

Die tatsächliche Durchführung von GAVs – Neues aus der Rechtsprechung –

Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

12. Juni 2023

**Prof. Dr. Norbert Schneider
Freshfields Bruckhaus Deringer PartG mbB**



Voraussetzungen der Organschaft

Vermischung von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht

- Die ertragsteuerliche Organschaft hat (bekanntlich) sehr viele Voraussetzungen
 - Dabei **vielfache Anknüpfung an das Gesellschaftsrecht**, insbesondere
 - Abschluss eines **GAV** i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG (§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG)
 - **Mindestlaufzeit** nach GAV 5 Jahre (BFH: Zeitjahre)
 - Notwendigkeit eines **dynamischen Verweises auf § 302 AktG**, wenn Organgesellschaft (**OG**) eine GmbH ist (§ 17 S. 1 Nr. 2 KStG).
 - Manchmal **vermischen sich steuerliche und gesellschaftsrechtlich geprägte Elemente**
 - Beendigung GAV in Mindestlaufzeit nur unschädlich, wenn ein „**wichtiger Grund**“ vorliegt (BFH: muss ein steuerlich wG Grund sein; aber - Vertragsbeendigung durch Kündigung geht zivilrechtlich nur, wenn ein wG vorliegt (anders: Aufhebung, z.T. bei Umwandlungen)
 - **§ 302 AktG**: gilt gesellschaftsrechtlich bei GmbH, trotzdem steuerliche Regelung erfordert
 - **Auslegung von GAVs**: eher enge Auslegung, da gesellschaftsrechtlich satzungsgleiche Regelung (Basis: Wortlaut GAV + Unterlagen beim Handelsregister)
- ⇒ Dieses Geflecht ist z.T. **komplex, streitanfällig und kann ungewollte Fehler produzieren**

Tatsächliche Durchführung von Gewinnabführungsverträgen

Begriff und Voraussetzungen

- Der GAV muss zudem während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG), i.d.R. als „**tatsächliche Durchführung**“ bezeichnet
- Erfordert, dass der GAV **entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen vollzogen** wird (ständ. Rspr. BFH)

Verlangt damit i.E. auch weitgehend **Berücksichtigung der §§ 291 ff. AktG** (da der GAV selbst auf dem – vielfach nicht dispositiven – AktG beruht)

- Erfordert u.a., dass der „**ganze Gewinn**“ **abgeführt** wird von der OG bzw. vom OT der **ganze Verlust ausgeglichen** wird (unter Berücksichtigung von Abführungssperren nach AktG oder HGB sowie zulässiger Rücklagenbildung und –auflösung)
- Gewinn/Verlust (vor Abführung/Ausgleich) ist das **objektiv richtige Ergebnis nach HGB / GoB**, nicht zwingend das nach tatsächlich festgestelltem Jahresüberschuss (BGH II ZR 120/98)
 - Bei Streit darüber ist Organschaft gefährdet
 - Früher: nur Rückwärtsberichterstattung der Jahresabschlüsse bis zur Fehlerquelle
 - Seit 2013: (auch) „Bilanz-Heilungsverfahren“ nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 ff. KStG

Tatsächliche Durchführung

Wirksame Erfüllung der GAV-Ansprüche / Aufrechnung

- Kern der tatsächlichen Durchführung ist die **zivilrechtlich wirksame Erfüllung** des Gewinnabführungsanspruchs des OT bzw. des Verlustausgleichsanspruchs der OG (**GAV-Ansprüche**)
- Grundsätzlich sind GAV-Ansprüche **Geldleistungsansprüche** (BGH II ZR 238/04, s.u.)
- Das heißt aber nicht, dass sie nur durch Geldzahlung erfüllt werden können. Dem Grunde nach ist anerkannt, dass die **Erfüllung durch Erfüllungssurrogate** erfolgen kann
 - **A.A. OLG Thüringen** v. 21.9.2004 bei **Aufrechnung** des OT gegen einen Verlustausgleichsanspruch mit einem sonstigen Anspruch des OT (wechselseitige Forderung)
 - Korrigiert durch **BGH v. 10.7.2006 II ZR 238/04**
 - Anspruch zwar auf Geld gerichtet, aber Leistung an Erfüllung Statt (§ 364 BGB) möglich
 - Aufrechnung daher zulässig, wenn aufgerechnete Forderung des OT gg OG **werthaltig** (d.h. es kommt auf Vermögenssituation der OG an)
 - Zulässig auch **Tilgung von Forderung Dritter gg. OG** (sofern diese werthaltig war)
 - Anforderung an Werthaltigkeit nicht definiert; wohl Anlehnung an InsO-Prinzipien („Überschuldung, nicht kreditwürdig, keine positive Fortführungsprognose“)

Tatsächliche Durchführung

Novation

- In Praxis anerkannt, dass weitere Erfüllungsformen möglich sind (aber wenig Urteile)
- **Nicht ausreichend**
 - **bloße Buchung** des GAV-Anspruchs
 - **Verzicht** auf Anspruch (bei Verlustausgleich eh nach § 302 Abs. 3 AktG begrenzt)
- **Novation:** der GAV-Anspruch wird umgewandelt in einen anderen neuen Anspruch des Gläubigers (i.d.R. Darlehen), d.h. personell gleichgerichteter Anspruch
 - Novation auch ansonsten anerkannt als Leistung/Verfügung (z.B. H 27 KStH)
 - **Werthaltigkeit des neuen Anspruchs (z.B. Darlehen) erforderlich?**
 - Novation Verlustausgleichsanspruch: ja, wie bei Aufrechnung (Situation des OI relevant)
 - Novation Gewinnabführungsanspruch: umstritten, m.E. nein (Test: gerichtet auf OG)
 - Muss neues Darlehen **fremdüblich ausgestaltet sein** (Verzinsung, u.U. Besicherung)?
H.M. nein, aber noch nicht final geklärt
Wie h.M. jetzt FG Hamburg v. 30.6.2022, s.u. S. 8

Tatsächliche Durchführung

Verrechnungskonto, Cash Pool

- **Einstellen des GAV-Anspruchs in ein Verrechnungskonto (§ 355 HGB)**
 - Grundsätzlich ausreichend (z.B. H 27 KStH)
 - Voraussetzung: es muss auch ein Verrechnungskonto sein (z.B. Verrechnung diverser Ansprüche) und nicht nur dort alleine die GAV-Ansprüche geparkt werden (dann wie bloße Buchung); dazu FG Köln v. 21.6.2022, s.u. S. 9 (Rev. I R 37/22)
- **Cash Pool**
 - i.d.R. unproblematisch, jedenfalls wenn Cash-Pool bankähnlich ausgestaltet (auch wenn der OT Cash Pool-Führer ist)
 - Werthaltigkeitstest relevant? ME nein, da bank-/zahlungsähnliche Erfüllung
- **Wiedereinlage von Gewinnabführungsansprüchen (Führ-ab-hol-zurück)**
 - Grundsätzlich zulässig
 - z.T. Zweifel, wenn dauerhafte Verpflichtung zur Wiedereinlage mit OG bindend vereinbart?
 - U.a. von Banken gefordert, wenn diese die OG finanzieren (außersteuerlicher Grund)

Tatsächliche Durchführung

Zeitpunkt der Erfüllung

- Bisher umstritten, ob die **Erfüllung in einer bestimmten Frist** erfolgen muss
- Gesetzeswortlaut gibt dazu nichts her
- **Meinungsspektrum sehr breit**
 - Starke Meinung in Literatur: ausreichend ist Erfüllung bei/bis Beendigung der Organschaft
 - Finanzverwaltung: keine „offizielle“ Erlasslage, aber z.B. in Literatur vertreten: zeitnahe Erfüllung erforderlich (d.h. jedenfalls lange Stundung / Stehenlassen unzulässig)
 - Was ist „zeitnah“? Nicht geklärt, z.T. „sofort“, 3 - 12 Monate (i.d.R. nach Bilanzfeststellung)
 - z.B. HHR/Kolbe (neu): sofort bei Fälligkeit (m.E. unmöglich), Ausnahme bei betrieblichen Gründen (dann auch langfristige Stundung bis zur Beendigung der Organschaft denkbar)
- **Klärung zu erwarten durch anhängige Revisionen**

Tatsächliche Durchführung

FG Hamburg v. 30.6.2022 – 6 K 182/20, EFG 2022, 1868: Novation

- **Wesentlicher Sachverhalt:** Organschaft ab 2015, Gewinn in 2015, Verlust in 2016, Ansprüche jeweils in Darlehen zeitnah umgewandelt (Zins 0,2%), 2018 Beendigung Organschaft durch Umwandlung im Konzern (eigentlicher Streit betraf § 8b Abs. 7 KStG)
- **Wesentliche Aussagen des FG zur tatsächlichen Durchführung des GAV:**
 - GAV-Ansprüche sind **zeitnah** zu erfüllen (Rn. 78)
 - **Novation führt grundsätzlich zur Erfüllung** (Rn. 80)
 - Auf die **fremdübliche Ausgestaltung** des neuen Darlehens **kommt es nicht an** (Rn. 80)
 - **Werthaltigkeit** ist zu prüfen, und zwar (wohl) auch für den Gewinnabführungsanspruch
Dabei (wohl) Abstellen auf Kreditwürdigkeit OG („hätte fremdfinanzieren können“, Rn. 83)
 - u.U. reicht sogar Aufrechnung der beiden (nach 2016) wechselseitigen Ansprüche
- Revision in dieser Beziehung zu erwarten? Finanzverwaltung hat zunächst NZB eingelegt (I B 45/22, nur wegen der § 8b Abs. 7 KStG Frage?)

Tatsächliche Durchführung

FG Köln v. 21.6.2022 – 10 K 1406/18, EFG 2022, 1940: Verrechnungskonto

- **Wesentlicher Sachverhalt:** Organschaft ab 2002, ab dann Gewinne, die in „Verrechnungskonto“ gebucht wurden, auf dem sonst nichts (außer Zinsen) gebucht wurde; Streit in BP 2009-2011, ob dies für tatsächliche Durchführung reicht; ab 2014 erfolgten (angeblich) verschiedene Verrechnungen mit anderen Verbindlichkeiten gg OT bzw. des OT (aber sehr „ungeordneter Sachverhalt“; 2017 dann eine (wirksame?) Aufrechnung
- **Wesentliche Aussagen des FG zur tatsächlichen Durchführung des GAV:**
 - GAV-Ansprüche sind zeitnah bzw. „**in angemessener Zeit**“ zu erfüllen (juris-Rn. 97)
 - Verbuchung auf VK reicht nicht, wenn es auf diesem nicht (zeitnah?) zu Ausgleich kommt
 - Aufrechnung 2017 jedenfalls zu spät
 - Im Fall keine betrieblichen Gründe für nicht zeitnahe Erfüllung (offen, ob iE relevant)
 - Unklar: keine Tilgung GA-Anspruch durch Zahlung auf private Schuld des OT bei Drittem?
- M.E. wirft Urteil keine grundsätzlichen Zweifel an der Nutzung von Verrechnungskonten auf, wenn diese tatsächlich als solche geführt werden (d.h. Verbuchung wechselseitiger Forderungen/Verbindlichkeiten oder jedenfalls regelmäßiger (zeitnaher?) Saldoabschluss)
- Revision **I R 37/22** (zumindest Aussage zum „zeitnahen Ausgleich“ zu erwarten)

Tatsächliche Durchführung

BFH v. 2.11.2022 I R 37/19: Bilanzierung des GAV-Anspruchs zwingend

- **Wesentlicher Sachverhalt:** Organschaft ab 2009, bis 2012 Gewinne der OG, Verlust in 2013. Der Verlustausgleichsanspruch wird bei der OG nicht gebucht/ausgewiesen, aber 3 Monate nach Bilanzerstellung durch Zahlung des OT unstreitig erfüllt. Anlage ORG lückenhaft
- **Wesentliche Aussagen des BFH zur tatsächlichen Durchführung des GAV (wie FG SH):**
 - Tatsächliche Durchführung erfordert die Erfüllung der Ansprüche. Das allein soll aber nicht reichen; auch erforderlich, dass GAV **während gesamter Dauer „tatsächlich gelebt“** wird
 - Erfordert den **grundsätzlichen Ausweis** der GAV-Ansprüche **in Bilanz** der OG (auch OT?)
 - Sonst Manipulationsgefahr (selbst hier, wo tatsächlich erfüllt wurde?)
 - Dass es für die Höhe eines GAV-Anspruchs nicht auf HGB-Bilanz ankommt, ist irrelevant
 - Unterlassen der Buchungen ist **kein geringfügiger Fehler** (offen, ob solche irrelevant sind)
 - Keine Heilung nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 4 KStG (gilt nur für Fehler, die sich auf Höhe GAV-Anspruch auswirken). Nicht thematisiert, ob Rückwärtsberichtigung möglich gewesen wäre
 - These: Durchbrechung Subjektsteuerprinzip rechtfertigt strenge Auslegung (bereits I R 68/09)
 - Fehler beseitigt Organschaft **rückwirkend** (tats. Durchführung in ganzer MLZ notwendig)
 - Offen gelassen, ob die eigentliche Erfüllung zeitnah erfolgen muss

Tatsächliche Durchführung

BFH v. 2.11.2022 I R 37/19: Bilanzierung des GAV-Anspruchs zwingend

- **Das Urteil ist m.E. im Ergebnis nicht richtig und in der Begründung sehr fragwürdig**
- **Relevanz des „tatsächlichen Lebens“ neben der Erfüllung**
 - Tats. Durchführung GAV ist gesellschaftsrechtlich zu verstehen; Verbuchung der Ansprüche ist dafür irrelevant, entscheidend nur, dass objektiv richtiges Ergebnis abgeführt wird
 - Keine Regelung im Gesetz, die ein (undefiniertes!) „Leben“ daneben fordert
 - Anm. Herkens (Ubg 2023, 219): schon falsche Steuererklärung schädlich? ME abstrus: hat der BFH gerade nicht gesagt, hat mit GAV nichts mehr zu tun, zeigt welche Unklarheiten ein völlig undefiniertes „tatsächliches Leben“ hervorbringen würde
- **Manipulationsgefahr:** im Urteil nicht gegeben. Widerspruch zu I R 29/19?
- **Falsche Grundthese strenge Auslegung wegen Durchbrechung Subjektsteuerprinzip**
 - Schon im Ansatz m.E. verfehlt; die Organschaft ist >70 Jahre gesetzlich geregelt, Gesetz hat viele konkrete, detaillierte Forderungen: wieso soll das „on top“ strenge Auslegung fordern?
 - These mag in I R 68/09 gepasst haben. Dort ging es aber um die Frage, ob eine explizite gesetzliche Anforderung gg. ihren Wortlaut obsolet ist. Das ist ein ganz anderes Thema!
 - Gesetzgeber hat schon mehrfach geholfen, wenn Anforderungen „überdreht“ wurden

Tatsächliche Durchführung

BFH v. 2.11.2022 I R 29/19: Insolvenz kann tatsächliche Durchführung hindern

- **Wesentlicher Sachverhalt:** Organschaft ab Ende 2005. In 2009 wird Insolvenzverfahren bei OT und OG eröffnet. Vorher wird für 2008 vorläufiger Jahresabschluss erstellt und Ergebnis (Gewinn) über Verrechnungskonto gebucht. Vorläufiges Ergebnis entspricht aber letztlich nicht GoB. Erst wird Organschaft erklärt, dann erklärt Insolvenzverwalter die Nichtanerkennung
- **Wesentliche Aussagen des BFH (keine Anerkennung Organschaft, gegen FG Nürnberg):**
 - Erfüllung GAV-Ansprüche: Tilgung über Verrechnungskonto und Settlement über Cash Clearing wird nicht beanstandet
 - Der endgültig richtige Gewinn ist maßgebend. Kann Differenz zum vorläufig abgeführten Ergebnis wegen Insolvenz nicht mehr gezahlt werden, scheitert tats. Durchführung
 - Dass dies hier dem Stpfl. (Inso-Verwalter) nutzt, ist irrelevant („Gestaltungsspielraum“ wird eingeräumt)
 - Keine Heilung nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 4 KStG möglich, da kein endgültiger Jahresabschluss
 - Keine (analoge) Heilung nach Nr. 3 S. 2, obwohl Insolvenz = wichtiger Grund (Regelung gilt nur für Mindestlaufzeit; keine Lücke; „Prinzip der strengen Auslegung“ wie in I R 37/19)
 - Tats. Durchführung in gesamter Mindestlaufzeit notwendig (keine Ausnahme für volle WJ)

Resumée & Ausblick

- Organschaften sind wegen der vielen Anforderungen fehleranfällig.
- ME verschärft der BFH ohne gesetzliche Not die Anforderungen und schafft weitere „Dummensteuereffekte“. Die Auswirkung der „Erfindung“ des erforderlichen „tatsächlichen Lebens“ sind unklar. Eine allgemeine These der „strengen Auslegung“ ist unbegründet
- Deutschland als größter Wirtschaftsstandort in Europa braucht ein funktionierendes Gruppensteuersystem. Die Organschaftsanforderungen sind eh äußerst kompliziert. Wenn die Anwendung durch die Finanzverwaltung und/oder die Auslegung durch den BFH „überdrehen“, muss der Gesetzgeber einschreiten, z.B. durch Heilungsregeln wie
 - § 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 4 ff. KStG, bei fehlerhaften Bilanzansätzen
 - bei den GAV-Formulierungen bzgl. § 302 AktG, wo Alt-Verträge geheilt werden konnten
- Oder „große Reform“: moderneres Gruppenbesteuerungssystem ohne GAV?
Das hat Gesetzgeber bisher gescheut aus Angst vor dem Import ausländischer Verluste. U.U. sollte er dies nochmals überdenken, nachdem EuGH jetzt den Import finaler Betriebsstätten-Verluste im DBA-Fall endgültig auszuschließen scheint (Rs. C-538/20)
- Bis dahin: maßvolle Gesetzesanwendung durch Finanzverwaltung und Finanzgerichte!

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit

Prof. Dr. Norbert Schneider

Partner | Rechtsanwalt, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt (FH)

Freshfields Bruckhaus Deringer Rechtsanwälte Steuerberater PartG mbB

Feldmühleplatz 1 | 40545 Düsseldorf

T +49 211 4979 700

norbert.schneider@freshfields.com