um einen weiteren Betrag in Höhe von ... € (95 % von ... €) zu erhöhen sei. 8

Mit Schreiben vom 26. Januar 2016 beantragte die Klägerin den vollumfänglichen Abzug der Rechts- und Beratungskosten, die im Rahmen der Anteilsveräußerung J. GmbH entstanden waren, ohne Anwendung des § 8b KStG. 9

Der Prüfer war insoweit der Auffassung [Tz. 2.14.5 des BP-Berichts], diese Kosten seien nach wirtschaftlichen Maßstäben der veräußernden Gesellschaft — der B. — zuzuordnen. Es habe im Ermessen der Klägerin gestanden, ob die Kosten von ihr selber oder von der B. zu tragen gewesen seien. Im Rahmen eines Konzerns dürfe die Qualifikation der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben jedoch nicht an die Entscheidung der Konzernmutter geknüpft sein. 10

Mit Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer 2011 vom 26. Februar 2018 folgte der Beklagte den Vorschlägen des Prüfers und berücksichtigte die Beratungskosten als Bestandteil des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG gem. § 8b Abs. 2 und 3 KStG im Ergebnis zu 5 Prozent. 11

Der dagegen erhobenen Sprungklage [6 K 878/18] stimmte der Beklagte nicht fristgemäß zu. 12

Mit der gegen die sodann ergangene Einspruchsentscheidung vom 29. Juni 2021 erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, der von ihr getragene Beratungsaufwand sei nicht nach § 8b Abs. 1 bis 6 KStG von der Steuer freizustellen, sondern vollständig als Betriebsausgabe der Klägerin abzuziehen. Das Einkommen der Klägerin sei um (in der Höhe zwischen den Beteiligten unstreitige) ... € zu mindern. 13

Die Steuerfreistellung der Beratungskosten der Vorjahre in Höhe von ... € scheitere bereits am fehlenden Zusammenhang der Kosten zu einer bestimmten Veräußerung im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG. Die seinerzeit im Jahr 2006 begonnenen Verhandlungen mit verschiedenen Interessenten hätten zu keinem erfolgreichen Abschluss geführt und seien im Jahr 2009 beendet worden. Zwar sei der Erwerber der Beteiligung an der J. GmbH in 2011 bereits an den Verhandlungen in den Jahren 2006 bis 2008 beteiligt gewesen. Er habe die Anteile jedoch im Rahmen des neuen Verkaufsprozesses des Jahres 2011 erworben. Das sog. „Projekt S.“ sei, da die potentielle Käuferin seinerzeit die Finanzierung nicht hätte aufstellen können, inhaltlich bis Ende Juni 2008 vollständig abgeschlossen worden. Bei dem Neustart des Projektes in 2009 hätten aufgrund der zwischenzeitlich verstrichenen Zeit auf Seiten der Klägerin die Arbeitsergebnisse, die bis Juni 2008 gewonnen wurden, nicht mehr verwendet und verwertet werden können, so dass das Projekt neu „aufgerollt" worden sei. Dagegen spreche auch nicht die vom Beklagten zitierte Berichterstattung der Presse, nach der mit dem Erwerber bereits im Jahr 0000 verhandelt worden sei. 14

Für die insgesamt entstandenen Rechts- und Beratungskosten fehle es an einer Rechtsgrundlage, die abweichend von der tatsächlichen und schuldrechtlichen Entstehung eine Zuordnung nach wirtschaftlichen Kriterien zulasse. Eine solche nach steuerlichen Gesichtspunkten orientierte Zuweisung der Kosten könnte allenfalls angenommen werden, insoweit die von der Klägerin veranlassten und getragenen Kosten im Wege eines abgekürzten Zahlungsweges, eines vertraglichen vereinbarten Drittaufwands oder einer verdeckten Einlage bezahlt worden wären. Dies treffe im vorliegenden Fall jedoch nicht zu. 15

Die Fälle des abgekürzten Zahlungsweges beträfen die Konstellationen, in denen der Steuerpflichtige zwar in eigener Person eine Verpflichtung eingehe, diese Verpflichtung jedoch nicht durch ihn selbst, sondern etwa durch einen nahestehenden Dritten beglichen werde. Die Klägerin habe die Rechts- und Beratungskosten nicht für Rechnung der B. geleistet, sondern die Beratungsunternehmen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung in ihrer Funktion als Führungs- und Managementholding beauftragt. 16

Ebenfalls zu verneinen sei die Annahme eines abgekürzten Vertragsweges, bei dem nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern der Dritte eine Verpflichtung eingehe und auch eigens erfülle. In Erfüllung dieser vertraglichen Verpflichtung tätige der Dritte somit eigene Aufwendungen zugunsten bzw. im Interesse des Steuerpflichtigen. Ein rein objektiver Zusammenhang der fraglichen Drittaufwendungen mit den Einkünften des Steuerpflichtigen reiche dabei nicht aus, um einen Abzug beim Steuerpflichtigen zu rechtfertigen. Danach sei der Aufwand regelmäßig nur dann dem Steuerpflichtigen zuzurechnen, wenn dieser dem Dritten als Zahlendem im lnnenverhältnis Ersatz schulde und der Ersatz sodann zu einer Minderung der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen führe. An einer solchen Verpflichtung fehle es zwischen der Klägerin und der B. und könne folglich nur fingiert werden. Diese Fiktion sähe vor, dass zwischen der Klägerin und der B. zunächst ein angemessenes Entgelt für die Übernahme der Beratungsaufwendungen vereinbart worden wäre, auf welches nachträglich verzichtet worden sei. Die Annahme einer derartigen „Leistungsfiktion" sei allerdings nicht zulässig. Denn eine derartige Fiktion verstoße gegen den Grundsatz, dass steuerliche Sachverhalte ausschließlich durch tatsächliches oder rechtlich wirksames Verhalten realisiert 17

werden könnten, nicht jedoch durch fingierte, d. h. nicht tatsächlich erfolgende Sachverhaltsumstände.

Die Zahlung der Rechts- und Beratungskosten stelle auch keine verdeckte Einlage dar, die bei der Klägerin nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG zu einer Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts an der B. führte. Eine verdeckte Einlage sei gegeben, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person seiner Gesellschaft einen bilanzierungspflichtigen Vermögensvorteil zuwende, dieser Vorteil seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis habe und keine Gegenleistungen für den Vorteil gewährt würden. Um einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zuzuwenden, bedürfe es der Erhöhung eines Aktivpostens bzw. der Verminderung eines Passivpostens auf Ebene der Tochtergesellschaft. Auf der Aktivseite wirkten sich insbesondere Vermögenszuführungen durch materielle und immaterielle WG aus, auf der Passivseite die Übernahme von Verbindlichkeiten sowie Verzicht und Erlass von Forderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft. Die unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen sei hingegen nicht einlage- und damit auch nicht aktivierungsfähig. Die beauftragten und getragenen Aufwendungen stellten kein einlagefähiges Wirtschaftsgut dar und könnten folgerichtig auch keine verdeckte Einlage begründen. Dabei sei es in Bezug auf Dienstleistungen unbeachtlich, ob diese durch die Muttergesellschaft selbst oder gegen ein Entgelt durch einen Dritten erbracht worden sei. Es stehe dem Gesellschafter frei, auch unentgeltlich für seine Gesellschaft tätig zu werden. Es handele sich dann um einen sogenannten Erfolgsbeitrag in Form von unentgeltlich erbrachten Dienstleistungen, welche bei der Tochtergesellschaft zu einem Gewinn infolge ersparter Aufwendungen führe. Es handele sich im vorliegenden Fall insbesondere nicht um die (verdeckte) Einlage von Geld in Form eines verdeckten Vertragswegs. Hierfür fehle es an einer entsprechenden Vertragsbeziehung zwischen der Klägerin und der B.. Eine solche Vertragsbeziehung müsste fingiert werden, was jedoch unzulässig sei. 18

Ein Erstattungsanspruch der Klägerin gegen die Tochtergesellschaft könne keinesfalls aus § 683 BGB hergeleitet werden. Eine Geschäftsführung ohne Auftrag setze voraus, dass der Geschäftsführer ein Geschäft ,,für einen anderen" besorgt. Bereits das Tatbestandsmerkmal eines Geschäfts „für einen anderen" könne im vorliegenden Streitfall ausgeschlossen werden. Die Klägerin habe die Beratungsunternehmen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung in ihrer Funktion als Führungsholding beauftragt und nicht in fremdem Interesse gehandelt. Auch scheitere ein Aufwendungsersatzanspruch wegen § 685 BGB, der ausdrücklich bestimme, dass dem Geschäftsführer ein Aufwendungsersatzanspruch nicht zustehe, wenn er nicht die Absicht gehabt hätte, von dem Geschäftsherrn Ersatz zu verlangen. Von einer entsprechenden Absicht, von der Tochtergesellschaft keinen Ersatz zu verlangen, sei vorliegend deshalb zwingend auszugehen, weil nur die Klägerin in ihrer Eigenschaft als Führungs- und Management-Holding die Transaktion verantwortete und die in diesem Zusammenhang entstandenen Beratungsleistungen im eigenen Namen in Auftrag gegeben habe, die die Auftragnehmer auch ausschließlich gegenüber der Klägerin abrechneten. 19

Bei Beteiligungen im Betriebsvermögen einer Körperschaft — wie der Klägerin — seien die Aufwendungen voll abziehbar. Sie unterlägen nicht dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG. Dieser beziehe sich nur auf sog. substanzbezogene Wertminderungen, nicht jedoch auf laufende Betriebsausgaben. 20

Ein Einbezug der Beratungskosten in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns der B. im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG aufgrund der besonderen Vorschrift für die körperschaftsteuerliche Organschaft im § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG scheide ebenfalls aus, 21

da die Klägerin selbst keinen Veräußerungsvorgang realisiert habe. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG sehe eine Anwendung von § 8b Abs. 1 bis 6 KStG stets auf Ebene des Organträgers vor, auch wenn der vom § 8b KStG betroffene Sachverhalt auf Ebene der Organgesellschaft realisiert worden sei. Die gesetzliche Regelung der körperschaftsteuerlichen Organschaft gehe von der sog. Zurechnungstheorie aus. Danach werde zunächst das Einkommen der Organgesellschaft eigenständig ermittelt und im Anschluss daran dem Organträger zugerechnet. Etwaige Veräußerungsgewinne der Organgesellschaft seien weiterhin in der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft enthalten. Kosten, die den Veräußerungsgewinn der Organgesellschaft mindern sollten, müssten folglich auch bei der Organgesellschaft angefallen sein. Organträger und Organgesellschaft blieben persönlich und sachlich körperschaftsteuerpflichtig. Dem Organträger werde im Wege der Zurechnungstheorie fremdes Einkommen der Organgesellschaft zur Besteuerung zugewiesen. Dabei erfolge keine Übernahme der steuerlichen Rechtstellung der Organgesellschaft. Es bleibe seinem Wesen nach Einkommen der Organgesellschaft und werde im Rahmen der Organschaft unter Berücksichtigung der Rechtsform des Organträgers neu berechnet. Dementsprechend erziele auch ausschließlich die Organgesellschaft einen Veräußerungsgewinn, in den ihre persönlichen Veräußerungskosten einzubeziehen seien. Ein Eingriff in die Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft etwa durch den Ansatz eigener Veräußerungskosten des Organträgers sehe § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG nicht vor. Seine Wirkung beschränke sich darauf, das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger „brutto", d.h. vor Berücksichtigung steuerfreier Erträge und hiermit zusammenhängender Aufwendungen, zuzurechnen. Anders als § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG erwähne zwar § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG die mit den steuerfreien Erträgen zusammenhängenden Aufwendungen nicht ausdrücklich; dass diese allerdings auch in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG einbezogen werden müssten, ergebe sich aus dem auf die Bruttozurechnung gerichteten Sinn der Vorschrift. Die Nichtberücksichtigung der genannten Normen bei der Gewinnermittlung der Organgesellschaft bedeute, dass die vorgenannten Erträge und Aufwendungen unabhängig von der Rechtsform des Organträgers als steuerpflichtig bzw. abziehbar behandelt würden. Im Weiteren durchbreche auch § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG nicht das Subjektsteuerprinzip und die Zurechnungstheorie. Es würden mit ihr lediglich die Einkommensbestandteile angesprochen, die nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG das Einkommen abweichend von den „normalen" Einkommensermittlungsvorschriften erhöht oder vermindert hätten. Bedeutung für die Abzugsfähigkeit eigener Aufwendungen des Organträgers habe sie dabei nicht. Die auf Ebene der Klägerin als Organträgerin angefallenen Veräußerungskosten seien demnach nicht bei der Ermittlung des Einkommens des von der B. als Organgesellschaft erwirtschafteten Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG einzubeziehen. Die Klägerin beantragt,

1. den Bescheid über Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 2011 vom 26. Februar 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. Juni 2021 dahingehend zu ändern, dass das Einkommen um Betriebsausgaben in Höhe von ... € reduziert wird, 22

2. hilfsweise die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gegen die Entscheidung des Finanzgerichts zuzulassen, 23

3. die Kosten des Verfahrens dem Beklagten aufzuerlegen, 24

4. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 25

Der Beklagte beantragt, 26

27

die Klage abzuweisen.

Er ist der Auffassung, die im Zusammenhang mit der Veräußerung der J. GmbH durch die Untergesellschaft (B.) stehenden Beratungsleistungen seien richtigerweise bei der Besteuerung des Veräußerungsgewinns gemäß § 8b Abs. 2 KStG erfasst worden, da die Organträgerin letztlich auch die Entscheidung über den Verkauf ihrer „Enkelgesellschaft" getroffen habe. Eine Berücksichtigung als voll abzugsfähige Betriebsausgaben komme nicht in Betracht. Die Entscheidung der Obergesellschaft über die Kostenverteilung im Konzern dürfe in ihrer Beliebigkeit nicht zu unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen führen. 28

Die gebuchten Beratungskosten seien seit 2006 bis zur endgültigen Veräußerung grundsätzlich unter dem Decknamen „S." verbucht worden. Es sei keine nennenswerte zeitliche Unterbrechung bei der Inanspruchnahme von Beratungsleistungen festzustellen. In der Presse sei nach Kenntnis des Prüfers seinerzeit die Veräußerung der J. GmbH unter anderem dahingehend kommentiert worden, dass mit dem Erwerber bereits seit 0000 verhandelt worden sei. 29

Die Rechtmäßigkeit der Zurechnung des Aufwandes über eine verdeckte Einlage von Seiten der Klägerin an die B. ergebe sich auch daraus, dass im vorliegenden Fall auf einen zivilrechtlich zustehenden Erstattungsanspruch nach § 683 BGB verzichtet worden sei. Denn bei der Übernahme der Tätigkeiten in Bezug auf den Verkauf der Vermögensposition handele es sich von Seiten der Klägerin, als Geschäftsführerin, um eine Geschäftsführung ohne Auftrag im Sinne des § 677 BGB. Verzichte eine Gesellschafterin auf eine ihr zustehenden Forderung gegenüber der Gesellschaft selbst, so führe dieses dazu, dass in Höhe des Nennwerts des Verzichtes eine verdeckte Einlage i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG anzunehmen sei. Da der Nennwert der sich aufgrund des Erstattungsanspruchs nach § 683 BGB ergebenden Forderungen identisch mit den von Seiten der Klägerin getragenen Aufwendungen sei, folge hieraus, dass ein Abzug dieser auf Ebene der Klägerin nicht erfolgen könne. Vielmehr seien die Aufwendungen durch die verdeckte Einlage auf die Ebene der Tochtergesellschaft verlagert und dort zutreffend im Rahmen der Gewinnermittlung aus dem Veräußerungserlös unter stringenter Anwendung der Grundsätze des § 8b KStG berücksichtigt worden. Der Klägerin habe gegenüber der Tochtergesellschaft ein Anspruch auf Ersatz ihrer Aufwendungen nach § 683 BGB zugestanden, da diese zivilrechtlich eine Geschäftsführung ohne Auftrag im Sinne des § 677 BGB ausgeführt habe und die getätigten Zahlungen für das Beratungshonorar Aufwendungen im zivilrechtlichen Sinne darstellten. Bei den getätigten Zahlungen handele es sich unstreitig um Aufwendungen nach § 683 BGB, als dass die Klägerin freiwillige Vermögensopfer zur Erledigung des Geschäftes im Interessenkreis des Geschäftsherrn und gerade zum Zwecke der Erledigung dieses Geschäftes eingegangen sei. Die Klägerin habe, indem sie die Verkaufsverhandlungen über die von Seiten der Tochtergesellschaft gehaltenen Gesellschaftsanteile geführt habe, ein fremdes Geschäft geführt und dabei nicht mit eigenem, sondern im fremden Interesse, nämlich der Tochtergesellschaft, gehandelt. Die Klägerin habe mit der Handlung in den Rechtskreis der Tochtergesellschaft eingreifen wollen und sei sich darüber bewusst gewesen, dass sie die Vertragsverhandlungen gerade für die Tochtergesellschaft geführt habe. Soweit die Klägerin möglicherweise auch im eigenen Interesse gehandelt haben könnte, führe dies als sog. „auch fremdes Geschäft" nicht dazu, dass der Fremdgeschäftsführungswille negiert werde. Die Geschäftsführung sei auch ohne Auftrag erfolgt. Dieser könne auch nicht in der allgemeinen Management- und Führungsfunktion der Muttergesellschaft im Organkreis gesehen werden, als dass damit zwar grundsätzliche Pflichten verbunden seien, eine direkte Einflussnahme auf die Vermögenspositionen der Tochtergesellschaften hiermit jedoch nicht verbunden wäre. Aber selbst wenn man in der allgemeinen Management- und 30

Führungsfunktion der Muttergesellschaft im Organkreis eine sonstiges Recht zur Führung der Vertragsverhandlungen verorten wollte, käme man nicht zu einem abweichenden Ergebnis. Denn in diesem Fall wäre die Geschäftsbesorgung durch die Klägerin als Auftrag im Sinne des § 662 BGB zu qualifizieren, wodurch gleichfalls ein Aufwendungsersatzanspruch nach § 670 BGB ausgelöst würde.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e : 31

Der geänderte Bescheid für 2011 über Körperschaftsteuer vom 26. Februar 2018 sowie die Einspruchsentscheidung vom 29. Juni 2021 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 32

Bei den Aufwendungen für von der Klägerin in Auftrag gegebene Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung der Beteiligung der B. an der J. GmbH, die der Höhe nach nicht in Streit stehen, handelt es sich um Betriebsausgaben der Klägerin, die nicht dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 2 oder Abs. 3 KStG zu unterwerfen sind. Die Aufwendungen sind daher in voller Höhe einkommenswirksam. Das Einkommen der Klägerin ist um die vom Beklagten im Ergebnis nicht berücksichtigten Betriebsausgaben in unstreitiger Höhe von ... € zu mindern. 33

Einer Entscheidung darüber, ob die darin enthaltenen Beratungskosten der Vorjahre in Höhe von ... € nicht Kosten der Veräußerung der Beteiligung der B. an der J. GmbH waren, bedarf es daher nicht. 34

Die Klägerin hat als Auftraggeberin der im Umfeld der Veräußerung der Beteiligung ihrer Tochtergesellschaft, der B., an der J. GmbH angefallenen Beratungsleistungen den Aufwendungstatbestand verwirklicht und diese Aufwendungen wirtschaftlich getragen, was ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit minderte (Kostentragungsprinzip, gestützt auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, konkretisiert durch das Nettoprinzip, vgl. nur Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.223). 35

Die Aufwendungen sind nicht abweichend von der rechtlichen Gestaltung des Sachverhalts (zur Maßgeblichkeit der rechtlichen Gestaltung bei Werbungskostenabzug vgl. BFH Urteil vom 25.06.2008 X R 36/05, BFHE 222, 373, Rn. 57) der B. zuzurechnen. Anders als der Beklagte meint, sind die Betriebsausgaben nicht deshalb der B. zuzurechnen, weil die Qualifikation der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben nicht an die Entscheidung der Konzernmutter geknüpft sein dürfe. Diese Auffassung findet im Gesetz keine Grundlage. Zwar können nach § 39 Abs. 2 AO Wirtschaftsgüter abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum zugerechnet werden. Eine Zurechnung von Einkünften, Nutzungsvorteilen (vgl. Kestler DStR 2015, 2465) oder Betriebsausgaben unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten kennt das deutsche Steuerrecht jedoch nicht. 36

Die Beratungsleistungen, wenngleich sie zumindest teilweise auch im Interesse der B. (der Entwurf des Kaufvertrages über die Beteiligung an der J. GmbH jedenfalls dürfte der Interessensphäre der B. als Beteiligte an der J. GmbH zuzuordnen sein) erfolgt sind, sind nicht als (verdeckte) Einlage zu qualifizieren. Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Gesellschaft einen bilanzierbaren Vorteil gewährt, dieser Vorteil aus dem Gesellschaftsverhältnis resultiert und keine Gegenleistung für diesen Vorteil erbracht wurde (vgl. z.B. BFH Urteile vom 21.09.1989 IV R 115/88, BStBl. II 1990, 86, 20.7.2005 X R 22/02, BStBl. II 2006, 457). Der gewährte Vorteil muss bei der Tochtergesellschaft ein einlagefähiges Wirtschaftsgut sein, welches entweder zur Bildung oder Erhöhung eines Aktivpostens oder zum Wegfall bzw. zur Reduzierung eines 37

Passivpostens führt. Die fraglichen Beratungsleistungen sind als Nutzungsvorteile nicht einlagefähig (vgl. BFH Urteil vom 4.02.2014 I R 32/12, BFH/NV 14, 1090; Brandis/Heuermann/Rengers, KStG § 8b Rn. 283 mit Hinweis auf Suchanek/Hesse Ubg 2015, 639; Kestler DStR 2015, 2465; Kuhr Ubg 2016, 729; Behrendt/Endert DStR 2022, 281, u. Scheifele Ubg 2018, 421, jeweils auch zu § 1 AStG; Gosch KStG/Gosch § 8b Rn. 266a; aA DPM/Pung § 8b Rn. 207 und Schmidt/Kulosa § 6 Rn. 54 jeweils ohne Begründung). Sowohl die unentgeltliche Bereitstellung von Wirtschaftsgütern als auch Dienstleistungen an Tochtergesellschaften unterliegen keiner Aktivierungspflicht und sind daher nicht einlagefähig (BFH Beschlüsse vom 26.10.1987 GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, BB 1988, 535; 4.12.2006 GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508).

Dem Abzug der Beratungsaufwendungen bei der Klägerin steht nicht § 8b Abs. 3 KStG entgegen. Danach sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Absatz 2 genannten Anteil entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Zwar dürften die Aufwendungen – zumindest teilweise – im Zusammenhang mit der Beteiligung der Klägerin an der B. stehen. Erfasst von § 8b Abs. 3 KStG werden indessen ausschließlich substanzbezogene Wertminderungen des Anteils, die sich aus der ertragsteuerlichen Behandlung des Anteils selbst ergeben, und nicht jegliche mit dem Anteil wirtschaftlich zusammenhängende Aufwendungen (BFH Urteil vom 14.01.2009 I R 52/08, BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674, Rn. 10; ebenso z.B. Gosch, KStG, § 8b Rz 280; Watermeyer in Herrmann/ Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8b KStG Rz 85; DPM/Pung, § 8b KStG Rn 100, 123). Weil die fraglichen Beratungsaufwendungen ohne Auswirkung auf den Wert der Beteiligung der Klägerin an der B. bleiben, unterfallen die Beratungsaufwendungen nicht dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG. 38

Die Beratungsaufwendungen der Klägerin unterfallen nicht dem § 8b Abs. 2 KStG. 39

Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG u.a. Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft außer Ansatz. Veräußerungsgewinn in diesem Sinn ist nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert übersteigt, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt. Eine Veräußerung liegt bei jeder gegen Gegenleistung erfolgenden Übertragung des zivilrechtlichen, zumindest aber wirtschaftlichen Eigentums vor (Watermeyer in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8b KStG N 63). Hierzu ist nur der zivilrechtliche Eigentümer in der Lage. Da die Klägerin nicht Eigentümerin der veräußerten Anteile an der J. GmbH war (sondern die B.), hat sie keine im Rahmen des § 8b Abs. 2 KStG zu berücksichtigenden Veräußerungskosten getragen. Es fehlt schlechthin an der Veräußerung einer eigenen Beteiligung der Klägerin. 40

Die Aufwendungen unterfallen auch nicht unter Berücksichtigung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG iVm § 14 KStG dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 2 KStG. 41

Die Klägerin ist mit der B., was zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig ist, durch einen Ergebnisabführungsvertrag zwischen der Klägerin als Organträger und der B. als Organgesellschaft zu einer körperschaftsteuerlichen Organschaft verbunden, so dass das Einkommen der B. nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG der Klägerin zugerechnet wird. Der die Organgesellschaft betreffende Steuerbescheid ist in den Streitjahren kein Grundlagenbescheid, so dass der hier nicht angefochtenen Steuerfestsetzung bezüglich der B. keine Bindungswirkung beikommt (BFH Urteil vom 6.03.2008 IV R 74/05, BFHE 220, 304, BStBl II 2008, 663). 42

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 KStG bestimmt für den körperschaftsteuerrechtlichen Organkreis abweichend von den allgemeinen Vorschriften, dass § 8b Abs. 1 bis 6 KStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden ist. Die hiernach angeordnete sog. Bruttozurechnung bewirkt, dass der Gewinn der Organgesellschaft selbständig und ungeschmälert um darin enthaltene Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG zu ermitteln und er sodann dem Organträger nach § 14 Satz 1 (einleitender Satzteil) KStG zuzurechnen ist. Sodann ist der brutto zugerechnete Gewinn beim Organträger den zuvor ausgeschlossenen allgemeinen Vorschriften zu unterwerfen. Auch § 8b Abs. 2 KStG ist sodann bei der Ermittlung des Einkommens auf Ebene des Organträgers anzuwenden. Das greift aber nur dann, wenn in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 1 bis 3 KStG "enthalten" sind (BFH Urteil vom 17.12.2014 I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, Rn. 11). Es werden damit diejenigen Einkommensbestandteile angesprochen, die nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG das Einkommen der Organgesellschaft in Abweichung von den normalen Einkommensermittlungsvorschriften erhöht bzw. vermindert haben (Rödder/Liekenbrock in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, Körperschaftsteuergesetz, § 15 KStG, Rn. 65). Die von der Klägerin getragenen Beratungsaufwendungen sind jedoch nicht in dem der Klägerin zugerechneten Einkommensbestandteilen der B. enthalten, so dass eine Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG iVm § 15 Abs. 1 Nr. 2 KStG insoweit ausscheidet.

Eine im Zusammenhang mit den Beratungsleistungen begründete, als Veräußerungskosten auf Ebene der Klägerin nach § 15 KStG der Abzugsbeschränkung des § 8b Abs.2 KStG zu unterwerfende Verbindlichkeit der B. besteht nicht. Veräußerungskosten sind Aufwendungen, die dem Veräußerungsvorgang zuzuordnen sind und die der Veräußerer kraft Gesetzes oder vertraglicher Vereinbarung zu tragen hat (Watermeyer in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8b KStG Rn. 73). 44

Es sind bei der B. keine Veräußerungskosten durch Abschluss von eigenen Beratungsverträgen entstanden. Die Beratungsaufträge sind unstreitig von der Klägerin in eigenem Namen und Rechnung erteilt worden. Insoweit scheidet auch die Annahme eines sog. abgekürzten Zahlungswegs aus. Die Klägerin und nicht die B. ist aus eigenem Auftrag verpflichtet und zahlt auf eigene Schuld. 45

Die B. war auch nicht verpflichtet, der Klägerin den Beratungsaufwand zu ersetzen. Eine Vereinbarung über die Erstattung der Beratungskosten haben die Klägerin und die B. nicht geschlossen. Aber auch eine gesetzliche Verpflichtung besteht insoweit nicht. Anders als der Beklagte meint, besteht insbesondere kein Anspruch der Klägerin gegen die B. aus Geschäftsführung ohne Auftrag auf Erstattung der im Zusammenhang mit der Veräußerung der Beteiligung an der J. GmbH bei der Klägerin angefallenen Beratungskosten nach § 683 BGB. 46

Wer ein Geschäft für einen anderen besorgt, ohne von ihm beauftragt oder ihm gegenüber sonst dazu berechtigt zu sein, kann als Geschäftsführer ohne Auftrag vom Geschäftsherrn wie ein Beauftragter Ersatz seiner Aufwendungen verlangen, wenn die Übernahme der Geschäftsführung dem Interesse und dem wirklichen oder mutmaßlichen Willen des Geschäftsherrn entspricht (§ 683 i.V.m. § 677 BGB). 47

Der Sonderfall des „auch-fremden“ Geschäfts liegt vor, wenn die Geschäftsführung objektiv sowohl im Interesse des Geschäftsherrn als auch des Handelnden ist. Es ist nicht notwendig, dass die Handlung ausschließlich im Interessenkreis des Geschäftsherrn stattfindet, womit ein „auch-fremdes“ Geschäft in diesen Fällen ausreicht (vgl. BGH Urteil vom 4.12.1975 VII ZR 218/73, NJW 1976, 619; Gehrlein, in: BeckOK BGB, § 677 BGB, Rn. 15). 48

Die Beratungsleistungen sind, wie die Klägerin dargelegt hat, (jedenfalls teilweise) zur Erfüllung ihrer Steuerungsaufgabe als Gesellschafterin und Holding beauftragt worden. Weil zumindest aber die Begleitung der Vertragsverhandlungen und zuvörderst der Entwurf des Kaufvertrages über die Beteiligung an der J. GmbH dem Interessenkreis der B. zuzuordnen ist, hat die Klägerin ein auch fremdes Geschäft mit der Beauftragung der Beratungsleistungen geführt. 49

Subjektiv muss der Handelnde (Geschäftsführer) mit dem Willen gehandelt haben, ein fremdes Geschäft zu führen. Dies umfasst das Bewusstsein, im Interesse und für Rechnung des Geschäftsherrn tätig zu werden (BGH Urteile vom 20.06.1963 VII ZR 263/61, NJW 1963, 1825; 27.11.1962 VI ZR 217/61, NJW 63, 390). 50

Die Klägerin macht unwidersprochen geltend, sie habe die Beratungsleistungen in eigenem Interesse erteilt, um ein eigenes Geschäft zu führen. Der Senat hält dies für zutreffend, weil der steuerliche Erfolg der rechtlichen Gestaltung gerade die Beauftragung als eigenes Geschäft der Klägerin bedingt, ohne dass ein Erstattungsanspruch der B. entsteht. Es fehlt im Streitfall somit bei der Klägerin am subjektiven Fremdgeschäftsführerwillen. Die Vorschriften der §§ 677 bis 686 BGB finden indessen nach § 687 Abs. 1 BGB keine Anwendung, wenn jemand ein fremdes Geschäft in der Meinung besorgt, dass es sein eigenes sei. 51

Auch eine Verpflichtung der B. auf Ersatz des durch die Geschäftsführung Erlangten nach § 684 Satz 1 BGB iVm § 687 Abs. 2 Satz 2 BGB besteht nicht. Der Tatbestand des § 687 Abs. 2 BGB setzt die Anmaßung eines objektiv fremden Geschäft voraus (Staudinger/Bergmann BGB § 687, Rn. 14). Es muss sich dabei um ein ausschließlich fremdes Geschäft handeln; „auch-fremde“ Geschäfte - wie im Streitfall - fallen nicht unter § 687 Abs. 2 BGB (Staudinger/Bergmann aaO). Weiterhin enthält § 687 Abs. 2 Satz 2 BGB eine abschließende Regelung und gewährt Aufwendungsersatz bei der Geschäftsanmaßung ausschließlich bei positiver Ausübung des eingeräumten Wahlrechts durch den Geschäftsherrn. Für den Geschäftsanmaßer bedeutet dies, dass er dem Geschäftsherrn nach §§ 987 ff, 812 ff, 823 ff BGB haftet und seinerseits keine Aufwendungsersatzansprüche nach § 684 BGB oder § 812 BGB hat (Linardatos in: Staudinger, Eckpfeiler des Zivilrechts, 9. Auflage 2024, Das Recht der ungerechtfertigten Bereicherung und der Geschäftsführung ohne Auftrag, Rn. S 137). Die B. hat ihr Wahlrecht nicht positiv ausgeübt, so dass eine Verpflichtung gegenüber der Klägerin zum Aufwendungsersatz oder zur Herausgabe des Erlangten nicht besteht. 52

Aber auch die Beauftragung der Beratungsleistungen als objektiv und subjektiv fremdes Geschäft würde nicht zu einer Aufwendungsersatzverpflichtung der B. führen. Denn einem etwaigen Aufwendungsersatzanspruch des Geschäftsführers steht die rechtshindernde Einwendung des § 685 Abs. 1 BGB entgegen. Nach § 685 Abs. 1 BGB steht dem Geschäftsführer dann kein Ersatzanspruch aus einer berechtigten oder unberechtigten Geschäftsführung ohne Auftrag zu, wenn er von Anfang an nicht die Absicht hatte, sich die aufgewandten Kosten vom Begünstigten (dem Geschäftsherrn) erstatten zu lassen. Ein Anspruch auf Ersatzleistung kommt erst gar nicht zur Entstehung, wenn die Absicht, keine Erstattung zu verlangen, bereits bei Übernahme vorliegt (Dornis in: Erman BGB, Kommentar, 17. Auflage 2023, § 685 BGB, Rn. 4). Der Anspruchsausschluss nach § 685 BGB bezieht sich nicht nur auf den Verwendungsersatzanspruch nach § 683 BGB, sondern auch auf den Bereicherungsanspruch aus § 684 Satz 1 BGB (BGH Urteil vom 10.10.1984 VIII ZR 152/83, Rn. 18, juris mwN). Die Klägerin macht unwidersprochen geltend, sie habe von Beginn an nicht die Absicht gehabt, von der B. Ersatz der Aufwendungen für die Beratungsleistungen zu verlangen. Der Senat hält dies für zutreffend, weil der steuerliche Erfolg der rechtlichen Gestaltung gerade die Beauftragung durch die Klägerin als eigenes Geschäft, ohne dass ein 53

Erstattungsanspruch der B. entsteht, bedingt.

Die Betriebsausgaben der Klägerin aus Beratungsleistungen sind auch nicht im Wege des sog. „abgekürzten Vertragsweges“ der B. zuzurechnen. 54

In Werbungskostenfällen hat der BFH (Urteile vom 15.01.2008 IX R 45/07, BFHE 220, 264, BStBl II 2008, 572 und vom 15.11.2005 IX R 25/03, BStBl 2006 II S. 623; das BMF wendet die Entscheidungen auch auf Betriebsausgaben [§ 4 Abs. 4 EStG] an, vgl. Bundesministerium der Finanzen, 7.07.2008, IV C 1-S 2211/07/10007, FMNR596000008, BStBl I 2008, 717) entschieden, dass Erhaltungsaufwendungen auch dann Werbungskosten des Steuerpflichtigen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind, wenn sie auf einem von einem Dritten im eigenen Namen, aber im Interesse des Steuerpflichtigen abgeschlossenen Werkvertrag beruhen und der Dritte dem Steuerpflichtigen den Betrag zuwendet. 55

Unter Rückgriff auf die Rechtsprechung des IX. Senats wären bei der B. fiktive Betriebsausgaben zu unterstellen, die sodann als Veräußerungskosten der Beteiligung an der J. GmbH nach § 8b Abs. 2 KStG zu beurteilen wären. 56

Der Senat hält eine Anwendung der doppelten Fiktion des „abgekürzten Vertragsweges“ auf den Streitfall jedoch für nicht zulässig. 57

Eine Zuordnung von Betriebsausgaben im Streitfall gegen die rechtliche Gestaltung des Sachverhaltes ist nach Auffassung des Senats ohne einen dies anordnenden gesetzlichen Befehl nicht zulässig. 58

Denn die rechtliche Gestaltung des Sachverhalts entscheidet über den [Werbungskosten]Abzug (BFH Urteil vom 25.06.2008 X R 36/05, BFHE 222, 373, Rn. 57). Nichts Anderes gilt für den Abzug von Betriebsausgaben. Aus dem Grundsatz der persönlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich zudem, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen persönlich tragen muss. 59

Eine fingierte Zuwendungsabsicht steht zudem im Widerspruch zum geäußerten Willen der Klägerin, die Aufwendungen im eigenen Interesse selber tragen und nicht der B. zuwenden zu wollen. 60

Letztlich besteht auch kein Bedarf für eine Übertragung der Figur des „abgekürzten Vertragsweges“ auf die Besteuerung von Körperschaften. Mit dem Zuwendungsgedanken des BFH wird mit einer doppelten Fiktion entgegen der rechtlichen Gestaltung des Sachverhaltes - aber letztlich zugunsten des Steuerpflichtigen - ein Werbungskostenabzug ermöglicht, der sonst hätte verweigert werden müssen. Insoweit unterscheiden sich die entschiedenen Sachverhalte vom Streitfall, in dem die Klägerin die von ihr beauftragten Beratungskosten zutreffend als Betriebsausgaben erfasst hat. Zudem gibt es bei Körperschaften, anders als bei verwandten Individuen (wie in den vom IX. Senat entschiedenen Sachverhalten), mit den Rechtsfiguren der verdeckten Einlage und verdeckten Gewinnausschüttungen ein Korrektiv für Einkommenskorrekturen im Falle nicht fremdüblicher Vermögenszuwendungen (vgl. auch Scheifele, Ubg 2018, 421). 61

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 62

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten gem. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen. 63

64

Die Revision war wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Frage der Anwendung des abgekürzten Vertragswegs bei Körperschaften zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war gem. § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO aufgrund der Komplexität der aufgeworfenen Rechtsfragen notwendig. 65

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE