

---

**Datum:** 30.06.2021  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 30.06.2021  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 272/19 G,F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2021:0630.13K272.19G.F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Der Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 7.3.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.1.2019 wird in der Weise geändert, dass die der G-GmbH zugerechneten Einkünfte um 2.443.071,67 €, die der I-GmbH zugerechneten Einkünfte um 4.967.559,59 € und die der Frau Dr. H. und der Frau C. zugerechneten Einkünfte um je 1.165.241 € vermindert werden. Der Gewerbesteuermessbescheid für 2013 vom 7.3.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.1.2019 wird in der Weise geändert, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb um 370.531,56 € vermindert wird. Der Beklagte hat die festzustellenden und festzusetzenden Beträge zu errechnen und mitzuteilen.

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

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

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

Tatbestand:	1
Die Beteiligten streiten über die Zurechnung von Einkünften aufgrund einer disquotalen Ausschüttung im Streitjahr 2013.	2
Die Klägerin ist eine im Handelsregister des Amtsgerichts M-Stadt unter HRA xxx eingetragene Kommanditgesellschaft. Ihre Komplementärin ist die im Handelsregister des Amtsgerichts M-Stadt unter HRB xxx eingetragene G-GmbH, C-Stadt (im Folgenden: „G-GmbH“), die am Festkapital der Klägerin zu 25 % beteiligt war. Kommanditistinnen waren in den Streitjahren Frau Dr. N. H. und Frau D. C. mit einer Beteiligung von je 11,31 % (Kommanditeinlagen: je 116.600 €) sowie die im Handelsregister des Amtsgerichts M-Stadt unter HRB xxx eingetragene I-GmbH, E-Stadt (im Folgenden: „I-GmbH“) mit einer Beteiligung von 52,38 % (Kommanditeinlage: 540.000 €). Frau Dr. H. und Frau C. sind Schwestern. Diese waren wiederum zu je 50 % mittelbar und unmittelbar an der G-GmbH und an der I-GmbH beteiligt. Alleinige Geschäftsführerin der G-GmbH und der I-GmbH war Frau Dr. H..	3
Die Klägerin hielt im Streitzeitraum 91 % der Anteile an der im Handelsregister des Amtsgerichts N-Stadt unter HRB xxx eingetragenen N-GmbH (im Folgenden: „N-GmbH“). Die übrigen Anteile an der N-GmbH wurden von der G-GmbH zu 2,33 %, der I-GmbH zu 3,33 % sowie von Frau Dr. H. und Frau C. zu je 1,67 % gehalten. Die von den drei letztgenannten Gesellschafterinnen gehaltenen Anteile an der N-GmbH stellten Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin dar. Der von der G-GmbH gehaltene Anteil an der N-GmbH war hingegen, was inzwischen unter den Beteiligten unstrittig ist, nicht dem Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zugeordnet. Gegenstand des Unternehmens der N-GmbH war.	4
Die G-GmbH hielt mittelbar sämtliche Anteile an der im Handelsregister des Amtsgerichts M-Stadt unter HRA xxx eingetragenen U-GmbH & Co. Investitions KG, C-Stadt (im Folgenden: „U-KG“). Alleinige unmittelbare Kommanditistin der U-KG war die im Handelsregister des Amtsgerichts M-Stadt unter HRB xxx eingetragene C-GmbH, C-Stadt. Diese Gesellschaft war eine Organgesellschaft der G-GmbH.	5
Die Klägerin und ihre Tochtergesellschaften waren in einen Konzernabschluss einbezogen. Die G-GmbH sowie deren Tochtergesellschaften, auch die U-KG, nahmen an der Konzernrechnungslegung der Klägerin nicht teil.	6
In einer Gesellschafterversammlung der N-GmbH vom 27.12.2013 fasste diese u.a. die folgenden Beschlüsse:	7
„Aus dem Bilanzgewinn der N-GmbH soll ein Betrag in Höhe von Euro 9.741.115,13 an die G-GmbH ausgeschüttet werden. Als Tag der Auszahlung wird der 24.12.2014 bestimmt.	8
Dieser Beschluss ist aufschiebend bedingt auf die Eintragung der Änderung des § 16 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags der N-GmbH dahingehend, dass in der Satzung geregelt wird, dass die Gesellschafter alljährlich auch über die Verteilung des Gewinns abweichend von der gesetzlichen Regelung aus § 29 Abs. 3 S. 1 GmbH-Gesetz beschließen können, im Handelsregister.	9
Zum Ausgleich des Nachteils i.H.v. Euro 9.513.822,45 aus dieser Ausschüttung an die G-GmbH erhalten die restlichen Gesellschafter bei Liquidation der Gesellschaft vorab einen Betrag / eine Quote – beschränkt auf den Liquidationserlös – wie folgt:	10

• G-GmbH & Co. KG, 93,17 %, maximal Euro 8.864.414,77;	1112
• I-GmbH, 3,41 %, maximal Euro 324.703,84;	13
• Frau Dr. N. H., 1,71 %, maximal Euro 162.351,92;	14
• Frau D. C., 1,71 %, maximal Euro 162.351,92.	15
 [...] Die G-GmbH wird ihren Anspruch gegenüber der N-GmbH aus diesem Gesellschafterbeschluss an die G-GmbH & Co Kommanditgesellschaft abtreten.	16
 Entsprechend der Vorgehensweise der Vergangenheit sollen zum Ausschüttungstichtag 24.12.2014 die Verbindlichkeiten der N-GmbH aus den vorgenannten Ausschüttungen mit bestehenden Ausleihungen der N-GmbH gegenüber der G-GmbH & Co Kommanditgesellschaft aufgerechnet werden.“	17
 Wegen der Einzelheiten wird auf den Gesellschafterbeschluss vom 27.12.2013 verwiesen.	18
 Mit Gesellschafterbeschluss vom 17.3.2014 änderte die N-GmbH § 16 ihres Gesellschaftsvertrags (Jahresabschluss, Ergebnisverwendung) in der Weise, dass die Gesellschafter alljährlich auch über die Verteilung des Gewinns abweichend von der gesetzlichen Regelung des § 29 Abs. 3 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung – GmbHG – beschließen konnten. Die Änderung wurde am 21.3.2014 im Handelsregister eingetragen.	19
 Die G-GmbH wies in ihrem auf den 31.12.2013 aufgestellten Jahresabschluss Erträge aus Beteiligungen i.H.v. 9.741.115,13 € und außerordentliche Aufwendungen in Höhe von 8.244.879,76 € aus. Die Aufwendungen resultierten aus einer Forderungsabschreibung gegenüber der U-KG. Der Jahresabschluss der G-KG führte zu einem Jahresüberschuss von 582.461,59 €.	20
 Die U-KG hatte bereits zum 31.12.2012 in ihrem Jahresabschluss einen nicht durch Vermögenseinlage gedeckten Verlustanteil von Kommanditisten in Höhe von 11.499.311,53 € ausgewiesen.	21
 Die Klägerin gab für das Streitjahr eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ab und erklärte laufende Einkünfte i.H.v. ./. 380.411,25 €. Ausweislich einer der Feststellungserklärung beigefügten Kapitalkontenentwicklung zum 31.12.2013 waren bei der G-GmbH Einlagen i.H.v. 9.741.115,13 € ausgewiesen. Weiterhin waren der Feststellungserklärung Sonderbilanzen für die I-GmbH, Frau Dr. H. und Frau C. beigefügt, nicht aber für die G-GmbH. In einer Übersicht „einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2013“ waren „Sonderbetriebseinnahmen GA N.“ sowie „nabz. Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG GA N.“ mit jeweils 0 € verzeichnet. Der Beklagte veranlagte die Klägerin mit Feststellungsbescheid und Gewerbsteuerermessbescheid vom 20.11.2014 erklärungsgemäß. Im Feststellungsbescheid verteilte er die gewerblichen Einkünfte (vor Anwendung des § 15a des Einkommensteuergesetzes – EStG –) erklärungsgemäß auf die G-GmbH i.H.v. ./. 103.801,19 €, die I-GmbH i.H.v. ./. 202.943,11 €, Frau Dr. H. i.H.v. ./. 35.311,75 € und Frau C. i.H.v. ./. 38.355,20 €. Einen Gewinn aus dem Sonderbetriebsvermögen stellte er für keinen Gesellschafter fest. Die Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO –.	22

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E-Stadt (im Folgenden: „GKBP“) führte bei der Klägerin eine Betriebsprüfung u.a. für das Streitjahr durch. Unter Tz. 2.3.2 des Prüfungsberichts vom 7.11.2017 führten die Prüfer aus, die steuerlichen Folgen der am 27.12.2013 beschlossenen inkongruenten Gewinnausschüttung der N-GmbH an die G-GmbH seien nicht anzuerkennen, weil ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 AO vorliege. Sie verwiesen auf Tz. 2.4.1 des Berichts der ausschüttenden Gesellschaft. In einem Bericht über eine bei der N-GmbH durchgeführte Betriebsprüfung vom 7.11.2017 erklärten die Prüfer, die gewählte Gestaltung sei als Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. 42 AO zu qualifizieren, weil sie unangemessen erscheine. Die Verbesserung der Kreditwürdigkeit der nicht konsolidierten G-GmbH sei auch durch den Regelfall einer kongruenten Gewinnausschüttung und Einlage in diese Gesellschaft zu erreichen gewesen. Die gewählte Gestaltung erscheine überflüssig, sei ohne den Steuervorteil nicht gewählt worden und sei daher rein steuerlich motiviert gewesen. Sie führe im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem Steuervorteil, der gesetzlich nicht vorgesehen sei. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass die beiden Gesellschafterinnen Dr. H. und C. Schwestern seien.

23

Weiter führten die Prüfer aus, als Konsequenz entstehe der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstehe, d.h. bei einer kongruenten Ausschüttung an die Gesellschafterinnen. In Anlage 5 des Berichts für die Prüfung der Klägerin erklärten die Prüfer, die Gewinnausschüttung i.H.v. 9.741.115,13 € sei in der Bilanz der G-GmbH zu eliminieren unter Hinzurechnung von 487.055,76 € Körperschaftsteuer (5 %-iges Betriebsausgabenabzugsverbot). Stattdessen sei die Ausschüttung den Gesellschafterinnen der N-GmbH entsprechend ihrer Beteiligung zuzurechnen, nämlich der Klägerin mit 8.864.414,77 € (91 %), der G-GmbH mit 226.967,98 € (2,33 %), der I-GmbH mit 324.379,13 € (3,33 %) sowie Frau Dr. H. und Frau C. mit je 162.676,62 € (je 1,67 %). Hierbei seien die letztgenannten vier Beträge (zusammen 876.700,36 €) im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zu erfassen. Soweit die Ausschüttung der Klägerin zuzurechnen sei (8.864.414,77 €), sei dieser Betrag im Gesamthandsvermögen der Klägerin vereinnahmt und den Gesellschafterinnen entsprechend ihrer Beteiligung zuzuordnen, und zwar der G-GmbH mit 2.216.103,69 € (25 %), der I-GmbH mit 4.643.180,46 € (52,38 %) sowie Frau Dr. H. und Frau C. mit je 1.002.565,31 € (je 11,31 %).

24

Für die Gesellschafterinnen Dr. H. und C. ergebe sich damit eine Zurechnung von insgesamt je 1.165.241,93 €, die dem Teileinkünfteverfahren anstatt der Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – zu unterwerfen sei. Bei den Gesellschafterinnen in der Rechtsform der GmbH verbleibe es bei der Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG, vorbehaltlich des 5 %-igen Betriebsausgabenabzugsverbots gemäß § 8b Abs. 5 KStG. Es ergäben sich Zurechnungen von 2.443.071,67 € für die G-GmbH und von 4.967.559,59 € für die I-GmbH.

25

In derselben Weise berechneten die Prüfer ausweislich der Anlage 5 zum Prüfungsbericht der Klägerin den gewerbesteuerlichen Gewinn, wobei sie gemäß § 9 Nr. 2a des Gewerbesteuergesetzes – GewStG – den im Teileinkünfteverfahren zugerechneten Gewinn der Frau Dr. H. und der Frau Dr. C. um je 699.145,16 € kürzten. Gewerbesteuerlich verblieb lediglich das 5 %-ige Betriebsausgabenabzugsverbot i.H.v. 122.153,58 € für die G-GmbH und i.H.v. 248.377,98 € für die I-GmbH (zusammen 370.531,56 €). Wegen der Einzelheiten wird auf die beiden Prüfungsberichte vom 7.11.2017 verwiesen.

26

27

Der Beklagte erließ am 7.3.2018 einen Änderungsbescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 9.513.647,45 € fest. Als Gewinn aus Sonderbetriebsvermögen berücksichtigte er 876.700,35 €. Er verteilte die gewerblichen Einkünfte auf die G-GmbH i.H.v. 2.377.517,60 € (darin Sonderbetriebseinnahmen 226.967,98 €), die I-GmbH i.H.v. 4.844.803,52 € (darin Sonderbetriebseinnahmen 324.379,13 €), Frau Dr. H. i.H.v. 1.147.184,89 € und Frau C. i.H.v. 1.144.141,44 € (darin Sonderbetriebseinnahmen je 162.676,62 €).

Zudem erließ er am 7.3.2018 einen Gewerbesteuermessbescheid, mit dem er den Gewerbesteuermessbetrag für 2013 auf 0 € festsetzte. Dabei ging er von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. 1.541.354 € aus. Bei den Kürzungen gemäß § 9 GewStG berücksichtigte er Gewinne aus Anteilen an nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaften i.H.v. 1.398.290 €. 28

Die Klägerin legte mit Schreiben vom 9.4.2018 Einsprüche ein. 29

Mit Einspruchsentscheidungen vom 2.1.2019 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Zur Begründung erklärte er, eine Verbesserung der Kreditwürdigkeit der nicht im konsolidierten Konzernabschluss enthaltenen G-GmbH wäre auch durch den Regelfall einer kongruenten Gewinnausschüttung und Einlage in diese Gesellschaft zu erreichen gewesen. Einen ausreichenden Nachweis für wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe habe die Klägerin nicht erbracht. Die Klägerin könne sich auch nicht darauf berufen, bei drohender Unterkapitalisierung oder Zahlungsunfähigkeit der G-GmbH sei die Kreditwürdigkeit der gesamten G-N-Firmengruppe gefährdet gewesen. Es sei zu berücksichtigen, dass die G-GmbH in dem konsolidierten Konzernabschluss der Klägerin nicht enthalten gewesen sei. Der Finanzstatus der G-GmbH und ihrer Tochtergesellschaften sei aus Sicht von Banken daher ohne Bedeutung. Selbst wenn der Finanzstatus Bedeutung gehabt hätte, hätte die Möglichkeit der quotalen Gewinnausschüttung und anschließenden Einlage bestanden. 30

Ihm – dem Beklagten – könne auch nicht entgegengehalten werden, die Wirkungen des § 42 AO würden dadurch überdehnt, dass die strittigen Beträge den Gesellschafterinnen der Klägerin fiktiv zugerechnet würden. Vielmehr erfasse § 42 AO auch vom Sachverhalt betroffene Dritte. Die Anwendung des § 42 AO führe auch nicht zu einer Überkompensation, wenn die im Gesellschafterbeschluss vom 27.12.2013 aufgrund der inkongruenten Ausschüttung vereinbarten Ausgleichsansprüche der übrigen Gesellschafterinnen fällig würden. Denn es sei nicht ersichtlich, dass solche Ansprüche bislang entstanden seien oder im Falle einer Liquidation der N-GmbH finanziert werden könnten. Darüber hinaus könne sich die Klägerin auch nicht auf die Zulässigkeit des sog. „Schütt-aus-hol-zurück-Verfahrens“ berufen, da im Streitfall ein abweichender Sachverhalt vorliege. Die Ausschüttungsempfängerin, die G-GmbH, habe ihren Anspruch nämlich an die Klägerin abgetreten. Es sei nicht zu einer Einlage in die N-GmbH gekommen. Das Kapital sei endgültig aus der N-GmbH abgeflossen. 31

Dagegen hat die Klägerin am 30.1.2019 und 2.1.2019 Klagen erhoben. Die Klagen, die unter den Aktenzeichen 13 K 272/19 F und 13 K 284/19 G erfasst worden sind, sind mit Beschluss vom 22.3.2021 verbunden und unter dem Aktenzeichen 13 K 272/19 G,F fortgeführt worden. Mit Beschluss vom 21.4.2021 sind die G-GmbH, die I-GmbH, Frau Dr. H. und Frau C. zu dem Verfahren beigelegt worden. 32

Mit ihren Klagen begehrt die Klägerin, die Gewinnausschüttung der N-GmbH in der Weise zu erfassen, wie sie tatsächlich stattgefunden habe. Hierzu seien die der G-GmbH zugerechneten Einkünfte um 2.443.071,67 € zu vermindern, die der I-GmbH zugerechneten Einkünfte um 4.967.559,59 € und die der Frau Dr. H. und der Frau C. zugerechneten Einkünfte um je 1.165.241 €. Gewerbesteuerlich seien die gewerblichen Einkünfte um 122.153,58 € und 248.377,98 €, zusammen 370.531,56 € zu vermindern.

Die Klägerin trägt vor, für die Gesellschafterbeschlüsse vom 27.12.2013 habe ein wirtschaftlich anzuerkennender Grund bestanden. Denn ohne die Maßnahme der disquotalen Ausschüttung im Jahr 2013 hätte sich bei der G-GmbH im Jahr 2013 ein Verlust von 9.178.751,59 € ergeben, nach Abzug eines Gewinnvortrags noch ein Bilanzverlust von 6.617.150,47 € bei einem Eigenkapital von 486.907,45 €. Dieser Verlust sei maßgeblich auf die Vermögenslage der U-KG zurückzuführen gewesen. Gegenüber dieser KG habe die G-GmbH eine Forderung von 8.244.879,76 € abschreiben müssen. 34

Durch die Gewinnausschüttung seien ein Verlustausweis bei der G-GmbH sowie eine entsprechende Insolvenzgefährdung vermieden worden. Danach seien die Mittel an die N-GmbH zurückgeführt worden. Dies entspreche dem sog. „Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren“, welches von der Rechtsprechung anerkannt werde. Es seien auch andere Methoden für eine Rettung der G-GmbH in Betracht gekommen, etwa eine Verschmelzung; man habe sich aber für die vorliegende Methode entschieden, welche erfolgreich die Insolvenz abgewendet habe. 35

Der Beklagte könne sich nicht darauf berufen, die streitige Gewinnausschüttung hätte quotall erfolgen müssen, um anschließend eine Einlage in die G-GmbH tätigen zu können. Hierdurch wäre lediglich die Kapitalrücklage der G-GmbH erhöht worden. Der erhebliche Verlust der G-GmbH infolge der Forderungsabschreibung hätte aber weiterhin ausgewiesen und vorgetragen werden müssen. Zudem hätten Verbindlichkeiten der G-GmbH nicht gezahlt werden können. Ein solches Vorgehen widerspreche jeder ordnungsgemäßen Geschäftsführung. 36

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 37

den Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und den Gewerbesteuermessbescheid für 2013, beide vom 7.3.2018 und in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 2.1.2019, in der Weise zu ändern, dass die der G-GmbH zugerechneten Einkünfte um 2.443.071,67 €, die der I-GmbH zugerechneten Einkünfte um 4.967.559,59 € und die der Frau Dr. H. und der Frau C. zugerechneten Einkünfte um je 1.165.241 € vermindert werden, und dass der gewerbesteuerliche Gewinn aus Gewerbebetrieb um 370.531,56 € vermindert wird. 38

Der Beklagte beantragt, 39

die Klage abzuweisen, 40

hilfsweise, 41

die Revision zuzulassen. 42

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidungen. 43

Ergänzend trägt er vor, in der Gesellschafterversammlung der N-GmbH vom 27.12.2013 sei beschlossen worden, eine Gewinnausschüttung i.H.v. 9.741.115,13 € vorzunehmen. Diese habe zu 100 % an die G-GmbH ausgezahlt werden sollen. Im Anschluss sei der 44

Gewinnausschüttungsanspruch an die Klägerin abgetreten worden. Der abgetretene Anspruch sei dort mit einer Darlehensverpflichtung aufgerechnet worden. Hierbei handele es sich um einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO, da hierdurch Steuern in Höhe von ca. 700.000 € gespart worden seien. Eine inkongruente Gewinnausschüttung sei nur dann nicht als Gestaltungsmissbrauch anzusehen, wenn für die vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung vernünftige außersteuerliche Gründe nachgewiesen würden. Dies sei im Streitfall nicht geschehen.

Der Senat hat am 21.4.2021 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Beide Beteiligte haben in dieser Sitzung auf eine weitere mündliche Verhandlung verzichtet. Die Sache ist vertagt worden. Wegen der Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll verwiesen. 45

**Entscheidungsgründe:** 46

Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 47

Die Klage ist zulässig, und zwar auch in Bezug auf den Gewerbesteuermessbescheid für 2013. Zwar hat der Beklagte mit diesem Bescheid den Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € festgesetzt. Die Höhe des dabei zugrunde gelegten Gewinns aus Gewerbebetrieb (1.541.354 €) hat aber Bedeutung für die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes gem. § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG, so dass die Klägerin insofern beschwert ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 6.12.2016 I R 79/15, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 256, 199, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2019, 173, Rz. 9). 48

Die Klage ist begründet. 49

I. Der Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.1.2019 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 50

Der Beklagte hat zu Unrecht aufgrund des Gesellschafterbeschlusses der N-GmbH vom 27.12.2013 die Gewinnausschüttung in Höhe von 9.741.115,13 € in der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Klägerin für 2013 erfasst. 51

1. Die Ausschüttung i.H.v. 9.741.115,13 € ist entsprechend den Regelungen des genannten Gesellschafterbeschlusses allein der G-GmbH zuzurechnen. 52

Nach dem Gesellschafterbeschluss der N-GmbH vom 27.12.2013 sollte ein Betrag in Höhe von 9.741.115,13 € an die G-GmbH ausgeschüttet werden. Die Ausschüttung sollte in der Weise erfolgen, dass die G-GmbH ihren Anspruch gegenüber der N-GmbH an die Klägerin abtrat und die N-GmbH ihre Verbindlichkeit mit bestehenden Ansprüchen der Klägerin aufrechnete. Aufgrund dieser Regelung im Gesellschafterbeschluss vom 27.12.2013 floss die Ausschüttung allein der G-GmbH als disquotale Ausschüttung zu. Die Abtretung und Aufrechnung stellen lediglich eine Zahlungsmodalität dar, welche die Ausschüttung dem Grunde nach unberührt lassen. Die übrigen Gesellschafter der N-GmbH haben hingegen keine Ausschüttung erhalten. 53

Der Senat geht mit den Beteiligten davon aus, dass die Ausschüttung nicht erst im Jahr 2014, sondern bereits im Streitjahr 2013 angefallen ist, weil der Ausschüttungsanspruch wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht und am 31.12.2013 aufgrund des am 54

27.12.2013 einstimmig gefassten Gesellschafterbeschlusses hinreichend sicher war (vgl. BFH-Urteile vom 18.12.2002 I R 11/02, BStBI II 2003, 400; vom 2.10.2018 IV R 24/15, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2019, 516). Dem steht auch nicht entgegen, dass der Ausschüttungsanspruch der G-GmbH in Höhe von 9.741.115,13 € nach dem Gesellschafterbeschluss vom 27.12.2013 aufschiebend bedingt war „auf die Eintragung der Änderung des § 16 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags der N-GmbH dahingehend, dass in der Satzung geregelt wird, dass die Gesellschafter alljährlich auch über die Verteilung des Gewinns abweichend von der gesetzlichen Regelung aus § 29 Abs. 3 S. 1 GmbH-Gesetz beschließen können, im Handelsregister“. Denn die ausweislich des Gesellschafterbeschlusses vom 27.12.2013 beabsichtigte Änderung des § 16 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags wurde tatsächlich durch Gesellschafterbeschluss vom 17.3.2014 vollzogen und am 21.3.2014 im Handelsregister eingetragen. Hierdurch sind die im Gesellschafterbeschluss vom 27.12.2013 genannten Voraussetzungen erfüllt worden.

2. Entgegen der Auffassung des Beklagten ist § 42 AO im Streitfall nicht anzuwenden. 55

a) Gem. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ein Missbrauch liegt gem. § 42 Abs. 2 Satz 1 AO vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt gem. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind. 56

Unangemessen ist nach ständiger Rechtsprechung im allgemeinen eine rechtliche Gestaltung, die verständige Parteien in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts, insbesondere des erstrebten wirtschaftlichen Ziels, als unpassend nicht wählen würden (BFH-Urteile vom 19.8.1999 I R 77/96, BFHE 189, 342, BStBI II 2001, 43; vom 16.1.1992 V R 1/91, BFHE 167, 215, BStBI II 1992, 541; vom 17.1.1991 IV R 132/85, BFHE 163, 449, BStBI II 1991, 607). Da es im Bestreben der Rechtsordnung liegt, für alle wirtschaftlichen Vorgänge möglichst einfache Rechtsgestaltungen zur Verfügung zu stellen, ist in der Regel der einfachste rechtliche Weg der angemessene. Unangemessene Rechtsgestaltungen sind hingegen umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt u.ä. (BFH-Urteil vom 19.8.1999 I R 77/96, BFHE 189, 342, BStBI II 2001, 43). Ein Gestaltungsmissbrauch liegt jedoch stets nur dann vor, wenn die gewählte Gestaltung nach den Wertungen des Gesetzgebers, die den jeweils maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften zugrunde liegen, der Steuerumgehung dienen soll, ansonsten aber nicht (BFH-Urteile vom 19.8.1999 I R 77/96, BFHE 189, 342, BStBI II 2001, 43; vom 19.5.1993 I R 124/91, BFHE 172, 37, BStBI II 1993, 889; vom 23.10.1996 I R 55/95, BFHE 181, 490, BStBI II 1998, 90). 57

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, liegt im Streitfall keine unangemessene Gestaltung vor. 58

aa) Dies ergibt sich bereits daraus, dass der Beklagte der Klägerin, der I-GmbH sowie Frau Dr. H. und Frau C. im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung Einkünfte zugerechnet hat, obwohl sie keine Zahlungen oder Ansprüche erhalten haben. Die Wirkungen von § 42 Satz 1 AO werden nach der Rechtsprechung des BFH indes überdehnt, wenn die fraglichen Beträge bei einem anderen Anteilseigner fiktiv als zugeflossen behandelt werden (BFH-Urteil vom 19.8.1999 I R 77/96, BFHE 189, 342, BStBI II 2001, 43, Rz. 36). 59

Dies widerspricht im Streitfall auch den erkennbaren Absichten der ausschüttenden Gesellschaft, wie sie sich im Gesellschafterbeschluss vom 27.12.2013 niederschlagen. Dieser enthielt dezidierte Regelungen zum Ausgleich der inkongruenten Ausschüttung gegenüber den „restlichen Gesellschaftern“, welche keine Ausschüttung erhalten haben. Die Rechtsfolge eines Gestaltungsmissbrauchs, der eine fiktive kongruente Ausschüttung herstellen würde, würde zu einer Überkompensation der inkongruenten Gewinnausschüttung führen, wenn im Nachgang einer fiktiv kongruenten Ausschüttung noch Ausgleichsansprüche der „restlichen Gesellschafter“ bestünden. Diese Situation, die eine notwendige Folge der vom Beklagten vertretenen Rechtsauffassung ist, könnte nur dadurch abgewendet werden, dass die im Gesellschafterbeschluss vom 27.12.2013 niedergelegten Ausgleichsansprüche als nichtig oder nachträglich unwirksam angesehen würden. Dazu hat der Beklagte in der Einspruchsentscheidung erklärt, es sei nicht ersichtlich, dass solche Ausgleichsansprüche bislang entstanden oder im Falle einer Liquidation der N-GmbH finanziert werden könnten. Mit dieser Argumentation hat der Beklagte jedoch nicht widerlegt, dass solche Ansprüche in Zukunft noch entstehen und dann auch finanziert werden können. Allein die Möglichkeit, dass solche Ansprüche in der Zukunft entstehen, führt jedoch bereits zu einer möglichen Überkompensation. Es ist auch nicht ersichtlich, dass bzw. wie eine solche Überkompensation auf der Grundlage der zwischen den Gesellschaftern bestehenden vertraglichen Regelungen beseitigt werden könnte.

Mit der vom Beklagten vertretenen Rechtsauffassung würde demnach nicht das Ergebnis einer angemessenen Gestaltung i.S.d. § 42 Abs. 2 Satz 1 AO hergestellt, sondern ein „überschießendes“ Ergebnis. Vor diesem Hintergrund hat die Rechtsprechung bereits erklärt, § 42 AO lasse lediglich zu, den missbräuchlichen Vorgang zu neutralisieren, nicht aber, Ersatzsachverhalte zu fingieren (BFH-Urteil vom 19.8.1999 I R 77/96, BFHE 189, 342, BStBl II 2001, 43, unter Rz. 36). Der Senat schließt sich dieser Auffassung an. 61

bb) Darüber hinaus liegt im Streitfall ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO auch deshalb nicht vor, weil kein Rechtssatz existiert, wonach inkongruente Gewinnausschüttungen grundsätzlich einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darstellen. 62

Der BFH hat dies explizit für den Fall des sog. Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren entschieden, welches nach der ständigen Rechtsprechung grundsätzlich keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts darstellt, und zwar auch nicht im Fall einer inkongruenten Gewinnausschüttung (BFH-Urteil vom 19.8.1999 I R 77/96, BFHE 189, 342, BStBl II 2001, 43, Rz. 28; BFH-Beschluss vom 27.5.2010 VIII B 146/08, BFH/NV 2010, 1865). Der BFH begründet dies damit, dass inkongruente Gewinnausschüttungen gesellschaftsrechtlich zulässig seien, da die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft sich auf eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnbeteiligung verständigen könnten (vgl. § 29 Abs. 3 GmbHG). Grundsätzlich bestünden keine Bedenken, dem auch in steuerrechtlicher Hinsicht zu folgen. Denn nahezu jede Gewinnausschüttung, die verdeckt erfolge (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), stelle zugleich eine inkongruente dar. Es gebe keinen Grund, offene inkongruente Gewinnausschüttungen, die mit dem Gesellschaftsrecht im Einklang stünden, steuerlich hiervon abweichend zu behandeln (BFH-Urteile vom 19.8.1999 I R 77/96, BFHE 189, 342, BStBl II 2001, 43, Rz. 28). Die Rechtslage ist insofern geklärt (BFH-Beschluss vom 27.5.2010 VIII B 146/08, BFH/NV 2010, 1865, Rz. 4). Der BFH hat dieselben Grundsätze zudem etwa in den Konstellationen des sog. Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens (BFH-Urteil vom 8.8.2001 I R 25/00, BFHE 196, 485, BStBl II 2003, 923, Rz. 16) und des sog. Rücklagenmanagements zur „Mobilisierung“ von Körperschaftsteuerguthaben zugrunde gelegt (BFH-Urteil vom 28.6.2006 I R 97/05, BFHE 214, 276, Rz. 25). Der Senat folgt dieser 63

## Rechtsprechung.

Auch in der Rechtsprechung der Finanzgerichte bestehen keine Bedenken, eine zivilrechtlich ordnungsgemäß zustande gekommene inkongruente Gewinnausschüttung gleichfalls steuerlich als zulässig anzuerkennen, selbst im Fall einer anschließenden inkongruenten Wiedereinlage (Hessisches FG, Urteil vom 25.2.2008 9 K 577/03, NZG 2009, 320, bestätigt durch BFH-Beschluss vom 27.5.2010 VIII B 146/08, BFH/NV 2010, 1865; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 7.5.2008 13 K 146/04, EFG 2008, 1206, Rz. 26, rkr.; FG Köln, Urteil vom 14.9.2016 9 K 1560/14, EFG 2016, 1875, rkr. nach BFH-Beschluss vom 25.3.2021 VIII R 28/16 wegen Rücknahme der Revision; FG Münster, Urteil vom 6.5.2020 9 K 3359/18 E, AO, EFG 2020, 1603, Rz. 50, nicht rkr., Az. des BFH: VIII R 20/20). Das gilt jedenfalls dann uneingeschränkt, wenn im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile im Gesellschaftsvertrag festgesetzt ist oder eine Öffnungsklausel besteht (FG Köln, Urteil vom 14.9.2016 9 K 1560/14, EFG 2016, 1875, Rz. 27 ff; FG Münster, Urteil vom 6.5.2020 9 K 3359/18 E, AO, EFG 2020, 1603, Rz. 38).

Diese Sichtweise findet im Schrifttum Zustimmung (Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 Rz. 80; Stöber in Gosch, AO/FGO, § 42 AO Rz. 118; Ratschow in Klein, AO, 15. Auflage, § 42 Rz. 162; a.A. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 42 AO Rz. 599).

Im Streitfall vermag der Senat unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechungsgrundsätze in der an die G-GmbH bewirkten disquotalen Gewinnausschüttung der N-GmbH keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten zu erkennen, da die N-GmbH mit Gesellschafterbeschluss vom 17.3.2014 eine Öffnungsklausel in § 16 ihres Gesellschaftsvertrags eingefügt und Abweichungen von § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG explizit zugelassen hat. Die Änderung ist am 21.3.2014 im Handelsregister eingetragen worden. Ob eine andere rechtliche Beurteilung geboten wäre, wenn eine solche Klausel im Gesellschaftsvertrag der ausschüttenden Gesellschaft nicht enthalten gewesen wäre (verneinend FG Köln, Urteil vom 14.9.2016 9 K 1560/14, EFG 2016, 1875; FG Münster, Urteil vom 6.5.2020 9 K 3359/18 E, AO, EFG 2020, 1603; bejahend Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 17.12.2013, BStBl I 2014, 63), kann vorliegend dahinstehen.

Dagegen kann der Beklagte nicht mit Erfolg einwenden, im Streitfall habe nicht die G-GmbH als Gesellschafterin eine Einlage bewirkt, sondern der Ausschüttungsanspruch sei an einen Dritten (die Klägerin) abgetreten und mit einer Verbindlichkeit aufgerechnet worden, so dass das Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren nicht zur Anwendung gelangt sei. Die Argumentation, dass das sog. Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren mit dem vorliegenden Streitfall nicht in jeder Hinsicht vergleichbar ist, trifft zu, vermag der Argumentation des Beklagten aber nicht zum Erfolg zu verhelfen. Entscheidend für die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Streitfalls ist die Frage, ob die inkongruente Gewinnausschüttung der N-GmbH an die G-GmbH zu einem Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO führt. Aus der Argumentation des Beklagten ergibt sich jedoch nicht, dass eine außerhalb des Schütt-aus-hol-zurück-Verfahrens vorgenommene inkongruente Gewinnausschüttung einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO darstelle. Vielmehr stellen inkongruente Gewinnausschüttungen nach der ständigen Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte grundsätzlich keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO dar. Dies hat der BFH für den Fall des sog. Schütt-aus-hol-zurück-Verfahrens ebenso wie für den Fall des sog. Leg-ein-hol-zurück-Verfahrens und des sog. Rücklagenmanagements entschieden. Der genannte Grundsatz gilt aber einschränkungslos,

also auch dann, wenn der Sachverhalt in Teilaspekten von dem sog. Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren oder von den anderen genannten Konstellationen abweicht.

c) Die Frage, ob sich die Klägerin auf beachtliche außersteuerliche Gründe berufen kann, kann dahinstehen, da § 42 Abs. 1 Satz 1 AO nicht zur Anwendung gelangt. Auch dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Frau Dr. N. H. und Frau D. C. kommt keine weitere Bedeutung zu. 68

Allerdings ist der Senat der Auffassung, dass im Streitfall tatsächlich hinreichende außersteuerliche Gründe für die getroffene Gestaltung in Betracht kommen. Da die U-KG bereits zum 31.12.2012 in ihrem Jahresabschluss einen nicht durch Vermögenseinlage gedeckten Verlustanteil von Kommanditisten in Höhe von 11.499.311,53 € ausgewiesen hatte, war es naheliegend, dass die G-GmbH im Jahr 2013 eine Teilwertabschreibung auf ihre Forderungen gegen die U-KG vornehmen musste. Die in der Gewinn- und Verlustrechnung der G-GmbH ausgewiesenen außerordentlichen Aufwendungen in Höhe von 8.244.879,76 € sind daher nachvollziehbar. Hätte die G-GmbH in demselben Jahr nicht Erträge aus Beteiligungen i.H.v. 9.741.115,13 € erzielt, so hätte sie nicht einen Jahresüberschuss von 582.461,59 € ausweisen können, sondern einen Jahresfehlbetrag von 9.158.653,54 € ausweisen müssen. Diese erkennbare Notwendigkeit, Kapital zuzuführen, ist als außersteuerlicher Grund für die disquotale Ausschüttung anzuerkennen. Entgegen der Auffassung des Beklagten besteht keine Verpflichtung, die Kapitalzuführung auf eine bestimmte Weise durchzuführen, die höhere Steuern auslöst (quotale Ausschüttung mit anschließender Einlage). 69

3. Die im angefochtenen Bescheid festgestellten und den Gesellschafterinnen der Klägerin zugerechneten Einkünfte sind daher in Höhe von insgesamt 2.443.071,67 € (G-GmbH), 4.967.559,59 € (I-GmbH) und je 1.165.241 € (Dr. H. und C.) zu vermindern. Die darin enthaltenen Beträge von 226.967,98 € (G-GmbH), 324.379,13 € (I-GmbH) sowie je 162.676,62 € (Dr. H. und C.) sind nicht als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen. 70

Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, wie die Prüfer der GKBP in Anlage 5 des Prüfungsberichts vom 7.11.2017 ausführten, dass die G-GmbH ihre Beteiligung an der N-GmbH im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin gehalten hätte und die Einkünfte daher in der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung bei der Klägerin hätten festgestellt werden müssten. Denn die Beteiligten sind sich nunmehr einig, dass der von der G-GmbH gehaltene Anteil an der N-GmbH nicht dem Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zuzuordnen war. 71

a) Zum notwendigen Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehören nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG zusätzlich zu den im Gesamthandseigentum der Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgütern auch solche Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer gehören, wenn sie geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder die Voraussetzungen des Sonderbetriebsvermögens II erfüllen (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteil vom 19.12.2019 IV R 53/16, BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz. 34). Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II ist anzunehmen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung an der Mitunternehmerschaft eingesetzt werden. Ein solches Wirtschaftsgut kann auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sein (BFH-Urteil vom 19.12.2019 IV R 53/16, BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz. 35). Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann die Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft sowohl dadurch stärken, dass sie für das Unternehmen der Personengesellschaft 72

wirtschaftlich vorteilhaft ist, als auch dadurch, dass sie der Mitunternehmerstellung selbst dient, weil durch die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft der Einfluss des Gesellschafters in der Personengesellschaft steigt bzw. gestärkt wird (BFH-Urteile vom 16.4.2015 IV R 1/12, BFHE 249, 511, BStBl II 2015, 705, Rz 15, m.w.N.; vom 19.12.2019 IV R 53/16, BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz. 35).

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze vermag der Senat nicht, die Anteile an der N-GmbH dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin zuzuordnen. Es sind keine Anhaltspunkte erkennbar, dass die G-GmbH durch ihre Beteiligung an der N-GmbH ihre Beteiligung an der Klägerin stärkte. Vielmehr war die G-GmbH die Obergesellschaft in einem eigenen operativ tätigen Teilkonzern, dem die Klägerin nicht angehörte. Dementsprechend nahmen die G-GmbH sowie deren Tochtergesellschaften auch nicht an der Konzernrechnungslegung der Klägerin teil. 73

Es erscheint mithin folgerichtig, dass die Klägerin ihrer Feststellungserklärung lediglich Sonderbilanzen für die I-GmbH, für Frau Dr. H. und für Frau C. beifügte, nicht aber für die G-GmbH. Ebenso ist es nicht zu beanstanden, dass die Klägerin in der der Feststellungserklärung beigefügten Übersicht „einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2013“ „Sonderbetriebseinnahmen GA N.“ sowie „nabz. Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG GA N.“ mit jeweils 0 € auswies. 74

II. Der Gewerbesteuerermessbescheid für 2013 vom 7.3.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.1.2019 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 75

Da die Gewinnausschüttung der N-GmbH wie beschrieben weder im Gesamthandsvermögen noch im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin auszuweisen ist, ist die von der GKBP vorgenommene Erhöhung des Gewerbeertrags um 370.531,56 € rückgängig zu machen. 76

III. Die Entscheidung, dass der Beklagte die festzustellenden und festzusetzenden Beträge zu errechnen habe, folgt aus § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 77

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung, dass die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen nicht erstattungsfähig sind, folgt aus § 139 Abs. 4 FGO. 78

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 79

Die Revision war nicht zuzulassen, da in der Rechtsprechung geklärt ist, dass eine inkongruente Gewinnausschüttung keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt (BFH-Beschluss vom 27.5.2010 VIII B 146/08, BFH/NV 2010, 1865, Rz. 4). Der Streitfall ist auch nicht vergleichbar mit dem Urteil des FG Münster vom 6.5.2020 9 K 3359/18 E, AO (EFG 2020, 1603), in dem die Revision zugelassen wurde. Die Revisionszulassung in dieser Entscheidung beruhte maßgeblich darauf, dass die disquotale Gewinnausschüttung nicht durch den Gesellschaftsvertrag zugelassen war. Im vorliegenden Streitfall ist der Gesellschaftsvertrag der N-GmbH hingegen am 17.3.2014 entsprechend geändert und die Änderung am 21.3.2014 im Handelsregister eingetragen worden. 80

---

