
Datum: 20.08.2014
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2192/13 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2014:0820.10K2192.13F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Gründe:

I.

Streitig ist, ob bei einem Verzicht auf die Abführung des Jahresüberschusses der Organgesellschaft im Rahmen einer ertragssteuerlichen Organschaft im zeitlichen Zusammenhang mit der Beendigung der Organschaft der Gewinnabführungsanspruch zum Bilanzstichtag als Forderung und der Verzicht gleichzeitig als verdeckte Einlage zu erfassen ist.

Komplementärin der Klägerin ist die nicht am Kapital beteiligte A B GmbH. Alleinige Kommanditistin ist die A C B.V..

Die Klägerin ist alleinige Gesellschafterin der A D GmbH (A D GmbH). Mit dieser bestand eine ertragssteuerliche Organschaft. Der Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag bestand seit dem 12.12.1991.

Mit Vertrag vom 20.12.2007 hoben die Klägerin als Organträgerin und die A D GmbH als Organgesellschaft den Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag mit Wirkung zum 31.12.2007 auf. Die Gesellschafter der Klägerin stimmten dem Aufhebungsvertrag in

1

2

3

4

5

6

notarieller Urkunde vom 28.12.2007 zu.

Zu dem Aufhebungsvertrag gaben die Klägerin und die A D GmbH am 28.12.2007 eine Verzichtserklärung ab, in der sie folgende als klarstellend bezeichnete Vereinbarung trafen: 7

„Beide Parteien verzichteten einvernehmlich darauf den Ergebnisabführungsvertrag zum 31.12.2007 zu vollziehen, d.h. ein etwaiger Jahresüberschuss ist nicht an die A GmbH & Co. KG abzuführen bzw. ein etwaiger Jahresfehlbetrag ist nicht an die A D GmbH auszugleichen.“ 8

Im Rahmen einer Außenprüfung bei der Klägerin und der A D GmbH (Prüfungsberichte vom 18.05.2011 und 13.12.2010) waren der Prüfer und ihm folgend der Beklagte der Auffassung, ein Unternehmensvertrag könne nur zum Ende des Geschäftsjahres, nicht aber rückwirkend aufgehoben werden. Nach § 296 Abs. 1 AktG könne ein Unternehmensvertrag und damit auch ein Ergebnisabführungsvertrag durch schriftliche Vereinbarung zum Ende des laufenden Geschäftsjahres zivilrechtlich wirksam aufgehoben werden. Der Verzicht auf den Gewinnabführungsanspruch aus dem laufenden Geschäftsjahr bedeute steuerlich, dass der Ergebnisabführungsvertrag in dem betreffenden Zeitraum nicht als durchgeführt angesehen werden könne. Die Organgesellschaft sei nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften zur Körperschaftsteuer zu veranlagern. Bei ihr sei insoweit ein eigener Überschuss in Höhe von 10.324.187 € zu erfassen. 9

Beim Organträger sei am Bilanzstichtag 31.12.2007 der Anspruch auf Abführung des Gewinns entstanden. Der Verzicht auf diesen Anspruch zum 31.12.2007 sei gesellschaftlich veranlasst und damit als verdeckte Einlage zu qualifizieren, die zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung an der Organgesellschaft führe. 10

Die steuerrechtliche Behandlung bei der Organgesellschaft stelle sich wie folgt dar: 11

Eigener Überschuss	10.324.187 €	12
Abführung des zivilrechtlich entstandenen Ergebnisses	-10.324.187 €	13
Verzicht auf Ergebnisabführung, verdeckte Einlage	10.324.187 €	14
Jahresüberschuss	10.324.187 €	15

In der einheitlichen und gesonderten Feststellung 2007 der Organträgerin seien die laufenden Einkünfte und die darin enthaltenen Einkünfte nach § 8b KStG um jeweils 10.324.187 € zu erhöhen. 16

Entsprechend diesen Feststellungen erließ der Beklagte den gemäß § 164 Absatz 2 AO geänderten Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 30.11.2011 für die Klägerin. 17

Während des Einspruchsverfahrens gegen diesen Bescheid erließ der Beklagte den aus anderen Gründen geänderten Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 27.06.2012. 18

Die Klägerin machte mit dem Einspruch gelten, ein Gewinnabführungsanspruch entstehe frühestens mit Ablauf des Bilanzstichtages zum 31.12.2007. Vor diesem Zeitpunkt habe ein Anspruch und ein einlagefähiges Wirtschaftsgut i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG nicht bestanden. Mit der Vereinbarung vom 20.12.2007 hätten die Parteien ausdrücklich vereinbart, dass weder 19

eine Gewinnabführung noch eine Gewinnausschüttung erfolgen solle. Ein bilanzierungsfähiger Gewinnabführungsanspruch sei aufgrund des vertraglich vereinbarten Verzichts nicht mehr entstanden.

Den Einspruch der Klägerin wies der Beklagte zum dargelegten Streitpunkt mit Teil- 20
Einspruchsentscheidung vom 25.06.2013 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte der
Beklagte aus, zum 31.12.2007 sei der Anspruch auf Abführung des Gewinns entstanden und
dieser Anspruch in die Bilanz einzustellen. Die Gewinnabführungsverpflichtung des
handelsrechtlichen Überschusses sei in 2008 auch nicht vollzogen worden. Der Vorgang sei
daher als Gewinnverwendung zu werten. Der Verzicht auf den entstandenen Anspruch sei
gesellschaftlich veranlasst. Daher sei er bei der Organgesellschaft als verdeckte Einlage zu
erfassen.

Die Klägerin trägt zur Begründung ihrer Klage vor, schon zu Beginn des Jahres 2007, als 21
festgestellt worden sei, dass die D GmbH ein positives Ergebnis erwirtschaften werde, sei
beabsichtigt gewesen, das Eigenkapital der A D GmbH zu stärken und dazu auf die
Gewinnabführung zu verzichten. Aufgrund der Verzichtsvereinbarung vom 28.12.2007 sei ein
Gewinnabführungsanspruch zivilrechtlich nicht entstanden. Nach der zivilrechtlichen
Rechtsprechung (BGH vom 11.12.1999, II ZR 120/98) entstehe der
Gewinnabführungsanspruch frühestens mit Ablauf des Bilanzstichtages. Im Streitfall hätten
die Parteien bereits vor diesem Zeitpunkt auf die Gewinnabführung verzichtet.

Aus der Aufhebung des Gewinnabführungsvertrages mit Wirkung zum 31.12.2007 lasse sich 22
ein anderes Ergebnis nicht herleiten. Bei einem Gewinnabführungsanspruch könnten die
Vertragsbeteiligten anders als bei einem Anspruch auf Verlustausgleich (§ 302 Abs. 3 AktG)
jederzeit zivilrechtlich auf den Anspruch verzichten und durch Vereinbarung von vornherein
nicht zur Entstehung gelangen lassen.

Nach § 296 Abs. 1 Satz 1 und 2 AktG könnten Unternehmensverträge zwar nur zum Ende 23
des Geschäftsjahres und nicht mit Rückwirkung aufgehoben werden. Wegen des vor dem
Ende des Geschäftsjahres vereinbarten Verzichts auf eine künftige Forderung entstehe diese
künftige Forderung mit Ablauf des Geschäftsjahres von vornherein nicht.

Wegen des vereinbarten Verzichts seien weder eine Verbindlichkeit aus dem 24
Gewinnabführungsvertrag für die A D GmbH noch eine entsprechende Forderung für die
Klägerin zu erfassen. Für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung und einer
verdeckten Einlage fehle es daher an einem Zufluss.

Die Klägerin beantragt, 25

1. den Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von 26
Besteuerungsgrundlagen vom 27.06.2012 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom
25.06.2013 dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2007 um 10.324.187
€ gemindert und die entsprechenden Folgerungen zu § 8b KStG in der Feststellung daraus
gezogen werden; 2. hilfsweise die Revision zuzulassen;

3. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 27

Der Beklagte beantragt, 28

die Klage abzuweisen. 29

30

Der Beklagte trägt vor, der Gewinnabführungsanspruch sei zivilrechtlich entstanden. Die dem Ergebnisabführungsvertrag zu Grunde liegende Ausgleichsverpflichtung werde durch die unterjährige Aufhebung des Vertrages zivilrechtlich nicht beseitigt. Das berechnigte Unternehmen, im Streitfall die Klägerin, behalte den zivilrechtlichen Anspruch bis zum Aufhebungszeitpunkt des 31.12.2007 (Prof. Dr. Altmeyen, DB 2009, 2453; Sterner in Herrmann/Heuer/Raupach § 14 KStG Anm. 226; Neumann in Gosch KStG § 14 Rz. 256).	
Der schriftlich vereinbarte Verzicht auf den Gewinnabführungsanspruch für das Jahr 2007 führe steuerlich dazu, dass der Ergebnisabführungsvertrag als nicht durchgeführt gelte (Dötsch/Witt § 14 KStG Rz. 212).	31
II.	32
Die Klage ist unbegründet.	33
Der mit der Klage angefochtene Feststellungsbescheid 2007 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht gem. § 100 Abs.1 Satz 1 FGO in ihren Rechten.	34
Der Gewinnabführungsanspruch, auf den die Klägerin als Organträgerin in einer Verzichtserklärung vor dem Bilanzstichtag verzichtet hat, ist zutreffend vom Beklagten gewinnerhöhend im Veranlagungszeitraum 2007 erfasst und der Verzicht auf diesen als verdeckte Einlage auf die Beteiligung an der Organgesellschaft behandelt worden.	35
a) Die ertragssteuerliche Organschaft ist für den Veranlagungszeitraum 2007 zu Recht als nicht durchgeführt behandelt worden.	36
Nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG muss der Gewinnabführungsvertrag während der gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. Eine Kündigung oder Aufhebung eines Gewinnabführungsvertrages während des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft wirkt gemäß § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 KStG auf den Beginn des Wirtschaftsjahres zurück. Im Streitfall haben die Organträgerin und die Organgesellschaft mit Wirkung zum 31.12.2007 den Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag aufgehoben. Diese Aufhebung zum Ende des Wirtschaftsjahres hat die Organschaft zum 31.12.2007 beendet. Da die Klägerin mit der Vereinbarung vom 28.12.2007 auf die Erfüllung des Gewinnabführungsanspruchs verzichtet hat, ist der Gewinnabführungsvertrag nicht während seiner gesamten Geltungsdauer tatsächlich durchgeführt worden. Bei einem Verzicht auf den Anspruch auf Gewinnabführung ist der Gewinnabführungsvertrag für den betreffenden Zeitraum nicht durchgeführt und sind die steuerlichen Regelungen der ertragsteuerlichen Organschaft nicht anzuwenden (Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG § 14 Rz. 212; BFH vom 21.10.2010 – IV R 21/07, BStBl II 2014, 481). Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.	37
b) Der von der Klägerin am 28.12.2007 vereinbarte Verzicht auf den Gewinnabführungsanspruch ist daher losgelöst von den Regelungen der §§ 14 ff. KStG für die Organschaft nach den allgemeinen steuerlichen Regelungen zu beurteilen (Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG § 14 Rz. 212).	38
Danach ist anhand der steuerlichen Vorschriften der §§ 4 ff. EStG zu entscheiden, ob der Gewinnabführungsanspruch der Organträgerin bei der Ermittlung ihres Einkommens 2007 einkommenserhöhend wirkt. Ist der Gewinnabführungsanspruch einkommenserhöhend zu erfassen, stellt der Verzicht eine verdeckte Einlage dar, die zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung der Klägerin an der Organgesellschaft führt (s. zu diesen Grundsätzen BFH vom 20.04.2005 – X R 2/03, BStBl II 2005, 694).	39

- c) Im Streitfall ist der Gewinnabführungsanspruch bei der Klägerin zum 31.12.2007 gewinnerhöhend zu erfassen und stellt gleichzeitig eine verdeckte Einlage dar. 40
- Nach § 296 Abs. 1 Satz 1 und 2 AktG kann der Gewinnabführungsvertrag als Unternehmensvertrag nur zum Ende des Geschäftsjahres aufgehoben werden und ist eine rückwirkende Aufhebung unzulässig. Bis zu dem danach maßgeblichen zivilrechtlichen Aufhebungszeitpunkt entstandene Ansprüche werden nicht rückwirkend beseitigt bzw. ihr Entstehen wird nicht verhindert, sondern solche Ansprüche bleiben von der Aufhebung unberührt (Hüffer, AktG, 10. Aufl. 2012, § 296 Rz. 2, 9; Langenbacher in Schmidt/Lutter, AktG, 2. Aufl. 2010, § 296 Rz. 14; Altmeyen, DB 1999, 2453 ff. (2455); Neumann in Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, § 14 Rz. 256; Sterner in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, § 14 Rz. 209; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG § 14 Rz. 221; zum Entstehen des Verlustausgleichsanspruchs zum Bilanzstichtag s. BGH vom 11.10.1999 – II ZR 120/98, DB 1999, 245). 41
- Entsprechend dieser gesetzlichen Regelung ist die Forderung auf die Gewinnabführung zivilrechtlich mit Ablauf des Bilanzstichtages entstanden und gleichzeitig durch den schon vorher ausgesprochenen Verzicht erloschen. Wegen der zivilrechtlich nur zum Bilanzstichtag möglichen Aufhebung des Gewinnabführungsvertrages ist die entsprechende Forderung der Klägerin mit Ablauf des 31.12.2007 entstanden und hat der vorher ausgesprochene Verzicht nicht dazu geführt, dass die Forderung bereits vorher erloschen oder nicht zum Entstehen gelangt ist. Könnte ein vorhergehender Verzicht auf die Forderung ihr Entstehen verhindern, wie die Klägerin meint, würde dies in der Wirkung eine rückwirkende Aufhebung des Vertrages und der durch ihn begründeten Rechte bedeuten, die § 296 Abs. 1 Satz 2 AktG verbietet. 42
- Aufgrund ihres zivilrechtlichen Entstehens ist die Forderung steuerlich als zu aktivierendes Wirtschaftsgut i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG zu erfassen. Der Verzicht ist als Einlage zu behandeln. 43
- d) Die Aktivierung von Forderungen richtet sich bei buchführenden Gewerbetreibenden nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. 44
- Gewinnrealisierung tritt dann ein, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldeten Erfüllungshandlungen in der Weise erbracht hat, dass ihm die Forderung auf die Gegenleistung so gut wie sicher ist (BFH vom 23.03.2011 - X R 42/08, BStBl II 2012, 188). Dementsprechend sind Forderungen zu aktivieren, sobald sie (unabhängig von der rechtlichen Entstehung) wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht und am Bilanzstichtag hinreichend sicher sind (BFH vom 03.08.2005 I R 94/03, BStBl II 2006, 20; vom 31.08.2011 - X R 19/10, BStBl II 2012, 190). 45
- Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Die Forderung ist wirtschaftlich im Jahr 2007 verursacht und zum Bilanzstichtag zivilrechtlich entstanden. Das Rückwirkungsverbot des § 296 AktG stellt sicher, dass die mit dem Zeitablauf entstandene vermögenswerte Position der Organträgerin aus dem Gewinnabführungsvertrag nicht rückwirkend entfällt. Der vor dem Bilanzstichtag ausgesprochene Forderungsverzicht der Klägerin hat die Verursachung in der Vergangenheit nicht beeinflusst und konnte - entgegen der Ansicht der Klägerin - das Entstehen der Forderung entsprechend der zivilrechtlichen Rechtslage nicht verhindern. 46
- Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 47

Über den Klageantrag zu 3. ist wegen der Abweisung des Antrags zu 1. nicht mehr zu entscheiden.

Die Revision war nicht zuzulassen, da ein Zulassungsgrund i.S.d. § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegt. Der Streitsache kommt insbesondere keine grundsätzliche Bedeutung zu, da zum Verständnis des § 296 Abs. 1 AktG bei einem Sachverhalt wie dem des Streitfalls in Literatur und Rechtsprechung kein erkennbarer Streit besteht. Zudem ist nicht erkennbar, dass ein Sachverhalt wie im Streitfall und die von der Klägerin vertretene Streitfrage für eine weitere Anzahl von Fällen Bedeutung hat.

49