

Ertragsteuerrechtliche Organschaft - Anforderungen an die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags

[ECLI:DE:BFH:2025:U.051125.IR37.22.0](#)

BFH I. Senat

KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 3 S 1, KStG § 17 S 1, GewStG § 2 Abs 2 S 2, HGB § 355 Abs 2, KStG VZ 2009 , KStG VZ 2010 , KStG VZ 2011 , GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011

vorgehend FG Köln, 21. Juni 2022, Az: 10 K 1406/18

Leitsätze

1. Die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes bezieht sich nicht nur auf die Erfüllung der aus dem Gewinnabführungsvertrag resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten, sondern setzt zusätzlich voraus, dass diese Forderungen und Verbindlichkeiten in den Jahresabschlüssen gebucht werden (Bestätigung des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 02.11.2022 - I R 37/19, BFHE 278, 480, BStBl II 2023, 409).

2. Die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags erfordert eine zeitnahe Erfüllung der hieraus resultierenden (und zivilrechtlich fälligen) Ansprüche. Grundsätzlich genügt hierfür eine Erfüllung innerhalb von zwölf Monaten nach Fälligkeit.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 21.06.2022 - 10 K 1406/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (GAV) und das Bestehen einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft in den Jahren 2009 bis 2011 (Streitjahre).

- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, schloss am xx.xx.2002 als Organgesellschaft mit dem Einzelunternehmen ihres Alleingeschafters X als Organträger einen GAV, der erstmals zum Ablauf des 31.12.2007 unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten gekündigt werden durfte. Nach § 3 des GAV wurden die jeweiligen Zahlungsverpflichtungen aus dem Vertrag mit der Feststellung des Jahresabschlusses fällig. Die Gesellschafterversammlung der Klägerin stimmte dem GAV am xx.xx.2003 zu. Die Eintragung in das Handelsregister erfolgte am xx.xx.2003. In der Folge verbuchte die Klägerin die an den Organträger abzuführenden Gewinne auf dem Konto 3510 ("Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter"). Dies galt auch für die in den Streitjahren erzielten Gewinne der Klägerin. Neben den Gewinnabführungen (und den vom Organträger zu übernehmenden Verlusten) wurden auf dem Konto 3510 nur noch die hierauf zu zahlenden Zinsen verbucht. Gegenforderungen oder Pauschalzahlungen wurden dagegen nicht auf diesem Konto verbucht.

- 3** Am 11.12.2014 zahlte die Klägerin im Namen von X ... € und ... € an die Z-KG. Die Zahlungen wurden zunächst auf dem Konto 3512 verbucht und zum Jahresabschluss auf das Konto 1307 umgebucht, beides private Verrechnungskonten des X. In der Buchführung 2015 stellte die Klägerin

die Vorgänge als Tilgung betrieblicher Schulden des X-Unternehmens, dem Einzelunternehmen des X und Organträger, dar. Ungeachtet dessen blieb der Ausweis der Verbindlichkeiten des X-Unternehmens in der Aufstellung der Darlehen der Z-KG zum 31.12.2018 unverändert.

- 4 Am 18.12.2017 vereinbarten die Klägerin und das X-Unternehmen die Aufrechnung des Verbindlichkeitskontos der Klägerin gegenüber dem X-Unternehmen aus der Organschaft mit dem Forderungskonto X-Unternehmen.
- 5 Eine Außenprüfung kam unter anderem zu dem Ergebnis, dass mangels Durchführung des GAV weder eine Körperschaft- noch eine gewerbesteuerrechtliche Organschaft anzuerkennen sei. Zwar sei die Verbuchung auf einem laufenden Verrechnungskonto grundsätzlich zulässig. Im Streitfall seien auf dem Konto 3510 aber weder Gegenforderungen noch Pauschalzahlungen verbucht worden. Im Ergebnis fehle es sowohl an einer ordnungsmäßigen Verbuchung der aus dem GAV resultierenden Forderungen und Schulden als auch an der tatsächlichen Abführung des Gewinns innerhalb einer angemessenen Frist.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte den Ergebnissen der Außenprüfung und erließ für die Streitjahre entsprechend geänderte Körperschaftsteuerbescheide sowie erstmalige Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag. Die Einsprüche der Klägerin blieben erfolglos.
- 7 Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) Köln mit Urteil vom 21.06.2022 - 10 K 1406/18 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1940) als unbegründet ab. Der GAV sei nicht nach § 17 Satz 1 i.V.m. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für die

Streitjahre geltenden Fassung (KStG) tatsächlich durchgeführt worden, da die Klägerin ihre Verpflichtung zur Abführung des Gewinns nicht innerhalb einer angemessenen Zeit nach Fälligkeit erfüllt habe. Die bloße Verbuchung auf dem Verrechnungskonto 3510 genüge nicht, da es dadurch noch nicht zu einem Ausgleich gekommen sei. Die Aufrechnung im Jahr 2017 sei zu spät. Im Übrigen sei es auch nicht zur Abführung des vollen Gewinns an den Organträger X-Unternehmen gekommen, da die Klägerin im Wege des abgekürzten Zahlungswegs private Schulden des X gegenüber der Z-KG beglichen habe.

- 8** Der Klägerin macht mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben sowie die Bescheide über Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 vom 06.03.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.06.2018 dahin zu ändern, dass zwischen Herrn X als Organträger und der Klägerin als Organgesellschaft eine Organschaft im Sinne des § 14 KStG vorliegt, und die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2009 bis 2011 vom 20.03.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.06.2018 aufzuheben.
- 9** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage zu Recht als unbegründet abgewiesen, da der GAV zwischen der Klägerin als Organgesellschaft und dem X-Unternehmen als Organträger für die

Streitjahre nicht tatsächlich durchgeführt worden ist (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG).

- 11** 1. Die Anerkennung einer Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft im Sinne des § 14 KStG setzt unter anderem nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG voraus, dass ein Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen ist und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt wird. Wenn der Gewinnabführungsvertrag --wie im Streitfall-- von einer inländischen GmbH als Organgesellschaft abgeschlossen worden ist, gelten diese Voraussetzungen nach § 17 Satz 1 KStG entsprechend. Darüber hinaus verweist § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung für die Anerkennung einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft auf §§ 14, 17 KStG, sodass die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG auch hier Anwendung finden.
- 12** 2. Nach der Rechtsprechung des Senats bezieht sich die in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG geforderte Durchführung des GAV nicht nur auf die Erfüllung aller aus dem GAV resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten. Zusätzlich müssen diese Forderungen und Verbindlichkeiten auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden (Senatsurteil vom 02.11.2022 - I R 37/19, BFHE 278, 480, BStBl II 2023, 409). Hieran wird sowohl im Ergebnis als auch in der Begründung festgehalten (kritisch Oppel, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2023, 213, 216; Schneider/Müller, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2023, 537, 541 f.).
- 13** a) Ausgangspunkt der Überlegungen war und ist das Erfordernis des Vollzugs der vertraglichen Vereinbarungen des GAV, das heißt der zivilrechtlichen Vertragspflichten. Dies zeigt bereits der Hinweis auf das

Senatsurteil vom 10.05.2017 - I R 51/15 (BFHE 258, 351, BStBl II 2018, 30) in den Gründen des Senatsurteils vom 02.11.2022 - I R 37/19 (BFHE 278, 480, BStBl II 2023, 409). Die gesetzliche Vorgabe, dass der GAV während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden muss, bezieht sich somit in erster Linie auf die tatsächliche Erfüllung dieser zivilrechtlichen Vertragspflichten. Dabei standen im Senatsurteil vom 02.11.2022 - I R 37/19 (BFHE 278, 480, BStBl II 2023, 409) --ebenso wie im Streitfall-- die Hauptpflichten zur Abführung des Gewinns beziehungsweise zur Verlustübernahme im Mittelpunkt.

- 14** b) Der GAV muss aber auch tatsächlich "gelebt" werden. Dies stellt kein neues Tatbestandsmerkmal dar (so aber Schneider in Pohl/Rode/Schneider, Handbuch der Organschaft, Rz 90 f.), sondern ist das Ergebnis einer Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG. Der Wortlaut "durchführen" ist --auch wegen der zeitlichen Verknüpfung mit der gesamten Geltungsdauer des GAV-- gerade nicht zwingend (nur) mit der tatsächlichen Erfüllung von Forderungen und Verbindlichkeiten gleichzusetzen, sondern weiter im Sinne eines tatsächlichen "Lebens" des GAV zu verstehen. Dies hat der Senat dahin konkretisiert, dass schon vor dem Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung objektiv erkennbar sein muss, dass die zivilrechtlichen Vertragspflichten anerkannt und erfüllt werden. In der Folge ist zusätzlich zur tatsächlichen Erfüllung auch eine Buchung und Bilanzierung der aus dem GAV resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten erforderlich.
- 15** Dieses Verständnis wird durch das gesetzgeberische Konzept gestützt, die Zurechnung von Einkommen zu einem anderen Steuersubjekt im Wege der Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nur unter den strengen, teilweise formalen Voraussetzungen der §§ 14, 17 KStG zuzulassen. Auch wenn der Gesetzgeber die Organschaft als unentbehrlichen Bestandteil des Konzernsteuerrechts bezeichnet (BTDrucks 7/1470, S. 347), wird daraus deutlich, dass es sich hierbei um einen Ausnahmetatbestand zur

Besteuerung nach dem Körperschaftsteuersubjektprinzip handelt. Art und Umfang der Voraussetzungen sind maßgeblich von dem Ziel des Gesetzgebers getragen, Manipulationen zu verhindern, insbesondere das willkürliche "An- und Abschalten" einer Organschaft. Vor diesem Hintergrund ist es gerechtfertigt, die vom Gesetzgeber restriktiv gefassten Voraussetzungen nicht aufzuweichen, sondern streng zu beachten und im Zweifel zu einem Auslegungsergebnis zu gelangen, das den vom Gesetzgeber vorgesehenen Restriktionen für den Ausnahmetatbestand der Organschaft möglichst umfassend Geltung verschafft (kritisch zu einer grundsätzlich "engen" Auslegung Valta in Micker/Pohl/Potthoff-Kowol [Herausgeber], Festschrift 75 Jahre Hochschule für Finanzen NRW, 2025, 191, 194 ff.; auch Schneider in Pohl/Rode/Schneider, Handbuch der Organschaft, Rz 89 ff.)

- 16** c) Allerdings ist dem Senatsurteil vom 02.11.2022 - I R 37/19 (BFHE 278, 480, BStBl II 2023, 409) nicht zu entnehmen, dass bereits fehlerhafte Angaben zur Organschaft in der Steuererklärung deren Anerkennung in Frage stellen (so aber Walter in Bott/Walter, KStG, § 14 Rz 649; Herkens, Ubg 2023, 218, 219). Die Angaben in der Steuererklärung waren dort lediglich insofern von Bedeutung, als zu klären war, ob eine fehlende Bilanzierung der aus dem GAV resultierenden Ansprüche durch Angaben in der Steuererklärung ersetzt werden könnte.
- 17** 3. Für die Voraussetzung der Buchung und Bilanzierung der aus dem GAV resultierenden Ansprüche reicht es im Streitfall aus, dass die Verbindlichkeiten der Klägerin zur Abführung der in den Streitjahren erzielten Gewinne auf dem Konto 3510 gebucht und kumuliert --einschließlich der darauf anfallenden Zinsen-- unter dem Bilanzposten "Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter" ausgewiesen worden sind. Ein Einzelausweis der jeweiligen Gewinnabführungsverpflichtungen ist nicht erforderlich (vgl. auch Suchanek/Herbst in Pohl/Rode/Schneider, Handbuch der Organschaft, Rz 1156), sofern aus den Kontennachweisen objektiv

nachvollzogen werden kann, dass die entsprechenden Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber dem Organträger X-Unternehmen gebucht und in der Bilanz ausgewiesen sind. Dadurch wird hinreichend deutlich dokumentiert, dass der GAV auch tatsächlich umgesetzt werden soll.

- 18** 4. Letztlich kann die bilanzielle Komponente der Durchführung des GAV im Streitfall aber dahingestellt bleiben. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der GAV jedenfalls deshalb nicht im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG durchgeführt worden ist, weil die Ansprüche des X-Unternehmens auf Abführung der in den Streitjahren erzielten Gewinne frühestens mehrere Jahre nach deren Fälligkeit ausgeglichen und damit nicht rechtzeitig erfüllt worden sind.
- 19** a) Nach bisheriger Rechtsprechung des Senats müssen die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelten Gewinne tatsächlich durch Zahlung oder Verrechnung an den Organträger abgeführt werden. "Verrechnung" ist in diesem Zusammenhang dahin zu verstehen, dass es sich um eine einer tatsächlichen Zahlung gleich stehende Aufrechnung handeln muss; die reine Buchung der Forderung ohne Erfüllungswirkung ist dagegen nicht ausreichend (Senatsurteil vom 02.11.2022 - I R 37/19, BFHE 278, 480, BStBl II 2023, 409, Rz 14, m.w.N.).
- 20** b) Unter welchen zeitlichen Voraussetzungen die Ansprüche aus dem GAV tatsächlich zu erfüllen sind, ist bisher nicht höchstrichterlich geklärt. Die zeitlichen Angaben im Senatsurteil vom 02.11.2022 - I R 29/19 (BFHE 278, 469, BStBl II 2023, 405), auf die teilweise verwiesen wird (vgl. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 447a), bezogen sich lediglich darauf, dass es für das Erfordernis der Durchführung des GAV nicht auf die Maßnahmen innerhalb des Zeitraums ankommt, für den die Anerkennung einer Organschaft in Frage steht, sondern auf die für diesen Zeitraum erforderlichen Durchführungsmaßnahmen. Dagegen wurde keine

Aussage getroffen, bis zu welchem Zeitpunkt diese Maßnahmen abgeschlossen sein müssen.

- 21** aa) Zum Teil wird vertreten, dass eine Erfüllung der Ansprüche zum Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft beziehungsweise innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach Beendigung der Organschaft ausreiche (Dötsch/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 549; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 447a; Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 482; Walter in Bott/Walter, KStG, § 14 Rz 653; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 321; G. Wagner in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 4.52; Suchanek/Herbst in Pohl/Rode/Schneider, Handbuch der Organschaft, Rz 1168 ff.; Füger/Rieger/Schell, Deutsche Steuer-Zeitung 2015, 404, 411; Gänsler, Ubg 2014, 701, 704 f.; Stangl/Ritzer, Der Konzern 2012, 529, 531). Zur Begründung wird vor allem auf eine fehlende gesetzliche Verankerung zeitlicher Restriktion hingewiesen.
- 22** Teilweise wird verlangt, dass die Ansprüche grundsätzlich sofort nach Fälligkeit, jedenfalls aber nur mit geringer Verspätung zu erfüllen seien (Herkens in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 8.126; vgl. auch Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 14 KStG Rz 203, der allerdings bei betrieblichen Gründen eine Ausnahme zulässt; ähnlich auch Kilincsoy/Jochimsen-von Gfug, Ubg 2024, 517, 521 f.). Hierfür wird insbesondere auf die Notwendigkeit einer vertragsmäßigen Tilgung fälliger Ansprüche hingewiesen.
- 23** Nach einer dritten Auffassung müssen die Ansprüche aus dem GAV innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach Feststellung des Jahresabschlusses beziehungsweise nach Fälligkeit erfüllt werden. In der Regel wird hierfür auf einen Zeitraum von 12 Monaten

(Brandis/Heuermann/Rode, § 14 KStG Rz 138 f.; BeckOK KStG/Ebber, 25. Ed. 15.06.2025, KStG § 14 Rz 425; vgl. auch Müller in Mössner/Oellerich/Valta, Körperschaftsteuergesetz, 6. Aufl., § 14 Rz 537, allerdings mit Fristbeginn ab dem Ablauf des Bilanzstichtags), teilweise auch drei Monaten abgestellt (Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 318c).

- 24** bb) Der Senat schließt sich --wie die Vorinstanz-- der zuletzt genannten Auffassung an. Es genügt nicht, wenn die Ansprüche aus dem GAV irgendwann oder spätestens nach Beendigung der Organschaft erfüllt werden. Vielmehr erfordert das Tatbestandsmerkmal der Durchführung des GAV eine zeitnahe Erfüllung der hieraus resultierenden (und zivilrechtlich fälligen) Ansprüche. Dabei hält der Senat grundsätzlich eine Erfüllung innerhalb von zwölf Monaten nach Fälligkeit für ausreichend.
- 25** Dass eine Erfüllung erst nach Beendigung der Organschaft nicht zur Durchführung des GAV genügen kann, ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Norm. Denn § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG verlangt, dass der GAV "während" der gesamten Geltungsdauer --und nicht erst an deren Ende-- durchzuführen ist (so auch Müller in Mössner/Oellerich/Valta, Körperschaftsteuergesetz, 6. Aufl., § 14 Rz 537). Außerdem hätte eine entsprechende Ausdehnung des zeitlichen Erfüllungsrahmens zur Folge, dass die Steuerpflichtigen die Organschaft unbegrenzt rückwirkend zerstören könnten. Es bestünde somit nicht nur die Möglichkeit, innerhalb des Mindestzeitraums von fünf Jahren zum Normalfall der getrennten Besteuerung der einzelnen Steuersubjekte zurückzukehren (vgl. hierzu Senatsurteil vom 02.11.2022 - I R 29/19, BFHE 278, 469, BStBl II 2023, 405), sondern die weit darüber hinausgehende Option, sich noch Jahrzehnte nach Abschluss des GAV durch ein Unterlassen der endgültigen Tilgung der Ansprüche rückwirkend gegen eine Besteuerung als Organschaft zu entscheiden. Solch ein zeitlich unbegrenztes Wahlrecht kann den gesetzlichen Vorschriften zur Organschaftsbesteuerung nicht entnommen werden. Die Verknüpfung der Durchführung des GAV mit der

zeitlichen Komponente "während" der gesamten Geltungsdauer macht vielmehr deutlich, dass die fälligen Ansprüche aus dem GAV zeitnah zu erfüllen sind. Hierfür ist grundsätzlich eine Frist von zwölf Monaten nach Fälligkeit als ausreichend anzusehen. Der nach § 355 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) bei Kontokorrentverhältnissen regelmäßig nach zwölf Monaten vorgesehene Rechnungsabschluss zeigt, dass ein solcher Zeitrahmen angemessen ist.

- 26** c) Im Streitfall ist es nicht schon durch die Buchung auf dem Konto 3510 zur Erfüllung der Ansprüche auf Abführung der in den Streitjahren erzielten Gewinne gekommen.
- 27** Zwar hat das FG dieses Konto als "Verrechnungskonto" bezeichnet und die Buchung auf einem Verrechnungskonto kann grundsätzlich geeignet sein, eine im Rahmen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG erforderliche Erfüllung der Ansprüche herbeizuführen (Dötsch/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 551; HHR/Kolbe, § 14 KStG Rz 204 "Verrechnung auf laufendem Konto"; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 318b; Schneider/Müller, DStR 2023, 537, 540). Zugleich hat das FG allerdings für den Senat bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass auf dem Konto 3510 nur die Ansprüche auf Gewinnabführung und Zinsen gebucht worden sind. Dagegen ist keine Buchung von Gegenforderungen oder Pauschalzahlungen erfolgt. Insbesondere ist es auch nicht zu einem regelmäßigen Rechnungsabschluss gekommen, wie er in § 355 HGB für Kontokorrentkonten vorgesehen ist, was zivilrechtlich Voraussetzung für das Erlöschen der dort eingestellten Forderungen und Verbindlichkeiten wäre (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 02.11.1967 - II ZR 46/65, BGHZ 49, 24).

- 28** Daraus folgt, dass im Streitfall allenfalls ein "unechtes" Verrechnungskonto vorliegt, auf dem die Ansprüche aus dem GAV kumuliert gebucht worden sind. Diese kumulierten Ansprüche sind weder ausgeglichen noch durch einen Rechnungsabschluss in ein abstraktes Schuldanerkenntnis oder in ein Darlehen überführt worden. Darin liegt keine dem § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG genügende Erfüllung.
- 29** d) Sofern es (erst) durch die Vereinbarung vom 18.12.2017 zu einer Aufrechnung gekommen ist, war dies verspätet und konnte nicht mehr zu einer Durchführung des GAV führen. Die Tilgungsfrist von zwölf Monaten nach Fälligkeit der Ansprüche auf Abführung der in den Streitjahren erzielten Gewinne war zu diesem Zeitpunkt bereits mehrere Jahre abgelaufen.
- 30** Entsprechendes gilt, sofern schon die Zahlung vom 11.12.2014 auf private Schulden des X oder die damit zusammenhängenden Buchungsvorgänge im Jahr 2015 zu einer Aufrechnung geführt haben sollten. Auch zu diesem Zeitpunkt war die Tilgungsfrist von zwölf Monaten nach Fälligkeit lange überschritten. Deshalb kann der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absehen.
- 31** e) Ob und inwieweit aus Gründen der Verhältnismäßigkeit geringfügige Unregelmäßigkeiten bei der Vertragsdurchführung unschädlich sein können, braucht nicht abschließend entschieden zu werden (ebenso schon Senatsurteil vom 02.11.2022 - I R 37/19, BFHE 278, 480, BStBl II 2023, 409, Rz 22, m.w.N. zum Stand der Diskussion). Da die Klägerin die 12-Monatsfrist für die Erfüllung der Gewinnabführungsverpflichtungen in jedem Fall weit überschritten hat, liegt keine nur geringfügige Unregelmäßigkeit vor.

- 32** Aus dem gleichen Grund braucht nicht abschließend entschieden zu werden, unter welchen Voraussetzungen ein GAV durchgeführt wird, wenn es aufgrund besonderer Umstände zu Verzögerungen bei der Fälligkeit der Ansprüche kommt (vgl. auch Senatsurteil vom 02.11.2022 - I R 29/19, BFHE 278, 469, BStBl II 2023, 405, zu einer etwaigen Verpflichtung, eine vorläufige Bilanz aufzustellen).
- 33** 5. Mangels Durchführung des GAV ist für die Streitjahre eine körperschaft- und gewerbesteuerrechtliche Organschaft zwischen der Klägerin als Organgesellschaft und dem X-Unternehmen als Organträger nicht anzuerkennen. Eine Rückwirkung auf davor liegende Veranlagungszeiträume scheidet aus, da die Mindestvertragslaufzeit in den Streitjahren bereits abgelaufen war (Senatsurteil vom 02.11.2022 - I R 37/19, BFHE 278, 480, BStBl II 2023, 409, Rz 26).
- 34** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

↓ Download als PDF

[www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/pdf/STRE202610042?type=1646225765]