
Datum: 14.11.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 133/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:1114.10K133.13.00

Tenor:

Die Bescheide vom 19.7.2012 über die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 KStG zum 31.12.2003, 31.12.2004, 31.12.2005 und 31.12.2006 werden mit der Maßgabe geändert, dass das steuerliche Einlagekonto jeweils um ... EUR erhöht wird.

Die Neufeststellung des steuerlichen Einlagekontos wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der A-Holding abwenden, soweit nicht die A-Holding zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

- | | |
|--|---|
| | 1 |
| Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob in das Vermögen der Klägerin ein Wirtschaftsgut „Belieferungsrecht“ verdeckt eingelegt worden ist mit der Folge, dass sich ihr steuerliches Einlagekonto entsprechend erhöht. | 2 |
| Die A Holdings GmbH (nachfolgend A-Holding) gehört wie die Klägerin zum deutschen Teil eines weltweit im Bereich der Produktion und des Vertriebs von ... tätigen Konzerns mit Sitz in Kanada. Sie ist Organträgerin der Klägerin. | 3 |
| Mit Vertrag vom 18.7.2003 (Stock Purchase Agreement), auf den Bezug genommen wird, zwischen der B Inc, USA (B USA) und der A International Inc., Kanada (A Kanada) | 4 |

veräußerte B USA ihre Produktions- und die physischen Distributionsbereiche an A Kanada. In diesem Vertrag wurde darüber hinaus der Verkauf von Gesellschaftsanteilen an mehreren B-Konzern-Gesellschaften vereinbart, darunter auch von Anteilen an der B ... Europe GmbH (die später in die Klägerin umfirmierte). Des Weiteren enthielt der Vertrag in den Exhibits E-1 bis E-5 eine Übereinkunft über den Abschluss weiterer und langfristiger Produktions- und Distributionsverträge zwischen dem B-Konzern und Gesellschaften des A-Konzerns.

Zum 25.10.2003 erwarb die A-Holding die Anteile an der Klägerin zum Kaufpreis von ca. ... €, der später auf ca. ... € angehoben wurde. Bei der Klägerin handelt es sich um eine Produktions- und Vertriebsgesellschaft, die insbesondere (zu ca. 2/3) für den B-Konzern ... produzierte und für die Verteilung der Produktion an andere B-Gesellschaften zuständig war. Vereinbarungen zwischen B USA und der Klägerin, insbesondere Rahmenverträge über die Tätigkeit der Klägerin oder dass die B Gesellschaften verpflichtet gewesen wären, ihre Produkte von der Klägerin zu beziehen, bestanden nicht. 5

Am 24.10.2003 wurde u.a. ein Vertrag zwischen der A Manufacturing Inc., USA (A USA), bei der es sich um eine mittelbare 100%-ige Tochtergesellschaft der A Kanada handelt, und der B ... Inc., USA (B ...), abgeschlossen, das Replication Services Agreement (B ...-Vertrag), auf das ebenfalls Bezug genommen wird. Mit diesem Vertrag gewährte B ... der A USA im Wesentlichen die exklusiven Produktions- und Belieferungsrechte für den Bereich ... für B ..., ihre verbundenen Unternehmen sowie unter ihrer direkten Kontrolle befindliche Lizenznehmer in bestimmten Regionen der Welt. Die Vertragslaufzeit betrug sechs Jahre. Nach Abschnitt 35 des Vertrags war A USA berechtigt, den Vertrag oder jedes aus dem Vertrag resultierende Recht auf jede ihrer 100%-igen Tochtergesellschaften oder jedes andere verbundene Unternehmen zu übertragen. 6

A USA hat die Produktions- und Belieferungsrechte aus dem B ...-Vertrag am 25.10.2003 auf die Klägerin übertragen. Schriftlich festgehalten wurde die Übertragung der dem deutschen Standort zuzuordnenden Produktions- und Belieferungsrechte durch das Assumption Agreement vom 4.5.2006, auf das Bezug genommen wird. Nach Abschnitt 5 der Vereinbarung genehmigte B ... die Übertragung der Rechte und Verpflichtungen von A USA bzw. Kanada auf die Tochtergesellschaften ab dem 24.10.2003. 7

Am 3.3.2004 schlossen u.a. die B ... einerseits und die Klägerin sowie eine britische und französische Gesellschaft des A-Konzerns andererseits einen Vertrag (Transfer Agreement), worin sich B ... damit einverstanden erklärte, dass die Klägerin Teile der ihr am 25.10.2003 übertragenen Produktions- und Belieferungsrechte auf die A UK und A FR übertragen durfte. 8

Die A Kanada hat im Rahmen einer „Purchase Price Allocation“ einen Teil (23,4%) des Gesamtkaufpreises in Höhe von US\$... Mio. für den Erwerb der globalen Produktions- und Belieferungsrechte der Klägerin zugeordnet (= ca. US\$ = ... €). 9

Bei der A-Holding und der Klägerin fand in den Jahren 2008 bis 2010 eine Außenprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E statt. Darin vertrat die Klägerin die Auffassung, der vg Betrag von ... € sei auf sechs Jahre abzuschreiben, da sie nunmehr von der verdeckten Einlage eines Belieferungsrechts ausgeht. 10

Der Betriebsprüfer folgte dem nicht, sondern vertrat den Standpunkt, dass der Kaufpreis von A Kanada nur für den Erwerb der Gesellschaftsanteile und nicht für separate sonstige Wirtschaftsgüter materieller oder immaterieller Art gezahlt worden sei. Wegen der Einzelheiten wird auf Tz. 2.9. des BP-Berichts für die Klägerin vom 24.5.2012 Bezug genommen. 11

Der Beklagte folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ u.a. entsprechende Bescheide über Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 KStG auf den 31.12.2003 bis 31.12.2006.	12
Die hiergegen eingelegten Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 11.12.2012, auf die Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus:	13
Mit der vertraglich garantierten Fortführung der Geschäftsbeziehungen liege ein entgeltlich erworbenes oder selbst hergestelltes immaterielles Wirtschaftsgut nicht vor. Eine lineare Absetzung für Abnutzung sei nicht zulässig. In dem hier zur Beurteilung anstehenden Sachverhalt habe die Konzernmutter der A-Holding neben dem zwischen den Konzernmüttern vereinbarten Kaufpreis in Höhe von rund ... € keine weiteren Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Klägerin gehabt. Mit den Garantieerklärungen zur Fortführung der bisherigen Geschäftsbeziehungen liege ein entgeltlich erworbenes, zu aktivierendes immaterielles Wirtschaftsgut mangels Anschaffungskosten damit nicht vor. Zwar könne ein konkreter Auftragsbestand als abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut anzusehen sein, wenn bereits feste Aufträge erteilt seien, die eine selbstständig bewertbare Gewinnchance beinhalteten. Fehle es an einem solchen festen Auftragsbestand, sei die bloße Gewinnchance, wie sie von der A-Holding hier vorgetragen und ihrer Planergebnisrechnung zugrunde gelegt werde, aus der Nutzung vorhandener Lieferbeziehungen und Geschäftsbeziehungen, also die Möglichkeit des Abschlusses konkreter Verträge, kein selbstständiges immaterielles Wirtschaftsgut.	14
Mit der Klage trägt die Klägerin vor:	15
Bei der unentgeltlichen Übertragung des B ...-Vertrags am 25.10.2003 handele es sich um eine verdeckte Einlage durch die A Kanada in die A-Holding und nachfolgend in sie, die Klägerin. Die Einlage sei mit dem Teilwert i.H.v. ... € zu bewerten und zeitanteilig über die Laufzeit des B ...-Vertrags auf Ebene der Klägerin abzuschreiben.	16
Im vorliegenden Fall sei A Kanada als Konzernobergesellschaft sowohl mittelbare 100%-ige Gesellschafterin der A-Holding und der Klägerin als auch der A USA.	17
Der B ...-Vertrag stelle ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut dar. Der Klägerin sei durch den B ...-Vertrag ein exklusives Produktions-und Belieferungsrecht eingeräumt worden. Es seien keine bestehenden Lieferbeziehungen fortgeführt worden, sondern eine neue rechtliche Bindung der B ... erfolgt.	18
Der Teilwert des Belieferungsrechts betrage ... €. Wegen der Wertermittlung wird auf Anlage 1 zum Schreiben der A-Holding vom 24.8.2012 (Einspruchsbegründung) Bezug genommen.	19
Die Klägerin beantragt,	20
die Bescheide vom 19. Juli 2012 über die Feststellung der steuerlichen Einlagekontos nach § 27 zum 31.12.2003, 31.12.2004, 31.12.2005 und 31.12.2006 mit der Maßgabe zu ändern, dass das steuerliche Einlagekonto jeweils und ... € erhöht wird.	21
Der Beklagte beantragt,	22
die Klage abzuweisen,	23
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	24

Entscheidungsgründe	25
Die zulässige Anfechtungsklage ist begründet.	26
Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin deshalb in ihren Rechten, vergleiche § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–.	27
Entgegen der Auffassung des Beklagten ist in das Vermögen der Klägerin ein Wirtschaftsgut „Produktions- und Belieferungsrecht“ verdeckt eingelegt worden, so dass das steuerliche Einlagekonto um den Teilwert dieses Wirtschaftsguts zu erhöhen ist.	28
1. Die Klägerin ist als Organgesellschaft hinsichtlich der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 des Körperschaftsteuergesetzes -KStG- selber klagebefugt (vgl. Bundesfinanzhof –BFH-, Urteil vom 30.11.2005 I R 1/05, Bundessteuerblatt ?BStBl- II 2006, 471).	29
2. Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (allgemeine Auffassung, vgl. nur Heinicke in Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 4 Rz. 360 „verdeckte Einlagen“; Lühn in Mössner/Seeger, NWB-Kommentar zum KStG, § 27 Rz. 75; jeweils mit zahlreichen Nachweisen; R 40 Abs. 1 KStR). Einlagefähige Vermögensvorteile sind nur Wirtschaftsgüter (ständige Rechtsprechung seit BFH, Beschluss vom 26.10.1987 GrS 2/86, BStBl- II 1988, 348 unter C.I.1.a)).	30
a) Dass es sich bei der A USA um eine der A-Holding und der Klägerin nahestehende Person handelt, bei allen handelt es sich Gesellschaften, die demselben Konzern angehören, ist zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf keiner weiteren Begründung.	31
b) Es handelt sich nicht um eine offene Einlage.	32
c) Entgegen der Auffassung des Beklagten liegt auch ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut vor.	33
Die Klägerin hat mit dem B ...-Vertrag ein exklusives Produktions- und Belieferungsrecht erworben (zur Wirtschaftsgutqualität von Belieferungsrechten s. BFH, Urteil vom 3.8.1993 VIII R 37/92, BStBl II 1994, 444; Weber-Grellet in Schmidt, a.a.O., § 5 Rz. 172). Die A Kanada hatte mit dem Stock Purchase Agreement und den daraufhin erfolgten Einzelverträgen ein exklusives Produktions- und Belieferungsrecht erworben.	34
Dieses bestand vorher zwischen B USA und der Klägerin nicht, so dass beim Erwerb der Anteile an der Klägerin nicht nur bestehende Lieferbeziehungen mit übernommen wurden. Der Beklagte hat für seine dahin gehende Behauptung keinerlei Belege vorgelegt.	35
Nach Auffassung des Senats ergibt sich die Tatsache, dass die Klägerin früher für den B-Konzern produziert und diesen beliefert hat, vielmehr aus ihrer Zugehörigkeit zu diesem Konzern. Nachdem die Konzernzugehörigkeit durch den Verkauf entfallen war, bestand weder eine rechtliche noch eine wirtschaftliche Verpflichtung für den B-Konzern, in Zukunft bei der Klägerin produzieren und sich von dieser beliefern zu lassen. Durch die Vereinbarung wurde damit erst dieses Belieferungsrecht begründet.	36
Dieses Recht ist ein selbstständiges Wirtschaftsgut und nicht unselbstständiger Bestandteil des Geschäftswerts der Klägerin, der mit dem Kaufpreis für die Anteile abgegolten wäre.	37

Dieses Belieferungsrecht ist auch bereits am 25.10.2003 auf die Klägerin übertragen worden, obwohl die schriftliche Fixierung aus 2006 stammt. Dies ergibt sich aus dem Transfer Agreement vom 3.3.2004, das nur abgeschlossen werden konnte, wenn das Belieferungsrecht bereits bei der Klägerin war.	38
d) Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG greift bei verdeckten Einlagen nicht ein (Weber-Grellet, a.a.O. Rz. 165 mit Rechtsprechungsnachweisen).	39
e) Die Zuwendung ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Ein fremder Dritter hätte der Klägerin das exklusive Produktions- und Belieferungsrecht nicht unentgeltlich überlassen.	40
3. Verdeckte Einlagen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG mit dem Teilwert zu bewerten (Kulosa in Schmidt, a.a.O., § 6 Rz. 554 mit Rechtsprechungsnachweisen). Die Ausnahme des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. a) EStG ist nicht einschlägig, da das Wirtschaftsgut von der Klägerin nicht angeschafft wurde. Unter „Anschaffung“ im Sinne dieser Vorschrift sind nur entgeltliche Anschaffungen zu verstehen (Kulosa, a.a.O., Rz. 558).	41
Hinsichtlich der Ermittlung des Teilwerts folgt der Senat den nachvollziehbaren und schlüssigen Ausführungen der A-Holding in der Anlage 1 zum Schriftsatz vom 24.8.2012. Der Beklagte hat hiergegen keine substantiierten, nachvollziehbaren Einwendungen vorgebracht.	42
4. Die verdeckte Einlage führt zu nachträglichen Anschaffungskosten der A-Holding auf die Beteiligung an der Klägerin (BFH, Beschluss vom 26.10.1987 GrS 2/86, a.a.O. unter C.II.2.b)) und ist nach § 27 Abs. 1 KStG im steuerlichen Einlagekonto sowohl der A-Holding als auch der Klägerin auszuweisen (Kulosa, a.a.O., Rz. 754).	43
5. Die Neuberechnung des steuerlichen Einlagekontos wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen.	44
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	45
Der Senat sieht keine Veranlassung, die Revision zuzulassen, da er die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zugrunde legt und auf einen Einzelfall anwendet.	46