
Datum: 22.11.2016
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2233/13 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2016:1122.10K2233.13F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten in materiell-rechtlicher Hinsicht darüber, ob der Beigeladenen für die Streitjahre (2006 und 2007) verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe von 50.000 Euro (2006) bzw. 40.000 Euro (2007) als Teil ihrer gewerblichen Einkünfte aus der Beteiligung an der Klägerin zugerechnet werden durften, und in verfahrensrechtlicher Hinsicht darüber, ob der Beklagte aufgrund einer Betriebsprüfung ergangene Feststellungsbescheide für die Streitjahre noch einmal nach § 174 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) ändern durfte, um die Gewinnanteile der Beigeladenen unter entsprechender Erhöhung der gewerblichen Einkünfte der Klägerin um die verdeckten Gewinnausschüttungen zu erhöhen. 2

Die Klägerin wurde durch einen Gesellschaftsvertrag „in der Fassung von Juni 2004“, in dem als Datum des Vertragsabschlusses der 21. September 2004 angegeben ist, von der Beigeladenen (unter der damaligen Firma „A GmbH“), Herrn B und Frau B (damaliger Nachname: C) unter der Firma „B GmbH & Co. KG“ gegründet und am 5. August 2004 unter der im Deckblatt des Gesellschaftsvertrags angegebenen Firma „B Vorbereitung GmbH & Co. KG“ im Handelsregister des Amtsgerichts (AG) D eingetragen. Die Beigeladene beteiligte sich als Komplementärin mit einer Kapitaleinlage in Höhe von 500 Euro. Herr B und Frau B beteiligten sich als Kommanditisten mit Kapitaleinlagen in Höhe von 79.500 Euro (Herr B) und 20.000 Euro (Frau B). Als Gegenstand des Unternehmens der Klägerin wurden die Herstellung und der Vertrieb von **Backwaren** angegeben. Das erste Geschäftsjahr umfasste die Zeit vom 1. Juli 2004 bis zum 30. Juni 2005. Die folgenden Geschäftsjahre 3

wichen in gleicher Weise vom Kalenderjahr ab. Die Firma der Klägerin und die Firma der Beigeladenen wurden später in „B GmbH & Co. KG“ und in „B Komplementär GmbH“ geändert. Die Beigeladene schied 2009 unter gleichzeitigem Eintritt als Kommanditistin aus der Klägerin aus. Alleiniger Gesellschafter der Beigeladenen ist Herr B.

Gegenstand des Unternehmens der 1991 unter der Firma B ... GmbH gegründeten Beigeladenen war zunächst der Betrieb eines gepachteten Unternehmens, das sich mit der Herstellung und dem Vertrieb von **Backwaren** befassete. Der Unternehmensgegenstand wurde Anfang 2005 um die Verpachtung eines Betriebs erweitert.

Die Beigeladene stellte ihre werbende Tätigkeit, d. h. die Herstellung und den Vertrieb von **Backwaren**, mit Ablauf des Jahres 2004 ein und verpachtete durch Pachtvertrag vom 30. Juni 2005 ab dem 1. Juli 2005 ihr gesamtes Anlagevermögen einschließlich immaterieller Wirtschaftsgüter an die Klägerin. Das der Klägerin überlassene Anlagevermögen umfasst nach § 1 Abs. 1 Satz 3 des Vertrags die Sachanlagen einschließlich Werkzeugen, den Kundenstamm, einen etwaigen Geschäftswert, die innere Organisation des Betriebs, die Geschäftsbeziehungen und die Firma, die die Klägerin fortführen durfte. Von der Klägerin neu erworbene Positionen dieser Art sollten der Beigeladenen zustehen und nach Beendigung des Vertrags wieder auf sie übertragen werden (§ 1 Abs. 1 Sätze 4 und 5 des Pachtvertrags). Als jährliche Sockelpacht wurde für eigenen und fremden Grundbesitz ein Betrag in Höhe von 120.000 Euro und für das übrige Pachtvermögen ein Betrag in Höhe von 70.000 Euro vereinbart. Sie sollte sich nach § 3 Abs. 2 Satz 1 des Pachtvertrags für übriges Pachtvermögen um das 1,2-fache der jährlichen steuerlichen Abschreibungen der GmbH erhöhen, soweit es sich um Anlagevermögen i. S. von § 247 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) handelte, jedoch ohne Geschäftswert, Grundbesitz und Finanzanlagen. Durch Pachtvertrag vom 24. Juni 2007, der am 1. Juli 2007 in Kraft trat, wurde eine Sockelpacht für den Geschäftswert in Höhe von 180.000 Euro, für bewegliches Anlagevermögen in Höhe von 60.000 Euro und für eigenen und fremden Grundbesitz in Höhe von unverändert 120.000 Euro vereinbart. Wegen weitere Einzelheiten wird auf die Pachtverträge Bezug genommen.

Das Finanzamt (FA) für Groß- und Konzernbetriebsprüfung D führte in den Jahren 2010 bis 2011 bei der Klägerin und bei der Beigeladenen Betriebsprüfungen für die Jahre 2006 bis 2009 durch, die u. a. die Körperschaftsteuer der Beigeladenen und die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften der Klägerin betrafen. Dabei gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass der Pachtzins für den Geschäfts-wert ab dem 1. Juli 2007 angemessen und daher nicht zu beanstanden sei. In den Vor-jahren (Wirtschaftsjahre 2006 und 2007) sei dieser Pachtzins dagegen zu niedrig gewesen. Darin sei eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen. In gleicher Höhe seien allerdings Betriebsausgaben in Gestalt fiktiv gezahlter Pacht gewinnmindernd anzusetzen. Die verdeckten Gewinnausschüttungen bezifferte der Prüfer für 2006 auf 50.000 Euro und für 2007 auf 40.000 Euro. Wegen weiter Einzelheiten wird auf die Betriebsprüfungsberichte vom 29. September 2011 verwiesen, die der Prozessbevollmächtigten der Klägerin, die auch die Beigeladene bei der diese betreffende Betriebsprüfung vertrat, übermittelt wurden. Der Bericht über die Betriebsprüfung bei der Beigeladenen enthält in Anlage 5 Prüfberechnungen für die Körperschaftsteuer der Beigeladenen für die Jahre 2006 und 2007, in denen die verdeckten Gewinnausschüttungen gemäß Tz. 2.3 und 2.4 des Berichts angesetzt wurden. Ein entsprechender Ansatz fehlt in den Anlagen 1, 4 und 6 zum Bericht betreffend die Klägerin (Prüfungsfeststellungen und Mehr- und Wenigerrechnung – Gesamthand, Prüfberechnungen für die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen). Dort wurden lediglich die fiktiv gezahlten Pachtzinsen gewinnmindernd berücksichtigt.

4

5

6

7

Das FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfung D nahm mit einem Schreiben vom 4. Dezember 2011 zu Einwänden, die die Beigeladene gegen Tz. 2.4 des sie betreffenden Betriebsprüfungsberichts erhoben hatte, u. a. wie folgt Stellung: Bereits während der Prüfung habe der Prüfer darauf hingewiesen, dass die Pachterhöhung zum 1. Juli 2007 wirtschaftlich nicht nachvollziehbar sei. Eine Ermittlung, die einen Anstieg der Berechnungsgrundlagen innerhalb von nur zwei Jahren hätte erklären können, sei trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden. Gravierende Änderungen bei den Berechnungsgrundlagen für den Pachtzins seien nicht gegeben. Vielmehr seien alle für die Pachthöhe maßgeblichen Faktoren von Anfang an vorhanden gewesen. Zutreffend sei zwar, dass den laufenden Kosten des Rumpfwirtschaftsjahres vom 1. Januar bis zum 30. Juni 2005 keine hohen Einnahmen aus dem Weihnachtsgeschäft gegenüber-gestanden hätten. Aber auch für diesen Fall sei ein Fremdvergleich geboten, weil ein fremder Dritter diesem Umstand Rechnung getragen hätte. Ein fremder Pächter hätte sich wahrscheinlich nicht darauf eingelassen, den Betrieb zum 1. Januar 2005 zu über-nehmen und für das letzte halbe Jahr, das bekanntermaßen sehr umsatzschwach sei, eine deutlich höhere Pacht zu zahlen. Die Beigeladene habe während der Prüfung selbst darauf hingewiesen, dass dieser Gedanke beim Abschluss des Pachtvertrags außer Acht gelassen worden sei. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das Schreiben Bezug genommen.

In einem Schreiben vom 16. Dezember 2011 an die für die Veranlagung der Beigeladenen zuständige Bedienstete des Beklagten, mit der der Prüfer dieser eine Kopie des Schreibens vom 4. Dezember 2011 übermittelt, teilte der Prüfer ergänzend Folgendes mit: Die steuerliche Beraterin der Beigeladenen habe die Pachtanpassung zum 1. Juli 2007 nicht hinreichend erläutern können. Aus seiner – des Prüfers – Sicht habe die Änderung des Körperschaftsteuersatzes dafür eine große Rolle gespielt. Die steuerliche Beraterin habe der Erhöhung der Pacht für die Streitjahre durch Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen grundsätzlich zugestimmt, weil ihr – so nach Darstellung des Prüfers ihr Vertreter – die Pacht immer schon zu gering vorgekommen sei. 8

Der Beklagte erließ entsprechend den im Betriebsprüfungsbericht betreffend die Beigeladene getroffenen Feststellungen Körperschaftsteuerbescheide für 2006 und 2007 vom 23. November 2011, in denen verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe von 62.000 Euro (2006) und 40.000 Euro (2007) angesetzt wurden. Der den Steuerfestset-zungen bis dahin beigefügte Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. In den Erläuterungen der Bescheide wurde darauf hingewiesen, dass den Festsetzungen die Ergebnisse der Außenprüfung zugrunde lagen. Auf den Prüfungsbericht vom 29. September 2011 wurde verwiesen. Die Bescheide wurden an die steuerliche Beraterin der Bei-geladenen als Bekanntgabeadressatin gerichtet. 9

Der Beklagte erließ ferner entsprechend den im Betriebsprüfungsbericht betreffend die Klägerin getroffenen Feststellungen Änderungsbescheide für 2006 und 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 14. Dezem-ber 2011. Darin wurden weitere Pachtzahlungen in Höhe von 50.000 Euro (2006) bzw. 40.000 Euro (2007) gewinnmindernd berücksichtigt. Der Beigeladenen zuzurechnende verdeckte Gewinnausschüttungen wurden in diesen Bescheiden nicht angesetzt. Der den Feststellungen bis dahin beigefügte Vorbehalt der Nachprüfung wurde ebenfalls aufgehoben. Auch in den Erläuterungen dieser Bescheide wurde darauf hingewiesen, dass den Feststellungen die Ergebnisse der Außenprüfung zugrunde lagen. Auf den Prüfungsbericht vom 29. September 2011 wurde verwiesen. Die Bescheide wurden gleichfalls an die steuerliche Beraterin der Klägerin als Bekanntgabeadressatin gerichtet. Diese Bescheide wurden bestandskräftig. 10

- Die Beigeladene legte gegen die Körperschaftsteuerbescheide für 2006 und 2007 vom 23. November 2011 am 12. Dezember 2011 Einspruch ein, mit dem sie sich gegen den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen aufgrund eines zu niedrigen Pachtzinses für den Geschäftswert in den Wirtschaftsjahren 2005/2006 und 2006/2007 wandte. Der Beklagte wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 18. September 2012 als unbegründet zurück. Mit der daraufhin unter dem Az. 6 K 3846/12 K, G, F erhobenen Klage verfolgte die Beigeladene ihr Begehren weiter. In diesem Verfahren wies sie da-rauf hin, dass es sich bei den Erträgen aufgrund des Pachtvertrags mit der Klägerin um Sondervergütungen im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung an der Klägerin i. S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) handele. 11
- Der Beklagte erließ daraufhin erneut Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2006 und 2007 vom 20. November 2012, durch die er die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils um 50.000 Euro (2006) bzw. 40.000 Euro (2007) erhöhte und in vollem Umfang der Beigeladenen zurechnete. Die Bescheide wurden auf § 174 AO gestützt. Die Klägerin legte dagegen am 26. November 2012 Einspruch ein, mit dem sie geltend machte, dass der für die Zeit vom 1. Juli 2005 bis zum 30. Juni 2007 geltende Pachtzins für das übrige Pachtvermögen keine verdeckten Gewinnausschüttungen begründet habe. Im Übrigen seien auch die Vor-aussetzungen der in den Änderungsbescheiden angegebenen Änderungsvorschrift nicht erfüllt. 12
- Der Beklagte änderte sodann durch Bescheide vom 19. April 2013 die Körperschaftsteuerfestsetzungen für 2006 und 2007 in der Weise ab, dass verdeckte Gewinnaus-schüttungen gemäß Tz. 2.4 des die Beigeladene betreffenden Prüfungsberichts nicht mehr angesetzt wurden. Die Beteiligten des Verfahrens 6 K 3846/12 K, G, F erklärten daraufhin den Rechtsstreit übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt. Die Kosten des Verfahrens wurden durch Beschluss vom 24. Mai 2013 dem Beklagten auferlegt. 13
- Durch Einspruchsentscheidung vom 4. Juni 2013 wies der Beklagte den gegen die Feststellungsbescheide vom 20. November 2012 eingelegten Einspruch als unbegründet zurück. Der Pachtvertrag vom 30. Juni 2005, so der Beklagte, halte einem Fremdvergleich nicht stand. Die Beigeladene habe keine erkennbaren eigenen Renditeüberlegungen angestrengt, obwohl sie, um einen angemessenen, sowohl ihre Interessen als auch die der Klägerin berücksichtigenden Pachtzins zu erzielen, nicht nur die Interessen der Klägerin habe berücksichtigen dürfen. Unterlagen über eine Berechnung der Pacht unter Einbeziehung der bei der Klägerin prognostizierten Gewinne seien nicht vorgelegt worden. Auch die Klägerin als Pächterin habe aber eigenes unternehmerisches Risiko tragen müssen. Eine Ausrichtung der Pacht nach der Gewinnsituation des Pächters sei im allgemeinen Wirtschaftsleben zumindest untypisch. Als Ursache für fehlende eigene Renditeüberlegungen der Beigeladenen könne nur der Umstand angenommen werden, dass Herr B sowohl bei der GmbH als auch bei der Klägerin seine Interessen durchsetzen könne und ihm die Erträge aus beiden Unternehmen wirtschaftlich zu mindestens 80 % zuzurechnen seien. 14
- Der Hinweis auf den von der Beigeladenen im Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Januar bis zum 30. Juni 2005 mangels Einnahmen aus dem Weihnachtsgeschäft erlittenen Verlust als für die Höhe der Pacht maßgebenden Umstand gehe fehl, weil schon zweifelhaft sei, ob ein fremder Dritter das Geschäft zu diesem Zeitpunkt übernommen hätte. Ungeachtet dessen habe sich für das Kalenderjahr 2005, d. h. unter Einschluss des Weihnachtsgeschäfts, ein Gewinn ergeben. Auf die Höhe der Pacht könne es aber keinen Einfluss haben, ob der Pächter ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes oder ein davon abweichendes Wirtschaftsjahr wähle, weil auf das wirtschaftliche Gesamtergebnis abzustellen sei. 15

- Die Änderung der durch die Bescheide vom 14. Dezember 2011 getroffenen Feststellungen durch die angefochtenen Bescheide sei in verfahrensrechtlicher Hinsicht zu Recht, nämlich aufgrund der Vorschrift des § 174 Abs. 3 AO, erfolgt. Im Klageverfahren betreffend die Körperschaftsteuerbescheide für 2006 und 2007 habe sich herausgestellt, dass die unmittelbare Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttungen in diesen Bescheiden unrichtig sei, weil es sich um Sondervergütungen der Beigeladenen im Rahmen ihrer Beteiligung an der Klägerin handele. Die unzutreffende Einschätzung des Prüfers sei der Klägerin aufgrund der Beteiligung ihrer steuerlichen Beraterin an den Betriebsprüfungen bei ihr und der Beigeladenen sowie den Ausführungen in den Prüfungsberichten bekannt gewesen. Es reiche aus, dass die fehlerhafte Annahme der Finanzbehörde aus dem gesamten Geschehensablauf erkennbar sei. Die Darstellung des zu berücksichtigenden Sachverhaltes im Prüfungsbericht genüge. Die Möglichkeit einer Alternative (im Streitfall: die Erfassung als Sondervergütungen im Rahmen des Gewinnfeststellungsverfahrens) müsse hierbei nicht von vornherein zur Sprache gekommen sein. Es genüge, dass sie objektiv bestanden habe. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 16
- Mit der daraufhin erhobenen Klage hält die Klägerin an ihrer Rechtsauffassung fest, dass die Voraussetzungen für den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen nicht gegeben seien. Jedenfalls lägen die Voraussetzungen für eine Änderung der nach der Betriebsprüfung bei ihr ergangenen Bescheide vom 14. Dezember 2011, speziell die des § 174 Abs. 3 AO, nicht vor. 17
- Wären – so die Klägerin – verdeckte Gewinnausschüttungen anzusetzen, so wäre der Gewinn der Beigeladenen durch die Verpachtung höher als ohne die Verpachtung. Dies wäre insofern ein Widerspruch, als die Beigeladene aufgrund der Verpachtung kein Betriebsrisiko mehr trage. Bei der Frage der Angemessenheit der Pacht sei auch zu bedenken, dass fremdübliche Geschäftsführergehälter zu berücksichtigen gewesen wären. Entgegen der Darstellung des Beklagten habe sie im Einspruchsverfahren als Nachweis für die Angemessenheit des Pachtzinses für den Geschäftswert einen Entwurf einer Unternehmensbewertung vorgelegt. 18
- Der Beklagte gehe überdies zu Unrecht davon aus, dass die Erhöhung des Pachtzinses von 10.000 Euro auf 180.000 Euro auf die Unangemessenheit des Pachtzinses für den Geschäftswert schließen lasse, weil der Pachtzins in Höhe von 180.000 Euro ihre aufgrund erhöhter Kundenlistungen verbesserte wirtschaftliche Lage berücksichtige, die – weil diese Listungen vor Abschluss des Pachtvertrags vom 24. Juni 2007 erfolgt seien – bei dessen Abschluss bekannt gewesen und deshalb berücksichtigt worden seien. Der Pachtzins sei anfangs nicht auf die einzelnen Pachtgegenstände aufgeteilt worden. Später sei lediglich eine Aufgliederung vorgenommen worden. 19
- Der Bundesfinanzhof (BFH) habe durch Urteil vom 31. März 1971 I R 111/69 (Bundessteuerblatt – BStBl – II 1971, 536) entschieden, dass für den Fall, dass zwischen den Parteien eines Pachtvertrags keine ausdrückliche Verpflichtung des Verpächters für einen Wertausgleich hinsichtlich des vom Pächter während der Laufzeit des Pachtvertrags geschaffenen Mehrwertes des Geschäftswerts beim Ende des Pachtvertrags vereinbart worden sei, bei Beendigung des Pachtvertrags keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege. So verhalte es sich auch im Streitfall. Die Rechtsauffassung des Beklagten sei mit dieser Entscheidung unvereinbar. Die Beigeladene habe zu jedem Kündigungstermin die Möglichkeit gehabt, den Geschäftsbetrieb wieder zu übernehmen. 20
- Der Beklagte habe sich schließlich nicht hinreichend mit den Ausführungen des BFH im Urteil vom 4. Mai 1977 I R 11/75 (BStBl II 1977, 679) auseinandergesetzt. Danach komme es 21

entscheidend darauf an, ob die Pächterin aus der Bewirtschaftung des gepachteten Betriebs einen angemessenen Gewinn erwarten könne. Dabei sei ein angemessener Unternehmerlohn ebenso zu berücksichtigen wie der Umstand, dass bestimmte, im Zusammenhang mit dem Pachtverhältnis stehende Aufwendungen nach dem Pachtvertrag vom Pächter zu tragen seien.

Nach diesen Grundsätzen stehe ihr, der Klägerin, als Pächterin der gesamte erwirtschaftete Gewinn abzüglich der Kapitalverzinsung und der Risikovergütung für die Verpächterin zu; die Verpächterin erhalte eine angemessene Vergütung für das von ihr getragene Risiko und eine Kapitalverzinsung. Der Beklagte habe die Angemessenheit des Pachtzinses ab dem Wirtschaftsjahr 2007/2008 anerkannt. Seit diesem Wirtschaftsjahr entfalle ein Anteil von rd. 60 % des Gesamtgewinns auf die Beigeladene. Aus deren Sicht verbleibe der Klägerin daher ein Anteil von rd. 40 % des Gesamtgewinns als Entgelt für das Betriebsrisiko und als Kapitalverzinsung. Sei dies aber ein angemessener Ausgleich der widerstreitenden wirtschaftlichen Interessen von Verpächterin und Pächterin, so müsse ein derartiges Ergebnis auch in den Vorjahren angemessen sein. 22

Jedenfalls seien die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Änderung der Gewinnfeststellungen nicht gegeben. Zu berücksichtigen sei zunächst, dass der Beklagte die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide vor Aufhebung der im Verfahren 6 K 3846/12 K, G, F angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide für 2006 und 2007 erlassen habe. Nach Ergehen der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide seien die verdeckten Gewinnausschüttungen daher doppelt angesetzt gewesen. Es gebe keine Änderungsvorschrift, die dies rechtfertige, sodass die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide schon deshalb rechtswidrig seien. Der Beklagte sei offenbar rechtsirrtümlich davon ausgegangen, dass die verdeckten Gewinnfeststellungen unmittelbar bei der Veranlagung der Beigeladenen zu berücksichtigen gewesen seien. § 174 Abs. 3 AO gestatte jedoch keine Korrektur eines falsch beurteilten, bereits berücksichtigten Sachverhalts. Die verdeckten Gewinnausschüttungen seien aber in den Körperschaftsteuerbescheiden – wenn auch fälschlich – berücksichtigt gewesen. Da die Anteile von Herrn B an der Beigeladenen zum Sonderbetriebsvermögen der B GmbH & Co. Grundbesitz ... 57 KG gehörten und nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 12. März 1980 I R 186/76, BStBl II 1980, 531) eine verdeckte Gewinnausschüttung einer zum Sonderbetriebsvermögen einer Kommanditgesellschaft gehörenden Kapitalgesellschaft als Sonderbetriebseinnahme bei der Kommanditgesellschaft zu erfassen sei, bei der die Anteile an der GmbH zum Sonderbetriebsvermögen gehörten, sei über das Vorliegen einer möglicherweise gegebenen verdeckten Gewinnausschüttung nicht in den sie – die Klägerin – betreffenden Gewinnfeststellungsbescheiden zu entscheiden, sondern in denen der B GmbH & Co. Grundbesitz ... KG. 23

Wegen weiterer Einzelheiten des Vorbringens der Klägerin wird auf die Klageschrift nebst Anlagen und die Schriftsätze vom 14. November 2013 sowie vom 2. und 15. November 2016 (nebst Anlagen) Bezug genommen. 24

Die Klägerin beantragt, 25

1. die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2006 und 2007 vom 20. November 2012 und die Einspruchsentscheidung vom 4. Juni 2013 aufzuheben, 26

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen. 27

28

Der Beklagte beantragt,	
die Klage abzuweisen.	29
Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung vom 4. Juni 2013. Zum Vorbringen der Klägerin im Klageverfahren hat der Beklagte wie folgt entgegnet: Grundlage für die Berechnung der Sockelpacht könne nur der Geschäftswert sein, der im Zeitpunkt der Verpachtung bereits vorhanden gewesen sei. Hieran ändere auch der Hinweis auf das BFH-Urteil vom 31. März 1971 I R 111/69 (BStBl II 1971, 536) nichts. Der BFH habe in dieser Entscheidung beurteilen müssen, ob es durch die Rückgabe eines Geschäftswerts zum Ende des Pachtverhältnisses zu einer verdeckten Gewinnausschüttung gekommen sei. Diese Frage stelle sich im Streitfall nicht.	30
Soweit die Klägerin unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 4. Mai 1977 I R 11/75 (BStBl II 1977, 679) der Ansicht sei, dass bei der Prüfung der Angemessenheit des Pachtzinses eigene Renditeerwartungen des Verpächters außer Betracht bleiben könnten, könne dem nicht ohne Weiteres gefolgt werden. Der BFH habe in dieser Entscheidung ausgeführt, dass für den Fall, dass der gepachtete Betrieb für die Pächterin einen Gewinn abwerfe, der eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals ergebe, die Renditeerwartungen des Verpächters in der Weise eine Rolle spielten, dass ein Pächter eine Schmälerung seines Gewinns durch Erhöhung des Pachtzinses hinnehmen werde, wenn sonst für den Verpächter keine Pachteinahmen in zumutbarer Höhe verblieben, der Pächter aber darauf angewiesen sei, den Betrieb zu pachten.	31
Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 12. März 1980 I R 186/76, BStBl II 1980, 531) sei über die Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung in Fällen wie dem Streitfall im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu entscheiden. Die zu niedrigen Pachtzahlungen hätten den Gewinn der Klägerin und damit den Gewinnanteil der Beigeladenen gemindert. Die Frage nach der verdeckten Gewinnausschüttung bei der Beigeladenen sei untrennbar mit der Höhe ihres Gewinnanteils bei der Klägerin verbunden. Die Feststellung des Gewinnanteils der Beigeladenen sei mit bindender Wirkung für die Körperschaftsteuerveranlagung im Gewinnfeststellungsverfahren der Klägerin zu treffen. Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn die Erhöhung des Einkommens der Beigeladenen in ihrer Tätigkeit außerhalb des Bereichs der Klägerin liege, was vorliegend nicht der Fall sei.	32
Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.	33
Das Gericht hat die den Streitfall betreffenden Steuer- und Feststellungsakten des Beklagten für die Klägerin, die Beigeladene und die B GmbH & Co. KG Grundbesitz ... KG beigezogen. Auf die Sitzungsniederschrift über die mündliche Verhandlung wird Bezug genommen.	34
Entscheidungsgründe	35
Die Klage ist unbegründet.	36
Die Feststellungsbescheide für 2006 und 2007 vom 20. November 2012 waren nicht nach § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufzuheben, weil sie nicht rechtswidrig sind und die Klägerin deshalb nicht in ihren Rechten verletzt. Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass der im Vertrag vom 30. Juni 2005 für die Überlassung des Geschäftswerts vereinbarte Pachtzins aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen nicht angemessen war und dass die sich daraus für die Streitjahre ergebenden verdeckten	37

Gewinnausschüttungen im Verfahren betreffend die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Klägerin zu berücksichtigen sind (unten 1. und 2.). Der Beklagte hat ferner zutreffend angenommen, dass die Voraussetzungen für eine Änderung der durch die Bescheide vom 14. Dezember 2011 für die Streitjahre vorgenommenen Feststellungen gegeben waren (unten 3.).

1. a) Der im Vertrag vom 30. Juni 2005 für die Überlassung des Geschäftswerts vereinbarte Pachtzins war unangemessen niedrig, was in Höhe des Unterschiedsbetrags zu einem angemessenen Pachtzins zu verdeckten Gewinnausschüttungen für die Streitjahre geführt hat. 38

Nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG mindern verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen nicht. Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung 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) auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (vgl. Urteil vom 8. September 2010 I R 6/09, BStBl II 2013, 186). 39

aa) Die Beigeladene hat – wovon auch die Beteiligten ausgehen – ihren Geschäftswert nicht auf die Klägerin übertragen, sondern ihr lediglich zur Nutzung überlassen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann daher nicht in einer Übertragung ohne angemessenes Entgelt oder der Vereinbarung von Pachtzinszahlungen ohne pachtweise Überlassung des Geschäftswerts gesehen werden, sondern nur in der Vereinbarung eines unangemessen niedrigen Pachtzinses. 40

Es ist allerdings bei der Begründung einer Betriebsaufspaltung, wie sie im Streitfall als sog. umgekehrte Betriebsaufspaltung vorliegt (vgl. dazu Kessler/Teufel, Deutsches Steuerrecht – DStR – 2001, 869), denkbar, dass geschäftswertbildende Faktoren nach der Aufspaltung des bislang einheitlichen Betriebs fortan nicht mehr dem fortbestehenden Besitzunternehmen, sondern der neu gegründeten Betriebsgesellschaft zur Verfügung stehen und nur von ihr sinnvoll genutzt werden können. In einer solchen Situation kann der Geschäftswert zumindest dann auf die Betriebsgesellschaft übergehen, wenn diese erstens ihrer Organisation und Struktur nach eigenständig am Wirtschaftsleben teilnehmen kann und zweitens die Nutzungsmöglichkeit der Betriebsgesellschaft auf Dauer angelegt ist und ihr nicht vorzeitig entzogen werden kann. Jedenfalls unter diesen Voraussetzungen kann deshalb der Geschäftswert gegen Entgelt auf die Betriebsgesellschaft übertragen werden. Allerdings hängt die Zuordnung der geschäftswertbildenden Faktoren weitgehend von den tatsächlichen Umständen des jeweiligen Falles ab. Eine Übertragung, d. h. ein Übergang des Geschäftswerts, ist nur dann ausgeschlossen, wenn er allein auf bestimmten Eigenschaften der vom Besitzunternehmen überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen beruht (vgl. BFH-Urteil vom 27. März 2001 I R 42/00, BStBl II 2001, 771). Ist dies nicht der Fall, können Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft hinsichtlich des Geschäftswerts sowohl eine Übertragung als auch – nur – eine Überlassung zur Nutzung vorsehen. 41

Die Beigeladene hat der Klägerin durch den Pachtvertrag vom 30. Juni 2005 zum einen eigenen und fremden Grundbesitz und zum anderen übriges, in Anlagevermögen bestehendes Pachtvermögen zur Nutzung überlassen. Übertragen wurde nach Nr. 4 des 42

Vorspruchs lediglich das Umlaufvermögen. Das nicht in Grundbesitz bestehende betriebsnotwendige Anlagevermögen, wie es in § 1 Nr. 1 Satz 3 des Vertrags aufgeführt ist, war nach § 1 Nr. 1 Satz 5 des Vertrags nach dessen Beendigung wieder auf die Beigeladene überzuleiten. Diese Regelung sowie die Vereinbarung eines Pachtentgelts statt einer einmaligen, für eine Übertragung zu zahlenden Vergütung sprechen dafür, dass keine Übertragung, sondern eine Überlassung zur Nutzung gewollt war (ebenso für eine derartige Sachverhaltsgestaltung Schießl, GmbH-Rundschau – GmbHR – 2006, 459, 461 f.). Dies ist auch zulässig (vgl. BFH-Urteil vom 14. Januar 1998 X R 57/93, Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 185, 230 Rz. 20).

bb) Eine verdeckte Gewinnausschüttung in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft als Verpächterin die Pachtsache dem Pächter zu einem unangemessenen, d. h. nicht fremdüblichen Pachtzins überlässt und die Gründe dafür im Gesellschaftsverhältnis liegen. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. 43

(1) Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass der im Vertrag vom 29. Juni 2007 für den Geschäftswert vereinbarte jährliche Pachtzins in Höhe von 180.000 Euro angemessen, d. h. fremdüblich ist. Im Vertrag vom 30. Juni 2005, der insoweit bis zum 30. Juni 2007 galt, war dagegen für den Geschäftswert lediglich ein jährlicher Pachtzins von 10.000 Euro vereinbart. Dieser Betrag wurde zwar nicht in dieser Weise isoliert für den Geschäftswert ausgewiesen. Ein jährlicher Pachtzins für den Geschäftswert in dieser Höhe ergibt sich jedoch, wie der Betriebsprüfer zu Recht angenommen hat, daraus, dass die Sockelpacht für den Grundbesitz unverändert blieb und für das bewegliche Anlagevermögen im Vertrag vom 29. Juni 2007 ein jährlicher Pachtzins in Höhe von 60.000 Euro vereinbart wurde. Dieses Anlagevermögen war zuvor als Teil des übrigen Pachtvermögens i. S. von § 3 Nr. 1 Buchstabe b des Vertrags vom 30. Juni 2005 behandelt worden. Anhaltspunkte dafür, dass dieser Pachtzins durch den Vertrag vom 29. Juni 2007 erhöht werden sollte, liegen nicht vor. Die Vereinbarung eines gesonderten Pachtzinses für den Geschäftswert im Vertrag vom 29. Juni 2007 spricht vielmehr dafür, dass sich hinsichtlich des Grundbesitzes und des beweglichen Vermögens keine Veränderungen ergeben sollten und lediglich der Pachtzins für den Geschäftswert auf einen angemessenen Betrag festgelegt werden sollte. Dann kann der Pachtzins für den Geschäftswert nach dem Vertrag vom 30. Juni 2005 aber nur (70.000 Euro ./. 60.000 Euro =) 10.000 Euro betragen haben. 44

Die Klägerin hat keine nachvollziehbaren Gründe dafür angeführt, dass sich der Wert des Geschäftswerts in der Zeit vom 1. Juli 2005 bis zum 30. Juni 2007 in einem die Erhöhung des Pachtzinses rechtfertigenden Maße erhöht hat. Dann war aber der ursprünglich auf den Geschäftswert entfallende Pachtzinsanteil unangemessen niedrig. 45

Entgegen der Ansicht der Klägerin steht der Umstand, dass es durch den Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttungen bei der Beigeladenen für die Streitjahre zu höheren Einkünften gekommen ist als ohne die Verpachtung, nicht in Widerspruch dazu, dass die Beigeladene als Folge der Verpachtung kein Betriebsrisiko mehr trägt. Die sich durch den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen ergebenden höheren Einkünfte sind Folge der Gewährung von Vorteilen an sie als eine Herrn B als Alleingesellschafter der Beigeladenen nahestehende Person, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht gewährt hätte. Ein solcher Geschäftsleiter hätte auf einem angemessenen Pachtzins bestanden, um die Interessen von Verpächter und Pächter unter Berücksichtigung der dafür maßgeblichen Gesichtspunkte marktgerecht auszugleichen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 14. Januar 1998 X R 57/93, BFHE 185, 230 Rz. 46). Die Erhöhung der Einkünfte hat daher ihre Ursache ausschließlich im Pachtvertrag; ob die Beigeladene noch eigenes Betriebsrisiko trägt, ist 46

dafür unerheblich.

Der Pachtzins für den Geschäftswert in den Wirtschaftsjahren 2005/2006 und 2006/2007 kann auch nicht deshalb als angemessen beurteilt werden, weil – so die Klägerin unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 4. Mai 1977 I R 11/75 (BStBl II 1977, 679) – „fremdübliche Gehälter an die Geschäftsführung zu berücksichtigen gewesen wären“. Der BFH hat in dieser Entscheidung Kriterien dafür aufgestellt, wie ein aus Sicht der Pächterin angemessener, d. h. nicht erhöhter Pachtzins, auf der Grundlage der vom Verpächter in der Zeit vor der Verpachtung erzielten Gewinne ermittelt werden kann. Es ging damit zum einen in der vom BFH zu entscheidenden Rechtssache nicht – wie im Streitfall – um einen zu niedrigen Pachtzins. Zum anderen ging es dort um einen Pachtzins für einen Betrieb im Ganzen, d. h. um eine Vielzahl von verpachteten Wirtschaftsgütern, insbesondere auch um Betriebsgrundstücke mit aufstehenden Gebäuden. Im Streitfall geht es dagegen lediglich um ein Wirtschaftsgut, nämlich den Geschäftswert. Um dafür einen angemessenen Pachtzins zu finden, bedarf es anderer Kriterien und Berechnungen als in dem vom BFH zu entscheidenden Fall. 47

Die Angemessenheit eines Pachtzinses für den Geschäftswert für den Zeitraum vom 1. Juli 2005 bis zum 30. Juni 2007 in Höhe von 10.000 Euro jährlich folgt auch nicht aus dem Entwurf einer Unternehmensbewertung. Abgesehen davon, dass dieser mit Schriftsatz vom 2. November 2016 vorgelegte Entwurf keine konkreten Angaben zur Höhe des Geschäftswerts enthält, könnte sich daraus allenfalls ein Geschäftswert in bestimmter Höhe ergeben. Welcher Betrag dann für dessen Überlassung zur Nutzung als angemessen anzusehen ist, bedarf wiederum weiterer Erwägungen und Berechnungen. Nur bei einer Übertragung des Geschäftswerts von der Beigeladenen auf die Klägerin, zu der es jedoch gerade nicht gekommen ist, könnte ein konkrete Werte ausweisender Entwurf einer Unternehmensbewertung einen Anhaltspunkt für eine zutreffende Bewertung des Geschäftswerts selbst ergeben. 48

Die Erhöhung des Pachtzinses für den Geschäftswert ab dem 1. Juli 2007 kann auch nicht damit begründet werden, dass aufgrund erhöhter Listungen der Klägerin bei Kunden mit einer Verbesserung ihrer Betriebsergebnisse zu rechnen war und sich nur dadurch die Notwendigkeit ergab, zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen den Pachtzins zu erhöhen. Die Klägerin will damit erklären, dass der Pachtzins in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren angemessen war. Bei dieser Argumentation bleibt jedoch unberücksichtigt, dass diese Verbesserung der Geschäftsbeziehungen, weil auf ihre eigene Geschäftstätigkeit zurückgehend, gerade kein Grund für eine Pachtzinserhöhung sein kann. 49

Zutreffend ist zwar, dass die erhöhten Listungen den Geschäftswert des verpachteten Unternehmens erhöht haben, weil sie Ausdruck größerer Absatzchancen und damit einer Ausweitung der Produktion sind, was sich zwangsläufig in verbesserten Betriebsergebnissen niederschlägt. Der Klägerin ist nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 31. März 1971 I R 111/69, BStBl II 1971, 536, und vom 14. Januar 1998 X R 57/93, BFHE 185, 230) auch darin beizupflichten, dass es aus Rechtsgründen ausgeschlossen ist, den Geschäftswert in einen übernommenen und einen neu geschaffenen Geschäftswert aufzuteilen, weil sämtliche den Geschäftswert ausmachenden Faktoren eine Einheit bilden, nämlich den einen Geschäftswert. Gerade vor diesem Hintergrund und der Regelung in § 1 Nr. 1 Sätze 4 und 5 des Vertrags vom 30. Juni 2005, wonach von der Pächterin, d. h. der Klägerin, neu erworbene geschäftswertbildende Positionen der Beigeladenen als Verpächterin zustehen und beim Vertragsende auf sie überzuleiten sind, ist jedoch davon 50

auszugehen, dass die erhöhten Leistungen kein Grund für eine Erhöhung des Pachtzinses von einem zuvor angemessenen Betrag auf einen danach angemessenen Betrag sein konnten. Die Klägerin konnte für die mit den erhöhten Leistungen verbundene Erhöhung des Geschäftswerts nach dem Vertrag vom 30. Juni 2005 weder laufend noch bei einer abschließenden Überleitung auf die Beigeladene eine Vergütung beanspruchen. Der Wertzuwachs stand somit entschädigungslos der Beigeladenen zu. Dann hätte sich aber ein fremder Dritter als Pächter nicht darauf eingelassen, dafür noch eine Pachtzinserhöhung hinzunehmen, d. h. nicht nur keinen Ausgleich für seinen Geschäftserfolg zu erhalten, sondern dafür auch noch ein Entgelt zu leisten. Die gegenteilige Auffassung der Klägerin findet auch keine Stütze im Urteil des BFH vom 31. März 1971 I R 111/69 (BStBl II 1971, 536). Der BFH hat darin lediglich entschieden, dass die entschädigungslose Rückgabe eines während des Pachtverhältnisses durch den Einsatz des Pächters erhöhten Geschäftswerts an den Verpächter keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, weil der Substanzwert des Geschäftswerts bei bloßer Überlassung zur Nutzung weiterhin dem Verpächter zusteht, es nur einen einheitlichen Geschäftswert gibt und Regelungen wie in § 1 Nr. 1 Sätze 4 und 5 des Vertrags vom 30. Juni 2005 als fremdüblich anzusehen sind (vgl. dazu auch Hörger/Pauli, GmbHR 2001, 1139, 1144). Dass ein solcher Sachverhalt auch eine Pachtzinserhöhung rechtfertigt, aus der sich ergeben soll, dass der zuvor geltende Pachtzins angemessen war, folgt aus dieser Entscheidung nicht.

Die Angemessenheit des durch den Vertrag vom 30. Juni 2005 vereinbarten Pachtzinses für den Geschäftswert folgt schließlich nicht daraus, dass der Klägerin gemessen am Gesamtgewinn der an der Betriebsaufspaltung beteiligten Unternehmen lediglich eine Kapitalverzinsung und eine Risikovergütung zugestanden werden dürfe. Der BFH hatte im Urteil vom 4. Mai 1977 I R 11/75 (BStBl II 1977, 679) zu entscheiden, ob die Pächterin unangemessen hohe Pachtzinsen gezahlt und dadurch verdeckte Gewinnausschüttungen vorgenommen hatte. Um einen Pachtzins zu ermitteln, der als angemessen angesehen werden kann, hat er zunächst darauf abgestellt, dass der Pächterin ein ausreichend hoher Gewinn verbleiben müsse. Bei dieser Betrachtung sei von den Gewinnen des Verpächters aus den letzten Jahren vor der Verpachtung auszugehen. Diese seien um den Pachtzins, einen angemessenen Unternehmerlohn und alle vom Verpächter zu tragenden Aufwendungen zu vermindern. Verbleibe danach für den Verpächter ein Gewinn, der eine angemessene Eigenkapitalverzinsung ergebe, spreche der erste Anschein gegen eine verdeckte Gewinnausschüttung. Es sei aber auch dann noch nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen, wenn der Pachtzins höher sei, sofern dessen Bemessung darauf beruhe, dass sonst für den Verpächter keine Pachteinahmen in ausreichender Höhe verblieben (ebenso BFH-Urteil vom 29. Juli 1981 I R 119/77, nicht veröffentlicht, juris), der Pächter aber darauf angewiesen sei, den Betrieb zu pachten. Letztlich bedeutet dies, dass der angemessene Pachtzins – wie der X. Senat des BFH dies im Urteil vom 14. Januar 1998 X R 57/93 (BFHE 185, 230) formuliert hat – „unter Ausgleich der Interessen von Verpächter und Pächter“ zu ermitteln ist. 51

Die Ausführungen im BFH-Urteil vom 4. Mai 1977 I R 11/75 (BStBl II 1977, 679) können für die Frage, ob der in den Wirtschaftsjahren 2005/2006 und 2006/2007 für den Geschäftswert gezahlte Pachtzins angemessen war, schon deshalb nicht entscheidend herangezogen werden, weil es – wie erwähnt – im Streitfall nicht um einen überhöhten, sondern um einen zu niedrigen Pachtzins geht, der BFH über die Angemessenheit von Pachtzahlungen in Gänze und nicht nur hinsichtlich eines Pachtzinsanteils für ein einzelnes Wirtschaftsgut zu entscheiden hatte, und es im Streitfall allein darum geht, ob besondere Umstände tatsächlicher Art die Pachtzinserhöhung für den Geschäftswert zum 1. Juli 2007 begründen können. Zu den rechtlichen Erwägungen der Klägerin in diesem Zusammenhang ist lediglich 52

anzumerken, dass die Beigeladene ihr einen eingeführten Betrieb verpachtet hat, der von denselben Personen und Mitarbeitern unter Verwendung des im Betrieb der Beigeladenen entstandenen Know-how (z. B. Rezepte) und unter Fortsetzung vorhandener Kundenbeziehungen fortgeführt wurde. Es war daher nicht zu erwarten, dass die Vereinbarung eines Pachtzinses, wie er ab dem 1. Juli 2007 galt, die Betriebsergebnisse der Klägerin so schmälern würde, dass ihr keine ausreichende Kapitalverzinsung bzw. kein angemessener Gewinn verbleiben würde. Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang – auch im Verfahren 6 K 3846/12 K, G, F – auf den ihr für das Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Januar bis zum 30. Juni 2005 entstandenen Fehlbetrag in Höhe von 138.370 Euro hingewiesen hat, ist dieser allein dadurch begründet, dass es aufgrund der Vereinbarung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres zu einem Rumpfwirtschaftsjahr gekommen ist, bei dem die erheblichen Erlöse aus dem Weihnachtsgeschäft fehlten. Bereits im Wirtschaftsjahr 2005/2006 hat sich dann aber bei einem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von 326.740 Euro ein Jahresüberschuss von 214.100 Euro ergeben. Der Verlust des Rumpfwirtschaftsjahres ist daher nicht geeignet, die Vereinbarung eines Pachtzinses für den Geschäftswert von lediglich 10.000 Euro zu rechtfertigen.

Der Senat erlaubt sich an dieser Stelle, ohne dass dies entscheidungserheblich ist, den Hinweis, dass die Vermutung des Betriebsprüfers im Schreiben vom 16. Dezember 2011 an die Bearbeiterin des für die Veranlagung der Beigeladenen zuständigen Bezirks, wonach die Änderung des Körperschaftsteuersatzes für die Anpassung des Pachtzinses eine große Rolle gespielt habe, zutreffend sein dürfte, d. h. der Pachtzins für den Geschäftswert anfangs bewusst (zu) niedrig bemessen wurde. War ein Pachtverhältnis in den Streitjahren so ausgestaltet, dass die §§ 8 Nr. 7, 9 Nr. 4 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in der damals geltenden Fassung darauf Anwendung fanden, so führte dies bei einer klassischen Betriebsaufspaltung (Besitzpersonenunternehmen und Betriebskapitalgesellschaft) dazu, dass sich ein Teil der Gewerbesteuerlast vom Besitzpersonenunternehmen auf die Betriebskapitalgesellschaft verlagerte, wodurch Steuerermäßigungspotenzial gemäß § 35 EStG verloren ging. Dieser Nachteil wandelte sich bei einer umgekehrten Betriebsaufspaltung, wie die Beigeladene und die Klägerin sie begründet haben, in einen Vorteil. Dabei wurde zur Steueroptimierung empfohlen, den Gewinn der Gesamtunternehmung in einen konsumierbaren und einen thesaurierbaren Teil aufzuteilen. Die Teile des Gewinns, die zur Eigenfinanzierung des Unternehmens benötigt wurden, sollten nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Regeln besteuert werden, während die Teile des Gewinns, die für Konsumzwecke benötigt wurden, im Hinblick auf die niedrigere Belastung des entnommenen Gewinns nach den für Personenunternehmen geltenden Regeln besteuert werden sollten (vgl. Kessler/Teufel, DStR 2001, 869, 870). Von daher bestand kein Interesse, bei der Klägerin durch hohe Pachtzinsen niedrige Gewinne entstehen zu lassen. Die Interessenlage war insoweit vielmehr entgegengesetzt, d. h. auf möglichst hohe Gewinne – bedingt auch durch niedrige Pachtzinsen – gerichtet.

53

Der Körperschaftsteuersatz wurde dagegen durch das Unternehmensteuerreformgesetz (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 ab dem Veranlagungszeitraum 2008 von zuvor 25 % auf 15 % des zu versteuernden Einkommens gesenkt (§ 23 Abs. 1 i. V. m. § 34 Abs. 11a KStG i. d. F. des UntStRefG 2008). Zugleich wurden u. a. § 8 Nr. 7 und § 9 Nr. 4 GewStG aufgehoben. Damit entfiel der Grund für die zuvor von der Klägerin und der Beigeladenen gewählte Gestaltung ihrer unternehmerischen Beziehungen. Der niedrige Körperschaftsteuersatz begünstigte dagegen ab dem Veranlagungszeitraum 2008, in dem das Wirtschaftsjahr 2007/2008 endete, für das der Pachtzins für den Geschäftswert durch den Vertrag vom 29. Juni 2007 kurz vor Inkrafttreten des UntStRefG 2008 deutlich erhöht worden war, Gewinne von Kapitalgesellschaften wie der Beigeladenen.

54

- (2) Es kann dahinstehen, ob die Beigeladene den aus der verbilligten Verpachtung resultierenden Vorteil Herrn B als ihrem alleinigen Gesellschafter gewährt hat (so wohl für eine vergleichbare Gestaltung BFH-Urteil vom 3. Februar 1971 I R 51/66, BStBl II 1971, 408) oder – wovon wohl der Beklagte ausgegangen ist – Empfängerin des Vorteils die Klägerin war, bei der die verdeckten Gewinnausschüttungen jedoch allein der Beigeladenen zuzurechnen sind. Da Herr B maßgeblich, nämlich zu 79,5 %, am Kapital der Klägerin beteiligt ist, ist diese jedenfalls als nahestehende Person i. S. der Rechtsprechung des BFH anzusehen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 1. Oktober 1986 I R 54/83, BStBl II 1987, 459). 55
- Die Vorteilsgewährung ist auch als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mangels erkennbarer fremdüblicher Gründe für die zu niedrige Bemessung des Pachtzinses für den Geschäftswert diesen Vorteil einem fremden Dritten nicht gewährt hätte. Die Vorteilsgewährung wirkt sich auf das Einkommen der Beigeladenen und damit auf die Höhe des Einkommens der Klägerin aus und steht auch nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung. 56
- (3) Die Klägerin hat gegen die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttungen keine Einwände erhoben. Auch das Gericht vermag nicht zu erkennen, dass die insoweit angesetzten Beträge (2006: 50.000 Euro, 2007: 40.000 Euro) zum Nachteil der Klägerin fehlerhaft sind. 57
- Der Beklagte hat in der Einspruchsentscheidung vom 4. Juni 2013 dargelegt, dass als verdeckte Gewinnausschüttungen an sich Beträge in Höhe von 100.815 Euro pro Jahr hätten angesetzt werden müssen. Er hat diese Beträge in der Weise ermittelt, dass er die Differenzbeträge zwischen dem angemessenen Pachtzins in Höhe von 180.000 Euro und dem für die Wirtschaftsjahre 2005/2006 und 2006/2007 für den Geschäftswert tatsächlich gezahlten Pachtzins von 10.000 Euro um den Fehlbetrag für das Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Januar bis zum 30. Juni 2005 in Höhe von 138.370 Euro gekürzt hat. Den sich danach ergebenden Betrag in Höhe von 201.630 Euro ($[180.000 \text{ Euro} \cdot 2 - 10.000 \text{ Euro}] = 350.000 \text{ Euro} - 138.370 \text{ Euro}$) hat er gleichmäßig auf beide Streitjahre verteilt. Aus verfahrensrechtlichen Gründen hat er jedoch nur die deutlich niedrigeren Beträge in Höhe von 50.000 Euro für 2006 und 40.000 Euro für 2007 angesetzt, wie sie zunächst unmittelbar in den Körperschaftsteuerbescheiden der Beigeladenen für 2006 und 2007 vom 23. November 2011 angesetzt waren, weil § 174 Abs. 3 Satz 1 AO die Änderung der Steuerfestsetzung, bei der der Sachverhalt erkennbar in der Annahme unberücksichtigt geblieben ist, dass er bei einer anderen Steuerfestsetzung zu berücksichtigen sei, nur „insoweit“ zulässt, als sich die Annahme als unrichtig herausstellt. Im Hinblick darauf kann unerörtert bleiben, ob die in der Differenz zwischen angemessenem und tatsächlich gezahltem Pachtzins zu sehende verdeckte Gewinnausschüttung überhaupt um den Fehlbetrag für das Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Januar bis zum 30. Juni 2005 gekürzt werden durfte. Die in den angefochtenen Bescheiden angesetzten Beträge sind jedenfalls keinesfalls zu hoch. 58
2. Die angefochtenen Bescheide sind nicht deshalb rechtswidrig, weil die verdeckten Gewinnausschüttungen bei der B GmbH & Co. Grundbesitz ... KG und nicht bei den gesonderten und einheitlichen Feststellungen betreffend die Einkünfte der Klägerin zu berücksichtigen wären. 59
- Zutreffend ist allerdings, dass die Anteile von Herrn B an der Beigeladenen als Sonderbetriebsvermögen im Rahmen seiner Beteiligung an der B GmbH & Co. Grundbesitz ... KG aktiviert sind. Nach der verbindlichen Zusage vom 9. Dezember 2012 (vgl. Schriftsatz der Klägerin vom 15. November 2016) ist die Beigeladene Komplementärin mehrerer in der Rechtsform der GmbH & Co. KG geführter Personengesellschaften, zu denen sie 60

Geschäftsbeziehungen von nicht untergeordneter Bedeutung unterhält. Der Beklagte hat die Bilanzierung der Anteile von Herrn B an der Beigeladenen im Sonderbetriebsvermögen der B GmbH & Co. Grundbesitz ... KG mit der Begründung i. S. von § 204 AO verbindlich zugesagt, dass es sich bei dieser Gesellschaft um die zuerst gegründete GmbH & Co. KG handelt, bei der die Beigeladene die Funktion der Komplementärin übernommen hat.

Bei einer umgekehrten Betriebsaufspaltung sind allerdings die Anteile der Kommanditisten der Betriebspersonengesellschaft an der Besitzkapitalgesellschaft grundsätzlich Sonderbetriebsvermögen im Rahmen ihrer Beteiligung an der Betriebspersonengesellschaft (vgl. BFH-Urteile vom 14. August 1975 IV R 30/71, BStBl II 1976, 88; Kessler/Teufel, DStR 2001, 869, 872). Im Streitfall könnte sich jedoch etwas anderes daraus ergeben, dass die Beigeladene der Klägerin offenbar nicht nur eigenen Grundbesitz zur Nutzung überlassen hat, sondern auch fremden, ihrerseits von anderen Unternehmen der von Herrn B gegründeten Unternehmensgruppe zur Nutzung überlassenen Grundbesitz, der eine wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen der Betriebsaufspaltung zwischen der Beigeladenen und der Klägerin darstellt. Daraus könnte sich hinsichtlich der Anteile von Herrn B an der Beigeladenen ungeachtet der Erwägungen in der verbindlichen Zusage ein Bilanzierungsvorrang zugunsten der Bilanzierung bei der B GmbH & Co. Grundbesitz ... KG ergeben.

61

Diese Frage kann jedoch dahinstehen, weil es im Streitfall nicht um verdeckte Gewinnausschüttungen an Herrn B und Frau B geht, sondern um die der Beigeladenen im Rahmen der Gewinnermittlung für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Klägerin zuzurechnenden, d. h. auf der Ebene der Körperschaft anzusetzenden verdeckten Gewinnausschüttungen, für die jedoch im Hinblick auf die Bindungswirkung der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften als Grundlagenbescheid (§§ 171 Abs. 10, 182 Abs. 1 AO) ein Vorrang des Feststellungsverfahrens gegenüber einem unmittelbaren Ansatz in den Körperschaftsteuerbescheiden besteht. Eben diesen Vorrang hat der BFH u. a. in den Urteilen vom 12. März 1980 I R 186/76 (BStBl II 1980, 531) und vom 24. März 1998 I R 79/97 (BStBl II 1998, 578) bejaht. Der Grund für die Erhöhung des Einkommens der Beigeladenen und damit ihres Gewinnanteils im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Klägerin ist die Verpachtung ihres Betriebs an die Klägerin unter gleichzeitiger Beteiligung an der Klägerin mit der Befugnis, deren Geschäfte zu führen. Der Grund für die Einkommenserhöhung liegt daher nicht in einer Tätigkeit der Beigeladenen außerhalb des Bereichs der Klägerin.

62

3. Der Beklagte durfte die gesonderten und einheitlichen Feststellungen für 2006 und 2007 auch nach Ergehen der Änderungsbescheide vom 14. Dezember 2011 noch einmal gemäß § 174 Abs. 3 AO ändern, um dabei die verdeckten Gewinnausschüttungen für die Streitjahre anzusetzen.

63

Ist ein bestimmter Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei, und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, so kann die Steuerfestsetzung, bei der die Berücksichtigung des Sachverhalts unterblieben ist, insoweit gemäß § 174 Abs. 3 Satz 1 AO nachgeholt, aufgehoben oder geändert werden. Diese Vorschrift gilt gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO für gesonderte Feststellungen sinngemäß.

64

Der Beklagte hat den Sachverhalt, aus dem sich die verdeckten Gewinnausschüttungen ergeben, in den Änderungsbescheiden vom 14. Dezember 2011 erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt, dass sie unmittelbar in den Körperschaftsteuerbescheiden der Beigeladenen für 2006 und 2007 zu berücksichtigen seien. Der Betriebsprüfer hat im Bericht

65

über die Betriebsprüfung bei der Klägerin vom 29. September 2011 in Tz. 2.7 lediglich dargestellt, welche Auswirkungen sich aufgrund seiner Rechtsauffassung, wonach der Pachtzins für den Geschäftswert in den Wirtschaftsjahren 2005/2006 und 2006/2007 unangemessen niedrig gewesen sei, zugunsten der Klägerin ergeben, nämlich die Berücksichtigung fiktiv gezahlter Pacht in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen angemessener und tatsächlich gezahlter Pacht für den Geschäftswert als Betriebsausgabe. Lediglich diese Auswirkungen sind auch Gegenstand der Darstellung in den Anlagen 1 und 4 (Prüfungsfeststellungen – Gesamthand, Mehr- und Wenigerrechnung – Gesamthand). Dass die verdeckten Gewinnausschüttungen zu Lasten der Beigeladenen nach seiner Ansicht unmittelbar bei deren Körperschaftsteuerveranlagungen für die Streitjahre zu berücksichtigen seien, folgt aus Tz. 2.4 nebst den Anlagen 1 und 5 zum Bericht über die Betriebsprüfung bei der Beigeladenen vom 29. September 2011.

Bestimmter Sachverhalt i. S. von § 174 Abs. 3 Satz 1 AO ist der jeweilige Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Darunter fällt nicht nur die einzelne steuererhebliche Tatsache oder das einzelne Merkmal, sondern auch der einheitliche, für die Besteuerung maßgebliche Sachverhaltskomplex (vgl. BFH-Urteil vom 14. Januar 2010 IV R 55/07, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2010, 1075). Sachverhalt in diesem Sinne ist im Streitfall die Entrichtung eines unangemessen niedrigen Pachtzinses für den Geschäftswert in den Wirtschaftsjahren 2005/2006 und 2006/2007. Aus diesem einheitlichen Sachverhalt folgt sowohl der Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen zu Lasten der Beigeladenen als auch der Abzug fiktiv gezahlter Pacht als Betriebsausgabe bei der Klägerin. 66

Dieser Sachverhalt ist auch, soweit es um den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen geht, erkennbar bei den gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungen der Klägerin für die Streitjahre in der Annahme unberücksichtigt geblieben, dass er nicht auch dort, sondern nur in den Körperschaftsteuerbescheiden für die Beigeladene für die Streitjahre zu berücksichtigen sei. Dabei ist allerdings auf die Beigeladene, Herrn B und Frau B als Feststellungsbeteiligte und nicht auf die Klägerin selbst abzustellen, weil die Feststellungsbeteiligten Inhaltsadressaten der Gewinnfeststellungsbescheide sind (vgl. BFH-Urteil vom 5. November 2009 IV R 99/06, BStBl II 2010, 593). 67

Die unzutreffende Annahme war für diese Personen indes deshalb erkennbar, weil sowohl sie in den Feststellungsverfahren als auch die Beigeladene bei ihren Körperschaftsteuerveranlagungen durch die Prozessbevollmächtigte der Klägerin vertreten wurden, der ihrerseits die Betriebsprüfungsberichte bekannt waren, auf die sowohl in den Körperschaftsteuerbescheiden der Beigeladenen für 2006 und 2007 vom 23. November 2011 als auch in den Gewinnfeststellungsbescheiden der Klägerin für 2006 und 2007 vom 14. Dezember 2011 als Begründung für die durchgeführten Änderungen verwiesen wurde. Für die Prozessbevollmächtigte der Klägerin und der Beigeladenen in deren Verfahren 6 K 3846/12 K, G, F war aus den Darlegungen in Tz. 2.4 des Betriebsprüfungsberichts betreffend die Beigeladene und Tz. 2.7 des Betriebsprüfungsberichts betreffend die Klägerin zweifelsfrei erkennbar, dass der Betriebsprüfer übersehen hatte, die verdeckten Gewinnausschüttungen zunächst zum Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungen für die Klägerin zu machen, um sie dadurch rechtlich ordnungsgemäß als gesondert festgestellte Besteuerungsgrundlagen in die Körperschaftsteuerveranlagungen der Beigeladenen für 2006 und 2007 als Folgebescheide übernehmen zu können. Die Begründung in einem Betriebsprüfungsbericht, aus der sich ergibt, warum der Sachverhalt nicht in dem Steuer- oder Feststellungsbescheid berücksichtigt wird, in dem er zu berücksichtigen ist, sondern in einem anderen Steuer- oder Feststellungsbescheid, genügt, um die unzutreffende Annahme 68

erkennbar zu machen (vgl. BFH-Urteile vom 29. Oktober 1991 VIII R 2/86, BStBl II 1992, 832, und vom 5. November 2009 IV R 99/06, BStBl II 2010, 593; Frotscher in Schwarz/Pahlke, Kommentar zur Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 174 AO Rz. 112, 114, 115 f.).

Unschädlich für die Anwendung von § 174 Abs. 3 Satz 1 AO ist der Umstand, dass die Körperschaftsteuerbescheide für 2006 und 2007 vom 23. November 2011 bei Bekanntgabe der angefochtenen Bescheide vom 20. November 2012 noch nicht geändert waren, sondern erst durch die im Verfahren 6 K 3846/12 K, G, F ergangenen Bescheide vom 19. April 2013 geändert wurden. § 174 Abs. 3 Satz 1 AO enthält keine Regelung dazu, in welcher Reihenfolge die Änderungsbescheide zu erlassen sind (vgl. BFH-Urteile vom 5. November 2009 IV R 99/06, BStBl II 2010, 593).

69

Unerheblich ist, dass der Betriebsprüfer bei der Beurteilung der Frage, in welchen Bescheiden die verdeckten Gewinnausschüttungen zutreffenderweise anzusetzen waren, einem Rechtsirrtum über die Erforderlichkeit der gesonderten Feststellung dieser Besteuerungsgrundlagen erlegen ist. § 174 Abs. 3 Satz 1 AO ist auch dann anwendbar, wenn die Nichtberücksichtigung der Besteuerungsgrundlage in dem Bescheid, in dem sie zu berücksichtigen ist, nicht auf einer unzutreffenden Sachverhaltsbeurteilung beruht, sondern auf einem Rechtsfehler (vgl. BFH-Urteile vom 21. Dezember 1984 III R 75/81, BStBl II 1985, 283; vom 27. Mai 1993 IV R 65/91, BStBl II 1994, 76, und vom 5. November 2009 IV R 99/06, BStBl II 2010, 593). Dass auch ein Grundlagenbescheid nach § 174 Abs. 3 Satz 1 AO geändert werden darf, um einen Sachverhalt zu berücksichtigen, von dem die Finanzbehörde zunächst fälschlich annahm, dass er unmittelbar in einem Folgebescheid zu berücksichtigen sei, hat der BFH – zumindest beiläufig – für zulässig erklärt (vgl. BFH – Urteil vom 15. Februar 2001 IV R 9/00, BFH/NV 2001, 1007).

70

Die Änderungen waren auch nicht nach § 169 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO, wonach die Änderung einer gesonderten Feststellung nach Ablauf der Feststellungsfrist nicht mehr zulässig ist, ausgeschlossen. Die Feststellungsfrist für das Jahr 2007 endete aufgrund der Abgabe der Feststellungserklärung für 2007 im Jahr 2008 nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO nicht vor Ablauf des Jahres 2012. Die Feststellungsfrist für 2006 endete angesichts der Abgabe der Feststellungserklärung für 2006 im Jahr 2007 zwar an sich bereits mit Ablauf des Jahres 2011. Eine Änderung nach § 174 Abs. 3 Satz 1 AO ist gemäß § 174 Abs. 3 Satz 2 AO aber bis zum Ablauf der für die andere Steuerfestsetzung oder Feststellung geltenden Festsetzungs- oder Feststellungsfrist zulässig. Die Festsetzungsfrist für die Körperschaftsteuerfestsetzung der Beigeladenen für 2006 endete jedoch nach § 171 Abs. 3a Satz 1 AO erst, nachdem die Beigeladene und der Beklagte den Rechtsstreit wegen der Körperschaftsteuer für 2006 im Mai 2013 in der Hauptsache für erledigt erklärt hatten.

71

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 135 Abs. 1, 139 Abs. 4 FGO. Da die Beigeladene keine Anträge gestellt und damit kein Prozesskostenrisiko getragen hat (vgl. § 135 Abs. 3 FGO), entspräche es nicht der Billigkeit, ihre außergerichtlichen Kosten der Klägerin oder der Staatskasse aufzuerlegen.

72

Die Revision war nicht zuzulassen. Die im Streitfall bedeutsamen Rechtsfragen sind durch die Rechtsprechung des BFH hinreichend geklärt.

73

