

BFH: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Haftungsanspruchnahme einer Organgesellschaft

Bildet eine Organgesellschaft eine Rückstellung wegen drohender Haftungsanspruchnahme für Körperschaftsteuerschulden des Organträgers, ist die mit der Rückstellung verbundene Gewinnminderung dadurch zu neutralisieren, dass dem Gewinn der entsprechende Betrag außerbilanziell als verdeckte Gewinnausschüttung wieder hinzugerechnet wird.

Sachverhalt

Zwischen einer GmbH, als Organgesellschaft (OG) und einer AG als Organträgerin (OT) bestand bis zum 31.12.2000 eine körperschaftsteuerliche Organschaft. Im Jahr 2009 wurde über das Vermögen der AG das Insolvenzverfahren eröffnet. Das Finanzamt teilte der OG eine beabsichtigte Haftungsanspruchnahme gem. § 73 AO für Körperschaftsteuerschulden der OT mit. Die OG bildete daraufhin in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2009 eine Rückstellung. Finanzamt und FG waren der Auffassung, dass der Rückstellungsbetrag dem Gewinn außerbilanziell hinzuzurechnen sei.

Entscheidung

Der BFH kommt übereinstimmend mit dem FG zu dem Schluss, dass die einkommensmindernde Rückstellung für eine drohende Haftungsanspruchnahme nach § 73 AO durch eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung zu neutralisieren ist.

Keine außerbilanzielle Gewinnerhöhung nach § 10 Nr. 2 KStG (Körperschaftsteuer als nicht abziehbare Ausgabe)

Nach Auffassung des BFH ist die mit der Rückstellung verbundene Gewinnminderung nicht dadurch auszugleichen, dass dem Jahresergebnis der entsprechende Betrag außerbilanziell nach § 10 Nr. 2 KStG wieder hinzugerechnet wird.

Nach dem Wortlaut der Norm greife das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG für „Steuern“ vom Einkommen oder andere Personen-„steuern“ (auch Körperschaftsteuer). Nicht erfasst würden hingegen Haftungsschulden, da die AO sowohl nach ihrem Wortlaut als auch nach ihrer Systematik eindeutig zwischen Steueransprüchen (Steuerschulden) einerseits und Haftungsansprüchen (Haftungsschulden) als gesonderten Ansprüchen (Verpflichtungen) aus dem Schuldverhältnis andererseits unterscheidet (§ 37 Abs. 1 AO). Demgemäß hat der BFH es bereits in anderen Zusammenhängen abgelehnt, Vorschriften der AO zu Steuerbescheiden auf Haftungsbescheide zu übertragen, sofern diese nicht ausdrücklich genannt wurden und die Normen zur Haftung keinen Verweis auf die Regelungen zu Steuerbescheiden enthielten (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25.02.1997, VII R 15/96, zu Säumniszuschlägen).

Außerbilanzielle Gewinnerhöhung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung, vGA)

Die einkommensmindernde Rückstellung ist nach Ansicht des BFH jedoch dadurch zu neutralisieren, dass dem Gewinn der entsprechende Betrag außerbilanziell als vGA gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG wieder hinzugerechnet wird.

Voraussetzung für das Vorliegen einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ist die Veranlassung einer Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) durch das Gesellschaftsverhältnis. Die vermögensmindernde Haftungsanspruchnahme war im Streitfall durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, so der BFH. Denn ausreichend für den Tatbestand der vGA ist nach ständiger Rechtsprechung bereits eine Mitveranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20.08.2008, I R 19/07). Eine solche sei vorliegend darin zu sehen, dass die OG mit der AG einen Gewinnabführungsvertrag geschlossen hat, der zur Begründung des Organschaftsverhältnisses und damit auch zur Übernahme des Haftungsrisikos nach § 73 AO geführt hat. Denn der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags und die Eingehung einer Gewinnabführungsverpflichtung durch die Organgesellschaft sei wirtschaftlich nur mit

dem vorrangigen Konzerninteresse zu erklären und rühre folglich aus dem Gesellschaftsverhältnis her.

Unerheblichkeit der Beendigung des Organschaftsverhältnisses

Der Beurteilung als vGA stehe im Streitfall nicht entgegen, dass das Organschaftsverhältnis mit der AG zum Zeitpunkt des Eintritts der Vermögensminderung nicht mehr bestanden hat. Der Umstand, dass die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Übernahme des Haftungsrisikos nach § 73 AO sich zeitlich erst nach Beendigung der Organschaft realisiert hat, vermag nach Auffassung des BFH am Ergebnis der Veranlassungsprüfung nichts mehr zu ändern.

Betroffene Norm

§ 73 AO, § 10 Nr. 2 KStG, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG

Streitjahr 2009

Anmerkungen

Soweit ersichtlich liegt mit diesem Urteil des BFH erstmals eine höchstrichterliche Entscheidung vor, wonach Aufwendungen einer OG aufgrund einer Haftungsinanspruchnahme für Körperschaftsteuerschulden des OT nach § 73 AO als vGA deren steuerlichen Gewinn nicht mindern dürfen. Neben den Steuerfolgen einer gescheiterten Organschaft sind somit auch die ggf. erheblichen wirtschaftlichen Folgen einer Haftungsinanspruchnahme nach Beendigung eines Organschaftsverhältnisses zu bedenken.

Vorinstanz

FG Münster, Urteil vom 04.08.2016, 9 K 3999/13 K, G, EFG 2017, S. 149, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 24.10.2018, I R 78/16, lt. BMF-Schreiben vom 28.08.2019 zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 20.08.2008, I R 19/07, BStBl II 2011, S. 60

BFH, Urteil vom 25.02.1997, VII R 15/96, BStBl II 1998, S. 2

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.