Urteil vom 24. Oktober 2018, I R 78/16

Verdeckte Gewinnausschüttung bei Rückstellung für drohende Haftungsinanspruchnahme nach § 73 AO

ECLI:DE:BFH:2018:U.241018.IR78.16.0

BFH I. Senat

AO § 73, KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 10 Nr 2, HGB § 249 Abs 1, BGB § 426, EStG VZ 2009 , KStG VZ 2009

vorgehend FG Münster, 03. August 2016, Az: 9 K 3999/13 K,G

Leitsätze

Aufwendungen einer Organgesellschaft aufgrund einer Haftungsinanspruchnahme für Körperschaftsteuerschulden des Organträgers nach § 73 AO fallen nicht unter das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG. Sie sind als vGA zu qualifizieren .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 4. August 2016 9 K 3999/13 K,G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Zwischen der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), damals in der Rechtsform einer GmbH, als Organgesellschaft und der B-AG als Organträgerin bestand seit dem ... 1990 eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft, die zum 31. Dezember 2000 beendet wurde. Im Jahr 2005 wurden die Geschäftsanteile der Klägerin an andere Gesellschafter veräußert. Über das Vermögen der B-AG wurde im Jahr 2009 das Insolvenzverfahren eröffnet.

2 Das für die B-AG i.L. zuständige Finanzamt teilte der Klägerin mit Schreiben vom 14. Oktober 2009 mit, dass es beabsichtige, sie für Körperschaftsteuerschulden der B-AG gemäß § 73 der Abgabenordnung (AO) in Haftung zu nehmen. Im Wege einer tatsächlichen Verständigung wurde ein quotaler Haftungsbetrag für die Körperschaftsteuer 2000 der B-AG i.L. von ... € vereinbart. Ein entsprechender Haftungsbescheid erging unter dem 17. Juni 2010.

3 In ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009 bildete die Klägerin wegen der drohenden Haftungsinanspruchnahme gemäß § 73 AO eine Rückstellung in Höhe von ... €. Im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr (2009) wies sie ausdrücklich darauf hin, dass sie die Haftungsschulden nach § 73 AO als abzugsfähig ansehe, weil es sich nicht um Steuern i.S. des § 10 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) handele. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem zunächst und veranlagte die Klägerin erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Im Anschluss an eine Außenprüfung änderte er seine Auffassung, rechnete den zurückgestellten Betrag gemäß § 10 Nr. 2 KStG außerbilanziell dem Gewinn der Klägerin wieder hinzu und änderte den Bescheid über Körperschaftsteuer 2009 entsprechend ab.

4 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) Münster mit Urteil vom 4. August 2016 9 K 3999/13 K,G (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 149) als unbegründet abgewiesen. Das FG hat zwar angenommen, dass die vom FA vorgenommene außerbilanzielle Gewinnerhöhung nicht auf § 10 Nr. 2 KStG gestützt werden könne, nahm aber in Bezug auf die Passivierung einer Rückstellung für die drohende Haftungsinanspruchnahme der Klägerin als Organgesellschaft nach § 73 AO für Körperschaftsteuerschulden des Organträgers eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an.

5 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie eine Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Sie beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den Körperschaftsteuerbescheid sowie den Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr dahingehend zu ändern, dass die Haftungsschuld in Höhe von ... € weder gemäß § 10 Nr. 2 KStG noch als vGA dem Gewinn hinzugerechnet wird.

6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend angenommen, dass die einkommensmindernde Rückstellung für eine drohende Haftungsinanspruchnahme nach § 73 AO durch eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung zu neutralisieren ist. Eine solche ist zwar nicht nach § 10 Nr. 2 KStG (nachfolgend unter 2.), aber nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (nachfolgend unter 3.) vorzunehmen.

8 1. Nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--) hat die Klägerin in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich insbesondere aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs "Vorschriften für alle Kaufleute" der §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB).

9 Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 Variante 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) entweder das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen, dem Grunde nach aber bestehenden Verbindlichkeit (Tatbestand 1) oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer --ggf. zugleich auch ihrer Höhe nach noch ungewissen-- Verbindlichkeit und ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag (Tatbestand 2; vgl. z.B. Senatsurteil vom 25. Januar 2017 I R 70/15, BFHE 257, 66, BStBl II 2017, 780). Diese Voraussetzungen sind im Einzelfall auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 30. Januar 2002 I R 68/00, BFHE 197, 530, BStBl II 2002, 688). Dieser muss darüber hinaus ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen (vgl. BFH-Urteil vom 19. Oktober 1993 VIII R 14/92, BFHE 172, 456, BStBl II 1993, 891, m.w.N.).

10 Das FG hat im Streitfall die Voraussetzungen des vorgenannten zweiten Tatbestandes bejaht, indem es das Bestehen und die Geltendmachung eines Anspruchs nach § 73 AO aufgrund des Schreibens des für die B-AG i.L. zuständigen Finanzamts vom 14. Oktober 2009 als wahrscheinlich angesehen hat. Dabei ist die Vorinstanz davon ausgegangen, dass ein gesamtschuldnerischer Ausgleichsanspruch gegen den Organträger nicht werthaltig und deshalb nicht rückstellungsmindernd zu berücksichtigen sei. Die Revision hat Einwendungen hiergegen nicht erhoben. Auch für den Senat sind insoweit keine Rechtsfehler ersichtlich.

11 2. Die hiernach zu passivierende Rückstellung wird nicht dadurch neutralisiert, dass dem Jahresergebnis der Klägerin der entsprechende Betrag außerbilanziell nach § 10 Nr. 2 KStG wieder hinzuzurechnen wäre.

12 a) Das FG hat zu Recht dahin erkannt, dass Aufwendungen einer Organgesellschaft aufgrund einer Haftungsinanspruchnahme für Körperschaftsteuerschulden des Organträgers nach § 73 AO nicht unter das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG fallen.

13 Gemäß § 10 Nr. 2 KStG sind u.a. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern nicht abziehbar; das gilt gleichermaßen für die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen. Zur Auslegung dieser Norm hat die Vorinstanz zutreffend auf die Rechtsprechung des BFH zurückgegriffen.

14 b) Nach dem Wortlaut der Norm greift das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG für "Steuern" vom Einkommen oder andere Personen-"steuern". Dazu zählt u.a. die Körperschaftsteuer (Senatsurteil vom 23. November 1988 I R 180/85, BFHE 154, 552, BStBl II 1989, 116). Nicht erfasst werden 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 Steuerschuldverhältnis andererseits unterscheidet (§ 37 Abs. 1 AO). Demgemäß hat der BFH es 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. BFH-Urteil vom 25. Juli 1989 VII R 39/86, BFHE 157, 322, BStBl II 1989, 821, zu Prozesszinsen nach § 236 AO; vom 25. Februar 1997 VII R 15/96, BFHE 182, 480, BStBl II 1998, 2, zu Säumniszuschlägen). Die von der AO vorgenommene Differenzierung zwischen Steuerschulden und Haftungsschulden ist hiernach auch der Auslegung des § 10 Nr. 2 KStG zugrunde zu legen.

15 c) Nur dieses Verständnis entspricht der Rechtsprechung des Senats, nach der der Begriff der Steuer in § 10 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG in strikter Anlehnung an die Begriffsbildung der AO eng auszulegen ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 154, 552, BStBl II 1989, 116, zu Stundungszinsen). Auch hierauf hat die Vorinstanz zutreffend verwiesen.

16 3. Die mit der Rückstellung verbundene Gewinnminderung wird jedoch dadurch neutralisiert, dass dem Jahresergebnis der Klägerin der entsprechende Betrag außerbilanziell als vGA gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG wieder hinzugerechnet wird. Hiervon ist im Ergebnis auch das FG ausgegangen.

17 a) Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG (für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 GewStG) auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats, seit Urteil vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 8. September 2010 I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186).

18 b) Das FG hat hierzu erläutert, dass bei der Klägerin eine Vermögensminderung durch die Passivierung der Rückstellung für die drohende Haftungsinanspruchnahme eingetreten ist, die sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG ausgewirkt hat und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung stand. Da ein (möglicher) gesamtschuldnerischer Ausgleichsanspruch der Klägerin gegen ihre Organträgerin gemäß § 426 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 1. Dezember 2003 II ZR 202/01, GmbH-Rundschau 2004, 258; hierzu auch Senatsbeschluss vom 21. Dezember 2004 I R 107/03, BFHE 208, 288, BStBl II 2005, 490) nach den insoweit bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht werthaltig war, musste die Vorinstanz dabei nicht weiter der Frage nachgehen, ob ein solcher Anspruch zu einer --steuerlich unbeachtlichen-- Rückgängigmachung einer bereits eingetretenen Vermögensminderung führt (ständige Rechtsprechung des Senats, seit Urteil vom 19. Januar 1977 I R 188/74, BFHE 123, 124, BStBl II 1977, 847) oder eine Vermögensminderung von Anfang an unterbleibt, weil ein derartiger Ausgleichsanspruch als sog. Vorteilsausgleich anzusehen wäre (vgl. z.B. Senatsurteil vom 8. Juni 1977 I R 95/75, BFHE 122, 491, BStBl II 1977, 704; zur Problematik Weber, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2017, 206).

19 c) Das FG ist schließlich zu Recht davon ausgegangen, dass die vermögensmindernde Haftungsinanspruchnahme der Klägerin durch das Gesellschaftsverhältnis zur Organträgerin veranlasst war.

20 aa) Voraussetzung einer vGA ist die Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis. Zutreffend verweist die Vorinstanz darauf, dass der Maßstab des Verhaltens eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters der Kapitalgesellschaft im Rahmen der Veranlassungsprüfung lediglich dazu dient, die Hauptanwendungsfälle des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG näher zu bezeichnen, andere Sachverhalte aber nicht von vornherein aus dem Anwendungsbereich der vGA ausgenommen werden. Im Ergebnis ist bei der Prüfung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auf die allgemeine Dogmatik des Veranlassungsprinzips zurückzugreifen (in diesem Sinne Weber, Ubg 2017, 206); ausreichend ist nach ständiger Rechtsprechung für den Tatbestand der vGA bereits eine Mitveranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis (z.B. Senatsurteile vom 23. Juli 2003 I R 80/02, BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; vom 27. April 2005 I R 75/04, BFHE 210, 108, BStBl II 2005, 702; vom 20. August 2008 I R 19/07, BFHE 222, 494, BStBl II 2011, 60).

21 bb) Letzteres ist vorliegend darin zu sehen, dass die Klägerin mit der B-AG einen Gewinnabführungsvertrag

geschlossen hat, der zur Begründung des Organschaftsverhältnisses und damit auch zur Übernahme des --genuin organschaftsrechtlichen-- Haftungsrisikos nach § 73 AO geführt hat. Der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags mit dem beherrschenden Gesellschafter ist stets durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft würde die Gesellschaft nicht gegenüber einem gesellschaftsfremden Dritten verpflichten, ihren gesamten Gewinn an diesen abzuführen und zusätzlich das Risiko zu übernehmen, für dessen Steuerschulden zu haften. Die Eingehung einer solchen Verpflichtung durch die Organgesellschaft ist wirtschaftlich nur mit dem vorrangigen Konzerninteresse zu erklären und rührt folglich aus dem Gesellschaftsverhältnis her.

22 cc) Der Beurteilung als vGA steht im Streitfall nicht entgegen, dass das Organschaftsverhältnis mit der B-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 des Organschaftsverhältnisses realisiert hat, vermag am Ergebnis der Veranlassungsprüfung nichts mehr zu ändern.

23 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de