
Datum: 12.04.2021
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 2616/17 K,G,F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2021:0412.6K2616.17K.G.F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Streitig ist, ob zwischen der Klägerin als vermeintliche Organträgerin („OT“) und diversen Gesellschaften als vermeintliche Organgesellschaften („OG“) in den Jahren 2005 bis 2006 (Streitjahre) ertragsteuerliche Organschaften bestanden. 1
- Zum 1.1.2005 wurde die [...] GmbH [...] auf die Klägerin [...]. verschmolzen. 2
- Die Klägerin hält Mehr- und Minderheitsbeteiligungen an einer Vielzahl von Gesellschaften im In- und Ausland [...]. Daneben unterhielt die Klägerin [...] selbst [...] Niederlassungen. [...] An diesen Niederlassungen bestehen teilweise atypisch stille Gesellschaften mit einem oder mehreren beteiligten Partnern. Für jede einzelne atypisch stille Gesellschaft/Niederlassung wird ein eigenes Buchwerk geführt. Sie werden steuerlich als Personengesellschaften geführt. Das jeweils ermittelte Ergebnis gemäß einheitlich und gesonderter Gewinnfeststellung wird den jeweiligen Tochtergesellschaften bzw. der Klägerin zugerechnet. 3
- Bei der Klägerin führte das Finanzamt für Groß- und Konzernprüfung Z ab dem 9.2.2009 eine steuerliche Außenprüfung u.a. für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 2004 bis 2006 durch. Nachdem eine Prüferanfrage vom 14.12.2009 mit 34 Einzelpunkten (s. Arbeitsbogen I, S. 218 bis 236) nicht beantwortet wurde, erstellte das Finanzamt für Groß- und Konzernprüfung Z unter dem 29.11.2011 einen Betriebsprüfungsbericht (BP-Bericht), in dem die streitigen Organschaften anerkannt wurden. Ausweislich des BP-Berichts hat keine Schlussbesprechung stattgefunden. Der BP-Bericht wurde der Klägerin zur Stellungnahme 4
- 5

mit Frist bis zum 3.1.2012 zugesandt. In der Folgezeit stellte die Klägerin zahlreiche Fristverlängerungsanträge, zuletzt mit Schreiben vom 22.12.2014, mit dem sie darum bat, die Frist zur Stellungnahme bis zum 28.2.2015 zu verlängern. Ungeachtet dessen fand am 27.11.2014 eine Besprechung zwischen Vertretern der Klägerin und des Finanzamts für Groß- und Konzernprüfung Z statt. Mit Schreiben vom 28.4.2015, 9.6.2015 und 27.8.2015 sandte das Finanzamt für Groß- und Konzernprüfung Z der Klägerin jeweils Entwürfe des geänderten BP-Berichts, zuletzt datiert auf den 21.8.2015, zu, in denen jeweils die streitigen Organschaften anerkannt wurden.

Zwischenzeitlich erließ das BMF das Schreiben vom 20.8.2015 IV C 2-S 2770/12/10001, BStBl I 2015, 649 (im Folgenden kurz „BMF-Schreiben“).

6

Daraufhin erstellte das Finanzamt für Groß- und Konzernprüfung Z einen neuen BP-Bericht, datiert auf den 25.5.2016. Der Prüfer [...] traf u.a. folgende Feststellungen: Zwischen der Klägerin und zehn Tochtergesellschaften hätten bereits vor der Verschmelzung Organschaften bestanden. Durch die Verschmelzung seien 14 Organgesellschaften hinzugekommen (Tz. 8 des BP-Berichts vom 25.5.2016). Ausweislich Tz. 13 dieses BP-Berichts stellte der Prüfer weiter fest: Sowohl am Handelsgewerbe der OT als auch am Handelsgewerbe eines Teils der OG bestünden atypisch stille Beteiligungsverhältnisse. Unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 20.8.2015 seien diese wie folgt zu beurteilen: In Fällen, in denen am Handelsgewerbe einer Kapitalgesellschaft eine atypisch stille Beteiligung bestehe, könne diese Kapitalgesellschaft nicht OG sein. Eine solche Kapitalgesellschaft könne grundsätzlich ebenfalls kein OT sein. Jedoch könnten im letzteren Fall lt. BMF-Schreiben bereits bestehende Organschaften im Wege der Billigkeit und aus Gründen des Vertrauensschutzes weiterhin steuerlich anerkannt werden. Mit Schreiben vom 25.11.2015 habe die Klägerin einen solchen Antrag auf Anwendung der Billigkeitsregelung gestellt, dessen Berücksichtigung nicht zu beanstanden sei. Im Ergebnis seien daher vorliegend die Organschaften nicht anzuerkennen, bei denen am Handelsgewerbe der OG eine atypisch stille Beteiligung bestehe. Dies sei vorliegend bei allen OG, die durch die Verschmelzung hinzugekommen seien der Fall, mit Ausnahme bei der B-AG (Anm.: dies ergibt sich aus Anlage 9, S. 2 + 3 des BP-Berichts). Die Nichtanerkennung dieser Organschaften führe dazu, dass die Gewinnabführungen i.H.v. 439.766 € (2005) und 2.496.361 € (2006) als Gewinnausschüttungen zu behandeln seien. Die Gewinnausschüttungen seien zwar grundsätzlich steuerfrei. Gewinnausschüttungen, die nach dem 18.12.2006 zugeflossen seien, seien jedoch gem. § 8b Abs. 1 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) nur dann steuerfrei, wenn die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht mindern würden. Vorliegend seien die Gewinnausschüttungen für 2006 jedoch gewinnmindernd bei den leistenden OG berücksichtigt worden und diese Steuerfestsetzungen seien bestandskräftig. Bei der Anwendung des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG sei ausschließlich darauf abzustellen, dass unter Berücksichtigung der nunmehr vorliegenden verunglückten Organschaft eine unzutreffende Einkommensermittlung vorliege, weil bei zutreffender Handhabung der als Aufwand erfasste Betrag der Gewinnabführung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG außerbilanziell hinzuzurechnen gewesen wäre. Dass das Einkommen der OG bisher nach den Grundsätzen der Einkommensermittlung des Organeinkommens (zutreffend) ermittelt worden sei, sei unmaßgeblich. Die von der Klägerin übernommenen Verluste würden verdeckte Einlagen in die OG darstellen.

7

Der BP folgend erließ der Beklagte am 23.6.2016 folgende Änderungsbescheide: Mit geändertem Körperschaftsteuerbescheid 2005 setzte der Beklagte eine Körperschaftsteuer (wie auch schon im Vorbescheid vom 13.6.2012) i.H.v. 0 € fest. Dabei legte der Beklagte einen um 439.766 € höheren inländischen Gewinn i.S.d. § 8b Abs. 2 (richtig: Abs. 1) KStG

8

zugrunde (s. Anlage 11 BP-Bericht). Zugleich wurde der von den OG an den OT abgeführte Betrag [...] um diese Position gemindert. Ein verbleibender Verlustvortrag zur KSt auf den 31.12.2005 i.H.v. 10.930.479 € (zuvor: 9.776.658 €) wurde gesondert festgestellt. Ein Gewerbesteuermessbetrag für 2005 i.H.v. 0 € (wie zuvor) wurde festgesetzt und ein vortragsfähiger Gewerbeverlust auf den 31.12.2005 i.H.v. 6.701.617 € (zuvor: 7.974.804 €) wurde gesondert festgestellt. Für 2006 setzte der Beklagte eine Körperschaftsteuer i.H.v. 299.152 € fest. In Höhe des abgeführten Betrags von 2.496.361 € wurde der Gewinn erhöht. Zugleich minderte der Beklagte den von den OG an die Klägerin abgeführten Gewinn in gleicher Höhe. Ein verbleibender Verlustvortrag zur KSt auf den 31.12.2006 i.H.v. 8.138.389 € (zuvor: 7.296.053 €) wurde gesondert festgestellt. Der Gewerbesteuermessbetrag für 2006 wurde i.H.v. 2.440 € (zuvor 0 €) festgesetzt und ein vortragsfähiger Gewerbeverlust auf den 31.12.2006 i.H.v. 5.628.421 € (zuvor: 7.039.304 €) wurde gesondert festgestellt.

Gegen sämtliche Änderungsbescheide legte die Klägerin Einspruch ein. Auch die Tochtergesellschaften, bei denen atypisch stille Gesellschaften bestünden, könnten OG sein. Die Gewinnanteile der atypisch stillen Gesellschafter seien handelsrechtlich gewinnmindernder Aufwand. Maßgeblich für die Gewinnabführung sei der handelsrechtliche Gewinn. An diesem seien Dritte nicht beteiligt, sodass der gesamte Gewinn abgeführt worden sei. Der BFH-Beschluss vom 31.3.2011 (I B 177/10, BFH/NV 2011, 1397) stütze die nicht näher begründete Auffassung des BMF-Schreibens vom 20.8.2015 nicht. Der dort entschiedene Sachverhalt sei mit den hier vorliegenden Sachverhalten nicht vergleichbar. Insbesondere sei anzumerken, dass vorliegend nicht jeweils atypisch stille Beteiligungen am gesamten Geschäftsbetrieb der jeweiligen OG bestünden, sondern an einzelnen Betriebsteilen (Niederlassungen). Seit 1990 seien die Organschaften anerkannt worden. Die nunmehrige Verwaltungsauffassung verstoße gegen den Vertrauensschutz. Zudem seien die streitigen Veranlagungsjahre nur deshalb noch nicht bestandskräftig festgesetzt, weil die zugrundeliegenden Betriebsprüfungen aus nicht von ihr zu vertretenden Gründen noch nicht abgeschlossen gewesen seien. Darüber hinaus sei die Behandlung der Ausschüttungen ab dem Jahr 2006 als steuerpflichtige Einkünfte, die nicht unter § 8b Abs. 1 KStG fielen, unzutreffend. Eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) sei nicht gegeben, da darauf abzustellen sei, ob im Zeitpunkt der Ergebnisabführung eine vGA vorgelegen habe. Im vorliegenden Fall habe es zu keiner Zeit eine vGA gegeben. Bei einem zivilrechtlich wirksamen Gewinnabführungsvertrag, bei dem offen entsprechende Gewinne abgeführt würden, könne man schon sprachlich nicht von einer vGA sprechen.

9

Mit Einspruchsentscheidung vom 12.9.2017 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Unter Verweis auf den Beschluss des BFH vom 31.3.2011 (I B 177/10, BFH/NV 2011, 1397) sei eine Organschaft nicht möglich, wenn an der OG eine atypisch stille Beteiligung bestehe. Der BFH widerspreche in diesem Beschluss nicht der Auffassung der Vorinstanz (FG Hamburg, Urteil vom 26.10.2010 2 K 312/09), wonach bei Bestehen einer atypisch stillen Beteiligung als „ganzer Gewinn“ des Beteiligungsunternehmens nicht nur der nach der Bedienung des atypisch stillen Gesellschafters verbleibende, sondern der Gewinn vor Abzugs des Anteils des stillen Gesellschafters anzusehen sei. Die Voraussetzungen für eine gewerbesteuerliche Organschaft seien ebenfalls nicht gegeben. Für den Bereich der Gewerbesteuer habe der BFH bereits mehrfach entschieden, dass eine GmbH, an der eine atypisch stille Beteiligung bestehe, nicht OG sein könne. Denn aus den § 8 Nr. 8, § 9 Nr. 2 und § 12 Abs. 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ergebe sich, dass gewerbesteuerlich die Besteuerung der Mitunternehmerschaft Vorrang gegenüber der Organschaft habe. Bei einer GmbH, an deren Handelsgewerbe sich ein atypisch stiller Gesellschafter beteiligt habe, seien Gewerbeertrag und Gewerbekapital bei der atypisch stillen Gesellschaft zu erfassen und könnten deshalb nicht einem OT zugerechnet werden.

10

Die Klägerin verfolgt ihr Begehren weiter mit der Klage und trägt ergänzend Folgendes vor: 11

Die geänderten Bescheide hätten nicht ergehen dürfen, da zuvor Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Der Vortrag des Beklagten lasse keine konkreten Ermittlungshandlungen nach Abfassen des BP-Berichts im Jahre 2011 erkennen. Nach Rücksprache mit C, der neben der damaligen Geschäftsführerin, D, für die Klägerin an der Besprechung teilgenommen habe, seien in der Besprechung die als Anlage zum Schriftsatz vom 25.1.2021 beigefügten Unterlagen überreicht worden. Hierbei handele es sich letztlich nur um Zusammenstellungen von Zahlen und die Zusammenfassung der Auswirkungen der Vor-BP. Ermittlungshandlungen seien nicht in der Auswertung der Unterlagen zu sehen, da es sich zum einen um die Einarbeitung von Folgen aus der Vor-BP für die Jahre 1995-1997 für die [Klägerin vor Verschmelzung (...)] gehandelt habe und zum anderen um Aufstellung von Zahlen handele, die sich bereits aus vorgelegten Unterlagen ergäben. Auch bei den Tätigkeiten der BP nach Ergehen des BMF-Schreibens vom 20.8.2015 handele es sich nicht um Ermittlungshandlungen, sondern um die rechtliche Würdigung bereits bekannter Sachverhalte. 12

Inhaltlich trägt die Klägerin vor, dass eine abschließende Entscheidung darüber, ob eine Gesellschaft, an der eine stille Beteiligung besteht, taugliche OG sein kann, der BFH mit seiner Entscheidung vom 31.3.2011 nicht getroffen habe. Tragender Grund für den BFH-Beschluss sei, dass vom Begriff „gesamter Gewinn“ i.S.d. § 14 KStG jedenfalls auch ein nach DBA steuerbefreiter Gewinn erfasst sei. Der vorliegende Fall sei anders. Die „Gewinnanteile“ der stillen Gesellschafter würden den handels- und steuerrechtlichen Gewinn mindern, unabhängig davon, dass auf der Ebene der jeweiligen atypisch stillen Gesellschaft für steuerliche Zwecke eine Gewinnermittlung erfolge und für die atypisch stille Gesellschaft als steuerliche Mitunternehmerschaft ein gesonderter Gewerbeertrag ermittelt werde. Über die Anwendung der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften werde eine doppelte Erfassung bei der Gewerbesteuer verhindert. In ihrem Gewerbeertrag werde nach Anwendung der entsprechenden Kürzungen und Hinzurechnungen nur der Gewerbeertrag erfasst, der aus Gesellschaften stamme, an denen keine atypisch stille Beteiligung bestehe. Bei den ergebnisabführenden Gesellschaften, bei denen atypisch stille Beteiligungen bestünden, gehe auch nur der nach Abzug von Gewerbesteuern auf Ebene der steuerlichen Mitunternehmerschaft und nach Abzug der Anteile der Stillen verbleibende Gewinn in die Ermittlung des handelsrechtlichen Ergebnisses ein, der sodann der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterworfen werde. Insofern sei sichergestellt, dass zum einen der gesamte Gewinn der jeweiligen OG abgeführt werde und zum anderen eine doppelte Berücksichtigung bei der Gewerbesteuer vermieden werde. 13

Im Klageverfahren hat die Klägerin die Klage wegen Körperschaftsteuer 2005 und Gewerbesteuermessbetrag 2005 zurückgenommen. Insoweit erfolgten eine Abtrennung und eine Einstellung des Verfahrens. 14

Die Klägerin beantragt, 15

1. die Änderungsbescheide vom 23.06.2016 über Körperschaftsteuer 2006, Gewerbesteuer-Messbetrags 2006, gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12. 2005 und 2006 sowie gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer auf den 31.12. 2005 und 2006, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.9.2017, aufzuheben, 16

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen. 17

18

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

19

Aufgrund der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) sei keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Besprechung am 24.11.2014 (richtig: 27.11.2014) sei als letzte Ermittlungshandlung i.S.d. § 171 Abs. 4 Satz 3 AO anzusehen. In dieser Besprechung seien alle dem Prüfungsbericht vom 11.11.2011 zugrunde gelegten Sachverhalte aufgrund der von der Klägerin vorgelegten Unterlagen abschließend ermittelt, geprüft und einvernehmlich einer abschließenden Würdigung zugeführt worden. Insoweit verweist der Beklagte auf das Protokoll der Besprechung (s. Arbeitsbogen II S. 229-232). Anschließend habe mit Erlass des BMF-Schreibens vom 20.8.2015 die Notwendigkeit bestanden, den Steuerfall vollständig hinsichtlich der Besteuerung der Klägerin als OT zu prüfen. Es sei nunmehr u.a. notwendig gewesen,

1. die OG zu identifizieren, an denen atypisch stillen Beteiligungen bestanden, 21
2. Gewinnabführungen zu listen, die nunmehr als vGA zu behandeln seien, 22
3. Verlustübernahmen zu listen, die nunmehr als verdeckte Einlagen zu behandeln seien, 23
4. besondere Ausgleichsposten wegen Organschaft zu listen, 24
5. anzusetzende Gewerbeerträge der OG neu zusammenzustellen, 25
6. die Kürzung des Gewinns gem. § 8 Nr. 2a GewStG zu ermitteln, 26
7. infolge der Rechtsänderung in § 8b Abs. 1 KStG die unterschiedlichen Auswirkungen auf das Einkommen zu prüfen. 27

Diese Ermittlungen und Prüfungen hätten zu den Berechnungen im Abschlussordner I, S. 70-179 geführt. 28

Inhaltlich trägt der Beklagte vor, atypisch stille Beteiligungen seien Mitunternehmerschaften und als solche selbstständige Subjekte der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation. Aufgrund der Einstufung der atypisch stillen Beteiligung als Mitunternehmerschaft scheide eine Eignung als OG aus, da Personengesellschaften generell keine OG sein können. Die Zahlungen an den stillen Gesellschafter seien in der Tat handelsrechtlich als Aufwand zu berücksichtigen. Das Merkmal „Abführung des ganzen Gewinns“ i.S.d. § 14 KStG sei jedoch als steuerliches Merkmal zu werten. Bei den Zahlungen an den stillen Gesellschafter handele es sich steuerrechtlich um Gewinnanteile. Aufgrund dieser Einordnung sei die OG, an der eine atypisch stille Beteiligung bestehe, nicht in der Lage, ihren gesamten Gewinn an den OT abzuführen, weil diese bereits auf einer ersten Stufe einen Teil ihres Gewinnes an den atypisch still Beteiligten abführen müsse. 29

Das Gericht hat bei den Beteiligten angefragt, ob ein Ruhen des Verfahrens im Hinblick auf das Revisionsverfahren beim BFH mit dem Az. I R 33/18 in Betracht kommt. Die Klägerin ist mit einem solchen Ruhen nicht einverstanden. Die Fälle seien nicht vergleichbar. Ein wesentlicher Unterschied liege schon darin, dass in dem BFH-Fall das herrschende Unternehmen als Alleingesellschafterin der dortigen Klägerin sowohl beherrschendes Unternehmen als auch atypisch an der Gesellschaft beteiligt sei. Für die Klärung der in Frage stehenden Rechtsfrage, ob von einer Abführung des gesamten Gewinns i.S.d. § 14 KStG 30

auszugehen sei, wenn außerhalb der OG stehende Personen am Gewinn der OG als atypisch stille Gesellschafter beteiligt seien, erscheine der vorliegende Fall deutlich besser geeignet als der derzeit beim BFH anhängige Fall, weil in dem dortigen Verfahren außerhalb des Organkreises stehende Personen nicht beteiligt seien.

Mit Schreiben der Klägerin vom 10.2.2021 und mit Schreiben des Beklagten vom 23.2.2021 haben die Beteiligten übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet. 31

Das Gericht hat die Steuerakten zum Verfahren beigezogen. Auf den übersandten Verwaltungsvorgang und auf die Schriftsätze der Beteiligten wird wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen. 32

Entscheidungsgründe 33

I. 34

Die Entscheidung ergeht im Einvernehmen der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO). 35

II. 36

Die Klage ist unbegründet. 37

Die streitgegenständlichen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 38

1. 39

Vor Erlass der streitigen Änderungsbescheide ist keine Festsetzungsverjährung eingetreten. 40

Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, so läuft gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO die Festsetzungsfrist für Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht ab, bevor die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Die Festsetzungsfrist endet nach § 171 Abs. 4 Satz 3 Hs. 1 AO spätestens, wenn seit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, oder, wenn sie unterblieben ist, seit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben, die in § 169 Abs. 2 AO genannten Frist verstrichen sind. Für Bescheide aufgrund von Außenprüfung, deren Schlussbesprechung oder letzte Ermittlungshandlung nach dem 1.1.1987 stattfinden (vgl. Art. 97 § 10 III EGAO), gilt demnach, dass mit Ablauf des Jahres, in dem die Schlussbesprechung oder letzte Ermittlungshandlung stattgefunden haben, die reguläre Frist des § 169 Abs. 2 AO erneut zu laufen beginnt (BFH, Urteil vom 27.3.1996 I R 182/94, BStBl II 1997, 449). Hat keine Schlussbesprechung stattgefunden, endet die Festsetzungsfrist nach vier Jahren, beginnend mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben (BFH, Beschluss vom 20.10.2015 IV B 80/14, BFH/NV 2016, 168). Das sind alle Maßnahmen des Prüfers, die darauf gerichtet sind, bisher noch nicht bekannte Sachverhaltselemente festzustellen, etwa indem der Prüfer Unterlagen anfordert, den Steuerpflichtigen in irgendeiner anderen Weise zur Mitwirkung auffordert oder vom Steuerpflichtigen nachgereichte Unterlagen auswertet (BFH, Urteil vom 28.6.2011 VIII R 6/09, BFH/NV 2011, 1830). Auch Handlungen im Innendienst sowie Maßnahmen, die nur auf Vorlage von Akten gerichtet sind, können Ermittlungshandlungen sein (BFH, Urteil vom 26.6.2014 IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716). Die Zusammenstellung des Prüfungsergebnisses im BP-Bericht stellt keine letzte Ermittlungshandlung dar (Rüsken in

Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 171, Rn. 70c). Der Zeitpunkt der letzten Ermittlungshandlungen muss im Interesse der verjährungsrechtlichen Rechtssicherheit eindeutig feststehen; wobei eine Untätigkeit des Prüfers ohne weitere Anhaltspunkte nicht ausreichend ist (BFH, Urteil vom 26.6.2014 IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716). Er ist vom FA nachzuweisen (BFH, Urteil vom 28.6.2011 VIII R 6/09, BFH/NV 2011, 1830).

Zunächst wurde im Februar 2009 und damit vor Ablauf der Festsetzungsfrist, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist, mit der Außenprüfung begonnen. 42

Die Festsetzungsfrist endete auch nicht nach § 171 Abs. 4 Satz 3 Hs. 1 AO vor Erlass der streitigen Änderungsbescheide. Vorliegend hat keine Schlussbesprechung stattgefunden. Der Beklagte weist jedoch im Ergebnis zutreffend darauf hin, dass im Rahmen der Besprechung am 27.11.2014 Ermittlungshandlungen vorgenommen worden sind. Ausweislich des Protokolls der Besprechung (s. Arbeitsbogen II S. 229-232) wurden im Rahmen dieser Besprechung die Einwendungen der Klägerin gegen den ursprünglichen BP-Bericht besprochen und zu insgesamt elf einzeln bezeichneten Sachverhalten Einwendungen der Klägerin geprüft und anschließend einer einvernehmlichen Würdigung zugeführt. Dabei stellt auch die Feststellung von tatsächlichen Folgen einer Vor-BP auf die aktuelle BP eine Ermittlungshandlung i.S.d. § 171 Abs. 4 Satz 3 Hs. 1 AO dar. Neben diesen Feststellungen wurde aufgrund des Vorbringens der Klägerin beispielsweise auch ermittelt, dass bestimmte Erträge aus Beteiligungen der Klägerin (s. Punkt 3 des Protokolls der Besprechung vom 27.11.2014) nicht anzusetzen seien. Anders als die Klägerin meint, sind damit nicht letztmalig in 2011 Ermittlungshandlungen vorgenommen worden. 43

Darüber hinaus hat der Beklagte nachvollziehbar geschildert, dass das BMF-Schreiben vom 20.8.2015 weitere Ermittlungshandlungen erforderlich machte. Während die Oberfinanzdirektion (OFD) Y mit Schreiben vom 8.12.2011 das Finanzamt für Groß- und Konzernprüfung Z noch gebeten hatte, die Rechtsauffassung zu vertreten, dass die Voraussetzungen einer körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organschaft erfüllt seien, machte das die Finanzverwaltung bindende BMF-Schreiben vom 20.8.2015 erforderlich, beispielsweise zu prüfen, an welchen OG atypisch stille Beteiligten bestanden. Diese Ermittlungen wurden ausweislich von E-Mails der Betriebsprüfung an die OFD Y aus Oktober 2015, mit welchen die Folgen des BMF-Schreibens vom 20.8.2015 auf den vorliegenden Fall dargestellt worden sind, im Jahr 2015 vorgenommen. Insoweit handelt es sich auch nicht um die rechtliche Würdigung bereits bekannter Sachverhalte, sondern um die Ermittlung bestimmter Sachverhaltselemente, die aufgrund der vorgegebenen geänderten Rechtsauffassung erforderlich waren. 44

2. 45

Der Beklagte hat zutreffend entschieden, dass in den Streitjahren die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Organschaft nicht vorliegen. 46

a) 47

Die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft sind nicht gegeben. 48

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung ist unter den Voraussetzungen der Ziffern 1 bis 5 der genannten Norm das Einkommen der OG dem Träger des Unternehmens (OT) zuzurechnen, wenn sich die OG durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S. des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes (AktG) verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen. 49

Zwischen den Beteiligten ist vorliegend streitig, ob eine atypisch stille Beteiligung an der vermeintlichen OG die Organschaft zerstört. Dies ist umstritten.	50
Nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 5.9.2018 1 K 396/14, EFG 2019, 1228, Rev. anhängig unter Az. I R 33/18 und FG Hamburg, Urteil vom 26.10.2010 2 K 312/09, GmbHR 2011, 329; nachgehend BFH, Beschluss vom 31.3.2011 I B 177/10, BFH/NV 2011, 1397) kann eine GmbH, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht, nicht OG sein, da sie nicht ihren „ganzen Gewinn“ i.S.d. § 14 Abs. 1 KStG an den OT abführen kann, da sie aufgrund des Vertrags über die atypisch stille Gesellschaft verpflichtet ist, einen Teil ihres Gewinns an den atypisch still beteiligten Gesellschafter abzuführen.	51
Eine abschließende Entscheidung des BFH zu der Frage, ob auch dann von einer Abführung des gesamten Gewinns i.S.d. § 14 KStG auszugehen ist, wenn außerhalb der Organschaft stehende Personen am Gewinn der OG als atypisch stille Gesellschafter beteiligt sind, liegt bisher nicht vor (vgl. BFH, Beschluss vom 11.8.2011 I B 179/10, BFH/NV 2011, 2052).	52
Die Finanzverwaltung vertritt ausweislich des BMF-Schreibens vom 20.8.2015 die Auffassung, dass eine Kapitalgesellschaft, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht, keine OG sein kann. Eine Begründung für diese Rechtsauffassung enthält das BMF-Schreiben vom 20.8.2015 nicht.	53
In der Literatur werden gegenläufige Auffassungen zu dieser Rechtsfrage vertreten:	54
Ein beachtlicher Teil der Literatur widerspricht der Aussage im BMF-Schreiben vom 20.8.2015 (Krumm in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 14 KStG, Rn. 48 (Juni 2020); Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 14, Rn. 123; Walter in Bott/Walter, KStG, § 14, Rn. 61 (Juni 2020); Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl. 2018, § 14, Rn. 342a; Beinert/Nees in Prinz/Witt, Die steuerliche Organschaft, 2. Aufl. 2019, Rn. 3.26; Breuninger, JbFSt 2016/17, 148 (164); Brühl/Weiss, UBG 2020, 715 (721 f.); Kleinheisterkamp, JbFStR 2015/16, 561 (568 ff.); Priester in FS Raupach, 2006, 391 (403); Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 14, Rn. 317; Hageböke, DB 2015, 1993; Hageböke, Der Konzern 2013, 334 (344 ff.); Hölzer, FR 2015, 1065 (1068 f.); Ismer, GmbHR 2011, 968 (972); Schmidt, L./Werner, GmbHR 2010, 29 (30 f.); Suchanek, GmbHR 2015, 1031 (1031 f.); Weigert/Strohm, Der Konzern 2013, 249 (251)). Die Argumentation dieser Vertreter ist im Einzelnen unterschiedlich: Überwiegend wird davon ausgegangen, dass die Gewinnbeteiligung des atypisch Stillen im handelsrechtlichen Jahresabschluss der OG als Aufwand zu bilanzieren sei. Daher werde der „ganze Gewinn“ der OG i.S.v. § 301 AktG abgeführt. Denn was als Gewinnabführung i.S.v. § 14 KStG zu verstehen sei, bestimme sich allein nach Maßgabe des Zivilrechts. Dementsprechend liege auch kein schädlicher Teil-Gewinnabführungsvertrag vor. Ein Unterschied zur typisch stillen Gesellschaft bestehe insoweit nicht. Zur Untermauerung der Richtigkeit dieser Auffassung wird ein Vergleich zu der Situation gezogen, in der die OG an einer Tochter-GmbH & Co. KG beteiligt ist (Mitunternehmerschaft). Der daraus erzielte Gewinn falle in die Organschaft. In diesem Zusammenhang wird betont, dass die atypisch stille Gesellschaft Mitunternehmerschaft sei. Nehme man dies zum Ausgangspunkt, so werde deutlich, dass der steuerliche Gewinn der GmbH nur ihr Gewinnanteil an der Mitunternehmerschaft sei; mehr komme bei ihr nicht an, und mehr müsse sie dementsprechend auch dann nicht versteuern, wenn keine Organschaft bestünde. Schon von daher scheide ein steuerlicher Betriebsausgabenabzug der Zahlungen an den atypisch stillen Gesellschafter zwingend aus. Gleichwohl führe die Körperschaft ihren ganzen Gewinn – den sie aus der Mitunternehmerschaft beziehe – an den OT ab.	55

Andere Vertreter in der Literatur halten die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung für zutreffend (Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG, Rn. 87 (August 2016); Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG, Rn. 204 f. (Juli 2019); Kolbe in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 KStG, Rn. 204 (September 2016); Müller in Müller/Detmering/Lieber, Die Organschaft, 11. Aufl. 2020, Rn. 30; Berninger, DB 2004, 297 (299 f.); Brinkmann, StBp 2015, 277; Schmich, GmbHR 2008, 464 (469 f.); Schulze zur Wiesche, DStZ 2013, 621 (624)). Die Gegenansicht, nach der eine Kapitalgesellschaft, an der eine atypisch stille Beteiligung bestehe, OG sein könne, weil der Gewinnanteil des Stillen handelsrechtlich eine Betriebsausgabe sei und daher der „ganze Gewinn“ abgeführt werde, sei nicht zutreffend, da das Handelsbilanzergebnis der OG immer Null sei. Auch die Gewinnabführung selbst werde in der GuV als Aufwand behandelt. „Ganzer Gewinn“ könne daher nur als Gewinn vor Gewinnabführung und ähnlichen Aufwendungen, und damit auch vor der Gewinnbeteiligung des Stillen, verstanden werden. Die Kürzung des abzuführenden Gewinns sei nur bei solchen Beträgen unschädlich, die als Betriebsausgaben den handelsrechtlichen Jahresüberschuss als Bezugsgröße der Gewinnabführung verringern. Bei einer atypisch stillen Gesellschaft sei jedoch die an den atypisch stillen Beteiligten geleistete Zahlung Gegenstand der Verteilung des Gewinns der OG und keine eine abziehbare Betriebsausgabe. Dies entspreche auch der Rechtsprechung (BFH, Urteil vom 11.10.2012 IV R 38/09, BStBl II 2013, 958), nach der die tätige GmbH aus ihrer unternehmerischen Tätigkeit ein Ergebnis erziele, das teilweise einem anderen zugerechnet werde. Nach der steuerrechtlichen Konzeption sei nicht die stille Gesellschaft originär tätig; dies unterscheidet sich von anderen Mitunternehmenschaften. Originär gewerblich tätig sei nur der Tätige. Der Stille beteilige sich also an dem Gewerbebetrieb eines anderen. Der Gewinn entstehe originär auf Ebene des Tätigen und werde in einer zweiten Stufe auf den Stillen und den Tätigen verteilt. Dann führe die Kapitalgesellschaft als Tätige aber nicht mehr den ganzen erzielten Gewinn ab.

Der Senat schließt sich im vorliegenden Fall im Ergebnis der Auffassung des Beklagten an. Über die bereits in der Diskussion des Rechtsproblems ausgetauschten Argumente hinaus, zeichnet den vorliegenden Fall aus, dass der von der Gegenauffassung (u.a.: Beinert/Nees in Prinz/Witt, Die steuerliche Organschaft, 2. Aufl. 2019, Rn. 3.26 u. Ismer, GmbHR 2011, 968 ff., Suchanek, Der Konzern 2019, 356 f.) herangezogene Vergleich zu einer GmbH & Co. KG hier nicht überzeugt. Jedenfalls für einen Fall, in dem auch auf Ebene des OT eine atypisch stille Beteiligung besteht, lässt sich – auch unter Zugrundelegung der Argumentation der Gegenauffassung – keine Organschaft begründen. Denn folgte man der Gegenauffassung darin, dass auf der ersten Stufe der Gewinn für die atypisch stille Gesellschaft festgestellt und anschließend auf zweiter Stufe an die OG und den atypisch Stillen verteilt werde, so dass die OG „ihren gesamten Gewinn“ an den OT abführe, so würde mit dieser Argumentation im vorliegenden Fall die Organschaft auf Ebene des OT scheitern. Denn die OG würde ihren Gewinn – entsprechend der Argumentation der Gegenauffassung gleichsam spiegelbildlich – auf der ersten Stufe an die atypisch stille Gesellschaft auf Ebene des OT abführen, die wiederum (auf der zweiten Stufe) den Gewinn an den OT und den atypisch Stillen verteilen würde. Im Ergebnis käme somit nicht der gesamte von der OG abgeführte Gewinn bei dem OT an. Dabei ist – anders als die Klägerin meint – nicht relevant, ob die atypisch stille Beteiligung am Gesamtbetrieb oder – wie hier – an den jeweiligen Niederlassungen der Klägerin bzw. den Niederlassungen der Tochtergesellschaften besteht, da sich das Gesamtergebnis jeweils aus der Summe der einzelnen Betriebsteile bzw. Niederlassungen zusammensetzt.

b)

57

58

59

Die Voraussetzungen einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft sind ebenfalls nicht gegeben.

Der Beklagte weist zutreffend darauf hin, dass der BFH bereits mehrfach entschieden hat, dass eine GmbH, an deren Handelsgewerbe ein atypisch stiller Gesellschafter beteiligt ist, gewerbesteuerrechtlich keine OG sein kann. Der Gewerbeertrag sei bei der atypisch stillen Gesellschaft zu erfassen und könne daher nicht dem OT zugerechnet werden. Die Besteuerung der Mitunternehmerschaft habe Vorrang gegenüber der Organschaft (BFH, Urteil vom 25.10.1995 I R 76/93, BFH/NV 1996, 504 m.w.N.; Beschluss vom 11.8.2011 I B 179/10, BFH/NV 2011, 2052; Kontny in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2019, § 2, Rn. 127; Keß in Lenski/Steinberg, GewStG, § 2, Rn. 3547 (September 2020); Schmich, GmbHR 2008, 464 (469); a.A.: Schmidt, L./Werner, GmbHR 2010, 29 (32)).

3.

Der Beklagte hat auch die zutreffenden Rechtsfolgen aus der verunglückten Organschaft gezogen.

a)

Hat die OG ihren Gewinn entsprechend ihrer Verpflichtung aufgrund des Gewinnabführungsvertrags (GAV) abgeführt, stellt die handelsrechtliche Gewinnabführung eine Form der Gewinnverwendung bzw. -verteilung i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG dar. Die Gewinnabführung aufgrund einer "verunglückten Organschaft" ist steuerrechtlich als vGA zu behandeln (BFH, Urteil vom 13.9.1989 I R 110/88, BStBl II 1990, 24; Beschluss vom 5.7.1990 I B 38/90, BFH/NV 1991, 121; Beschluss vom 17.10.2007 I R 39/06, BFH/NV 2008, 614). Die Gewinnabführung auf der Grundlage des GAV ist keine Gewinnverteilung, die auf der Grundlage eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses beruht (vgl. Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 14, Rn. 540 m.w.N.).

b)

Mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878; BStBl I 2007, 28) wurde in § 8b Abs.1 Satz 2 KStG (KStG a.F.) eine materielle Korrespondenzregelung aufgenommen. Danach galt Satz 1 der Norm für sonstige Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und der Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Hs. 2 EStG sowie des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a Hs. 2 EStG nur, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG a. F. galt für Bezüge, die nach dem 18.12.2006 zugeflossen waren (§ 34 Abs. 7 Satz 11 KStG i. d. F. des JStG 2007, jetzt Satz 12). Bezüge i.d.S. sind in erster Linie vGA (Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 8b, Rn. 144). Eine Einkommensminderung bei der leistenden Körperschaft lag vor, wenn die vGA zu Unrecht außerbilanziell dem Unterschiedsbetrag i. S. d. § 4 Abs. 1 EStG nicht hinzugerechnet worden war (Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8b KStG, Rn. 124 (November 2020)). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die vGA bei der Besteuerung der leistenden Körperschaft nicht erkannt wurde (vgl. Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 8b, Rn. 147b).

So liegt der Fall hier. Auf Ebene der leistenden Tochtergesellschaften wurden die aufgrund des GAV für das Jahr 2006 nach dem 18.12.2006 abgeführten Beträge gewinnmindernd erfasst. Bei zutreffender Handhabung hätte jedoch der als Aufwand erfasste Betrag der Gewinnabführung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG außerbilanziell hinzugerechnet werden

müssen.

4. 68

Die Klägerin kann sich schließlich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass die Organschaften seit 1990 anerkannt worden seien. Im Hinblick auf den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung besteht kein Vertrauensschutz. Die Finanzbehörde ist an ihre rechtliche Würdigung in früheren Veranlagungszeiträumen nicht gebunden. Dies gilt selbst dann, wenn die – fehlerhafte – Auffassung in einem BP-Bericht niedergelegt worden ist oder wenn die Finanzbehörde über eine längere Zeitspanne eine fehlerhafte, für den Steuerpflichtigen günstigere Auffassung vertreten hat und der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert haben sollte (BFH, Urteil vom 14.1.2010 IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096, m.w.N.). Zu einer Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann es nur in besonders gelagerten Fällen kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsempfinden in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen. Dies kommt nach ständiger Rechtsprechung (nur) dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden ist oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (BFH, Urteil vom 23.2.2012 IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112). 69

Solche Umstände hat die Klägerin weder dargetan noch sind sie dem Senat aus dem Akteninhalt ersichtlich. 70

III. 71

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 72

IV. 73

Die Revisionszulassung beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 74