
Datum: 19.11.2015
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 3400/13 K,F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2015:1119.9K3400.13K.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Unter Änderung des Bescheides über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 vom 16.09.2014 wird der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 nach Maßgabe der Entscheidungsgründe festgestellt.

Die Berechnung des festzustellenden verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand	1
Streitig ist,	2
	3

--- in welchem Umfang die im Zusammenhang mit der Veräußerung einer Unternehmensgruppe vereinnahmten Gelder nicht als Teil des Kaufpreises, sondern als Zinsen für eine Stundung des Kaufpreises anzusehen sind, und

--- ob ein im Rahmen einer mittelbaren Organschaft beim Organträger gebildeter aktiver steuerlicher Ausgleichsposten bei Verschmelzung der Organgesellschaft auf die Zwischengesellschaft aufzulösen ist.

Die Klägerin ist die Obergesellschaft und körperschaftsteuerliche Organträgerin des A Konzerns. Im Streitjahr 2006 war sie noch in der Rechtsform einer AG tätig (AG B HRB ...). Mit Beschluss vom ... erfolgte die Umwandlung in die A ... [Körperschaft] (AG B HRB ...).

Die Klägerin hielt im Streitjahr 2006 100 % der Anteile an der C-GmbH (C-GmbH, AG B HRB ...). Die C-GmbH war zu ... % [über 90 %] an der A D GmbH (A D GmbH, AG B HRB ...) beteiligt; die übrigen Anteile an der A D GmbH (... %) hielt die Klägerin direkt. Die A D GmbH war ihrerseits zu ... % [über 90 %] an der E GmbH (E GmbH, AG B HRB ...) beteiligt; die übrigen Anteile (... %) an der E GmbH hielt die Klägerin direkt. Die E GmbH war an der F (1989) mit Sitz in G [ausländische Stadt] beteiligt. Zwischen der Klägerin und der C-GmbH bestand ein Gewinnabführungsvertrag und ertragsteuerlich eine (unmittelbare) Organschaft. Die C-GmbH hatte ihrerseits Gewinnabführungsverträge mit der A D GmbH und der E GmbH abgeschlossen; insoweit bestand zwischen der C-GmbH und der A D GmbH ertragsteuerlich ein unmittelbares und zwischen der C-GmbH und der E GmbH ein mittelbares Organschaftsverhältnis. Durch Verschmelzungsvertrag vom2007 wurde die E GmbH gem. §§ 2 Ziff. 1, 46, 54 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) (Verschmelzung unter Auflösung ohne Abwicklung im Wege der Aufnahme) rückwirkend zum steuerlichen Übertragungsstichtag 31.12.2006 auf die A D GmbH verschmolzen. Gemäß § 11 Abs. 2 UmwStG erfolgte der Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter in der Schlussbilanz der E GmbH und in der Bilanz der aufnehmenden A D GmbH mit dem Buchwert.

Die E GmbH hatte zum 31.12.2005 und 31.12.2006 in ihrer Handelsbilanz Wertberichtigungen auf ihre Beteiligung an der F (1989) i.H.v. ... € und ... € vorgenommen. Der entstandene handelsbilanzielle Verlust war aufgrund des Ergebnisabführungsvertrages von der C-GmbH zu übernehmen. Diese Wertberichtigungen waren steuerlich nicht zu berücksichtigen und führten zu sog. Minderabführungen. Deshalb wurde zum 31.12.2005 bei der C-GmbH als Organträgerin ein aktiver steuerlicher Ausgleichsposten i.H.v. ... € gebildet, der sich zum 31.12.2006 um ... € auf xxx.xxx € erhöhte. Bildung und Höhe dieses aktiven steuerlichen Ausgleichspostens sind zwischen den Beteiligten nicht streitig. Das sich aufgrund der Verschmelzung der E GmbH auf die A D GmbH zum steuerlichen Übertragungsstichtag 31.12.2006 ergebende Verschmelzungsergebnis war über den Ergebnisabführungsvertrag von der C-GmbH zu übernehmen. Wegen der im Vergleich zur Handelsbilanz um xxx.xxx € höheren Buchwerte in der Steuerbilanz der E GmbH käme es ohne Berücksichtigung des aktiven steuerlichen Ausgleichspostens bei der A D GmbH zu einem entsprechend höheren steuerlichen Übernahmeergebnis, welches zunächst der C-GmbH (als Organträgerin der A D GmbH) und über diese der Klägerin (als Organträgerin der C-GmbH) zuzurechnen wäre. Auch dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

Im Streitjahr 2006 veräußerte der A-Konzern die A D H an die I, ... [Stadt in den USA] (I). Der in englischer Sprache abgefasste Vertrag („...“ – SPA –) datiert vom ...09.2006. Verkäufer waren die Klägerin, die A D GmbH und weitere dem A-Konzern zugehörige Gesellschaften. Vereinbart wurde u.a. Folgendes:

4

5

6

7

8

9

--- Nach Art. 1.1 SPA sollten die näher bezeichneten Anteile mit wirtschaftlicher Wirkung zum 30.06.2006, 24 Uhr, verkauft werden.	
--- Der Gesamtkaufpreis wurde durch eine Kaufpreisformel („Purchase Price Formula“) in Art. 2.1. SPA bestimmt. Die Bestimmung lautete in deutscher Übersetzung:	10
„2.1 Kaufpreisformel	11
Die Gesamtvergütung für den Verkauf der Zielgesellschaftsanteile und der ... Wirtschaftsgüter beträgt € ... zuzüglich eines Betrags entsprechend einer Verzinsung hierauf mit einer jährlichen Rate in Höhe des Euro-LIBOR (der „Vereinbarte Zinssatz“) ab und einschließlich 1. Juli 2006 bis einschließlich dem Settlement Date (der „Kaufpreis“) (das „Settlement Date“ ist entweder das Closing Date oder, wenn früher, der 29. Dezember 2006). ...“	12
Der Kaufpreis zuzüglich eines etwaigen Forderungssaldos zugunsten des A-Konzerns ergab den im Zeitpunkt des Settlement Date zu zahlenden Betrag („Closing Payment Amount“, Art. 2.5 SPA).	13
--- Die Gewinnbezugsrechte standen der I ab dem Effective Date zu (Art. 1.2 SPA). Nach Art. 2.8 SPA verpflichtete sich der Verkäufer, grundsätzlich keine Mittelabflüsse an ihn, ihm nahe stehende Personen oder verbundene Unternehmen vorzunehmen.	14
--- Die Übertragung/Abtretung der verkauften Anteile sollte am „closing date“ erfolgen, d.h. am fünfzehnten Geschäftstag nach Erfüllung der in Art. 3.2 des SPA genannten Bedingungen oder zu einem späteren von den Parteien vereinbarten Zeitpunkt (Art. 3.1 SPA).	15
--- Art. 3.2 SPA traf – hier in deutscher Übersetzung wiedergegeben – folgende Regelungen:	16
„3.2 Aufschiebende Bedingungen	17
Die Verpflichtungen der Parteien, das Closing zu vollziehen sind abhängig von der Erfüllung der nachfolgenden aufschiebenden Bedingungen (bzw. im Falle des Artikels 3.2 (D) von der Verzichtserklärung aller Parteien):	18
(A) Closing ist zulässig in Übereinstimmung mit der EU-Fusionskontrollverordnung 139/2004 (in der geänderten Fassung)	19
(B) Closing ist zulässig nach Ablauf der maßgeblichen Wartezeit gemäß des Hart-Scott-Rodino Antitrust Improvement Act von 1976 (in der geänderten Fassung) ohne dass ein Erlass ergangen ist, der das Closing verbietet	20
(C) Keine vollstreckbare Entscheidung, Verfügung, Erlass, Urteil durch ein Gericht oder durch Regierungsstellen der Europäischen Union oder der USA ist ergangen, die das Closing verbietet (das „HSR“)	21
(D) Keine Umstände sind bekannt geworden am oder vor dem 29. Dezember 2006 oder, falls früher, am Closing Date, die eine in dieser Vereinbarung enthaltenen Garantie oder Verpflichtung der Verkäufer in einer Weise verletzen, die zu einer wesentlichen Beeinträchtigung geführt haben bzw. noch führen können.“	22
--- Art. 3.3 SPA sah Sonderregelungen vor für den Fall, dass der Käufer nicht in Lage sein würde, die Bedingungen des Art. 3.2 (A), (B) und (C) zu erfüllen:	23

(A) ... Wenn der Erwerber nicht in der Lage ist, diese Bedingungen oder Verpflichtungen einzuhalten oder zu vereinbaren oder die Bedingungen in Artikel 3.2 (A), (B), oder (C) nicht bis zum 29. Dezember 2006 eingetreten sind, ist der Erwerber verpflichtet, den Closing Payment Amount nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Vertrages am 29. Dezember 2006 zu zahlen, gleichzeitig mit der Übertragung aller oder eines Teils der Zielgesellschaftsanteile und der ... Wirtschaftsgüter auf einen Dritten oder auf Dritte, der bzw. die von ihm benannt sind und für den bzw. die die Bedingungen in Art. 3.2 (A), (B) und (C) erfüllt sind (nachfolgend: „Dritterwerber“). 24

(B) Wenn (i) der Käufer es versäumt einen Dritterwerber zu benennen, (I) die Übertragung der Zielgesellschaftsanteile oder der ... Wirtschaftsgüter an einen Dritterwerber rechtlich nicht zulässig ist, (II) der Dritterwerber das Verfügungsrecht an den Zielgesellschaftsanteilen oder den ... Wirtschaftsgütern nicht anerkennt oder (iv) die Zielgesellschaftsanteile oder die ... Wirtschaftsgüter nicht an den Dritterwerber übertragen werden können, ist der Käufer verpflichtet, den Closing Payment Amount an die Verkäufer am 29.12.2006 zu zahlen, ungeachtet dessen, ob die Bedingungen des Artikels 3.2 (A), (B) oder (C) erfüllt worden sind oder zu einem späteren Datum erfüllt werden. Falls rechtlich zulässig, werden die Verkäufer auf Weisung des Käufers alle oder Teile der Zielgesellschaftsanteile und der ... Wirtschaftsgüter auf den Käufer, oder falls diese Übertragung rechtlich nicht zulässig ist, an einen Dritterwerber unverzüglich nach Erfüllung der Bedingungen in Artikel 3.2 (A), (B) und (C) übertragen. 25

Die Verkäufer werden so schnell wie vernünftigerweise praktikabel, aber nicht vor dem 31.12.2007 oder ggf. zu einem von dem Käufer schriftlich genannten früheren Datum, den Verkauf der Zielgesellschaftsanteile und der ... Wirtschaftsgüter oder Teile hiervon, die der Käufer nicht an einen Dritterwerber übertragen konnte, an eine dritte Person herbeiführen unter Berücksichtigung der vorhergehenden Bedingungen in diesem Artikel 3.3. Die Veräußerer werden unverzüglich an den Käufer den geringeren der beiden nachfolgenden Beträge zahlen: (i) den Erlös aus der Veräußerung, abzüglich Steuern und Gebühren, Kosten und Aufwendungen und (I) den Kaufpreis. ... 26

(C) Falls am 29.12.2006 27

(i) eine Kartellgenehmigung oder eine staatliche Genehmigung, Bewilligung oder eine Verzichtserklärung, die nach geltendem Recht irgendeiner Gerichtsbarkeit der Welt (jeweils andere als die in Artikel 3.2 (A) und (B) genannten) nicht gewährt wurde, die für das Closing notwendig ist; oder 28

(I) das Closing unzulässig ist gemäß irgendeinem geltenden Recht, oder irgend-einer vollstreckbaren Entscheidung, einer einstweiligen Verfügung, einer Anordnung oder Erlass irgendeines Gerichts oder irgendeiner Regierungsstelle (außer den in Artikel 3.2 (C) genannten, 29

werden die Parteien das Closing vollziehen, soweit wie in angemessener Weise durchführbar, vorausgesetzt, dass keine Partei verpflichtet ist, direkt oder indirekt, Anteile oder Vermögensgegenstände zu übertragen oder zu erwerben, bzgl. derer das Closing anwendbares Recht oder ein Urteil verletzen würde. Ungeachtet des Vorhergehenden verbleibt die Verpflichtung des Käufers unberührt, den Closing Payment Amount am 29.12.2006 zu zahlen. ... Falls bis zum 31.12.2007 irgendeine erforderliche Genehmigung nicht erteilt ist, ..., werden die Verkäufer die betroffenen Anteile ... an einen Dritterwerber veräußern oder, falls diese Veräußerung nicht vom Käufer gefordert ist oder aus irgendeinem Grund nicht umgesetzt werden kann, wird der Verkäufer bzw. werden die Verkäufer so 30

schnell wie in angemessener Weise durchführbar, aber nicht vor dem 31.12.2007 ... den Verkauf der entsprechenden Anteile ... an einen beliebigen Dritten vollziehen und unverzüglich folgenden Betrag an den Käufer zahlen: (a) den Intercompany Settlement Date Saldo, der von dem Käufer am Settlement Date gezahlt worden ist und falls maßgeblich den Intercompany Closing Date Saldo, der vom Käufer am Closing Date bzgl. dieser Gesellschaft (auf einer disaggregierten Basis, gemäß der Berechnung nach Artikel 2.11) gezahlt worden ist und (b) den geringeren Betrag von: (i) Erlöse aus diesem Verkauf abzüglich eventueller Steuern, Gebühren und Kosten und (i) dem Kaufpreis. ...

--- Nach Art. 4.18 SPA garantierte der Verkäufer, dass er das Unternehmen im Zeitraum zwischen dem Effective Date und dem Closing im gewöhnlichen Umfang und mit der gewöhnlichen Sorgfalt („Ordinary Course“) geführt hat bzw. weiterführt. 31

--- Gemäß Art. 6.1 SPA verpflichtet sich der Verkäufer (soweit dies kartellrechtlich zulässig ist, Art. 6.2 SPA), dass er das Unternehmen zwischen Abschluss des Kaufvertrages und Closing im gewöhnlichen Umfang und mit der gewöhnlichen Sorgfalt weiterführt und bestimmte Maßnahmen nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung des Erwerbers durchführt. 32

Die US-Kartellgenehmigung des Verkaufs erfolgte bereits im Jahr 2006 (nach den Angaben der Klägerin am ...11.2006). Die Genehmigung durch die Kommission der Europäischen Gemeinschaften wurde am ...05.2007 erteilt. Aus der Genehmigung ergibt sich, dass der Kommission der beabsichtigte Verkauf am11.2006 angezeigt worden war und diese wegen ernsthafter Bedenken hinsichtlich der Vereinbarung des Geschäfts mit dem Gemeinsamen Markt am 08.12.2006 ein Verfahren nach Art. 6 Abs. 1 Buchstabe c) der EG-Fusionskontrollverordnung einleitete. Schlüsseldokumente wurden seitens der Kommission am 21.12.2006 und ...01.2007 zur Verfügung gestellt. Aufgrund der von den Vertragsparteien am ...03.2007, ... und ...04.2007 zugesagten Modifikationen der vorgesehenen Transaktion sah die Kommission die zuvor bestehenden ernsthaften Bedenken als ausgeräumt an. 33

Der Kaufpreis i.H.v. ... € zuzüglich des für den Zeitraum vom 30.06.2006/01.07.2006 bis zum 15.12.2006 nach Maßgabe des Art. 2.1 SPA berechneten zusätzlichen Betrages i.H.v. aa.aaa € wurden am 15.12.2006 von der Käuferin bezahlt. 34

Das zivilrechtliche Eigentum an den Anteilen wurde durch Übereignung der Anteile erst im Jahr 2007 am Closing Date übertragen, nachdem die Käuferin bestätigte, dass kein „material adverse effect“ vorliege und die Genehmigungen der Kartellbehörden vorlagen. 35

Die Klägerin, die A D GmbH und die übrigen verkaufenden Gesellschaften gingen handels- und steuerrechtlich davon aus, dass ein wirtschaftlicher Eigentumsübergang bereits im Jahr 2006 erfolgt sei. Die Klägerin behandelte den vorgenannten anteiligen Zusatzbetrag als Teil des nach § 8b Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr 2006 maßgebenden Fassung (KStG) im Ergebnis zu 95 % steuerfreien Kaufpreises. 36

Der Beklagte veranlagte die Klägerin bezogen auf die vorgenannten Streitpunkte zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß (Körperschaftsteuerbescheid 2006 und Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 vom 07.04.2008, Änderungsbescheide jeweils vom 20.04.2009, 10.07.2009, 31.08.2009, 09.04.2010, 14.10.2010, 06.05.2011, 21.05.2012, 20.06.2012, 19.07.2012). 37

Im Rahmen nachfolgender Betriebsprüfungen durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung J (Bp) bei den Gesellschaften des A-Konzerns vertraten die Betriebsprüfer u.a. folgende Auffassungen (vgl. Tz. 2.3 und Tz. 2.10 des die A D GmbH betreffenden Bp-Berichts für die Jahre 2006 bis 2008 vom 08.05.2012):

--- Die Anteile an der A D H seien der Käuferin steuerlich bereits ab dem ...09.2006, dem Tag des Abschlusses des SPA, zuzurechnen. Damit sei der Tatbestand der Veräußerung bereits am vorgenannten Tag verwirklicht worden. Dementsprechend müsse der für den Zeitraum vom 30.06.2006/01.07.2006 bis zum 15.12.2006 nach Maßgabe des Art. 2.1 SPA berechnete zusätzliche Betrag i.H.v. insgesamt aa.aaa € aufgeteilt werden. Soweit er auf die Zeit bis zum ... 09.2006 entfalle, stelle er einen Teil des Kaufpreises dar, soweit er auf die Zeit ab/nach dem ...09.2006 entfalle, handele es sich hingegen um Zinszahlungen. Der Annahme des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen der A D H bereits zum ... 09.2006 stünden die in Art. 3.2 (A), (B) und (C) SPA vereinbarten Bedingungen nicht entgegen. Zwar habe der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 25.06.2009 IV R 2/07 (BStBl I 2010, 182) entschieden, dass das wirtschaftliche Eigentum an einem Geschäftsanteil, welcher unter einer aufschiebenden Bedingung veräußert werde, erst mit dem Eintritt der Bedingung auf den Erwerber übergehe, wenn der Bedingungseintritt nicht allein vom Willen und Verhalten des Erwerbers abhängt. Im Streitfall hätten die Vertragsparteien allerdings zur Abwendung des „Kartellrisikos“ vereinbart, dass bei fehlender Genehmigung/Zustimmung die Verpflichtung des Käufers zur Zahlung des Kaufpreises bestehen bleibe und die Anteile an der A D H vom Verkäufer an einen vom Käufer benannten Dritten oder falls der Käufer keinen Dritten benenne, an einen beliebigen Dritten hätten veräußert werden sollen. Damit habe die I mit Vertragsabschluss einen vollständigen Einfluss auf die Behandlung der Anteile an der A D H auch im Fall der kartellrechtlichen Untersagung erhalten. Die Vertragsparteien hätten die vereinbarten Leistungspflichten in jedem Fall aufrechterhalten wollen. Ein Verfügungsrecht der Veräußerer habe nicht mehr bestanden. Gegenteiliges folge auch nicht aus Art. 3.2 (D) SPA, der lediglich eine auflösende Bedingung zugunsten der I beinhalte habe. Von dem zusätzlichen Betrag i.H.v. insgesamt aa.aaa € entfielen rd. 41,4 % auf die A D GmbH und davon auf den Zeitraum vom ... 09.2006 bis 15.12.2006 ein Teilbetrag i.H.v. b.bbb € (vgl. Bp-Bericht betreffend die A D GmbH für die Jahre 2006 bis 2008 vom 08.05.2012, Anlage 4), der bei der A D GmbH nicht als Teil des Kaufpreises, sondern als Zinszahlung zu beurteilen sei, mit entsprechenden Folgewirkungen für die Klägerin als finale Organträgerin.

39

--- Bei der Ermittlung des Übernahmegewinns im Rahmen der Verschmelzung der E GmbH auf die A D GmbH sei der bei der C-GmbH (als Organträgerin) gebildete organschaftliche Ausgleichsposten nicht aufzulösen. Zwar sei nach § 14 Abs. 4 S. 1 KStG auch bei einer mittelbaren Organschaft für Minderabführungen ein Ausgleichsposten in der Steuerbilanz des Organträgers zu bilden, weil unstreitig ein Mehrwert der Tochtergesellschaft (Zwischengesellschaft) aufgrund des Mehrwerts der Enkelgesellschaft (Organgesellschaft) bestehe. Da in der Bilanz des Organträgers jedoch nicht die Organbeteiligung selbst ausgewiesen werde, könne der Ausgleichsposten nur ergänzend zur Beteiligung an der Tochtergesellschaft (Zwischengesellschaft) gebildet werden. Bei der Tochtergesellschaft (Zwischengesellschaft) könne kein steuerlicher Ausgleichsposten gebildet werden, weil diese außerhalb der Organschaft stehe. Die Verschmelzung der E GmbH (Organgesellschaft) auf die A D GmbH (Zwischengesellschaft) führe deshalb bei der C-GmbH (Organträgerin) nicht zur Auflösung des Ausgleichspostens, sondern der Ausgleichsposten bleibe bestehen und wandle sich zu einem Ausgleichsposten zur Beteiligung an der A D GmbH (Zwischengesellschaft; vgl. Bp-Bericht betreffend die C-GmbH für die Jahre 2006 bis 2008 vom 01.08.2012 „Anlage 8 AP_31.12.2006“). Dementsprechend ergebe sich ein (von der

40

Klägerin bislang nicht erfasster) Übernahmegewinn i.H.v. xxx.xxx € (vgl. Bp-Bericht für die A D GmbH betreffend die Jahre 2006 bis 2008, Anlage 10 i.V.m. den Mitteilungen für 2006 für den Organträger vom 12.07.2012 bzw. 07.03.2013 zu Kz. 17.165 im Vergleich zur Anlage ORG der berichtigten KSt-Erklärung 2006 der A D GmbH i.V.m. der der Erklärung zunächst folgenden Mitteilung für den Organträger vom 05.03.2010 zu Kz. 17.165), der nach § 12 Abs. 2 S. 1 und 2 UmwStG i.V.m. § 8b KStG im Ergebnis zu 95 % steuerfrei sei. Gewinnerhöhend müssten somit y.yyy € (5 % von xxx.xxx €) angesetzt werden.

Der Beklagte folgte der Auffassung der Prüfer und erließ gegenüber der Klägerin, der er als Organträgerin das Einkommen der Organgesellschaft C-GmbH und über diese auch das Einkommen der A D GmbH zurechnete und bei der er die Auswirkungen des § 8b KStG berücksichtigte, mit Datum vom 08.10.2012 u.a. einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2006 und einen geänderten Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006. 41

Die Klägerin legte (u.a.) gegen die vorgenannten Bescheide Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens wurden die angefochtenen Bescheide am 12.04.2013 erneut geändert. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb jeweils bestehen. Die Änderungen betrafen nicht die vorliegend noch in Rede stehenden Punkte. Insbesondere gehen die Beteiligten (trotz der Einigung zum früheren außergerichtlichen Streitpunkt „Kaufpreisaufteilung“) übereinstimmend davon aus, dass sich der vorliegende Streit, ob ein Teilbetrag des von der I gezahlten und auf die A D GmbH entfallenden Zusatzbetrages als Zinszahlung und nicht als Kaufpreiszahlung anzusehen ist, auf einen Betrag i.H.v. b.bbb € bezieht. 42

Mit Datum vom 24.09.2013 und 16.10.2013 erließ der Beklagte Teil-Einspruchsentscheidungen. Nicht entschieden wurde über die Steuerpflicht der Erstattungszinsen zur Körperschaftsteuer (anhängige Verfassungsbeschwerden: Aktenzeichen 2 BvR 1407/12 und 2 BvR 1608/12). Im Übrigen wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen. 43

Die Klägerin hat dagegen Klage erhoben. 44

Während des Klageverfahrens hat der Beklagte mit Datum vom 16.09.2014 (erneut gestützt auf § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) und unter Aufrechterhaltung des Vorbehalts der Nachprüfung) einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2006 und einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 erlassen. Nach diesem Körperschaftsteuerbescheid 2006 ergibt sich ausgehend von einem zu versteuernden Einkommen i.H.v. ./... € eine Tarifbelastung i.H.v. 0 €. Die festgesetzte Körperschaftsteuer 2006 i.H.v. ./... € beruht auf einem Körperschaftsteuer-Minderungsbetrages wegen Ausschüttungen (... €) sowie einem Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrag nach § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG (... €). In dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 wird der Verlustabzug zum 31.12.2006 mit ... € festgestellt (verbleibender Verlustabzug zum 31.12.2005 ... €; steuerlicher Verlust laut Steuerbescheid für 2006 ... €; Verlustrücktrag auf das Einkommen 2005 ./... €). Die Änderungen betrafen nicht die hier in Rede stehenden Streitpunkte. 45

Zur Begründung ihrer Klage macht die Klägerin – teilweise unter Wiederholung ihres Vorbringens im Einspruchsverfahren – Folgendes geltend: 46

1. Verkauf der A D

Der Beklagte habe zu Unrecht einen Teilbetrag in Höhe von b.bbb € nicht als Teilbetrag der Kaufpreiszahlung gewertet, sondern die von der I geleisteten Zahlungen in Höhe eines Teilbetrags von b.bbb € als Zinsertrag nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) beurteilt. Tatsächlich handele es sich bei dem vorgenannten Teilbetrag jedoch nicht um ein Nutzungsentgelt, sondern um einen Teil des Kaufpreises, der lediglich flexibel bestimmt worden sei. 49

Der von der I gezahlte Aufschlag stelle kein Nutzungsentgelt für eine Kapitalüberlassung der Verkäuferin an die I für den Zeitraum zwischen dem Effective Date (01.07.2006) und dem 15.12.2006 dar. Denn vor dem 15.12.2006 sei der Gesamtkaufpreis nach dem SPA noch nicht zu zahlen gewesen. Vielmehr habe der Anspruch auf Zahlung der Zinskomponente als Aufschlag – wie der Festkaufpreis selbst – unter verschiedenen aufschiebenden Bedingungen gestanden (insbesondere der Kartellgenehmigung, Art. 2.5 i.V.m. Art. 3.2 SPA). 50

In unzutreffender Weise gehe der Beklagte davon aus, dass die Verkäuferin bereits vor dem 15.12.2006 das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Anteilen an die I übertragen habe und damit wohl im Gegenzug auch bereits wirtschaftliche Eigentümerin einer Kaufpreisforderung geworden sein solle, auf die Zinsen berechnet werden könnten. Richtigerweise müsse hier vielmehr angenommen werden, dass das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Anteilen jedenfalls nicht vor dem 15.12.2006 auf die I übergegangen sei. 51

Der I hätten bereits nicht die wesentlichen Gesellschaftsrechte zugestanden. Diese seien vielmehr weiterhin durch die Veräußerin ausgeübt worden. Der I hätten lediglich Zustimmungsvorbehalte bei bestimmten Handlungen zugestanden und auch nur in dem Umfang, wie dies kartellrechtlich zulässig gewesen wäre (Art. 6.1 SPA), und wie dies unter Berücksichtigung des kartellrechtlichen Vollzugsverbots (Art. 7 Abs. 1 der EU-Fusionskontrollverordnung) zulässig gewesen sei. Bei Ausübung der mit der Beteiligung verbundenen Rechte durch die I hätte diese bereits unternehmerische Kontrolle über das Zielunternehmen ausgeübt, was einen Verstoß gegen das kartellrechtliche Vollzugsverbot bedeutet hätte. Aus der Genehmigungsentscheidung der Kommission vom ...05.2007, in der von einem solchen Verstoß nicht die Rede sei, lasse sich implizit entnehmen, dass kein Verstoß gegen das Vollzugsverbot erfolgt sei. 52

Die Verkäuferin sei auch nicht verpflichtet gewesen, den Weisungen der I zu folgen und die I habe auch nicht jederzeit die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums fordern können. Art. 1.2 SPA habe der I zwar die Rechte in Bezug auf die erworbenen Anteile ab dem wirtschaftlichen Stichtag (Effective Date), das heißt mit Ablauf des 30.06.2006 gewährt. Diese Regelung ziele jedoch in erster Linie auf die Gewinnbezugsrechte ab (vgl. die Überschrift des Art. 1.2 „Dividend Rights and Profits“). Entscheidend für die Rechtsposition der Verkäuferin ab Vertragsschluss seien die Regelung in Art. 6.1 SPA, wonach das Management bis zum Closing dem Grunde nach bei der Verkäuferseite bleibe. Selbst diese Beschränkungen hätten nach Art. 6.2 SPA wiederum unter dem Vorbehalt des kartellrechtlichen Vollzugsverbots gestanden. Die I sei auch nicht in der Lage gewesen, jederzeit die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums zu fordern, weil die Übertragung der veräußerten Geschäftsanteile erst am Closing Date erfolgen sollte und das Closing seinerseits unter den aufschiebenden Bedingungen des Art. 3.2 SPA gestanden habe. Außerdem scheide ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des SPA allein deswegen aus, weil die kartellrechtliche Genehmigung als aufschiebende Bedingung entsprechend § 158 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) noch ausgestanden habe. Nach dem BFH-Urteil vom 53

25.06.2009 IV R 3/07 (BStBl I 2010, 182; vgl. auch FG Düsseldorf, Urteil vom 31.05.2011 6 K 1587/09, GmbHR 2012, 53) gehe das wirtschaftliche Eigentum an einem Geschäftsanteil, der unter einer aufschiebenden Bedingung veräußert werde, grundsätzlich erst mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung auf den Erwerber über, wenn ihr Eintritt nicht allein vom Willen und Verhalten des Erwerbers abhängt. Das wirtschaftliche Eigentum setze voraus, dass der Erwerber aufgrund eines bürgerlich-rechtlichen Rechtsgeschäfts eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben habe, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden könne. Wenn der zivilrechtliche Anteilserwerb von der Billigung des Zusammenschlusses durch das Bundeskartellamt (oder wie hier unter anderem durch die EU-Kommission) abhängt, könne dem Erwerber seine auf den Anteilserwerb gerichtete Anwartschaft auch gegen seinen Willen entzogen werden. Im Streitfall änderten auch die zwischen den Parteien getroffenen weiteren Regelungen in Art. 3.3 (A) bis (C) SPA hieran nichts. Zwar habe die I ab Vertragsabschluss das Risiko einer Wertminderung der erworbenen Geschäftsanteile und sonstigen Wirtschaftsgüter getragen sowie die Chance einer Wertsteigerung der vorgenannten Wirtschaftsgüter erworben. Die Übernahme von wirtschaftlichen Risiken sei aber nur ein Teil der Voraussetzungen, die für einen vorzeitigen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vorliegen müssten. Wirtschaftliches Eigentum des Erwerbers liege nur vor, wenn diesem eine Stellung eingeräumt worden sei, die den Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums und den damit verbundenen Befugnissen gleich komme. Es genüge nicht, wenn allein die Rechtsposition der Verkäuferseite eingeschränkt sei. Vor dem Vorliegen der kartell-rechtlichen Genehmigung habe die I kein zivilrechtliches Eigentum an den Geschäftsanteilen erwerben können. Dasselbe gelte für einen von der I ggf. nach Art. 3.3 (B) SPA benannten Dritterwerber. Selbst wenn der Dritterwerber letztlich die Kartellgenehmigung erhalte, würde das wirtschaftliche/zivilrechtliche Eigentum letztlich auf diesen übergehen und nicht auf die I. Die Sonderregelungen in Art. 3.3 (B) und (C) SPA seien gerade getroffen worden, weil die I kein Anwartschaftsrecht i.S. einer gesicherten Rechtsposition auf den Erwerb der Wirtschaftsgüter gehabt habe, nach der wirtschaftlichen Einigung der Parteien aber spätestens zum 29.12.2006 den Kaufpreis zahlen sollte. Bis zu dieser Kaufpreiszahlung habe es sich um ein beiderseits noch nicht erfülltes, schwebendes Geschäft gehandelt, auch wenn es letztlich in jedem Fall zu einem Vollzug (ggf. zur Veräußerung an einen Dritten) habe kommen sollen.

Die von einem Käufer im Rahmen eines sogenannten „Locked Box“-Modells im Zeitraum zwischen dem Abschluss des Kaufvertrags bis zur Erfüllung zu entrichtenden „Zinsen“ seien Bestandteil des Veräußerungspreises und gehörten damit zu dem nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinn (so auch FG Düsseldorf Urteil vom 31.05.2011 6 K 1587/09, GmbHR 2012, 53). Eine derartige Kombination aus Festkaufpreis plus Zinsanteil sei ein anerkannter und bewährter Mechanismus zur Bestimmung des Kaufpreises in Unternehmenskaufverträgen. Die Zinskomponente sei insoweit aber ein technischer Berechnungsfaktor, mit dessen Hilfe der zutreffende Wert der Anteile zum Closing festgelegt werde.

54

• 2. Verschmelzung der E GmbH

556

Der Beklagte habe es zu Unrecht abgelehnt, den bei der C-GmbH bestehenden aktiven organschaftlichen Ausgleichsposten im Zusammenhang mit der Verschmelzung der E GmbH auf die A D GmbH zum 31.12.2006 aufzulösen und den daraus resultierenden Aufwand vor Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG von dem steuerlichen Übernahmeergebnis abzuziehen. Aufgrund dessen sei letztlich bei der Klägerin der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 um y.yyy € zu niedrig festgestellt worden.

57

Im vorliegenden Fall habe unstreitig bei der C-GmbH als der Organträgerin der E GmbH ein aktiver organschaftlicher Ausgleichsposten i.H.v. xxx.xxx € bestanden, der auf früheren Differenzen zwischen dem Steuerbilanzgewinn und dem handelsrechtlich abzuführenden Gewinn beruhe. Bei derartigen Ausgleichsposten nach § 17 Satz 1, § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG (i.V.m. § 34 Abs. 9 Nr. 5 KStG) handele es sich um steuerliche Merkposten, die zur Vermeidung der Doppel- oder Nichtbesteuerung des Einkommens der Organgesellschaft dienten. Die Auflösung des Ausgleichspostens müsse hier bereits im Jahr 2006 nach § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG („im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung“) aufgrund der Verschmelzung der E GmbH auf die A D GmbH erfolgen. Auch der Beklagte gehe in seiner Einspruchsentscheidung davon aus, dass die Verschmelzung der E GmbH auf ihre Muttergesellschaft zu einer Veräußerung im Sinne des § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG führe (vgl. auch BMF Schreiben vom 11.11.2011 Org.21 und Tz. 22.23 Beispiel 3; BFH-Urteil vom 23.01.2002 XI R 48/99, BStBl I 2002, 875; Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 15 UmwStG, RdNr. 1.6 und 267.21). Darüber hinaus ordne § 14 Abs. 4 Satz 5 KStG in einer nicht abschließenden Aufzählung auch an, dass einer Veräußerung gleichgestellte Vorgänge zur Anwendung des § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG führten. Aufgeführt werde dabei u.a. die verdeckte Einlage, die ebenso wie eine Aufwärtsverschmelzung nicht zur Ausgabe neuer Anteile führe.

58

Für die Auflösung des organschaftlichen Ausgleichspostens sei auch in Fällen einer mittelbaren Organschaft maßgeblich auf die Veräußerung der Organgesellschaft (hier auf die Verschmelzung der E GmbH) abzustellen. Entgegen der Rechtsauffassung des Beklagten komme es nicht darauf an, ob die Zwischengesellschaft (hier die A D GmbH) noch weiter zum Konzern gehöre. Zwar möge es sein, dass die Regelung in § 14 Abs. 4 KStG vor allem auf den Grundfall der unmittelbaren Organschaft zugeschnitten sei. Jedoch knüpfe der Wortlaut ausdrücklich daran an, dass die Organbeteiligung veräußert werde und nicht daran, wer diese Veräußerung vornehme. Die vom Beklagten vertretene Gegenauffassung, wonach allein die Veräußerung der Beteiligung an der Zwischengesellschaft maßgebend sein solle, finde im Gesetzeswortlaut keinen Anhalt. Der Wortlaut einer Vorschrift sei aber die äußerste Grenze für die Auferlegung einer Steuerbelastung, wie etwa hier durch die Versagung der Auflösung des organschaftlichen Ausgleichspostens. Dies schließe nicht aus, dass ggf. in anderen Fällen Billigkeitsregelungen in Betracht zu ziehen seien, soweit zum Beispiel die Auflösung eines passiven Ausgleichspostens bei der Organträger zu unbefriedigenden Ergebnissen führe, wenn der von der Zwischengesellschaft erzielte Veräußerungsgewinn zumindest zunächst nicht auf die Ebene des Organträgers transportiert werde. Für eine derartige Billigkeitsregelung sei kein Raum, wenn die Zwischengesellschaft selbst den Veräußerungsgewinn über eine eigene Organschaft als Teil ihres steuerpflichtigen Einkommens an den Organträger weiterleite. Wollte man eine gegenteilige Auffassung vertreten, ergäben sich außerdem erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten dadurch, dass sich durch die Einschaltung von Zwischengesellschaften die Auflösung passiver organschaftlicher Ausgleichsposten vermeiden ließe.

59

Zumindest in den Fällen, in denen – wie im Streitfall – die Zwischengesellschaft (hier die A D GmbH) ebenfalls in einem eigenen Organschaftsverhältnis zum Organträger (der C-GmbH) der veräußerten Organgesellschaft (hier der verschmolzenen E GmbH) stehe, spreche neben dem Wortlaut der Norm auch deren Sinn und Zweck für eine Auflösung des Ausgleichspostens. Denn die Regelung zu den organschaftlichen Ausgleichsposten diene gerade der Entlastung bei der Besteuerung dieses Veräußerungsgewinns (bzw. des Übernahmewinns im Rahmen der Verschmelzung). Der Zweck des Ausgleichspostens würde somit konterkariert, wenn man ihn nicht in die Berechnung des Veräußerungs- bzw. Übernahmewinns einbeziehe, sondern ggf. bis zum „Sankt-Nimmerleins-Tag“, das heißt

60

bis zur Veräußerung der Anteile an der Zwischengesellschaft, stehen lassen würde. Schließlich sei es unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des Beklagten auch ein unauflösbarer Widerspruch, wenn in den Fällen der Verschmelzung auf die direkte Muttergesellschaft und Organträgerin (unmittelbare Organschaft) der Ausgleichsposten aufzulösen sei und im Fall der mittelbaren Organschaft eine Auflösung des Ausgleichspostens bei Verschmelzung unterbleiben solle. Denn im ersten Fall sei der Posten aufzulösen, weil die Organschaft durch Verschmelzung nicht fortbestehe. Nichts anderes gelte aber im Fall der mittelbaren Eingliederung. Auch in diesem Fall gehe die Organschaft zu der Organträgerin (hier zur C-GmbH) mit der Verschmelzung der Organgesellschaft (hier der E GmbH) unter.

Der Aufwand aus der Auflösung des organschaftlichen Ausgleichspostens müsse bereits auf der Ebene der C-GmbH mit dem Übernahmegewinn saldiert werden. Das Einkommen der C-GmbH sei der Klägerin als deren Organträgerin zuzurechnen. Es gebe keinen sachlichen Grund zwischen den Posten des Verschmelzungsgewinns (Zurechnung an die C-GmbH über die A D GmbH) einerseits und dem eigenen Aufwand aus der Auflösung des organschaftlichen Ausgleichspostens andererseits zu trennen. Denn beide Posten würden durch dasselbe Ereignis – die Verschmelzung der Organgesellschaft der C-GmbH – bestimmt. Grundsätzlich entspreche es der nahezu einhelligen Auffassung im Schrifttum, dass in den Fällen einer Auflösung des steuerlichen Ausgleichspostens § 8b KStG auf das saldierte Ergebnis Anwendung finde, das heißt der aktive Ausgleichsposten nicht etwa isoliert aufgelöst werde. Entsprechendes müsse auch im Streitfall geltend, das heißt bei der C-GmbH müssten das (von der A D GmbH weitergeleitete) Übernahmeergebnis mit dem (eigenen) Aufwand der C-GmbH aus der Auflösung des Ausgleichspostens zusammen gerechnet werden, bevor dieses saldierte Einkommen der C-GmbH der Klägerin als Organträgerin der C-GmbH zugerechnet werde. Jedes andere Ergebnis, bei dem der Aufwand isoliert durch die Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in ein steuerliches Niemandsland fallen würde, ergebe eine sinnwidrige Überbesteuerung. Spätestens müsse aber eine Saldierung auf der Ebene der Klägerin vor Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG erfolgen. Denn aus § 17 Satz 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr.2 Satz 1 KStG ergebe sich, dass § 8b KStG erst bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin als der finalen Organträgerin anzuwenden sei. Dann könne es aber nicht sein, dass das von der C-GmbH an die Klägerin zugerechnete Einkommen auf der Ebene der Klägerin für die Anwendung des § 8b KStG wieder künstlich aufgespalten werde.

61

• 3. Verfahrensfragen

62

Sie, die Klägerin, habe aufgrund äußerster Vorsicht auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2006 Klage erhoben, obwohl es sich um einen sogenannten 0-Bescheid handle. Denn der Beklagte habe den Einspruch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2006 durch Teileinspruchsentscheidung als unbegründet und nicht etwa als unzulässig abgewiesen. Aufgrund dessen und wegen der gesetzlichen Neuregelung des § 10d Abs. 4 EStG, der gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch auf die Klägerin Anwendung finde, erscheine die prozessuale Rechtslage nicht vollständig geklärt. Im Ergebnis halte es die Klägerin daher für sachdienlich, das Verfahren gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2006 zum Ruhen zu bringen.

64

Die Klägerin beantragt,

65

66

1. unter Änderung des Bescheides über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 vom 16.09.2014 den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 um ... € zu erhöhen (keine Berücksichtigung eines Zinsertrages in Höhe von b.bbb €, sondern nur Ansatz von 5 % eines Gewinns aus der Veräußerung der A D in entsprechender Höhe als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe nach § 8b Abs. 3 KStG, das heißt eine Erhöhung des Verlustvortrags um ... € [= 95 % von b.bbb €]; keine Berücksichtigung von 5 % eines Übernahmegewinns aus der Verschmelzung der E GmbH als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe, d.h. weitere Erhöhung des Verlustvortrags um y.yyy €),	67
2. hilfsweise, die Revision zuzulassen,	68
3. die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2006 vom 16.09.2014 abzutrennen und das abgetrennte Verfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung des vorliegenden Verfahrens zum Ruhen zu bringen.	69
Der Beklagte beantragt,	70
die Klage abzuweisen,	71
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	72
Zur Begründung macht er – im Wesentlichen durch Verweis auf die Einspruchsentscheidungen – Folgendes geltend:	73
1. Veräußerung der A D H	74
Die I sei mit Abschluss des SPA am ...09.2006 wirtschaftliche Eigentümerin der erworbenen Anteile geworden. Dementsprechend könnten die auf den nachfolgenden Zeitraum entfallenden Zinsen nicht als Teil des Kaufpreises angesehen werden, sondern stellten Zinsertrag für die Stundung der Kaufpreisforderung dar.	76
Die Voraussetzungen für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums seien im Streitfall erfüllt, denn nach den vertraglichen Vereinbarungen in Art. 1 SPA habe der Käufer I alle mit der Beteiligung an der A D H verbundenen Rechte bereits ab dem 01.07.2006 ausüben können. Nach Art. 1 Abs. 1.2 SPA seien die Anteile mit allen Rechten und Pflichten (einschl. des Dividendenrechtes) zum 30.06.2006 an die I veräußert worden. Auch das Risiko einer Wertminderung sowie die Chance einer Wertsteigerung seien aufgrund der fixen Kaufpreisformel (Art. 2 SPA) mit Ablauf des 30.06.2006 auf die I übergegangen. Der Annahme des wirtschaftlichen Eigentums bereits ab dem ...09.2006 stünden auch nicht die in Art. 3.2 (A) bis (C) SPA vereinbarten Bedingungen entgegen. Zwar habe der I vordergründig ihre Anwartschaft auf den Anteilserwerb auch gegen ihren Willen entzogen werden können, da der Anteilserwerb von Genehmigungen/Zustimmungen Dritter abhängig gewesen sei. Allerdings hätten die Vertragsparteien zur Abwendung des „Kartellrisikos“ in Art. 3.3 (C) SPA vereinbart, dass bei fehlender Genehmigung/Zustimmung der Kartellbehörden die Verpflichtung des Käufers zur Zahlung des Kaufpreises bestehen bleibe und die Anteile an der A D H vom Verkäufer an einen vom Käufer benannten Dritten oder – falls der Käufer keinen Dritten benenne – an einen beliebigen Dritten veräußert werden konnte. Damit habe die I mit Vertragsabschluss einen vollständigen Einfluss auf die Behandlung der Anteile an der A D H auch im Fall der kartellrechtlichen Untersagung erhalten. Die Vertragsparteien hätten die	77

vereinbarten Leistungspflichten in jedem Fall aufrecht erhalten wollen. Ein Verfügungsrecht der Veräußerer habe nicht mehr bestanden.

Auch aus Art. 3.2 (D) SPA habe sich keine Bedingung ergeben, die die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hätte verhindern können. Hierbei handele sich nicht um eine aufschiebende sondern um eine auflösende Bedingung, da der vorvertragliche Zustand nur im Falle von wesentlichen Verletzungen der vom Veräußerer vertraglichen zugesicherten Garantien oder Verpflichtungen wieder eintreten sollte. Zu berücksichtigen sei auch, dass das Recht, Vertragsverletzungen einzuwenden, der I als Käuferin oblag und somit allein von ihrem Willen und Verhalten abhing. Zudem sei für die Frage, ob jemand abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum wirtschaftlicher Eigentümer sei, vom Regelfall, auszugehen. Typischer vertragsgemäßer Verlauf wäre im vorliegenden Fall, dass die vom Verkäufer zugesicherten Eigenschaften des Verkaufsgegenstandes zuträfen und daher eine wesentliche Vertragsverletzung durch den Käufer nicht geltend gemacht werde.

78

Das von der Klägerin angeführte BFH-Urteil vom 25.06.2009 und das zitierte Urteil vom FG Düsseldorf vom 31.05.2011 seien auf den Streitfall nicht übertragbar. Die dort beurteilten Anteilsveräußerungen unterschieden sich insoweit von der hier zu beurteilenden Veräußerung, als die Vertragsparteien im Streitfall weitergehende Regelungen zum Kartellrisiko getroffen hätten. Diese hätten die veräußernden Gesellschaften davor schützen sollen, dass die Durchführung des Vertrages an einer fehlenden Zustimmung der Kartellbehörden scheitere. Die Wiederherstellung des vorvertraglichen Zustandes bei fehlender kartellrechtlicher Genehmigung (A bleibe zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile und müsse den erhaltenen Kaufpreis zurückzahlen) sei nicht vereinbart und sei bei allen Konstellationen nicht denkbar. Die Klägerin und die veräußernden Gesellschaften hätten das wirtschaftliche Eigentum mit Vertragsabschluss verloren.

79

Der Klägerin sei insoweit zuzustimmen, als dass die vertraglichen Vereinbarungen für den Fall der kartellrechtlichen Genehmigung und damit des von den Parteien erwarteten Vertragsverlaufes sowie wie für den Fall fehlender kartellrechtlicher Genehmigungen und Benennung eines Drittkäufers durch die I ein Verfügungsrecht des Veräußerers ausgeschlossen hätten. Ein wiederauflebendes Verfügungsrecht sei aber auch für den Fall fehlender kartellrechtlicher Genehmigung auszuschließen, in dem die I keinen Drittkäufer benenne. Nur durch die Verfügung durch I, die in der Nichtausübung des Benennungsrechts bestehe, könne der Veräußerer überhaupt wieder tätig werden. Daraus folge, dass die I die Anwartschaft auf die verkauften Anteile gerade nicht gegen ihren Willen entzogen werden könnten. Nur wenn I keinen Ersatzkäufer benennen könne, seien die Verkäufer verpflichtet, den Verkauf an einen Ersatzkäufer herbeizuführen. Doch auch in diesem Fall bleibe die Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises für die I bestehen. Den Verkauf an einen Ersatzkäufer würden die veräußernden Gesellschafter nicht auf eigene Rechnung, sondern für die I durchführen. Den erzielten Verkaufspreis abzüglich Steuern, Gebühren, Kosten und Aufwendungen, höchstens jedoch den Kaufpreis laut SPA hätten die veräußernden Gesellschaften an die I zu entrichten. Nicht die Klägerin und die veräußernden Gesellschaften trügen somit das Kaufpreisrisiko aus einem möglichen Verkauf an einen Dritten, sondern die I.

80

Ohnehin sei Art. 3.3 (B) im Zusammenhang mit Art. 3.3 (C) SPA zu beurteilen, der den Fall des Kartellverbotes regle. Die Vertragsparteien hätten sich grundsätzlich verpflichtet, bei fehlender Genehmigung/Zustimmung sämtliche erforderlichen Maßnahmen zum Erhalt der Genehmigung vorzunehmen, um das „Closing“ durchführen zu können. Auch für den Fall,

81

dass bis zum 31.12.2007 eine Genehmigung nicht erteilt werden würde, habe für den Käufer die Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises und für den Verkäufer die Verpflichtung bestanden, die Anteile der A D H an einen vom Käufer benannten Dritten oder – falls der Verkäufer keinen Dritten benenne – an einen beliebigen Dritten zu veräußern, wobei das Kaufpreisrisiko bei der I gelegen habe.

Für die Klägerin und für die veräußernden Gesellschaften sei somit mit Vertragsabschluss bei allen denkbaren Fallkonstellationen der nicht mehr entziehbare Anspruch auf den vereinbarten Kaufpreis sowie die Pflicht entstanden, die Anteile an der A D H zu übertragen. Korrespondierend habe die I nach den vertraglichen Vereinbarungen ihre auf den Erwerb der A D H gerichtete Anwartschaft nicht mehr entzogen werden können, denn die I habe durch die zum Ausschluss des Kartellrisikos vereinbarten Handlungsoptionen einen vollständigen Einfluss auf die Behandlung der Anteile an der A D H auch im Fall der kartellrechtlichen Untersagung erhalten. 82

Den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zu einem vor der zivilrechtlichen Übertragung liegenden Stichtag schließen auch die Regelungen des Kartellrechts nicht aus. Das wirtschaftliche Eigentum schaffe kein „steuerliches Eigentum“, sondern drücke die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass der rechtliche Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts von der Einwirkung auf dieses wirtschaftlich ausgeschlossen werden könne. 83

Der Tatbestand der Veräußerung sei mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf die I verwirklicht. In diesem Zeitpunkt sei der Veräußerungsgewinn entstanden, und zwar unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet werde. Unerheblich sei ebenso, wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließe. Damit seien die ab dem ...09.2006 gezahlten Zinsen nicht als Teil des Kaufpreises anzusehen. 84

• 2. Verschmelzung der E GmbH auf die A D GmbH

886

Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG sei für Minder- oder Mehrabführungen, die ihre Ursache in der organschaftlicher Zeit hätten, in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten zu bilden. Bei einer mittelbaren Organschaft sei der Ausgleichsposten in der Steuerbilanz der Muttergesellschaft als Organträgerin zu bilden. Bei der Zwischengesellschaft sei die Bildung eines Ausgleichspostens nicht möglich, da sie außerhalb des Organkreises stehe. 87

Ein Ausgleichsposten sei dem gesetzlichen Wortlaut nach im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung aufzulösen (§ 14 Abs. 4 Satz 2 KStG). Einer Veräußerung gleichgestellt sei gemäß Satz 5 der Vorschrift u.a. die Auflösung der Organgesellschaft. Werde die Organgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger verschmolzen, stelle dies eine Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft dar, die – bei Aufwärtsverschmelzung – mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags wirksam werde. Liege – wie im Streitfall – eine mittelbare Organschaft vor, sei für die Frage, wann der organschaftliche Ausgleichsposten aufzulösen sei, auf die Veräußerung der Beteiligung an der Zwischengesellschaft durch den Organträger abzustellen. Werde dagegen die Organbeteiligung durch die Zwischengesellschaft veräußert, bleibe der Ausgleichsposten unverändert beim Organträger bestehen. Wirtschaftlich betrachtet bestehe aus Sicht des Organträgers auch kein Grund, den Posten aufzulösen. Denn die durch den 88

Veräußerungserlös realisierten offenen bzw. stillen Reserven, die Anlass für die Bildung des Ausgleichspostens gewesen seien, würden lediglich von der früheren Organgesellschaft auf die Zwischengesellschaft verlagert und bestünden daher aus der Sicht des Organträgers weiterhin in der nachgelagerten Tochtergesellschaft fort. Dies gelte umso mehr, wenn die Organgesellschaft – wie im Streitfall – zu Buchwerten auf die Zwischengesellschaft verschmolzen werde.

Gegen die Fortführung des Ausgleichspostens sprächen auch nicht die Regelungen in Org. 21 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011. Die dort geregelte Pflicht zur Auflösung des Ausgleichspostens werde mit der fehlenden finanziellen Eingliederung zwischen dem bisherigen Organträger und dem übernehmenden Rechtsträger begründet. Eine solche Eingliederung könne frühestens ab dem Zeitpunkt der Verschmelzung bestehen. Im Streitfall habe zwischen der A D GmbH als übernehmender Rechtsträger und der C-GmbH als Organträgerin jedoch bereits vor dem Zeitpunkt der Verschmelzung ein Organschaftsverhältnis bestanden, so dass kein neuer Ergebnisabführungsvertrag habe abgeschlossen werden müssen. 89

Aber auch wenn die Rechtsauffassung der Klägerin zutreffe und der Ausgleichsposten aufzulösen wäre, so führe dies letztlich zu keinem anderen steuerlichen Ergebnis. Zutreffend sei, dass über die Anwendung des § 8b KStG auf der Ebene der Klägerin als finale Organträgerin zu entscheiden sei. Die Anwendungsebene des § 8b KStG habe jedoch keinen Einfluss auf die Art der Behandlung des Aufwandes aus der Auflösung des Ausgleichspostens. Nach aktueller Rechtsprechung des BFH sei der Ausgleichsposten nicht als Korrekturposten zum Beteiligungsansatz sondern als bloße Bilanzierungshilfe anzusehen. Diese Einordnung verhindere die unmittelbare Minderung des Veräußerungs- bzw. Verschmelzungsgewinns, denn der steuerliche Wertansatz der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft bleibe unberührt. Ein Aufwand aus der Auflösung des Ausgleichspostens verursache daher keine Korrektur des Gewinns aus der Veräußerung/Verschmelzung, sondern sei eigenständig von dem Bilanzansatz zu sehen. Der sich aus der Verschmelzung ergebene Veräußerungsgewinn sei gem. § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei. 5 % des Gewinns gälten als nichtabziehbare Betriebsausgabe (§ 8b Abs. 3 KStG). Demgegenüber sei die Gewinnminderung in vollem Umfang nicht abzugsfähig gem. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG. 90

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 91

Die Klage hat ganz überwiegend Erfolg. Sie ist zwar hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2006 mangels Beschwer unzulässig, jedoch zulässig und begründet in Bezug auf die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006. Der letztgenannte Bescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat zu Unrecht einen Teil des Kaufpreises für die Veräußerung der A D H als Zinszahlung beurteilt und bezüglich der Verschmelzung der E GmbH fehlerhaft einen organschaftlichen Ausgleichsposten nicht aufgelöst. 92

I. Die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2006 ist mangels Beschwer unzulässig. 93

Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2006 setzt eine negative Körperschaftsteuer fest. Die Tarifbelastung beträgt 0 €. Die vorliegenden Streitfragen haben dementsprechend keinen Einfluss auf die Höhe der Steuer. Die gesetzliche Neufassung des § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 des EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 vom 08.12.2010 (JStG 2010, BGBl I 2010, 1768), wonach es auf die im Einkommensteuer- bzw. 94

Körperschaftsteuerbescheid ausgewiesenen Besteuerungsgrundlagen ankommen kann, gilt für den Streitfall noch nicht (vgl. § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010). Somit fehlt es für die Klage insoweit an der erforderlichen Beschwer (§ 40 Abs. 2 FGO).

I. Die Klage gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 ist zulässig und begründet. 95

1. Der Beklagte hat zu Unrecht einen Teilbetrag der Zahlungen für die Veräußerung der A D H i.H.v. b.bbb € nicht als Bestandteil des Veräußerungspreises und damit nicht als Teil des nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinns behandelt, sondern als steuerpflichtigen Zinsertrag. Allerdings sind gegenläufig 5 % des vorgenannten Betrages gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgaben anzusetzen. 96

a) Nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft außer Ansatz. Der Veräußerungsgewinn ist gemäß § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG ausgehend von dem Veräußerungspreis zu ermitteln. Als Veräußerungspreis ist die Gegenleistung anzusehen, die der Veräußerer vom Erwerber für die Anteilsübertragung erhält; das ist in der Regel der vereinbarte Kaufpreis mit seinem Nennwert (BFH-Urteil vom 22.12.2010 I R 58/10, BFHE 232, 185, BStBl I 2015, 668). Zum Veräußerungspreis zählen nicht Zinsanteile wegen einer erst nach der Anteilsübertragung eintretenden Fälligkeit des Kaufpreises (vgl. auch Vogd in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 17 EStG Rz. 504 f.). Demgegenüber sind „Zinsen“, die sich bei wirtschaftlicher Würdigung lediglich als ein technischer Berechnungsfaktor zur Bestimmung des zutreffenden Werts der Anteile im Zeitpunkt der Anteilsübertragung darstellen, als Teil des Kaufpreises zu beurteilen (FG Düsseldorf, Urteil vom 31.05.2011 6 K 1587/09, GmbHR 2012, 52). Dabei ist auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO abzustellen, sofern dieser vom Zeitpunkt des Übergangs des zivilrechtlichen Eigentums abweicht. 97

Die vorgenannten Grundsätze sind zwischen den Beteiligten nicht streitig. Übereinstimmend gehen sie außerdem zu Recht davon aus, dass die Veräußerung der A D H hinsichtlich der Art der veräußerten Anteile in den Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG fällt und dass die in Art. 2.1 SPA vereinbarte Verzinsung Teil des Kaufpreises ist, soweit sich die Verzinsung auf Zeiträume bis zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den veräußerten Anteilen bezieht. Gegensätzliche Auffassungen bestehen allein bezüglich des Zeitpunkts des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums. 98

b) Im Streitfall ist das wirtschaftliche Eigentum an den in Rede stehenden Geschäftsanteilen jedenfalls nicht vor der Kaufpreiszahlung am 15.12.2006 auf die I übergegangen. 99

aa) Das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil geht nach der BFH-Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 09.10.2008 IX R 73/06, BFHE 223, 145, BStBl I 2009, 140 m.w.N.) auf einen Erwerber über (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO), wenn der Käufer des Anteils 100

(1) aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und 101

(2) die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) sowie 102

(3) das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind.

Steht ein Kaufvertrag unter der aufschiebenden Bedingung der Genehmigung durch die Kartellbehörden, kann die Erwerberin grundsätzlich auch bei positiver Prognose zur Erteilung der kartellrechtlichen Genehmigungen noch keine Position erlangen, die ihr nicht mehr gegen ihren Willen entzogen werden kann; mithin kann sie solange auch kein wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen erlangen (vgl. BFH-Urteil vom 25.06.2009 IV R 3/07, BFHE 226, 62, BStBl I 2010, 182 zum inländischen Kartellrecht; FG Düsseldorf, Urteil vom 21.05.2011 6 K 1587/09, GmbHR 2012, 53). Allerdings könnte nach Auffassung des erkennenden Senats ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums in Ausnahmefällen bereits dann zu erwägen sein, wenn kartellrechtliche Gesichtspunkte einer Anteilsübertragung zweifelsfrei nicht entgegenstehen (vgl. zum Handelsrecht Deubert/Lewe, BB 2014, 1835) oder die Kartellbehörde sich bereits so eindeutig positioniert hat, dass sich die noch ausstehende Genehmigung nur noch als formaler Rechtsakt darstellt. 104

bb) Im Streifall stand die Übertragung der A D H unter der aufschiebenden Bedingung der kartellrechtlichen Genehmigungen (Art. 3.2 SPA). Die entsprechenden Anteilsübertragungen waren auch kartellrechtlich nicht völlig problemlos; vielmehr leitete die EU-Kommission am 08.12.2006 ein förmliches Prüfverfahren ein. Eine Stellungnahme der Kommission bzw. die „Schlüsseldokumente“ wurden von der Kommission erst am 21.12.2006 (und damit erst nach der Kaufpreiszahlung) zur Verfügung gestellt. Somit ist nicht ersichtlich, dass die Vertragsparteien vor diesem Datum mit hinreichender Sicherheit von der Erlangung der kartellrechtlichen Genehmigung ausgehen konnten. Ob bereits nach diesem Datum und noch vor der formellen Genehmigung im Jahr 2007 vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ausgegangen werden durfte (die Klägerin hat die Veräußerung bereits im Jahr 2006 erfasst; vgl. auch Deubert BB 2014, 1835, der insoweit handelsrechtlich eine Wertaufhellung für möglich hält), ist für die vorliegende Streitfrage unerheblich. Auch hat keiner der Beteiligten geltend gemacht, dass der Veräußerungsvorgang erst im Jahr 2007 zu erfassen sei, obwohl diese Frage in der mündlichen Verhandlung angesprochen wurde. Jedenfalls lässt allein die Erfassung des Veräußerungsvorgangs bereits im Jahr 2006 durch die Klägerin nicht den Rückschluss zu, dass es auf die kartellrechtliche Genehmigung überhaupt nicht angekommen sei. 105

Entgegen der Ansicht des Beklagten rechtfertigen auch die vertraglichen Regelungen zur hilfsweisen Übertragung der Anteile auf von der Käuferin benannte Dritterwerber oder weiter hilfsweise zur Übertragung der Anteile auf vom A-Konzern gesuchte dritte Käufer nicht die Annahme, dass bereits mit Abschluss des Kaufvertrages das wirtschaftliche Eigentum übergegangen sei. Denn jedenfalls in der Konstellation, dass die Käuferin selbst die Anteile nicht erwerben durfte und auch keinen geeigneten Dritterwerber fand, also der A-Konzern selbst die Anteile veräußern sollte, erhielt die Käuferin gerade nicht die mit den verkauften Anteilen verbundenen wesentlichen Rechte. Allein der Umstand, dass sie an dem Verkaufserlös partizipieren sollte, genügt dafür nicht. Außerdem sollte im letztgenannten Fall die Käuferin maximal den vereinbarten Kaufpreis (zurück)erhalten, d.h. ein etwaiger darüber hinausgehender Betrag verblieb im A-Konzern. In einer derartigen Situation hätte die Käuferin somit nicht mehr an Wertsteigerungen partizipiert, sondern die Wertsteigerungen wären dem A-Konzern zugutegekommen. Im Ergebnis mag die Klägerin durch den SPA zwar in ihren Handlungsmöglichkeiten wesentlich beschränkt worden sein (etwa durch die Zustimmungsvorbehalte in Art. 6.1 SPA), doch bewirkte dies im Ergebnis nur eine Absicherung der I gegen einseitige Veränderungen des Status quo durch die A Gruppe. Solange das Ergebnis der kartellrechtlichen Prüfung nicht vorlag bzw. nicht sicher 106

abzuschätzen war, gingen die mit den Anteilen an den Gesellschaften der A D H verbundenen wesentlichen Rechte nicht von der A Gruppe auf eine konkrete andere (natürliche oder juristische) Person über. Selbst wenn im Streitfall ein Übergang der Anteilsrechte auf irgendeine noch nicht konkret bekannte Person wahrscheinlich gewesen sein sollte, genügt dies nicht, um von einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen auszugehen.

c) Bezieht die berechnete Verzinsung sich somit nur auf Zeiträume vor dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums, müssen die entsprechenden „Zinsen“ in vollem Umfang als Teil des Veräußerungspreises beurteilt werden. Die „Zinsen“ erhöhen den steuerpflichtigen Gewinn dementsprechend nicht, sondern unterfallen als Teil des Veräußerungsgewinns der Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 2 KStG. Aufgrund der vorgenannten Qualifikation sind allerdings – wie die Klägerin in ihrem Klageantrag bereits berücksichtigt hat – 5 % der „Zinsen“ (d.h. des insoweit erhöhten Veräußerungsgewinns) gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgaben anzusetzen. 107

2. Die Klage hat auch in Bezug auf den Streitpunkt „Verschmelzung E GmbH“ Erfolg. 108

a) Zwischen der Klägerin und der C-GmbH sowie – einerseits – zwischen der C-GmbH und der A D GmbH und – andererseits – zwischen der C-GmbH und der E GmbH (einer Tochtergesellschaft der A D GmbH) bestanden im Streitjahr 2006 jeweils steuerlich anzuerkennende Organschaftsverhältnisse i.S. des § 14 KStG. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf keiner weiteren Vertiefung. 109

b) Zu Unrecht hat der Beklagte unter Anwendung der sog. Bruttomethode gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1, § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG einen aufgrund der Verschmelzung der E GmbH auf die A D GmbH gemäß § 12 Abs. 2 UmwStG 2006 entstandenen und von der Klägerin zuvor nicht erfassten Übernahmegewinn der A D GmbH i.H.v. xxx.xxx € zunächst der C-GmbH als Organträgerin der A D GmbH und nachfolgend der Klägerin als Organträgerin der C-GmbH zugerechnet und diesen Übernahmegewinn bei der Klägerin zwar gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei belassen, unter Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG jedoch 5 % dieses Übernahmegewinns (y.yyy €) als nichtabziehbare Betriebsausgabe einkommenserhöhend berücksichtigt. 110

Die Beteiligten haben den von der Klägerin zuvor nicht erfassten und vom Beklagten nunmehr entsprechend den vorgenannten Ausführungen berücksichtigten steuerlichen Übernahmegewinn übereinstimmend mit xxx.xxx € beziffert. Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte legt auch der erkennende Senat diesen Betrag als Übernahmegewinn i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zugrunde, während – was vorliegend letztlich unentschieden bleiben kann – unter § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 lediglich ... % dieses Betrages (entsprechend der Beteiligungsquote der A D GmbH an der E GmbH) fallen dürften. Des Weiteren kann vorliegend dahingestellt bleiben, welcher Auslegung des § 12 Abs. 2 UmwStG 2006 i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG zu folgen ist. Denn der bei der C-GmbH gebildete aktive organschaftliche Ausgleichsposten ist insoweit einkommenswirksam aufzulösen, wie in dem der C-GmbH gemäß § 14 KStG zugerechneten Einkommen der A D GmbH Einkommensteile enthalten sind, die auf dem Übernahmegewinn der A D GmbH beruhen, der sich durch die Verschmelzung der E GmbH auf die A D GmbH ergeben hat, und der aktive organschaftliche Ausgleichsposten ist insoweit einkommensneutral aufzulösen, wie der Gewinn, zu dessen Neutralisierung der Ausgleichsposten gebildet wurde, entstanden und an den Organträger wirtschaftlich weitergeleitet wurde, jedoch steuerfrei geblieben ist. 111

aa) Wird eine Körperschaft (hier die E GmbH) auf eine andere Körperschaft (hier die A D GmbH) verschmolzen und ist die übernehmende Körperschaft eine Organgesellschaft im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG (hier die A D GmbH im Verhältnis zur C-GmbH), sind die Folgerungen, die aus § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, § 8b KStG und § 15 KStG zu ziehen sind, höchstrichterlich noch nicht geklärt.

Nach § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 hat die übernehmende Körperschaft im Falle einer Verschmelzung die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert i.S. des § 11 UmwStG 2006 zu übernehmen. Dabei bleibt ein Gewinn oder ein Verlust nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang außer Betracht. Diese Steuerbefreiung gemäß § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG gilt zunächst (vorbehaltlich etwaiger Einschränkungen durch § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006) unabhängig davon, ob die übernehmende Körperschaft zuvor an der übertragenden Körperschaft beteiligt war oder nicht (BFH-Urteil vom 9.1.2013 I R 24/12, BFHE 240, 115, BFH/NV 2013, 881). Nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 ist § 8b KStG anzuwenden, soweit der Gewinn i.S. des Satzes 1 abzüglich der anteilig darauf entfallenden Kosten für den Vermögensübergang dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht. 113

Bei der Ermittlung des Einkommens bei Organschaft gilt gemäß § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG abweichend von den allgemeinen Vorschriften, dass § 8b Abs. 1 bis 6 KStG sowie § 4 Abs. 6 UmwStG 2006 bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden sind. Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 1 bis 3 KStG oder mit diesen Beträgen zusammenhängende Ausgaben i.S. des § 3c Abs. 2 EStG oder ein Übernahmeverlust i.S. des § 4 Abs. 6 UmwStG enthalten, sind § 8b KStG, § 4 Abs. 6 UmwStG sowie § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG). Die in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG angeordnete sog. Bruttomethode bewirkt, dass der Gewinn der Organgesellschaft selbständig und ungeschmälert um darin enthaltene Bezüge nach § 8b Abs. 1, 2 KStG zu ermitteln und sodann dem Organträger nach § 14 Satz 1 (einleitender Satzteil) KStG zuzurechnen ist. Nachfolgend ist der brutto zugerechnete Gewinn beim Organträger den zuvor ausgeschlossenen allgemeinen Vorschriften zu unterwerfen. Unter anderem sind nach § 8b Abs. 2 KStG die im zugerechneten Gewinn enthaltenen Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei der Ermittlung des Einkommens hier außer Ansatz zu lassen. Jedoch gelten nunmehr 5 % von jenen Veräußerungsgewinnen nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Mit der Bruttomethode soll verhindert werden, dass einer natürlichen Person oder einer Personengesellschaft als Organträger über die Zurechnung der Organeinkommen (insbesondere) die Steuerbefreiungen des § 8b KStG (d.h. Steuerbefreiung im Ergebnis zu 95%) zugutekommen, obwohl für natürliche Personen/Personengesellschaften grundsätzlich nicht die letztgenannte Norm, sondern § 3 Nr. 40 EStG (Steuerbefreiung bis zum Veranlagungszeitraum 2008 i.H.v. 50%) gilt (vgl. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 15 KStG Rz. 20f., 24 ff.). Das greift aber nur dann, wenn in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Veräußerungsgewinne i.S. des § 8b Abs. 2 KStG „enthalten“ sind. Sind die Veräußerungsgewinne hingegen auf der Ebene der Organgesellschaft bereits nach anderen Normen von der Besteuerung auszunehmen, gilt insoweit die Bruttomethode nicht. D.h. in derartigen Fällen kann der Veräußerungsgewinn bei der Ermittlung des Einkommens der Organträgerin – einerseits – nicht mehr nach Maßgabe von § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG außer 114

Ansatz bleiben; zugleich unterbleibt – andererseits – eine Hinzurechnung von 5 % des Veräußerungsgewinns als Ausgaben, die nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Ob das im Ergebnis unsystematisch ist, weil nicht organschaftlich und organschaftlich verbundene Strukturen unterschiedlich behandelt werden, kann dahinstehen. Eine sich daraus womöglich dennoch ergebende „Hinzurechnungslücke“ lässt sich grundsätzlich weder durch Auslegung oder Analogie der §§ 8b, 15 KStG schließen. Der erkennende Senat folgt insoweit den vom BFH in Bezug auf Dividenden entwickelten Grundsätzen (BFH-Urteile vom 14.1.2009 I R 47/08, BFHE 224, 126, BStBl I 2011, 131; vom 17.12.2014 I R 39/14, BFHE 248, 179, BFH/NV 2015, 749), die gleichermaßen für Veräußerungsgewinne gelten.

Ausgehend von der vorgenannten Auslegung des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG ergibt sich die Frage, ob die Steuerbefreiung gemäß § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 in Organschaftsfällen wegen der sog. Bruttomethode eine Hinzurechnung von 5 % des Übernahmewinns nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Organträgerin ausschließt oder ob § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auch in Organschaftsfällen die Anwendung des Satzes 1 dahingehend einschränkt bzw. ersetzt, dass soweit der Gewinn im Sinne des Satzes 1 abzüglich der anteilig darauf entfallenden Kosten für den Vermögensübergang dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht, die Steuerfreistellung nur nach Maßgabe des § 8b KStG (einschließlich der auf diesen bezogenen Sonderregelungen in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) erfolgen soll. 115

Für eine einschränkende/verdrängende Wirkung des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 könnte bereits der Wortlaut der Norm sprechen, weil diese Regelung leer liefe, falls die Steuerbefreiung eines Übernahmewinns nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 daneben uneingeschränkt gelten sollte. Des Weiteren wird die Anwendung des § 8b KStG bezogen auf einen Übernahmewinn uneingeschränkt angeordnet, also nicht nur bezogen auf einzelne Absätze (wie etwa § 8b Abs. 3, 5, 7, 8 KStG). Schließlich weisen auch die Gesetzesmaterialien eher auf eine gewollte ausschließliche Anwendung des § 8b KStG auf den in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 näher bezeichneten Gewinnanteil hin. So wird in dem Entwurf der Bundesregierung zum Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften in der Bundestags-Drucksache 16/2710, S. 41 ausgeführt: „Bei der übernehmenden Körperschaft bleibt das Übernahmeergebnis wie bisher steuerlich außer Ansatz. ... Soweit die übernehmende Körperschaft an der übertragenden Körperschaft beteiligt ist, entspricht der Übernahmewinn einem Gewinn aus der Veräußerung des Anteils. Entsprechend dem Grundsatz des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG gelten fünf Prozent des Übernahmewinns als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen.“ In dem Bericht des Finanzausschusses (Bundestags-Drucksache 16/3369, S. 10) heißt es dazu: „Gleichlaufend mit der Regelung in § 4 Abs. 4 UmwStG mindern die Kosten des Vermögensübergangs das Übernahmeergebnis. Soweit ein Übernahmewinn auf einen Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entfällt, wird für die steuerliche Behandlung dieses Gewinns unmittelbar an die Regelungen des § 8b KStG zu den Beteiligungserträgen angeknüpft. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der Übertragungsvorgang insoweit einem Veräußerungsvorgang gleichsteht. Die Regelungen zum Betriebsausgabenabzugsverbot sowie Sonderregelungen für Kreditinstitute, für Versicherungsunternehmen etc. gelten dadurch auch für diesen Teil des Übernahmewinns.“ Die vorgenannten Begründungen benennen zwar einzelne Einschränkungen der Steuerfreiheit, betonen aber andererseits die Vergleichbarkeit des Übernahmewinns mit einem Veräußerungsgewinn und wollen deshalb für die steuerliche 116

Behandlung dieses Gewinns „unmittelbar an die Regelungen des § 8b KStG“ anknüpfen. Andererseits bleibt unklar, aus welchen Gründen die Regelung des § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG 2006 sich nur auf einen Übernahmegewinn und nicht auch auf einen Übernahmeverlust bezieht.

Es erscheint des Weiteren naheliegend, dass der Gesetzgeber mit der Anknüpfung an § 8b KStG in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 auch den Sonderregelungen in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG in Bezug auf diese Norm (Verlagerung der Anwendung des § 8b KStG von der Besteuerungsebene der Organgesellschaft auf die des Organträgers) Geltung verschaffen und nicht etwa in Organschaftsfällen einen uneingeschränkten Rückgriff auf § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zulassen wollte. Denn der Übernahmegewinn sollte gerade – wie anhand der vorgenannten Gesetzesmaterialien dargelegt – einem Veräußerungsgewinn gleichgestellt werden, und im Zeitpunkt der Verabschiedung des UmwStG 2006 war die BFH-Rechtsprechung zur sog. Bruttomethode in Organschaftsfällen bereits bekannt (vgl. BFH-Urteil vom 14.1.2009 I R 47/08, BFHE 224, 126, BStBl I 2011, 131) und hatte den Gesetzgeber in Bezug auf abkommensrechtliche Schachtelprivilegien zu einer regulativen Nachbesserung durch § 15 Satz 2 KStG i.d.F. des Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 16.5.2003 (BGBl I 2003, 660) veranlasst. Zwar wird die Nichtanwendbarkeit des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG (und ebenso nicht die Nichtanwendbarkeit des § 4 Abs. 7 UmwStG) in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft nicht ausdrücklich normiert, sondern es wird dort nur eine Anwendung des § 4 Abs. 6 UmwStG 2006 (Nichtabziehbarkeit eines Übernahmeverlustes, soweit er auf eine Körperschaft als Mitunternehmerin einer Personengesellschaft entfällt) bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft untersagt. Die Erwähnung der letztgenannten Norm war erforderlich, weil diese keinen allgemeinen Verweis auf § 8b KStG enthält, sondern nur eine Einschränkung unter Hinweis auf § 8b Abs. 7, 8 KStG, also auf Normen, die von der Bruttomethode i.S. des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht erfasst werden. Eine ausdrückliche Erwähnung des § 4 Abs. 7 UmwStG 2006 könnte der Gesetzgeber als entbehrlich angesehen haben, weil dieser eine Steuerbefreiung für Übernahmegewinne einer Körperschaft als Mitunternehmerin einer Personengesellschaft nur über den Verweis auf § 8b KStG und § 3 Nr. 40 EStG vorsieht (vgl. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 15 KStG Rz. 62f.: Bruttomethode betreffend den Übernahmegewinn i.S. des § 4 Abs. 7 UmwStG 2006; Frotscher, Ubg 2009, 426; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 15 KStG Rz. 62; Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 KStG Rz. 50). Anders als § 4 Abs. 7 UmwStG 2006 regelt § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 aber in einem ersten Schritt zunächst eine eigenständige/umfassende Steuerbefreiung. Gleichwohl erscheint zweifelhaft, ob eine rein formale Betrachtung des Wortlauts in dem Sinne, dass eine Nichtanwendung des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG bei der Organgesellschaft (gemäß § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) zu einer Nichteinschränkung des ansonsten umfassenden § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 führt und ein Übernahmegewinn deshalb bereits nach der letztgenannten Norm auf der Ebene der Organgesellschaft steuerfrei wäre, dem Willen des Gesetzgebers entspricht. Denn an sich wäre es sachgerecht, dass auch die steuerliche Behandlung des Übernahmeergebnisses i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG rechtsformabhängig ausgestaltet würde, d.h. dass die Bruttomethode gelten müsste (nur zur Frage der Sachgerechtigkeit ebenso: Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 15 KStG Rz. 65; Frotscher, Ubg 2009, 426; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 15 Rz. 60).

Während die Finanzverwaltung wegen des Verweises in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auf § 8b KStG die Bruttomethode anwenden will (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Randnr. 12.07; zustimmend Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 12 UmwStG Rz. 267.39; Heinemann, GmbHR 2012,

133; Neumann in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 15 Rz. 24), wird dies im Schrifttum überwiegend abgelehnt. Teilweise wird dort die Auffassung vertreten, auf der Ebene der Organgesellschaft sei der Übernahmegewinn nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG steuerfrei, weil § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG die Bruttomethode insoweit nicht anordne, und § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG beinhalte nur eine (trotz § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG auf der Ebene der Organgesellschaft anwendbaren) Rechtsfolgenverweisung, so dass die Nettomethode zur Anwendung gelange und bei der Organgesellschaft der Übernahmegewinn im dort bezeichneten Umfang nach § 8b Abs. 3 S. 1 KStG zu nichtabziehbaren Betriebsausgaben i.H.v. 5 % führe (Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 15 KStG Rz. 65, § 12 UmwStG Rz. 61; Frotscher, Ubg 2009, 426; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 15 KStG Rz. 67 ff.; Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 KStG Rz. 50). Andere Stimmen im Schrifttum vertreten weitergehend die Auffassung, dass es nach dem Wortlaut des Gesetzes auch nicht zur Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben i.H.v. 5 % des Übernahmegewinns bei der Organgesellschaft bzw. bei der Organträgerin komme, sondern es bleibe bei dem vollständigen Außeransatzbleiben des Übernahmegewinns (Rödter in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., 2013, § 12 UmwStG, Rz. 91; Rödter, DStR 2011, 1059; Dallwitz in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 15 KStG Rz. 92; Klingberg in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 12 UmwStG, Rz. 54; nur zweifelnd an der Bruttomethode hingegen Rödter/Liekenbrock in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG § 15 Rz. 60).

bb) Im Streitfall kann dahingestellt bleiben, welcher Auslegung des § 12 Abs. 2 UmwStG 2006 i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG zu folgen ist. Denn der bei der C-GmbH gebildete aktive organschaftliche Ausgleichsposten ist insoweit einkommenswirksam aufzulösen, wie in dem ihr gemäß § 14 KStG zugerechneten Einkommen der A D GmbH Einkommensteile enthalten sind, die auf dem Übernahmegewinn der A D GmbH beruhen, der sich durch die Verschmelzung der E GmbH auf die A D GmbH ergeben hat. Des Weiteren ist der aktive organschaftliche Ausgleichsposten bei der C-GmbH erfolgsneutral aufzulösen, soweit der Gewinn, zu dessen Neutralisierung der aktive organschaftliche Ausgleichsposten gebildet wurde, entstanden und an den Organträger wirtschaftlich weitergeleitet wurde, jedoch steuerfrei geblieben ist. Vorliegend ist deshalb im Ergebnis der bei der C-GmbH bezogen auf ihre Beteiligung an der A D GmbH gebildete steuerliche Ausgleichsposten i.H.v. xxx.xxx € aufzulösen, und bei der Klägerin entfallen die bislang angesetzten nichtabziehbaren Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 3 KStG i.H.v. y.yyy €. 119

aaa) Die Regelungen in § 14 Abs. 4 KStG zu organschaftlichen Ausgleichsposten wurden durch das Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) eingefügt. Gem. § 34 Abs. 9 Nr. 5 KStG i.d.F. des JStG 2008 gilt diese Norm auch für Veranlagungszeiträume vor 2008. Verfassungsrechtlich ist die Rückwirkung jedenfalls dann unbedenklich, wenn sie sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt. 120

Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG ist für Minder- und Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten in Höhe des Betrages zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht. Minder- oder Mehrabführungen in diesem Sinne liegen insbesondere vor, wenn der an den Organträger abgeführte Gewinn von dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist (§ 14 Abs. 4 Satz 6 KStG). Im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung sind die besonderen Ausgleichsposten aufzulösen (§ 14 Abs. 4 Satz 2 KStG). Dadurch erhöht oder vermindert sich das Einkommen des Organträgers (§ 14 Abs. 4 Satz 3 KStG). § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG sind anzuwenden (§ 14 Abs. 4 Satz 4 KStG). Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 5 KStG werden einer 121

Veräußerung gleichgestellt insbesondere die Umwandlung der Organgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person, die verdeckte Einlage der Beteiligung an der Organgesellschaft und die Auflösung der Organgesellschaft.

bbb) Organschaftliche Ausgleichsposten stellen zwar nur steuerliche Bilanzierungshilfen und keine festen Korrekturposten zu dem Beteiligungsbuchwert dar. Gleichwohl sind sie regelmäßig wie nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der Organgesellschaft zu behandeln, solange und soweit nicht Besonderheiten des Organschaftsverhältnisses (z.B. bei mittelbarer Organschaft) oder besondere Wertungen des Gesetzgebers bzw. der Sinn und Zweck der Ausgleichsposten einer derartigen Beurteilung entgegenstehen. 122

Obwohl der Wortlaut des § 14 Abs. 4 Satz 4, 5 KStG im Fall einer Veräußerung der Organgesellschaft und in gleichgestellten Fällen zwingend die Auflösung des Ausgleichsposten beim Organträger vorsieht, ist damit die Rechtsnatur der Ausgleichsposten noch nicht geklärt. In der Rechtsprechung und im Schrifttum wird die Frage, ob der Ausgleichsposten isoliert zu betrachten ist oder einen festen Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert darstellt oder nur in der Regel wie der Beteiligungsbuchwert zu behandeln ist, unterschiedlich beurteilt. Ebenso hat sich für die Behandlung steuerlicher Ausgleichsposten in den Fällen einer mittelbaren Organschaft noch keine einheitliche Rechtsauslegung herausgebildet. 123

Nach dem BFH-Urteil vom 29.8.2012 I R 65/11 (BFHE 238, 382, BStBl I 2013, 555) ist ein aktiver Ausgleichsposten eine „steuerliche Bilanzierungshilfe [...], die in Form eines steuerbilanziellen Merkpostens ausschließlich darauf gerichtet ist, eine zweifache Besteuerung des nämlichen – dem Organträger steuerlich bereits zugerechneten Einkommens – zu vermeiden“. Dies schließt es nach Auffassung des erkennenden Senats jedoch nicht aus, die Auswirkungen dieses technischen Korrekturpostens in Veräußerungs- und gleichgestellten Fällen zumindest in der Regel wie einen Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert zu behandeln (vgl. auch Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 14 Rz. 845; Müller/Stöcker, Die Organschaft, 8. Aufl., 2011, Rz. 1016). Für eine Anlehnung an den Beteiligungsbuchwert spricht folgender Vergleich: Hätte die Organgesellschaft den Gewinn tatsächlich an den Organträger abgeführt und hätte der Organträger den entsprechenden Betrag nachträglich wieder in die Organgesellschaft eingelegt, so lägen unstreitig nachträgliche Anschaffungskosten des Organträgers bezüglich der Beteiligung an der Organgesellschaft vor (vgl. von Freeden in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2015, Rz. 14.5). Die (teilweise) Nichtabführung des (steuerlichen) Gewinns kann als verkürzter Vorgang im Vergleich zu der vorgenannten Abführung/Einlage und damit als ein vergleichbarer Sachverhalt angesehen werden, der es grundsätzlich sachgerecht erscheinen lässt, in beiden Varianten zu demselben Ergebnis zu gelangen. Im Schrifttum wird ebenfalls vielfach die Auffassung vertreten, aktive Ausgleichsposten seien zwar nicht als, aber doch wie nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der Organgesellschaft zu behandeln (Neumann in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 14 Rz. 447, 448). Insbesondere im Zusammenhang mit § 8b KStG spricht sich die h.M. zu Recht für eine Zusammenfassung des Beteiligungsbuchwerts mit dem Ausgleichsposten aus (Suchanek/Rüsch DStZ 2015, 1; Neumann in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 14 Rz. 461; von Freeden/Joisten, Ubg 2014, 512; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz. 485 ff; Rödder/Joisten in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 Rz. 738; Müller in Mössner/Seeger, KStG, 2013, § 14 Rz. 701; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 14 Rz. 911; Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 14 Rz. 1095; von Freeden in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz. 14.53; vgl. auch KStR-Entwurf R 14.8 Abs. 3 Satz 4). Ob in 124

Ausnahmefällen bzw. in besonderen Konstellationen (wie z.B. bei mittelbarer Organschaft oder in Fällen einer Umwandlung zum Buchwert/Zwischenwert, vgl. zu Letzterem Neumann in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 14 Rz. 463) eine andere oder modifizierte Beurteilung geboten sein mag, ist eine Frage des jeweiligen Sonderfalls (Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 14 Rz. 1093).

ccc) Grundsätzlich sind die Ausgleichsposten auch bei einer Verschmelzung der Organgesellschaft aufzulösen (Rödter/Joisten in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 Rz. 722; Neumann in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 14 Rz. 463). In den Fällen einer Verschmelzung zu Buchwerten wird zwar im Schrifttum erwogen, ob die Auflösung unterbleiben und stattdessen der Ausgleichsposten bezüglich der Beteiligung an der Rechtsnachfolgerin fortgeführt werden kann (vgl. Rödter/Joisten in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 Rz. 722) oder ggf. fortgeführt werden muss (Neumann in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 14 Rz. 463). Der erkennende Senat sieht jedoch auch in den Fällen einer Verschmelzung zu Buchwerten zumindest dann keinen Grund, von dem Grundsatz einer Auflösung der Ausgleichsposten abzuweichen, wenn die Verschmelzung zu einem Übernahmegewinn führt, mit dem der Ausgleichsposten verrechnet werden kann. 125

ddd) In den Fällen einer – wie hier – mittelbaren Organschaft ergeben sich Besonderheiten, weil der Organträger nicht direkt sondern nur mittelbar über eine oder mehrere Zwischengesellschaften an der Organgesellschaft beteiligt ist. 126

Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG ist der Ausgleichsposten in der Steuerbilanz des Organträgers zu bilden. Dies gilt auch in den Fällen einer mittelbaren Organschaft, denn da das Einkommen der Organgesellschaft nur dem Organträger zugerechnet wird und nicht der Zwischengesellschaft, kann es auch nur auf der Ebene des Organträgers zu einer Doppelbelastung aufgrund einer Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft und eines Veräußerungsgewinns aufgrund einer Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft kommen, die durch den Ausgleichsposten vermieden werden soll (i.Erg. ebenso Finanzministerium Schleswig-Holstein vom 08.12.2011, DStR 2012, 1607; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 Rz. 566; von Freeden in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2015, Tz. 14.67; Gosch, KStG, 3. Aufl., § 14 Rz. 466; offen gelassen von Rödter/Joisten in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 Rz. 696, 697, die alternativ die Bildung von Ausgleichsposten sowohl auf der Ebene des Organträgers wie der Zwischengesellschaft erwägen). Hiervon gehen auch die Beteiligten aus. 127

Wegen des Zeitpunkts der Auflösung des organschaftlichen Ausgleichspostens sind verschiedene Fallvarianten zu unterscheiden. Wird die Zwischengesellschaft veräußert und damit mittelbar auch die Organgesellschaft, ist der Ausgleichsposten aufzulösen, obwohl dieser Fall in § 14 Abs. 4 KStG nicht erwähnt wird (so auch Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz. 572; Neumann in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 14 Rz. 467). Wird die Organgesellschaft veräußert, ist nochmals danach zu differenzieren, ob der bei der Zwischengesellschaft anfallende Veräußerungsgewinn bei der Zwischengesellschaft verbleibt oder von dieser an den Organträger „weitergeleitet“ wird, sei es in Form von Dividenden oder aufgrund einer Einkommenszurechnung, weil zwischen der Zwischengesellschaft und der Organträgerin ebenfalls ein (unmittelbares) Organschaftsverhältnis besteht. In der erstgenannten Variante ist streitig, ob der organschaftliche Ausgleichsposten auf der Ebene des Organträgers bereits bei der Veräußerung der Organgesellschaft aufzulösen ist (so Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 Rz. 568; von Freeden in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2015, Tz. 14.67 und in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 KStG Anm. 356; 128

Neumann in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 14 Rz. 467, einschränkend in Rz. 468) oder erst bei der Veräußerung der Beteiligung an der Zwischengesellschaft (Finanzministerium Schleswig-Holstein vom 08.12.2011, DStR 2012, 1607; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 14 Rz. 884). Wird der Veräußerungsgewinn aber von der Zwischengesellschaft an die Organträgerin „weitergeleitet“, soll dies u.U. ein eigenständiger Grund für die Auflösung des Ausgleichspostens bereits im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung sein (so Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 14 Rz. 885 f. in den Fällen eines Organschaftsverhältnisses zwischen der Zwischengesellschaft und der Organträgerin, aber wohl nicht für die Weiterleitung in Form von Gewinnausschüttungen; Neumann in Gosch, KStG, 3. Aufl., Rz. 468 für Gewinnausschüttungen).

Der vorliegende Streitfall betrifft – wenngleich nicht bezogen auf eine Veräußerung sondern auf eine insoweit grundsätzlich gleich zu beurteilende Verschmelzung – den letztgenannten Sonderfall, dass neben dem mittelbaren Organschaftsverhältnis (zwischen der E GmbH und der C-GmbH) auch ein unmittelbares Organschaftsverhältnis zwischen der Organträgerin und der Zwischengesellschaft (d.h. zwischen der C-GmbH und der A D GmbH) bestand. Zumindest in dieser Sachverhaltskonstellation hat nach Auffassung des erkennenden Senats eine Auflösung des Ausgleichspostens bereits im Zeitpunkt der Veräußerung/Verschmelzung der Organgesellschaft zu erfolgen und nicht erst im Zeitpunkt einer etwaigen späteren Veräußerung der Zwischengesellschaft. Denn aufgrund der Zurechnung des Einkommens der Zwischengesellschaft bei dem Organträger ist nicht nur das Veräußerungsergebnis bei dem Organträger zu erfassen, sondern in dessen Steuerbilanz war – wie dargelegt – auch der Ausgleichsposten zu bilden. Aufgrund der Zielsetzung der steuerlichen Ausgleichsposten hält der Senat dieses Ergebnis auch unabhängig davon für sachgerecht, ob der Übernahmegewinn nach der Bruttomethode in der Organschaftskette durchzuleiten ist oder nur in Höhe des nicht gemäß § 12 Abs. 2 UmwStG 2006 steuerfreien Teils. Denn da der steuerliche Ausgleichsposten in der Regel wie ein Korrekturposten zum Beteiligungsansatz zu beurteilen ist, muss er dessen Schicksal teilen. Von daher mindert der (aufzulösende) Ausgleichsposten den nach § 12 Abs. 2 UmwStG 2006 und/oder § 8b Abs. 2 KStG steuerfreien Übernahmegewinn, mit der Folge, dass zum einen die Auflösung des steuerlichen Ausgleichsposten nicht zu einer eigenständigen von der Ermittlung des Übernahmegewinns unabhängigen Gewinnminderung führt und zum anderen im Umfang der durch die Auflösung des Ausgleichspostens bedingten Minderung des Übernahmegewinns auch kein 5%-iger Ansatz von nichtabziehbaren Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 3 S. 1 KStG in Betracht kommt.

cc) Aufgrund des vorgenannten Ergebnisses bedarf es keiner weiteren Prüfung, ob die 5%-ige Besteuerung nach § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG i.V.m. § 8b KStG mit der Richtlinie Nr. 90/435 des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame System der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten – Fusionsrichtlinie – (Abl. EG Nr. L 225 v. 20.8.1999, S. 6 ff, mit nachfolgenden Änderungen) vereinbar ist (zweifelnd Ley/Bodden, FR 2007, 265).

II. Die Berechnung des festgestellten verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 3, § 155 FGO i.V.m. § 708 Nr. 10, § 711 der Zivilprozessordnung.

VI. Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. Die für die Auflösung organschaftlicher Ausgleichsposten geltenden Grundsätze bedürfen einer weiteren Klärung durch die höchstrichterliche Rechtsprechung.

... ..