

---

**Datum:** 29.04.2015  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 3145/08  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2015:0429.13K3145.08.00

---

**Tenor:**

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

---

**Tatbestand**

1

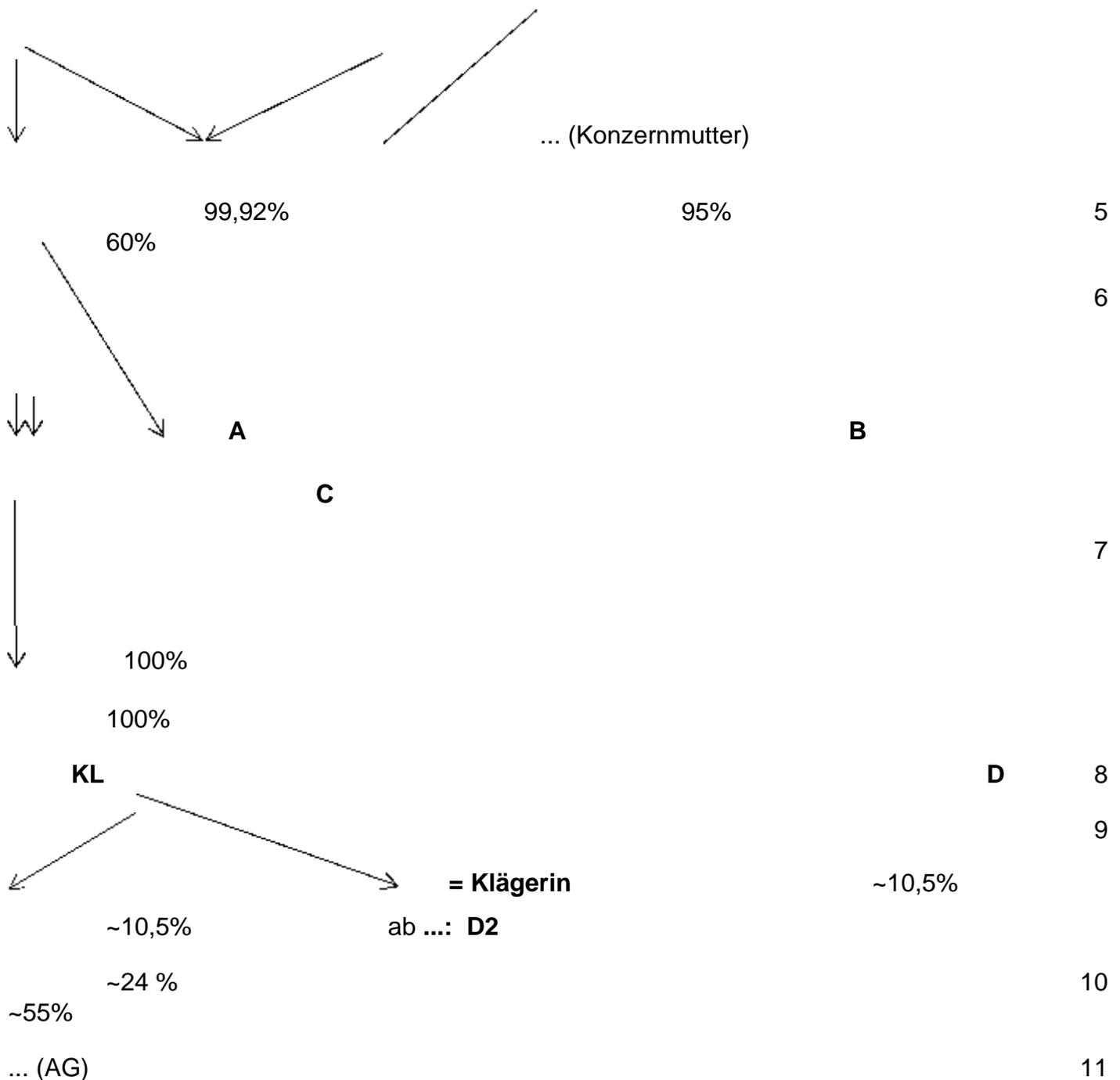
Die Beteiligten stritten ursprünglich in zwei getrennten Verfahren - nach dem Wortlaut der beiden Klageschriften - einerseits über die Rechtmäßigkeit der Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 1999 sowie über die Rechtmäßigkeit der Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – auf den 31. Dezember 1998 und 1999 jeweils in Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom ... 2008 und andererseits über den Anspruch der Klägerin auf abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 der Abgabenordnung – AO – bezüglich der Körperschaftsteuer 1998 und 1999 (die Klagen wegen der Gewerbesteuermessbescheide bzw. darauf abzielende abweichende Festsetzung haben sich zwischenzeitlich erledigt) im Rahmen einer darauf zielenden Sprungklage. Der erkennende Senat hat die beiden Verfahren nach Wiederaufnahme des zwischenzeitlich ruhenden Hauptsacheverfahrens mit Beschluss vom 29. April 2015 gemäß § 73 der Finanzgerichtsordnung – FGO – zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden.

2

Die Klägerin gehört zum sogenannten X-Konzern. Die Konzernstruktur hinsichtlich der hier interessierenden Gesellschaften stellt sich zum Beginn des ersten Streitjahres 1998 im Wesentlichen wie folgt dar:

3

4



Zwischen der AG und der D bestand seit 1997 ein Beherrschungsvertrag (vergleiche Handelsregistereintrag zu HRB ... des Amtsgerichtes ...). Die D wurde aufgrund notariellen Vertrags vom ... Dezember 1998 mit Wirkung zum ... Oktober 1998 auf die D1 verschmolzen. Diese Gesellschaft wurde anschließend in D2 umfirmiert. Die Eintragungen im Handelsregister erfolgten für die übertragende und die aufnehmende Rechtsträgerin am 21. Dezember 1998. Mit der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister der aufnehmenden D1 ist die D erloschen (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 2 des Umwandlungsgesetzes – UmwG –). Die Beteiligungsverhältnisse stellen sich daher zum Ende des Jahres 1998 entsprechend abweichend dar. Insoweit wird auf die als Anlage K 1 zur Klageschrift eingereichten Übersichten verwiesen.

Sämtliche zu dem Konzern gehörenden Gesellschaften unterlagen einer einheitlichen Unternehmenspolitik. Das gesamte Rechnungswesen für sämtliche Gesellschaften wurde einheitlich von der Konzernmutter verantwortet.

Kerngeschäft der AG war das ....geschäft, welches zum Ende des Jahres 1997 in .... Zweigstellen betrieben wurde. Am ... März 1998 schlossen die AG und die ... (KGaA) einen Unternehmenskaufvertrag ab, mit dem die AG der KGaA das von ihr betriebene Einzelhandelsgeschäft mit Ausnahme der an die (E) verpachteten .... verkaufte. Die Übertragung der Aktiva und Passiva erfolgte am ... März 1998 mit Wirkung zum ... April des Jahres. Der Kaufpreis betrug ... DM zuzüglich Umsatzsteuer. Außerdem wurde mit Wirkung zum ... März 1998 zwischen der AG und der E ein Aufhebungsvertrag zum Pachtvertrag und Kaufvertrag abgeschlossen. Vertragsgegenstand waren sämtliche Konzessionen, Lizenzen, gewerblichen Schutzrechte und ähnlichen Rechte, Auf- und Einbauten auf fremdem Grund und Boden, Betriebs- und Geschäftsausstattung, sämtliche Karteien, Geschäftspapiere, Datenträger und Software und sämtliche mit dem Pachtgegenstand in Zusammenhang stehenden Vertragsverhältnisse. Mit Vertrag vom ... Dezember 1998 wurden letztlich 90% der Anteile der H GmbH, der bis dahin substantiell wichtigsten Beteiligung der AG, an die V GmbH veräußert.

Infolge der dargestellten Geschäftsvorfälle beschränkte sich die Geschäftstätigkeit der AG seit dem .... April 1998 auf das Verwalten und Halten von Grundeigentum sowie Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Durch die Umstrukturierungen konnte die Ergebnisentwicklung der Gesellschaft sehr verlässlich kalkuliert werden. Weitere Geschäftsvorfälle, die im Jahr 1998 Einfluss auf die Ertragssituation der AG hätten haben können, gab es nicht. 15

Zum 21. Dezember 1998 stand auf Grund der beschriebenen Geschäftsvorfälle fest, dass die finanzielle und wirtschaftliche Situation der AG zum Ende des Geschäftsjahres 1998 eine Ausschüttung in Höhe von mindestens ... Millionen DM an ihre Anteilseigner erlauben würde. Durch das im Konzern verwendete Buchhaltungssystem konnte dieser mindestens ausschüttungsfähige Gewinn ohne größeren Aufwand eindeutig und zeitnah ermittelt werden. Daher kannten die Konzernmutter und mit ihr die Gesellschafter der AG die Ertragssituation der AG zum Ende des Jahres 1998. Unstreitig haben auch die Mehrheitsgesellschafterin und der Prokurist der AG noch im Jahr 1998 den mindestens ausschüttbaren Jahresgewinn der AG mit ... Millionen DM bestimmt. Die später aufgestellte Bilanz der AG weist einen Jahresüberschuss von knapp .... + x Millionen DM aus. 16

Aufgrund dieser Feststellungen vereinbarten nach dem Vortrag der Klägerin die Gesellschafter der AG im Jahr 1998 einen Betrag i.H.v. ... DM zum 31. Dezember 1998 auszuschütten. Gleichzeitig sagte die mit ca. 55 % der Aktien an der AG beteiligte und diese auch aufgrund des Beherrschungsvertrags beherrschende D den anderen Gesellschaftern verbindlich zu, einen entsprechenden Gewinnverwendungsbeschluss zu fassen. Über diese (projektierte) Beschlussfassung wurde der Vorstand der AG mit Schreiben der D vom 21. Dezember 1998 informiert und dazu angehalten, die Barausschüttung im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1998 zu berücksichtigen. Ausdrücklich heißt es in dem Schreiben: 17

Wir haben gegenüber den übrigen Gesellschaftern die verbindliche Zusage gegeben, einen entsprechenden Gewinnverwendungsbeschluss zu fassen. 18

Außerdem soll nach dem Vortrag der Klägerin das entsprechende Schreiben in Kopie sämtlichen anderen Gesellschaftern der AG zugeleitet worden sein, so dass alle Beteiligten am 21. Dezember 1998 über die bilanzielle Situation der AG und die verbindliche Vereinbarung zur Ausschüttung i.H.v. ... DM informiert waren. Am gleichen Tag ist die D aufgrund der Verschmelzung auf die D1 erloschen. 19

Die Konzernmutter berechnete zentral für alle Beteiligten die auf sie entfallenden anteiligen Beträge der Ausschüttung und teilte sie den Anteilseignern mit. Die Klägerin erfasste dementsprechend in ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 1998 eine Barausschüttung mit ... DM zzgl. ...DM anrechenbarer Körperschaftsteuer, also insgesamt mit ... DM. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig und lässt sich auch aus dem in der Prüferhandakte – BpHA – kopierten Buchhaltungsskonto ersehen.

Der Gewinnverwendungsbeschluss für das Jahr 1998 bei der AG erfolgte am 31. März 1999. Die Feststellung des Jahresabschlusses der AG für das Jahr 1998 erfolgte unstrittig vor Feststellung des entsprechenden Jahresabschlusses der Klägerin. 21

Wegen der Ausschüttung nahm die Klägerin auf ihre Beteiligung an der AG im Wirtschaftsjahr 1998 eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung i.H.v. ... DM vor. Die Berechnung basiert auf der von der Konzernmutter vorgelegten Berechnung des Buchwertes der Anteile der verschiedenen Gesellschafter an der AG. Dabei berechnete die Konzernmutter einen Bilanzwert von .... DM und einen nach Barausschüttung und Anrechnung von Körperschaftsteuern verbleibenden Substanzwert von .... DM. Die Gesamtertragsauswirkung aus dem Beteiligungsertrag (... DM) und der Teilwertabschreibung (... DM) betrug daher ... DM. 22

Im Jahr 1999 veräußerte die Klägerin ihren Anteil an der AG zum Preis von ... DM an die KGaA. In dem Veräußerungsvertrag ist geregelt, dass der 1. Juli 1999 der Übertragungstichtag sein, der Übergang der Aktien aber mit wirtschaftlicher Wirkung zum Jahreswechsel 1998/1999 erfolgen soll. Die 1999 beschlossene Dividende für das Geschäftsjahr 1998 sollte der Klägerin zustehen, die Dividende für das Geschäftsjahr 1999 der Erwerberin. Wegen der Einzelheiten wird auf den Aktienkaufvertrag (BpHA) verwiesen. 23

Die Steuererklärungen für die Jahre 1998 und 1999 führten zu mehrfach geänderten Festsetzungen, bei denen die Körperschaftsteuer 1998 durchgängig auf null Euro festgesetzt und Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt ... DM angerechnet wurden (letzter Bescheid vom ... 2002). Dem lag die Feststellung eines Einkommens nach § 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG i.H.v. ... DM zu Grunde, das mit einem Verlustvortrag i.H.v. ... DM und einem Verlustrücktrag von ... DM (von insgesamt ... DM) verrechnet wurde, so dass sich ein zu versteuerndes Einkommen von null DM ergab. Die Körperschaftsteuer 1999 wurde ebenfalls letztmalig mit Bescheid vom ... 2002 auf null Euro festgesetzt. Dabei wurden insgesamt Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer i.H.v. .... € angerechnet. Dem lag die Feststellung des körperschaftsteuerlichen Verlustes nach § 47 Abs. 2 KStG auf .... DM zu Grunde. Die Bescheide standen durchgängig unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO –. 24

Mit Prüfungsanordnung vom .... Oktober 2003 wurde bei der Klägerin unter anderem für die Streitjahre eine Außenprüfung angeordnet. Die Klägerin hat im November 2003 eine Verlegung des Prüfungsbeginns auf Januar 2004 beantragt. Die Prüfung hat nach der Darstellung in dem Betriebsprüfungsbericht vom ... 2006 im Dezember 2004 begonnen. Sie endete zunächst mit einem Betriebsprüfungsbericht, in dem die Prüferin keine Veranlassung zu Änderungen in dem hier streitigen Bereich sah (vgl. den Bericht des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung vom ... 2006, BpHA Bd. I). 25

Erst im Rahmen der Bearbeitung der Stellungnahme der Klägerin zu dem ersten Betriebsprüfungsbericht kam das Prüfungsfinanzamt zu der Auffassung, die bisher unbeanstandete phasengleiche Bilanzierung bei der AG und der Klägerin sowie die korrespondierende Teilwertabschreibung auf die Beteiligung im Jahr 1998 seien unzulässig. 26

Vielmehr seien die Vorgänge im Jahr 1999 zu erfassen. Der Dividendenertrag im Jahr 1998 wurde um .... DM vermindert und im Jahr 1999 um den gleichen Betrag erhöht (zuzüglich Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag). Die Teilwertabschreibung auf die Beteiligung im Jahr 1998 i.H.v. .... DM wurde nicht zugelassen, korrespondierend aber der Veräußerungsverlust aus der Veräußerung der Beteiligung an der AG im Jahr 1999 um .... DM erhöht (Differenz von .... DM basiert auf einem Rechenfehler). Wegen der Einzelheiten wird auf den berichtigten Betriebsprüfungsbericht vom .... 2006, insbesondere Textziffer 2.3.2, verwiesen (Betriebsprüfungsakte der Veranlagungsstelle).

Der Beklagte folgte der Auffassung des Prüfungsfinanzamtes und erließ unter dem .... August 27 und .... September 2007 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer, mit denen die Körperschaftsteuer 1998 und 1999 unverändert auf null Euro festgesetzt wurde. Im Jahr 1998 verminderte sich die anzurechnenden Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer auf .... € (entspricht .... DM; Differenzbetrag ... €). Das Einkommen nach § 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG wurde auf .... DM festgestellt. Entsprechend veränderten sich die Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen nach § 47 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 1998. Im Jahr 1999 erhöhte sich die anzurechnenden Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer auf ... € (entspricht .... DM; Differenzbetrag .... €). Der Verlust wurde nach § 47 Abs. 2 KStG wurde auf ... DM festgestellt. Entsprechend veränderten sich die Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen nach § 47 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 1999.

Gegen alle Bescheide wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen. Zur 28 Begründung verwies sie auf die oben dargestellten, zwischen den Beteiligten im Wesentlichen unstreitigen Lebenssachverhalte, aus denen sie die Berechtigung zur phasengleichen Bilanzierung unter Bezugnahme auf die BFH-Entscheidung vom 7. Februar 2007 (I R 15/06, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 216, 541, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2008, 340) ableitete. Der mindestens ausschüttungsfähige Gewinn sei bekannt gewesen, der endgültige Entschluss der Gesellschafter zur entsprechenden – exakt bezifferten – Ausschüttung ergebe sich aus der verbindlichen Zusage der Mehrheitsgesellschafterin. Durch die der AG und allen Gesellschaftern im Jahr 1998 schriftlich zugegangene Bestätigung der vorher getroffenen Vereinbarung sei der Sachverhalt objektiv nachprüfbar nach außen hin dokumentiert.

Im Zuge der Diskussionen im Rahmen des Einspruchsverfahrens änderte das 29 Prüfungsfinanzamt den Außenprüfungsbericht dahingehend, dass die Teilwertabschreibung auf die Beteiligung der Klägerin an der AG teilweise – i.H.v. .... DM – zugelassen wurde (BpHA II). Dem Begehren der Klägerin auf phasengleiche Bilanzierung des Ausschüttungsanspruchs gegen die AG trat sowohl der Beklagte als auch das Prüfungsfinanzamt unter Bezugnahme auf eine Verfügung der Oberfinanzdirektion – OFD – Kiel vom 1. Januar 2003 zur übergangsweisen Anwendung der vor dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7. August 2000 (GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632) ergangenen Rechtsprechung des BFH zur phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen entgegen.

Der Beklagte hat mit zwei Einspruchsentscheidungen vom ... August 2008 über die 30 Rechtsbehelfe der Klägerin gegen die körperschaftsteuerlichen Änderungsbescheide nach der Außenprüfung entschieden. Die erste Einspruchsentscheidung betrifft laut Bezeichnung auf dem Deckblatt und der Tenorierung die Körperschaftsteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag) der beiden Streitjahre, die auf der Basis zwar veränderter Besteuerungsgrundlagen in Übereinstimmung mit den Festsetzungen der angefochtenen

Bescheide erneut jeweils auf null Euro festgesetzt wurde. Auch die Anrechnungsbeträge veränderten sich nicht.

Die zweite Einspruchsentscheidung, die auf dem Deckblatt nur die Feststellungen gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 1998 und 1999 ausweist, enthält nur eine Tenorierung, die sich ausschließlich auf die Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG bezieht. Dabei wird fehlerhaft der Bilanzstichtag (31. Dezember 1998/1999) statt des Veranlagungszeitraums (1998 und 1999) angegeben. Das Datum der angefochtenen Bescheide lautet nur auf den ... September 2007, obwohl augenscheinlich auch der Bescheid vom ... August 2007 (1999) in Bezug genommen ist. Die Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG lauten für das Jahr 1998 auf ... DM und für das Jahr 1999 auf .... DM. Änderungen bei den Feststellungen gemäß § 47 Abs. 1 KStG ergeben sich aus den Anlagen zur Einspruchsentscheidung nicht. 31

Inhaltlich nimmt die Einspruchsentscheidung zur Körperschaftsteuer Bezug auf den im Kern unstreitigen Lebenssachverhalt und stellt zutreffend dar, dass die Klägerin sich auf die Rechtsprechung des BFH nach Ergehen des Beschlusses des Großen Senats berufen hat. Die mit dieser Begründung begehrte phasengleiche Aktivierung lehnt der Beklagte - unter nahezu wörtlicher Zitierung eines Schreibens der OFD Rheinland vom 16. Juni 2008 zu einer eine andere Gesellschaft aus dem Konzernverbund betreffenden Anfrage - ohne inhaltliche Auseinandersetzung mit dem nachfolgenden Satz ab: 32

„Die vom Großen Senat des BFH formulierten Ausnahmetatbestände, nach denen weiterhin eine phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen in Betracht kommen soll, sind im vorgelegten Sachverhalt unzweifelhaft nicht erfüllt.“ 33

Der weitere, wesentliche Teil der Einspruchsentscheidung befasst sich nahezu ausschließlich mit der Frage einer abweichenden Steuerfestsetzung nach § 163 AO im Hinblick auf die Übergangsregelung des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 1. November 2000 (BStBl I 2000, 1510). Unter Darstellung weiterer, die Rechts-erkenntnis vor dem Beschluss des Großen Senats umsetzender, Verwaltungsvorschriften (z.B. Verfügung der OFD Düsseldorf vom 12. Februar 1992, Finanzrundschau – FR – 1992, 181) stellt der Beklagte neben unstreitig gegebenen Voraussetzungen dar, dass seines Erachtens nach dem bisherigen Verwaltungsverständnis für eine phasengleiche Aktivierung der ausschüttenden und der empfangenden Gesellschaft ein während des gesamten Wirtschaftsjahres bestehendes Beherrschungsverhältnis der empfangenden gegenüber der ausschüttenden Gesellschaft verlangt worden sei. Ein derartiges Beherrschungsverhältnis liegt nach Überzeugung des Beklagten (vgl. die ausführliche Darstellung in der Einspruchsentscheidung) im Streitfall nicht vor. Seines Erachtens betrifft die bis zur Entscheidung des Großen Senats des BFH vertretene Verwaltungsauffassung zur phasengleichen Aktivierung von Gewinnausschüttungsansprüchen regelmäßig durch Besitz der Anteils- und Stimmrechtsmehrheit beherrschende Gesellschafter. Ausnahmefälle ergäben sich bei Minderheitsgesellschaftern nur dann, wenn diese die ausschüttende Gesellschaft im Sinne des § 17 des Aktiengesetzes – AktG – beherrschten. Eine derartige Beherrschung der AG durch die Klägerin scheidet im Streitfall bereits deshalb aus, weil sich aus § 17 Abs. 2 AktG eine anderweitige Beherrschung ergebe. Wegen der weiteren Einzelheiten bezüglich der beiden Rechtsbehelfsentscheidungen wird auf die Einspruchsentscheidungen vom .... August 2008 mit allen Anlagen Bezug genommen. 34

Dagegen wendete sich die Klägerin zunächst mit der unter dem Az. 13 K 3145/08 erfassten Klage. Die gesamte Begründung, die weiterhin von dem unstreitigen Lebenssachverhalt ausgeht, bezieht sich auf die Ausführungen des Beklagten zur abweichenden 35

Steuerfestsetzung aufgrund des BMF-Schreibens vom 1. November 2000.

Nachdem das Gericht die Frage aufgeworfen hatte, ob das bezeichnete Verfahren neben dem bezeichneten Streitgegenstand auch ein Verfahren nach § 163 AO beinhalte, teilte die Klägerin mit, dass sie entgegen der Auffassung des Beklagten die Meinung vertrete, ein entsprechender Antrag sei bereits vor Erlass der ersten Einspruchsentscheidung gestellt und vom Beklagten auch sachlich beschieden worden. Im Hinblick auf die abweichende Auffassung des Beklagten beantragte die Klägerin (erneut) eine abweichende Festsetzung der Körperschaftsteuer 1998 und 1999 beim Beklagten. Der Beklagte lehnte diesen Antrag mit Verfügung vom ... April 2009 ab. Die Begründung der ablehnenden Entscheidung entspricht im Wesentlichen wortgleich den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung in dem Hauptsacheverfahren. Wegen der Einzelheiten wird auf die Verfügung (Blatt 65 bis 70 d. A. 13 K 1836/09) Bezug genommen. 36

Dagegen wandte sich die Klägerin mit der unter dem Aktenzeichen 13 K 1836/09 erhobenen Sprungklage, der der Beklagte innerhalb der Monatsfrist nach Zustellung der Klageschrift zustimmte. 37

Mit den beiden im Wesentlichen übereinstimmenden Klagebegründungen trägt die Klägerin in der Sache nichts zur Frage der phasengleichen Bilanzierung nach Maßgabe der Rechtsprechung des Großen Senats (BStBl II 2000, 632) vor. Die gesamte Begründung bezieht sich auf den aus ihrer Sicht gegebenen Anspruch, nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 1. November 2000 (BStBl I 2000, 1510) entsprechend den bis zur Entscheidung des Großen Senats geltenden „bisherigen Grundsätzen“, den Ausschüttungsanspruch aus der Beteiligung an der AG bereits im Streitjahr 1998 zu aktivieren. 38

Sie geht insoweit in Übereinstimmung mit dem Beklagten von den in den einschlägigen Verwaltungsvorschriften (vgl. OFD Düsseldorf a.a.O.; OFD Kiel vom 1.1.2003, ESt- Kartei SH § 5 EStG allgemein Karte 2.2, juris; OFD Hannover vom 28. September 1999, KSt- Kartei ND § 8 KStG Karte A 24, juris) aufgestellten vier Voraussetzungen für die phasengleiche Bilanzierung aus, wobei unstreitig die Voraussetzungen 2 bis 4 erfüllt sind. Entgegen der Auffassung des Beklagten habe sie, die Klägerin, auch die Voraussetzung 1, wonach der Gesellschafter die Kapitalgesellschaft während des gesamten Wirtschaftsjahres beherrschen musste, erfüllt. 39

In den anzuwendenden Verwaltungsanweisungen sei das Merkmal der Beherrschung nicht exakt definiert worden. Es müsse daher aus der älteren Rechtsprechung und unter Berücksichtigung anderer Verwaltungsanweisungen ermittelt werden. Die Klägerin verweist insoweit auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs – BGH –, der in seinem Urteil vom 3. November 1975 (II ZR 67/73, Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen – BGHZ – 65, 230) die phasengleiche Bilanzierung bei einer Mehrheitsbeteiligung von 73,5 % bejaht habe. Der BGH habe insoweit insbesondere auch für mehrstufige Beteiligungen die phasengleiche Bilanzierung bejaht. Neben der mehrstufigen Abhängigkeit habe er auch die doppelte Abhängigkeit für möglich gehalten (vgl. dazu BGH-Urteil vom 4. März 1974 II ZR 89/72, Neue juristische Wochenschrift – NJW – 1974, 855). Auch im Falle einer doppelten Abhängigkeit habe daher nach der Rechtsprechung des BGH eine phasengleiche Aktivierung erfolgen müssen. Dem stehe die vom Beklagten herangezogene Vermutungsregel des § 17 Abs. 2 AktG nicht entgegen. Unter Bezugnahme auf Darstellungen in der zivilrechtlichen Literatur kommt die Klägerin zu der Überzeugung, eine Beherrschung im Sinne des § 17 AktG sei jedenfalls dann nicht erforderlich, wenn es sich um Unternehmen handelt, die im Konzernverbund unter einheitlicher Leitung im Sinne des § 18 AktG 40

zusammengefasst seien. In dieser Auffassung sieht sie sich durch das BMF-Schreiben vom 3. Dezember 1976 zur Übergangsregelung wegen des Wegfalls des Schachtelprivilegs bei der Reform der Körperschaftsteuer (BStBl I 1976, 679) bestätigt, in dem ein entsprechendes Aktivierungsgebot bei einem Konzern zugehörigen Gesellschaften angenommen wurde, wenn die Obergesellschaft die Anteils- oder Stimmrechtsmehrheit besaß oder durch eindeutige Vereinbarung zwischen Gesellschaftern, die zusammen die Mehrheit besitzen, sichergestellt sei, dass ein entsprechender Beschluss über die Gewinnverwendung der Untergesellschaft gefasst und durchgeführt werde (Poolvertrag). In diesem Falle erstreckte sich das Aktivierungsgebot auf alle Vertragspartner. Danach sei eine phasengleiche Aktivierung auch bei Minderheitsgesellschaftern möglich gewesen.

Weiterhin verweist sie auf die Entscheidungen des BFH vom 2. April 1980 (I R 75/76, BFHE 131, 196, BStBl II 1980, 702) und vom 3. Dezember 1980 (I R 145/77, BFHE 132, 80, BStBl II 1981, 184), in denen der BFH jeweils über Lebenssachverhalte entschieden hat, in denen mehrere Gesellschafter, von denen keiner allein beherrschend war, die phasengleiche Aktivierung zugelassen hat, wenn bei beiden „Muttergesellschaften“ langjährig Einigkeit über die von der abhängigen Gesellschaft auszuschüttenden Dividenden bestand oder wenn aufgrund sonstiger tatsächlicher, organisatorischer oder rechtlicher Verhältnisse ein Beherrschungsverhältnis im Sinne des § 17 AktG bestand. 41

Nach Überzeugung der Klägerin führt die angegebene Rechtsprechung dazu, dass vor der Entscheidung des Großen Senats zur phasengleichen Bilanzierung auch Minderheitsgesellschafter Gewinnausschüttungsansprüche phasengleich bilanzieren durften, wenn eine tatsächliche Beherrschung der Tochtergesellschaft durch eine tatsächliche Gestaltung, organisatorische Bindungen oder rechtliche und tatsächliche Umstände sonstiger Art bestand. Vertraglicher Abmachungen, wie dem Abschluss eines Beherrschungs- oder Poolvertrages, wie sie in dem BMF-Schreiben vom 3. Dezember 1976 vorausgesetzt worden seien, habe es nicht bedurft. 42

Diese Rechtslage führe dazu, dass die Klägerin die AG in dem hier interessierenden Jahr 1998 aufgrund organisatorischer Bindungen sowie rechtlicher und tatsächlicher Umstände beherrscht habe. Die AG sei von den Gesellschaftern aufgrund der bei der Konzernmutter zentral gesteuerten einheitlichen Geschäftspolitik gemeinsam beherrscht worden. Die Konzernmutter, die an allen Gesellschaftern der AG unmittelbar oder mittelbar mehrheitlich beteiligt gewesen sei, habe auf diese Weise eine einheitliche Beschlussfassung steuern können. Dass dies tatsächlich geschehen sei, ergebe sich auch aus der einheitlichen Anweisung zur Bilanzierung. 43

Der Gleichlauf der Interessen sei weiterhin auch durch die rechtlich bindende Vereinbarung (verbindliche Zusage) über die Ausschüttung eines bestimmten Teils des Jahresgewinns (50 Millionen DM) gesichert gewesen. 44

Bei einer entsprechenden phasengleichen Bilanzierung sei auch die – betragsmäßig nicht umstrittene – Teilwertabschreibung im Jahr 1998 geboten gewesen. Der Wert der Beteiligung sei ausschüttungsbedingt gesunken. Aufgrund der einheitlichen Geschäftsstrategie sei klar gewesen, dass die AG zukünftig nicht mehr operativ tätig werden sollte. Es liege eine entsprechende voraussichtlich dauerhafte Wertminderung vor. Wegen der Einzelheiten wird auf die insoweit weitgehend übereinstimmenden Klagebegründungsschriften zu 13 K 3145/08 und 13 K 1836/09 verwiesen. 45

Unter Bezugnahme auf die Einwendungen des Beklagten im Schriftsatz vom ... Januar 2009 hat die Klägerin ergänzend zur Frage der Beherrschung der AG durch sie ausgeführt, eine 46

mehrheitliche Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 2 AktG schließe eine daneben bestehende weitere Beherrschung nicht aus. Eine Beherrschung im Sinne des § 17 AktG setze nicht zwingend eine Beherrschung nur durch ein einziges Unternehmen voraus, sondern könne auch durch mehrere Unternehmen in Form einer potentiellen Einflussnahme erfolgen. Einzige Voraussetzung insoweit sei die Verfolgung durch eine gemeinsame Unternehmenspolitik gesicherter gleichgerichteter Interessen.

Die vom Beklagten herangezogene Entscheidung des Oberlandesgerichts - OLG - München betreffe nicht die hier interessierende Frage, ob eine mehrheitliche Beherrschung durch mehrere Gesellschafter, die alle an einer Gesellschaft beteiligt seien, einvernehmlich möglich sei. 47

Die Ausführungen des Beklagten führten auch zu widersprüchlichen Ergebnissen, da bei Annahme einer Beherrschung durch die Konzernmutter eine phasengleiche Aktivierung grundsätzlich ausscheide, weil die zwischengeschalteten, unmittelbaren Anteilseigner, hier also neben der Mehrheitsgesellschafterin D insbesondere die Klägerin, zur phasengleichen Aktivierung nicht berechtigt wären. 48

Letztlich seien die Überlegungen zur zivilrechtlichen Struktur nicht entscheidungserheblich, da nach dem Verständnis der Klägerin von der Rechtsprechung des BFH und der Finanzverwaltung vor der Entscheidung des Großen Senats eine phasengleiche Aktivierung auch bei einem Minderheitsgesellschafter möglich gewesen sei. Insoweit verweist die Klägerin auf die bereits angeführte Rechtsprechung des BFH aus dem Jahr 1980 sowie diese bestätigende spätere Rechtsprechung. 49

Weiterhin sei die Auffassung des Beklagten, es komme nur auf die vor dem Beschluss des Großen Senates geübte Verwaltungspraxis an, im Ergebnis nicht durchgreifend. Einerseits habe die Verwaltung selbst in dem BMF-Schreiben aus dem Jahr 1976 die phasengleiche Aktivierung auf der Ebene von Minderheitsgesellschaftern für zulässig erklärt, andererseits habe sie durch Veröffentlichung der Entscheidungen des BFH im BStBl diese zur Verwaltungsauffassung gemacht. 50

Im Ergebnis sei daher die phasengleiche Aktivierung bei der Klägerin nach alter Verwaltungsauffassung möglich gewesen, da die Ausschüttung verbindlich zwischen den Gesellschaftern vereinbart worden sei, diese aufgrund der Zugehörigkeit zum Konzern langfristig, gesteuert durch die Konzernmutter, gleichlaufende Interessen vertreten hätten und damit die Ausübung der gemeinsamen Interessen aufgrund gesellschaftsrechtlicher und organisatorischer Umstände gesichert gewesen und einer langjährig praktizierten Übung gefolgt sei. 51

Die Verschmelzung der Mehrheitsgesellschafterin der AG auf die D2 habe keine Auswirkungen auf die Entscheidung. Die Mehrheitsgesellschafterin habe sich bis zu ihrem Erlöschen wirksam verpflichten können. Nach § 20 UmwG sei die übernehmende Rechtsträgerin im Wege der Gesamtrechtsnachfolge vollumfänglich in die bisherige Verpflichtung Ihrer Rechtsvorgängerin eingetreten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom ... März 2009 verwiesen. 52

Letztlich vermöge die Auffassung des Beklagten, eine phasengleiche Aktivierung auf der Basis der früheren Verwaltungsauffassung sei nur insoweit möglich gewesen, wie eine Beherrschungssituation vorgelegen habe, nicht zu überzeugen. Gehe man davon aus, dass die Konzernmutter die AG aufgrund ihrer mittelbaren Gesellschafterstellung beherrscht habe und deshalb sowohl die unmittelbar an sie erfolgte Ausschüttung als auch die über die 53

zwischen geschalteten jeweiligen Mehrheitsgesellschafterinnen erfolgten Ausschüttungen phasengleich aktivieren durfte, dann könne es nicht mehr darauf ankommen, ob die zwischen geschalteten Gesellschaften ihrerseits (isoliert betrachtet) die AG beherrscht hätten. Vielmehr folge dann aus der (mittelbaren) Gesamtbeherrschung die Zulässigkeit der phasengleichen Aktivierung auf der Ebene sämtlicher zwischen der AG und der Konzernmutter stehender Gesellschaften. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom .... August 2009 verwiesen.

Nach Erörterung des Sach- und Streitstandes hat die Klägerin die Klage(n) für das Jahr 1999 zurückgenommen. Das entsprechende Verfahren wurde abgetrennt und eingestellt. 54

Die Klägerin beantragt, 55

- 1. die Änderungsbescheide zur Körperschaftsteuer 1998, zu den Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG und zu den Feststellungen gemäß § 47 Abs. 1 KStG vom ... September und .... August 2007, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom .... August 2008, dahingehend abzuändern, dass die am ..... März 1999 für 1998 beschlossene Ausschüttung des Gewinnes der AG bei der Klägerin phasengleich bereits in der Veranlagung für 1998 berücksichtigt wird und dass die in 1998 auf die Beteiligung an der AG vorgenommene ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung ebenfalls bereits vollumfänglich in der Veranlagung für 1998 berücksichtigt wird. 567
- 2. den Beklagten zu verpflichten, unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 29. April 2009 und unter Berücksichtigung des Schreibens des BMF vom 1. November 2000, BStBl I 2000, 1510, für das Jahr 1998 eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 AO dahingehend vorzunehmen, dass die Dividenden und die Steueranrechnungsansprüche aufgrund der Gewinnausschüttung der AG für 1998 in der Bilanz der Klägerin bereits zum 31. Dezember 1998 vollumfänglich i.H.v. ... DM (phasengleich) aktiviert und als Beteiligungsertrag des Jahres 1998 erfasst und zusammen mit der infolgedessen vorzunehmenden (ausschüttungsbedingten) Teilwertabschreibung in Höhe von insgesamt ... DM bei der Veranlagung hinsichtlich der Körperschaftsteuer bereits für 1998 berücksichtigt wird, so dass die Klägerin hinsichtlich der Besteuerung in dem Jahr 1998 so gestellt wird, wie sie stehen würde, wenn diese Vorgänge bereits in den Bescheiden für 1998 und 1999 über Körperschaftsteuer und Feststellungen nach § 47 Abs. 2 KStG, über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG und über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzug zur Körperschaftsteuer der Jahre 1998 und 1999 entsprechend berücksichtigt worden wären. 589
- 3. Hilfsweise: Den Beklagten zu verpflichten, den Antrag der Klägerin auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts zu bescheiden. 601
- 4. Hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 623

Der Beklagte beantragt, 64

die Klage abzuweisen, 65

- hilfsweise, die Revision zuzulassen. 66
- Er verweist zunächst auf die beiden Einspruchsentscheidungen. Unter Bezugnahme auf die Klagebegründung hält er an der Auffassung fest, in den Streitjahren habe kein Abhängigkeitsverhältnis im Sinne des § 17 AktG zwischen der Klägerin und der AG bestanden. Er verweist insoweit auf eine Entscheidung des OLG München vom 11. Mai 2004 (7 W 1056/04, Der Betrieb – DB – 2004, 1356), in der das OLG die Abhängigkeit einer Beteiligungsgesellschaft von ihrer Mehrheitsgesellschafterin (75,1 %) mit der Begründung verneint hat, dass die Mehrheitsgesellschafterin ihrerseits zu über 99 % von dem als Minderheitsgesellschafter mit 24,9 % an der Beteiligungsgesellschaft beteiligten Z beherrscht werde. Übertragen auf den Streitfall werde daher die AG in den Streitjahren ausschließlich von der Konzernmutter beherrscht. 67
- Entgegen der Auffassung der Klägerin sei die zitierte Rechtsprechung des BGH auch nicht in dem Sinne zu verstehen, die phasengleiche Bilanzierung sei ohne Mehrheitsbeteiligung grundsätzlich bei Konzernzugehörigkeit vorzunehmen. 68
- Es fehle im Streitfall auch am Nachweis einer Poolvereinbarung gleichstehenden Zusage der Mehrheitsgesellschafterin der AG. Die angeblich gegenüber den anderen Gesellschaftern im Jahr 1998 erteilten Zusagen auf Vornahme der Ausschüttung seien trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden. 69
- Die weiteren Ausführungen der Klägerin zur Rechtsprechung des BGH seien letztlich für den Streitfall auch nicht erheblich, da das Übergangsschreiben des BMF vom 1. November 2000 ausdrücklich auf die zuvor geltende Verwaltungspraxis verweise. Danach sei eine ausdrückliche Poolvereinbarung als erforderlich angesehen worden. 70
- Im Ergebnis habe die Klägerin die AG 1998 weder alleine noch im Zusammenwirken mit anderen Gesellschaftern als Personengruppe im Sinne des § 17 AktG beherrscht. Es fehle auch an einer Poolvereinbarung im Sinne des BMF-Schreibens vom 3. Dezember 1996. 71
- Soweit die Klägerin seiner Auffassung, eine phasengleiche Aktivierung komme nur bei Mehrheitsbeteiligung oder anderweitiger Beherrschung in Betracht, für widersprüchlich halte, folge er, der Beklagte, dieser Auffassung nicht. Die phasengleiche Bilanzierung durch die Kette sei bei jeweiliger Mehrheitsbeteiligung möglich. Soweit die Mehrheitsgesellschafterin der AG, die D phasengleich bilanziert habe, habe auch deren Muttergesellschaft (C) und die Konzernmutter phasengleich bilanzieren können. Eine unterschiedliche Bilanzierung bei Mehrheits- und Minderheitsgesellschaftern innerhalb eines Konzerns sei auch nach der Rechtsprechung des BGH immer möglich gewesen. 72
- Die gültige Verwaltungsauffassung zur Frage der phasengleichen Bilanzierung vor Erlass der Entscheidung des Großen Senats ergebe sich aus den einschlägigen Verfügungen der Jahre 1992 bis 1999. Insoweit verweist der Beklagte auf die bereits zitierten Verfügungen der Oberfinanzdirektionen Düsseldorf und Hannover sowie andere Verfügungen der Oberfinanzdirektionen in Berlin und Bremen und einen Erlass des Sächsischen Staatsministeriums der Finanzen. In allen Verwaltungserlassen und Verfügungen sei ausschließlich auf die Möglichkeit hingewiesen worden, Dividendenansprüche eines Mehrheitsgesellschafters phasengleich zu aktivieren. Dabei müsse der Gesellschafter die Kapitalgesellschaft beherrschen. Die Möglichkeit, die Person eines Mehrheitsgesellschafters durch eine Personengruppe zu ersetzen, werde jeweils erwähnt. Unter Berücksichtigung dieser zeitnahen Verwaltungsanweisungen sei es zweifelhaft, ob die Klägerin sich auf ältere Anweisungen oder Urteilsveröffentlichungen berufen könne. 73

Aus allen Verwaltungsanweisungen ergebe sich deutlich, dass an das Tatbestandsmerkmal der – zwingend während des gesamten Wirtschaftsjahres bestehenden – Beherrschung durch den Mehrheitsgesellschafter hohe Maßstäbe angelegt worden seien. Dies stehe der Auffassung der Klägerin, der Begriff der Poolvereinbarung sei weit zu fassen und fordere letztlich nur ein abgestimmtes Vorgehen der Beteiligten, entgegen. Es liege vielmehr nahe, eine – im Streitfall nicht existente – vertraglich fixierte, einklagbare Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern zu verlangen, die während des gesamten Wirtschaftsjahres der Kapitalgesellschaft bestanden habe. Die bloße Konzernzugehörigkeit genüge jedenfalls nicht. 74

## **Entscheidungsgründe** 75

Die Klage ist hinsichtlich beider Streitgegenstände zulässig, aber unbegründet. Die angefochtenen Verwaltungsakte sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 und § 101 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 76

Der Zulässigkeit steht insbesondere nicht ein fehlendes oder nicht wirksam abgeschlossenes Vorverfahren im Sinne des § 44 Abs. 1 FGO entgegen. 77

Der Senat kann hier offen lassen, ob hinsichtlich aller Streitgegenstände im Hauptsacheverfahren eine wirksame Einspruchsentscheidung ergangen ist. Im Hinblick auf die widersprüchlichen Bezeichnungen der Streitgegenstände und der Tenorierungen bestehen insoweit erhebliche Zweifel an der hinreichenden Bestimmtheit im Sinne des § 119 Abs. 1 AO. Einerseits kann aber auch eine unwirksame Einspruchsentscheidung, sofern sie gegenüber dem Kläger ergangen ist, die Voraussetzungen des § 44 Abs. 1 FGO erfüllen (vgl. Steinhauß in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 44 FGO Rdnr. 152 m.w.N.), andererseits sind infolge des Zeitablaufs die Voraussetzungen für eine Untätigkeitsklage im Sinne des § 46 FGO unstreitig erfüllt. 78

Hinsichtlich des Billigkeitsverfahrens liegen infolge der zeitgerechten Zustimmung des Beklagten die Voraussetzungen für eine Sprungklage nach § 45 Abs. 1 FGO vor. 79

Zulässigkeitsbedenken bestehen auch nicht im Hinblick auf die in den beiden hier zusammengefassten Klagen verfolgten Rechtsschutzbegehren, der Anfechtung der Steuerbescheide und des Antrages auf Erlass einer Billigkeitsentscheidung. Der Senat schließt sich insoweit der einschlägigen Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 7. Februar 2007 I R 15/06, BFHE 216, 541, BStBl II 2008, 340 m.w.N.) an, wonach eine zwingende Reihenfolge, in der die beiden selbstständigen Rechtsbehelfsverfahren betrieben werden müssten, nicht bestehe. 80

Der Senat hält im Streitfall, bei dem die Fragen des Hauptsacheverfahrens und des Billigkeitsverfahrens eng miteinander verbunden sind, die einheitliche Entscheidung in einem Verfahren im Interesse einer Optimierung des Rechtsschutzes für sinnvoll und geboten. Dies gilt insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass es überwiegend wahrscheinlich erscheint, dass über den Billigkeitsantrag bereits in dem ersten Verfahren sachlich entschieden worden ist, also vor der Verbindung der beiden Klageverfahren möglicherweise hinsichtlich des Billigkeitsverfahrens eine doppelte Rechtshängigkeit bestand. 81

Die Klage ist aber sowohl hinsichtlich des Steuerfestsetzungsverfahrens (1.) als auch hinsichtlich des Begehrens auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen (2.) unbegründet. 82

83

1. Der Beklagte hat im Ergebnis zu Recht in den angefochtenen Körperschaftsteuer- und Feststellungsbescheiden sowie – wenn auch ohne inhaltliche Begründung – in den Einspruchsentscheidungen die Berücksichtigung der im Jahr 1999 erfolgten Gewinnausschüttung der AG bei der Ermittlung des Gewinns der Klägerin für das Streitjahr 1998 abgelehnt.

Nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5 Abs. 1 EStG ist der Gewinn einer Kapitalgesellschaft der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um verdeckte Gewinnausschüttungen und vermindert um Einlagen. 84

Im Streitfall sind zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 die Voraussetzungen für die Aktivierung der Dividendenforderung der Klägerin gegen die AG, die sich aus dem im März 1999 getroffenen Gewinnverwendungsbeschluss ergibt, nicht erfüllt. Es fehlt zu diesem Bilanzstichtag ein hinreichend verselbstständigtes und damit bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut. 85

Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH (BStBl II 2000, 632) zur phasengleichen Aktivierung, den alle Verfahrensbeteiligten als grundlegende und zutreffende Interpretation des Gesetzes ihrer Argumentation zu Grunde gelegt haben, stellt ein Gewinnanspruch, der sich erst aus einer Ausschüttungsentscheidung des Folgejahres ergeben kann, grundsätzlich kein Wirtschaftsgut des laufenden Wirtschaftsjahres, das bereits zum Bilanzstichtag vor der Ausschüttungsentscheidung ausgewiesen werden kann, dar. Ein durch Abspaltung entstehendes Wirtschaftsgut kann erst dann anerkannt werden, wenn es sich zumindest wirtschaftlich bereits verselbstständigt (realisiert) hat. Die bloße Abspaltbarkeit reicht nicht aus. Daher ist die Möglichkeit der Aktivierung einer Dividendenforderung vor Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses im Grundsatz zu verneinen (Rdnr. 46/47 der Entscheidung). 86

Eine Ausnahme kommt nur dann in Betracht, wenn zum Bilanzstichtag ein Bilanzgewinn der Gesellschaft auszuweisen ist, der mindestens ausschüttungsfähige Bilanzgewinn den Gesellschaftern bekannt ist und für diesen Zeitpunkt anhand objektiver Anhaltspunkte nachgewiesen ist, dass die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte Gewinnverwendung künftig zu beschließen. Unter diesen Voraussetzungen ist es denkbar, dass eine Dividendenforderung als Wirtschaftsgut nicht erst mit der Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses, sondern bereits am Bilanzstichtag entsteht. Es liegt im Interesse der Rechtssicherheit, dass diese Prüfung nur anhand objektiver, nachprüfbarer und nach außen in Erscheinung tretender Kriterien vorgenommen wird. Die Kriterien müssen sich sowohl auf den ausschüttungsfähigen Bilanzgewinn als auch auf die feste Ausschüttungsabsicht der Gesellschafter beziehen. Sie müssen den sicheren Schluss zulassen und können weder unterstellt noch vermutet werden. Können sie nicht nachgewiesen werden, trägt derjenige die objektive Beweislast, der sich zu seinen Gunsten auf eine phasengleiche Aktivierung beruft. 87

Der BFH (BStBl II 2008, 340) hat dazu ergänzend ausgeführt, bei der gemäß der Grundsatzentscheidung gebotenen Prüfung der vom Großen Senat aufgestellten Ausnahmevoraussetzungen sei insbesondere zu berücksichtigen, dass ein beherrschender Gesellschafter seine am Bilanzstichtag bestehende Absicht später ändern könne und auf den erforderlichen festen Ausschüttungswillen nicht schon daraus geschlossen werden könne, dass die phasengleiche Aktivierung für die Empfänger der Dividenden nur in dem entsprechenden Jahr realisierbare Steuervorteile zur Folge habe. Für die Feststellung des 88

endgültigen Ausschüttungswillens müsse vielmehr anhand objektiver Kriterien sicher darauf geschlossen werden können, dass der Gesellschafter seinen Willen nicht nachträglich wieder ändere (BFH a.a.O.).

Nach Überzeugung des erkennenden Senats war zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 zwar der mindestens ausschüttungsfähige Bilanzgewinn hinreichend sicher festgestellt und auch eine betragsmäßig fixierte Ausschüttung in Aussicht gestellt, aber es fehlte an einem hinreichenden objektiven Anhalt für die Endgültigkeit des zum Bilanzstichtag bestehenden Ausschüttungswillens der unmittelbar (D bzw. D2) und mittelbar (Konzernmutter) die AG beherrschenden Gesellschaften. 89

Dabei geht der Senat in tatsächlicher Hinsicht davon aus, dass die einzige schriftliche Unterlage das als Anlage K 4 vorgelegte Schreiben der unmittelbaren Muttergesellschaft der AG (D) vom 21. Dezember 1998 an die AG ist. Der Behauptung der Klägerin, der in diesem Schreiben erwähnten verbindlichen Zusage entsprechende Zusageschreiben seien den Minderheitsgesellschaftern, darunter die Klägerin, zugesandt worden, ist der Beklagte entgegengetreten. Trotz Aufforderung, entsprechende Schreiben vorzulegen, hat die Klägerin nur für eine entsprechende mündliche Vereinbarung Beweis angetreten, wobei der Beweis durch die Vernehmung der Leiter des Rechnungswesens der Konzernmutter und der AG geführt werden sollte. Entsprechend der eingehenden Erörterung im Rahmen der mündlichen Verhandlung kann daher nur von der Existenz einer mündlichen Vereinbarung ausgegangen werden. 90

Obwohl unklar ist, ob das Schreiben der D vom 21. Dezember 1998 vor Erlöschen der Gesellschaft infolge der an diesem Tag vollzogenen Verschmelzung erstellt und/oder zugegangen ist, legt der Senat das Schreiben als maßgeblich zu Grunde, da die handelnden (unterschreibenden) Personen sowohl Geschäftsführer der übertragenden (D) als auch der aufnehmenden Gesellschaft (D2) waren. 91

Zusammenfassend ist daher davon auszugehen, dass zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 die von der Konzernmutter gesteuerte und von der unmittelbaren Mehrheitsgesellschafterin der AG schriftlich fixierte Absicht bestand, bei der AG eine Ausschüttung i.H.v. .... DM herbeizuführen, was den beiden nicht unmittelbar involvierten Minderheitsgesellschaftern (neben der Klägerin die B) mündlich zugesagt war. 92

Dies reicht für die Feststellung des endgültigen Ausschüttungswillens in dem Sinne, dass der Gesellschafter seinen Willen nicht nachträglich wieder ändert, nicht aus, so dass schon aus diesem Grund eine phasengleiche Bilanzierung ausscheidet. 93

Der I. Senat des BFH (vgl. BStBl II 2008, 340) hat unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des VIII. Senats zur phasengleichen Bilanzierung bei der Betriebsaufspaltung (vgl. BFH-Urteile vom 31. Oktober 2000 VIII R 19/94, BFH/NV 2001, 447, und VIII R 17/94, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung – HFR – 2001, 582) ausgeführt, die Voraussetzungen für die ausnahmsweise phasengleiche Aktivierung lägen nicht bereits dann vor, wenn eine Verpflichtung zu einer bestimmten Gewinnausschüttung infolge eines Ausschüttungsgebots nach dem Gesetz oder Gesellschaftsvertrag, eines Vorabausschüttungsbeschlusses oder einer Ausschüttungsvereinbarung bestehe, sondern erst dann, wenn sich aus Vertrag, Gesetz oder Sonstigem unmittelbar und für die Gesellschafter nicht mehr abänderbar eine Ausschüttungspflicht in bestimmter Höhe ergebe. 94

Daran fehlt es hier, da sich faktisch die Konzernmutter in Gestalt der verschiedenen Tochter- und Enkelgesellschaften selbst – mündlich – die Zusage gegeben hatte, entsprechend ihrem 95

aktuellen Ausschüttungswillen zu verfahren. Dass diese – konzerninterne – Zusage bei einer entsprechenden Änderung des Willens der Muttergesellschaft unproblematisch kassiert werden konnte, ergibt sich bereits daraus, dass die unmittelbare Mehrheitsgesellschafterin aufgrund des Beherrschungsvertrages ohnehin die Rechtsmacht zu einer abweichenden Ausschüttungsentscheidung hatte und bei Übereinstimmung mit der Auffassung der Konzernmutter Forderungen der – von dieser infolge mindestens 95-prozentiger Beteiligungen beherrschten – Minderheitsgesellschafter wegen Nichteinhaltung der Zusage nicht zu befürchten waren.

Unabhängig davon fehlt es nach Überzeugung des erkennenden Senats auch an den erforderlichen nach außen in Erscheinung tretenden Anhaltspunkten. 96

Nach Überzeugung des Senats setzen die vom Großen Senat im Interesse der Rechtssicherheit verlangten nachprüfbaren und nach außen in Erscheinung getretenen Kriterien voraus, dass sich die ausschüttungsrelevanten Tatsachen nicht nur auf konzerninterne Absichtserklärungen und Zusagen beschränken. 97

Der Senat leitet dies aus der in dem Vorlagebeschluss des BFH vom 16. Dezember 1998 (I R 50/95, BFHE 187, 305, BStBl II 1999, 551, dort unter III. 3.) dargestellten Problematik eines faktischen Bilanzierungswahlrechts durch Gestaltung der Reihenfolge der Jahresabschlüsse und der vom Großen Senat herangezogenen Überlegung ab, dass es schwer vorstellbar sei, dass ein fremder Kaufmann sich am Bilanzstichtag den Erwerb einer zivilrechtlich noch nicht entstandenen Forderung etwas kosten lassen würde. 98

Bei Anwendung dieser als weitere Kontrollüberlegungen zu bezeichnenden Ausgangspunkte der höchstrichterlichen Rechtsprechung kann die der Klägerin zum Bilanzstichtag allein vorliegende mündliche Zusage (auch nicht im Zusammenhang mit dem Schriftverkehr zwischen der beherrschenden unmittelbaren Muttergesellschaft und der AG) nicht als ausreichend für eine phasengleiche Bilanzierung angesehen werden. 99

Die Klägerin hatte zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 nichts als die mündliche Zusage der voraussichtlich zum maßgeblichen Zeitpunkt der Beschlussfassung nicht mehr existierenden unmittelbaren Mehrheitsgesellschafterin und vermutlich auch der dahinter stehenden Konzernmutter. Der Senat hält es für nahezu ausgeschlossen, dass der vom Großen Senat herangezogene gedachte fremde Kaufmann eine derartig unsichere Forderung angekauft hätte. 100

Außerdem führte die Anerkennung einer derartigen mündlichen Zusage als Basis einer phasengleichen Aktivierung wieder zu dem faktischen Bilanzierungswahlrecht, das zu beseitigen unter anderem der Anlass für das Verfahren vor dem Großen Senat war. 101

2. Die Klage ist auch hinsichtlich der Verpflichtungsanträge auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO unbegründet. 102

Nach § 163 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Bei Steuern vom Einkommen kann mit Zustimmung des Steuerpflichtigen zugelassen werden, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst zu einer späteren Zeit und, soweit sie die Steuer mindern, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt werden. 103

Der Senat geht zu Gunsten der Klägerin davon aus, dass trotz der durchgängigen Festsetzung der Körperschaftsteuer auf 0 € und der damit einhergehenden Unmöglichkeit, die Steuern noch niedriger festzusetzen, ein Antrag nach § 163 AO im vorliegenden Verfahren zulässig ist.

Dies ergibt sich aus der zwingenden Verknüpfung der Anrechnung bei der AG angefallener, in der vorliegenden Steuerbescheinigung (BpHA, Bd. 1) dokumentierter, Körperschaftsteuer (... DM), Kapitalertragsteuer (... DM) und Solidaritätszuschlag (... DM) mit der vorherigen Erfassung der Gewinnausschüttung im Jahr 1998. 105

Da infolge der Verweisung in den §§ 8 Abs. 1, 49 Abs. 1 KStG in der im Streitjahr 1998 geltenden Fassung i.V.m. den einschlägigen Anrechnungsvorschriften des EStG (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. f EStG) die Ablehnung der phasengleichen Aktivierung durch den Beklagten zum Wegfall der entsprechenden Einnahmen in der Gewinnermittlung der Klägerin und damit zum Ausschluss der Anrechnung der Steuerabzugsbeträge und Körperschaftsteuer, folglich zur Rückforderung der zunächst erstatteten Beträge im Umfang von .... € geführt hat (vgl. die Abrechnung zum Körperschaftsteuerbescheid vom .... September 2007), liegt eine – nach Überzeugung der Klägerin unbillige – Erhebung in Form der Rückforderung bereits erstatteter Steuern vor, die über eine Korrektur der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen des Körperschaftsteuerfestsetzungsbescheides, wenn auch – durch den Verlustvortrag bedingt – ohne betragsmäßige Auswirkung in der Festsetzung, beseitigt werden könnte. 106

Damit ist eine die Anwendung des § 163 AO grundsätzlich ermöglichende Verknüpfung einer unbilligen Erhebung der Rückforderungsbeträge mit einer zur Beseitigung der angenommenen Unbilligkeit geeigneten Korrektur der Besteuerungsgrundlagen bei der Steuerfestsetzung schlüssig vorgetragen. Dies ist nach Überzeugung des Senats hinreichend. Der Senat sieht sich insoweit in Übereinstimmung mit der einschlägigen Auffassung der Literatur (vgl. z.B. von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 163 AO Rdnr. 33, 65/66 m.w.N.; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 163 AO Rdnr. 4). 107

Der Beklagte hat aber den Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung im Streitfall ermessensfehlerfrei abgelehnt. 108

Die Entscheidung über eine abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO ist ebenso wie die Entscheidung über den Erlass eine Ermessensentscheidung der Behörde (vgl. z.B. von Groll a.a.O. § 163 AO Rdnr. 80 m.w.N.) und unterliegt gemäß § 102 FGO lediglich einer eingeschränkten gerichtlichen Kontrolle. Zu prüfen ist daher bei einer Ablehnung der abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen nur, ob die Finanzbehörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von ihrem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Im Einzelfall kann der Ermessensspielraum dabei so eingengt sein, dass nur eine Entscheidung ermessensgerecht ist (sog. Ermessensreduktion auf null). Ist nur die abweichende Festsetzung ermessensgerecht, kann das Gericht gemäß § 101 Satz 1 FGO die Verpflichtung zum Erlass aussprechen (vgl. BFH-Urteile vom 16. November 2005 X R 3/04, BFHE 211, 30, BStBl II 2006, 155; vom 7. November 2013 X R 23/11, BFH/NV 2014, 660 m.w.N.). 109

Ein derartiger Ermessensfehler des Beklagten oder gar eine Ermessensreduzierung auf null kann im Streitfall nicht festgestellt werden. 110

Die Klägerin stützt ihr Begehren auf das Vorbringen, vor Änderung der Rechtsprechung durch den Beschluss des Großen Senats hätte sie auf der Basis der früheren 111

Verwaltungsauffassung und der Rechtsprechung des BFH wie auch der Zivilgerichte den Dividendenanspruch aus der Ausschüttung für das Streitjahr 1998 bereits in 1998 phasengleich aktivieren können. Sie stützt sich insoweit auf das Schreiben des BMF vom 1. November 2000.

Das BMF-Schreiben trägt aber die von der Klägerin gewünschte Rechtsfolge nicht. Das BMF hat zur Abmilderung der Härten, die sich aus der verschärften Rechtsprechung zur phasengleichen Aktivierung infolge der Entscheidung des Großen Senats ergeben haben, mit der Verfügung vom 1. November 2000 (BStBl I 2000, 1510) – stillschweigend auf § 163 AO gestützt – verfügt, dass es nicht beanstandet werde, wenn die bisherigen Grundsätze zur phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen für die Dauer des Anrechnungsverfahrens, unter anderem im Streitjahr, weiter angewendet würden. 112

Es handelt sich dabei um eine allgemeine, begünstigende Verwaltungsvorschrift zur Steuerung des Ermessens der Finanzbehörden, wie sie insbesondere im Zusammenhang mit (verschärfenden) Rechtsprechungsänderungen allgemein anerkannt und unstreitig zulässig sind. 113

Hat die Verwaltung in derartigen Fällen in Ausfüllung des ihr zustehenden Ermessensspielraums Richtlinien erlassen, so haben die Gerichte grundsätzlich nur zu prüfen, ob sich die Behörden an die Richtlinie gehalten haben und ob die Richtlinien selbst einer sachgerechten Ermessensausübung entsprechen (vgl. BFH-Urteil vom 24. November 2005 V R 87/04, BFHE 211, 411, BStBl II 2006, 466; BFH/NV 2014, 660). 114

Es ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass das BMF-Schreiben vom 1. November 2000 einer sachgerechten Ermessensausübung entspricht. Auch der BFH hat es im Rahmen der Entscheidung vom 7. Februar 2007 (BStBl II 2008, 340) bei der Prüfung der Anwendung des § 163 AO als unproblematisch zugrunde gelegt. Der Senat sieht keinen Grund, die sachgerechte Steuerung der Ermessensausübung durch das BMF-Schreiben zu bezweifeln. 115

Wäre demnach nach den bisherigen Grundsätzen im Streitfall die Aktivierung der Dividendenforderung gegen die AG möglich gewesen, wäre eine abweichende Besteuerung nach § 163 AO in Betracht zu ziehen (vgl. BFH a.a.O. m.w.N.). Dies ist aber entgegen der Auffassung der Klägerin nicht der Fall. 116

Der Beklagte hat sich bei seiner ablehnenden Entscheidung auf die einschlägigen Verwaltungsverfügungen zur phasengleichen Bilanzierung vor Ergehen der Entscheidung des Großen Senats bezogen. Er trägt insoweit vor, die Verwaltung verstehe die Übergangsregelung des BMF in dem Sinn, dass diese auf die vorangegangenen, das gleiche Thema betreffenden Verwaltungsanweisungen Bezug nehme. Dies entspricht im Übrigen auch dem Verständnis des BFH, wie es in der Entscheidung vom 7. Februar 2007 (BStBl II 2008, 340) zum Ausdruck kommt. Auch er geht davon aus, dass abweichende Aussagen der Rechtsprechung, ggf. auch im Rahmen im BStBl II veröffentlichter Entscheidungen, nicht zu den bisherigen Grundsätzen gehörten, wenn sie nicht in die einschlägigen Verwaltungsverfügungen übernommen worden seien. 117

Damit ist das Verständnis der Übergangsregelung des BMF auch für den erkennenden Senat durch die Verwaltung festgelegt, da entsprechende, ermessensregelnde Verwaltungsanweisungen nicht wie Gesetze ausgelegt werden dürfen, sondern ihre Reichweite allein aus dem Verständnis der Verwaltung beziehen. Maßgeblich ist deshalb nicht, wie die Gerichte die Verwaltungsanweisung verstehen, sondern wie sie die Verwaltung verstanden hat und verstanden wissen wollte (vgl. BFH-Beschluss vom 8. Juni 2011 X B 118

209/10, BFH/NV 2011, 1828 m.w.N.). Der erkennende Senat darf daher die hier zu Grunde liegende Verwaltungsanweisung nicht selbst auslegen, sondern nur prüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist (vgl. dazu BFH, BStBl II 2006, 466 m.w.N.), was hier der BFH bereits indirekt bestätigt hat.

Danach erweist sich die Entscheidung des Beklagten als ermessensfehlerfrei. In allen vom 119  
Beklagten herangezogenen Verwaltungsverlautbarungen wird – teilweise unter Bezugnahme auf das Ergebnis einer Erörterung der Einkommensteuer-Referatsleiter des Bundes und der Länder – ausgeführt, eine phasengleiche Aktivierung setze unter anderem voraus, dass der Gesellschafter die Kapitalgesellschaft beherrsche, weil er nur auf diese Weise über die Gewinnverwendung bestimmen könne. Dieses Beherrschungsverhältnis müsse während des gesamten Wirtschaftsjahres der Kapitalgesellschaft bestanden haben (vgl. OFD Düsseldorf vom 12. Februar 1992, FR 1992, 181; OFD Frankfurt vom 15. Juli 1992, ESt-Kartei HE 1978 § 4 EStG Karte 12, juris; OFD Hannover vom 28. September 1999, KSt- Kartei ND § 8 KStG Karte A 24, juris; OFD Kiel vom 1. Januar 2003, ESt- Kartei SH § 5 EStG allgemein Karte 2.2, juris).

Diese Voraussetzungen erfüllt die Klägerin nicht. Sie war zu keinem Zeitpunkt beherrschende 120  
Gesellschafterin der AG. Sie hatte weder eine mehrheitliche Beteiligung, noch die Mehrheit der Stimmrechte. Im Gegenteil lag die Mehrheit der Stimmrechte bei der D, die die AG auch über den Beherrschungsvertrag dominierte.

Es liegt auch kein, den von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entschiedenen Fällen 121  
vergleichbarer, Sachverhalt vor, in denen eine phasengleiche Aktivierung zugelassen wurde, weil der BFH eine Beherrschung durch eine Gruppe angenommen hat. Die entsprechenden Entscheidungen des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 2. April 1980 I R 75/76, BFHE 131, 196, BStBl II 1980, 702; vom 3. Dezember 1980 I R 125/77, BFHE 132, 80, BStBl II 1981, 184) basieren jeweils darauf, dass keiner der Gesellschafter alleine eine Beherrschungsposition innehatte. Insoweit weichen sie von dem hier vorliegenden Sachverhalt ab.

Es kann hier letztlich dahingestellt bleiben, ob ein Beherrschungsverhältnis nach § 17 Abs. 2 122  
AktG durch die unmittelbare Mehrheitsgesellschafterin der AG und/oder ein Beherrschungsverhältnis durch die Konzernmutter gemäß § 17 Abs. 1 AktG bestand. Keinesfalls war die Klägerin gegenüber der AG beherrschendes Unternehmen.

Beherrschend im Sinne des § 17 Abs. 2 AktG war zunächst die D. Dies ergibt sich einerseits 123  
aus ihrer Mehrheitsbeteiligung, andererseits aus dem Beherrschungsvertrag. Wenn man daneben eine weitere Beherrschungssituation im Sinne des § 17 Abs. 1 AktG annehmen wollte, so könnte sich eine Beherrschung durch die Konzernmutter ergeben. Diese war, wie sich aus dem im Tatbestand wiedergegebenen Konzernschema ergibt, unmittelbar zu ca. 10,5%, mittelbar über die mit fast hundertprozentiger Beteiligung vermittelten Anteile der Klägerin zu ca. 24% und über die mit 95-prozentiger Beteiligung vermittelten Anteile der B zu weiteren 10,5%, insgesamt also zu ca. 45 % an der AG beteiligt. Hinzu kam die durch die 60-prozentige Beteiligung an der C vermittelte Beteiligung an der D, die ihrerseits die restlichen 55 % an der AG hielt. Wenn man also die tragenden Überlegungen der Entscheidung des OLG München (7 W 1056/04) zugrundelegt, käme man ggf. zu einer alleinigen Abhängigkeit der AG von der Konzernmutter.

Die Annahme einer Beherrschung durch die Klägerin scheidet unter Berücksichtigung aller 124  
einschlägigen amtlich veröffentlichten BFH-Entscheidungen und Verwaltungsverfügungen aus. Dabei kann letztlich offen bleiben, ob das BMF-Schreiben vom 3. Dezember 1976 (BStBl I 1976, 679) zur weiteren Auslegung der bisherigen Grundsätze herangezogen werden kann.

Dagegen spricht dessen Zweck als Übergangsregelung wegen des Wegfalls des Schachtelprivilegs Ende der siebziger Jahre des letzten Jahrhunderts. Außerdem liegen auch die Voraussetzungen im Sinne der Nr. 3 b des Schreibens nicht vor. Es kann keine eindeutige Poolvereinbarung der Gesellschafter der AG festgestellt werden, die zu einer Beherrschung der AG durch eine Personengruppe während des gesamten Jahres 1998 führen könnte. Die Tatsache, dass der gesamte Konzern letztlich durch die Konzernmutter gesteuert wird, reicht zur Annahme einer entsprechenden Poolvereinbarung nicht aus.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 125

4. Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, da es geboten erscheint, dass der BFH klarstellt, ob die Voraussetzungen für die ausnahmsweise Zulässigkeit einer phasengleichen Bilanzierung durch rein konzerninterne schriftliche oder mündliche Absprachen erfüllt werden können. 126