

---

**Datum:** 08.08.2024  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 10. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 10 K 864/21 AO  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2024:0808.10K864.21AO.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Der Beklagte wird unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom ...4.2020 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom ...2.2021 verpflichtet, das mit Antrag der Klägerin vom ...4.2020 begehrte Einvernehmen gemäß § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG zur Umstellung ihres Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum vom 1.5. bis zum 30.4. des Folgejahres, beginnend mit dem Zeitraum vom 1.5.2020 bis zum 30.4.2021, zu erteilen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

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

Die Revision wird zugelassen.

---

## Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin einen Anspruch auf Zustimmung des Beklagten (im Folgenden Finanzamt --FA--) zur Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs auf einen

vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum vom 1.5. bis 30.4. des Folgejahrs gemäß § 7 Abs. 4 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) hat.

Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) mit dem Ort der Geschäftsleitung in A, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts B unter der Registernummer HRB xxx. Sie ist Teil der C-Unternehmensgruppe. Laut Handelsregisterauszug ist Unternehmensgegenstand der Klägerin, „...“. Alleinige Anteilseignerin der Klägerin ist seit dem ...11.2013 die C Holding GmbH (CD). Unter dem Datum vom ...12.2014 schlossen die CD als herrschendes Unternehmen und die Klägerin einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag ab. Zwischen der CD und der Klägerin bestand im hier maßgeblichen Zeitraum eine ertragsteuerliche Organschaft. Daneben ist die CD ebenfalls zu 100 % an der CEF GmbH (CEF) beteiligt. Zwischen der CD und der CEF besteht seit dem ...12.2015 ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag. Auch zwischen der CD und der CEF bestand im hier maßgeblichen Zeitraum eine ertragsteuerliche Organschaft. Die Klägerin ist ihrerseits wiederum alleinige Gesellschafterin der CG1 GmbH (CG1 GmbH) sowie der CG2 GmbH (CG2 GmbH). Daneben bestehen 29 G KGs. An jeder dieser 29 G KGs ist die CG1 GmbH jeweils als Komplementärin und die CG2 GmbH als Kommanditistin beteiligt. Alleinige Anteilseignerin der CD und Obergesellschaft der gesamten C-Unternehmensgruppe ist die H GmbH.

[...] (Zwecks Neutralisierung wurde das hier eingestellte Schaubild entfernt.) 3

Abb.: Beteiligungsverhältnisse 4

Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG (bzw. für die Gewerbesteuer § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes -- GewStG--) i.V.m. §§ 4 Abs. 1, 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Das Geschäftsjahr der Klägerin entsprach zunächst dem Kalenderjahr. Mit Gesellschafterbeschluss vom ...4.2020 wurde das Geschäftsjahr der Klägerin auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum vom 1.5. des Jahres bis zum 30.4. des Folgejahres umgestellt. Der Zeitraum vom 1.1.2020 bis zum 30.4.2020 bildete dadurch ein Rumpfgeschäftsjahr. Auf die notarielle Urkunde des beurkundenden Notars J mit dem Amtssitz in K vom 4.2020 (UR-Nr. .../2020) wird Bezug genommen. Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs wurde am ...4.2020 ins Handelsregister eingetragen. Mit Gesellschafterbeschluss vom ...9.2020 wurde das Geschäftsjahr der Klägerin sodann wieder auf das Kalenderjahr umgestellt. Dadurch bildete der Zeitraum vom 1.5.2020 bis zum 31.12.2020 wiederum ein Rumpfgeschäftsjahr. Auf die notarielle Urkunde des beurkundenden Notars J mit dem Amtssitz in K vom 23.9.2020 (UR-Nr. .../2020) wird Bezug genommen. Die erneute Umstellung des Geschäftsjahrs der Klägerin wurde am ...10.2020 ins Handelsregister eingetragen. 5

Mit Schreiben vom 4.2020, beim FA eingegangen am 4.2020, beantragte die Klägerin beim FA die Zustimmung zur Änderung ihres Wirtschaftsjahrs auf den 30.4. gemäß § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG. Zur Begründung führte die Klägerin aus, die Umstellung erfolge vor dem Hintergrund, dass die L GmbH am ...2.2020 einen Vertrag über den Erwerb sämtlicher Anteile an der H GmbH, der Muttergesellschaft der CD abgeschlossen habe. Der Vollzug des Vertrags erfolge voraussichtlich Mitte Mai 2020. Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs erfolge zur korrekten Abgrenzung der zu erwartenden Gewinne der Klägerin im Zeitraum vor Vollzug des Vertrags und Abrechnung dieser Gewinne unter dem bestehenden Gewinnabführungsvertrag mit der CD und dem damit verbundenen bilanziellen Ausgleich von Verlusten der CD, die vor Vollzug des Verkaufs erwirtschaftet worden seien. Nach Vollzug des Kaufvertrags solle das Wirtschaftsjahr der Klägerin wieder auf den 31.12. umgestellt werden, um eine gruppenweit einheitliche Abschlusserstellung zum 31.12. zu ermöglichen. Damit werde dann auch 6

sichergestellt, dass durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs keine Steuerpause o.ä. erreicht werde. Vielmehr erfolge die Versteuerung des Gewinns beider Rumpfwirtschaftsjahre im Veranlagungszeitraum 2020.

Mit Bescheid vom 4.2020 lehnte das FA den Antrag der Klägerin auf Zustimmung zur Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs – unter Abstimmung mit der Oberfinanzdirektion M und dem Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung N – ab. Aus dem Antrag der Klägerin ergebe sich, dass in 2020 zwei Rumpfwirtschaftsjahre eingerichtet werden sollten. Dies sei nicht vereinbar mit den Regelungen des § 8b der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV). Zudem lägen bei der Klägerin keine gewichtigen außersteuerlichen Gründe für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs vor. Eine Abgrenzung des Gewinns zum 30.4.2020 könne problemlos durch einen Zwischenabschluss erfolgen. Eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs werde zudem lediglich für die Klägerin beantragt, nicht jedoch für den restlichen Konzernverbund, obwohl sich die Frage der Gewinnabgrenzung auch bei allen anderen Unternehmen des Konzernverbunds stellen würde. Offensichtlich würden dem Antrag daher steuerliche Gründe zugrunde liegen. Durch die Änderung des Wirtschaftsjahrs solle erreicht werden, dass eine (teilweise oder vollständige) Kürzung des laufenden Verlusts und des Verlustvortrags des körperschaftsteuerlichen Organträgers, der CD, nach § 8c Abs. 1 KStG durch die Verrechnung mit dem Gewinn der Organgesellschaft, der Klägerin, verhindert werde. Mit der vorliegenden Maßnahme werde – unter Anwendung der Billigkeitsregelung des BMF-Schreibens vom 28.11.2017 (IV C 2 - S 2745-a/09/10002 :004, BStBl. I 2017, 1645, Tz. 32) – die Saldierung des Verlusts des Organträgers zum 30.4.2020 mit dem Gewinn der Organgesellschaft erreicht. Ohne die Umstellung des Wirtschaftsjahrs würden nach der Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich eigene Einkommensermittlungen des Organträgers und der Organgesellschaft durchgeführt werden. Dies habe zur Folge, dass im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG die noch nicht genutzten Verluste des Organträgers gekürzt werden würden und eine Zurechnung des positiven Einkommens der Organgesellschaft zum 31.12.2020 ohne Saldierung erfolge. Zur weiteren Begründung für die Nichterteilung seiner Zustimmung verwies das FA auf folgende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH):

- BFH vom 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50 und vom 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672: Die Erlangung einer „Steuerpause“ oder anderer steuerlicher Vorteile sei kein betrieblicher Grund, der die Zustimmung des Finanzamts zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs rechtfertige. 89
- BFH vom 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50: Als steuerliche Vorteile in diesem Sinne kämen alle steuerlichen Vorteile in Betracht, die über den Weg der Umstellung des Wirtschaftsjahrs erreicht werden sollen. 10
- BFH vom 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238: An gewichtigen Gründen fehle es auch dann, wenn es sich um eine Maßnahme von nur vorläufiger, kurzfristig gedachter Art handle, deren Zweck sich bereits im Jahr der Umstellung erschöpfe. 11
- BFH vom 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672: Das Einvernehmen des FA zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs könne auch dann zu versagen sein, wenn durch die Umstellung u.a. die Möglichkeit eines Verlustrücktrags eröffnet werde. 12

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt des Ablehnungsbescheids des FA vom 24.4.2020 Bezug genommen. 13

Gegen die Ablehnung des FA vom ...4.2020 legte die Klägerin mit Schreiben vom ...5.2020 Einspruch ein. Zur Begründung ihres Einspruchs führte die Klägerin im Wesentlichen aus, bei der Entscheidung der Finanzbehörde über die Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG handle es sich zwar um eine Ermessensentscheidung. Die Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG diene aber lediglich der Vermeidung ungerechtfertigter Steuervorteile. Dass sich der Sinn und Zweck des Einvernehmlichkeitserfordernisses in § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG auf die Missbrauchsabwehr beschränke (so BFH-Urteil vom 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287), sei auch der Gesetzesbegründung des ehemaligen § 2 Abs. 5 Nr. 5 EStG, der Vorgängervorschrift des heutigen und mit der Vorschrift des § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG vergleichbaren § 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, zu entnehmen. Dort heiße es wie folgt: „Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum bedarf der Zustimmung des Finanzamts. [...] Diese Vorschrift erscheint erforderlich, um Missbräuchen bei der Änderung von Wirtschaftsjahren zu begegnen. [...] Um Änderungen des Wirtschaftsjahres aus steuerlichen Gründen vorzubeugen, musste die Umstellung deshalb an die Zustimmung des Finanzamts geknüpft werden. [...] Selbstverständlich wird die Zustimmung des Finanzamts in allen den Fällen zu erteilen sein, in denen beachtliche wirtschaftliche Gründe für eine Umstellung des Wirtschaftsjahres vorliegen“ (BT-Drs. 481, 72). Verhindert werden sollten dadurch lediglich (wiederholt) missbräuchliche Steuergestaltungen durch Umstellung des Wirtschaftsjahrs (unter Hinweis auf BFH-Urteile vom 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287 und vom 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50; Nacke in Blümich, § 4a EStG, Rz. 39). In Fällen angemessener Steuervorteile bestehe daher eine Reduktion des Ermessens der Finanzbehörde auf Null, da insofern eine gebundene Entscheidung vorliege (unter Hinweis auf Meyer in BeckOK, § 4a EStG, Rz. 68 f. mit Verweis auf BFH-Urteil vom 7.11.2013 – IV R 13/10, BStBl. II 2015, 226; Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4a EStG, Rz. 26, m.w.N.). Deutlich werde dies im Zusammenhang mit der Begründung oder Beendigung eines Organschaftsverhältnisses im Sinne des § 14 KStG. In R 14.4. Abs. 3 Satz 2 und 3 KStR werde festgehalten, dass die Erlaubnis zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs bei Begründung oder Beendigung eines Organschaftsverhältnisses zu erteilen sei. Das gelte selbst dann, wenn das Wirtschaftsjahr ein zweites Mal umgestellt werde. Insbesondere die frühzeitige Begründung eines Organschaftsverhältnisses (zum Beispiel nach einem Anteilerwerb) beruhe regelmäßig auf einem steuerlichen Vorteil, der in der Verrechnung der Einkünfte des Organträgers mit denen der Organgesellschaft liege. Anderweitige in der Organisation des Betriebs gelegene gewichtige Gründe für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs dürften in solchen Fällen regelmäßig nicht vorliegen, insbesondere nicht in den Fällen der mehrmaligen Umstellung. Damit werde deutlich, dass die Finanzverwaltung in Organschaftsfällen die Möglichkeit, eine Organschaft zeitnah beginnen bzw. rechtzeitig beenden zu können, als ausreichenden wirtschaftlichen Grund für die Umstellung eines Wirtschaftsjahrs ansehe und darüber hinaus jedenfalls in solchen Fällen keine weiteren in der betrieblichen Organisation liegenden gewichtigen Gründe für erforderlich halte. Demnach könne die Umstellung des Wirtschaftsjahrs nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG sowohl durch wirtschaftliche Gründe als auch durch die Erzielung angemessener steuerlicher Vorteile gerechtfertigt werden. Wirtschaftlich begründet sei die Umstellung des Wirtschaftsjahrs vorliegend insbesondere durch die gebotene Verrechnung der Verluste mit Gewinnen, die vor der Veräußerung der Gruppe angefallen seien. Eine handelsrechtliche Verrechnung der vor dem Übergang erzielten Verluste des Organträgers mit den Gewinnen der Organgesellschaft sei durch einen Zwischenabschluss nicht möglich, da aufgrund eines Zwischenabschlusses keine Gewinnabführung nach § 291 AktG erfolgen könne. Durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs habe ein möglichst weitgehender bilanzieller Ausgleich der bestehenden Verlustvorräte der CD noch vor dem Anteilseignerwechsel erreicht werden sollen. Vor

diesem Hintergrund stelle sich diese Frage entgegen der Auffassung des FA auch nicht für sämtliche Gesellschaften, mit denen ein Ergebnisabführungsvertrag bestehe. Neben der Klägerin sei dies nämlich nur noch die CEF, deren Gewinn insoweit aber als unwesentlich angesehen werde. Zusätzlich zu diesen wirtschaftlichen Gründen werde durch die vorliegend begehrte Umstellung des Wirtschaftsjahrs durch die Klägerin kein missbräuchlicher steuerlicher Vorteil erzielt. Der vorliegend erzielte steuerliche Vorteil entspreche dem Sinn und Zweck des § 8c KStG. Die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten, die der alte Eigentümer im Rahmen seines wirtschaftlichen Engagements vor einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG erwirtschaftet habe, sei – auch in Organschaftsfällen – nach § 8c KStG angezeigt. Die Zäsur, die zum Verlustuntergang führe, sei auch beim unterjährigen Anteilsverkauf der Zeitpunkt des Anteilsverkaufs selbst, weshalb eine Verrechnung von unterjährigen Gewinnen uneingeschränkt mit vorhandenen Verlustvorträgen zulässig sei (unter Verweis auf BFH vom 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360). Dem habe sich auch die Finanzverwaltung inzwischen angeschlossen (unter Hinweis auf BMF vom 28.11.2017, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 33 f.). Diese, für eine einzelne Kapitalgesellschaft anerkannte Rechtsfolge, müsse auch im Organkreis gelten und könne jedenfalls in einer solchen Konstellation keinen missbräuchlichen Steuervorteil darstellen. Die wirtschaftlich korrekte Abgrenzung von neuem und altem Engagement lasse sich wegen § 14 KStG nur durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs erreichen. Demzufolge werde in der Praxis zur Vermeidung unsachgemäßer Ergebnisse (hilfsweise) empfohlen, das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft umzustellen, um dieses zweckgerechte Ergebnis sicher zu erreichen (unter Hinweis auf Brink, FS Endres, S. 45, 58; Hoheisel/Tippelhofer, StuB 2016, 893; Pohl, NWB 2016, 2424, 2425). Schließlich sei einer Umstellung des Wirtschaftsjahrs auch nicht zwingend dann die Zustimmung zu versagen, wenn dadurch innerhalb eines Kalenderjahrs mehrere Rumpfwirtschaftsjahre entstehen würden. § 8b EStDV stehe der Bildung mehrerer Rumpfwirtschaftsjahre nicht entgegen. Auch nach der Rechtsprechung des BFH (unter Hinweis auf BFH vom 22.11.2018 – VI R 50/16, BStBl. II 2019, 313) sei die Entstehung zweier Rumpfwirtschaftsjahre grundsätzlich möglich. Nach den Körperschaftsteuer-Richtlinien ergebe sich ebenfalls – wie gezeigt –, dass die Bildung mehrerer Rumpfwirtschaftsjahre innerhalb eines Kalenderjahrs möglich sei.

Im Rahmen der Erörterung des Sach- und Streitstands durch die Klägerin und das FA während des Einspruchsverfahrens stellte die Klägerin klar, dass es vorliegend – entgegen der offenbaren Annahme des FA – nicht um die Verrechnung von vor der Veräußerung der Unternehmensgruppe angefallenen Verlusten der Organgesellschaft mit vor und nach der Veräußerung angefallenen Gewinnen der Unternehmensgruppe gehe, weil das Einkommen des Organträgers etwa für das gesamte Kalenderjahr – somit auch für den Zeitraum nach dem 30.4.2020 – für eine Verrechnung zur Verfügung stehen würde. Die Verluste bzw. Verlustvorträge würden vorliegend auf Ebene des Organträgers bestehen und seien größtenteils durch die Organgesellschaft erwirtschaftet und aufgrund von § 14 KStG an den Organträger abgeführt worden. Folglich sollten die Gewinne der Organgesellschaft, die bis zum 30.4.2020 erzielt worden seien, mit den Verlusten bzw. Verlustvorträgen verrechnet werden, die innerhalb desselben Organkreises und von derselben Gesellschaft erzielt worden seien. Gerade dieses Ergebnis würde dem Sinn und Zweck des § 8c KStG, altes und neues Engagement zeitlich voneinander zu trennen, entsprechen. Weiter führte die Klägerin ergänzend aus, es sei nach wie vor nicht erkennbar, dass das FA im Rahmen des ihm eingeräumten Ermessens die für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs vorgebrachten wirtschaftlichen Erwägungen und die steuerlichen Auswirkungen hinreichend gegeneinander abgewogen hätte (unter Hinweis auf Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 7 KStG, Rz. 58 f.). Der Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahrs könne jedenfalls nicht allein deshalb abgelehnt werden, weil die vorgetragenen wirtschaftlichen Gründe als nicht

ausreichend im Sinne von „nicht ernsthaft genug“ angesehen worden wären. Aus der Ermessensentscheidung müsse im Einzelnen hervorgehen, wie die Beweggründe des Steuerpflichtigen einerseits und die öffentlichen Belange andererseits gegeneinander abgewogen wurden und inwiefern die öffentlichen Belange, also nicht gerechtfertigte Steuervorteile, letztlich überwogen hätten (unter Hinweis auf BFH-Urteile vom 8.9.1971 – I R 165/68, BStBl. II 1972, 87 und vom 7.11.2013 – IV R 13/10, BStBl. II 2015, 226). Die bislang vorgetragenen Ablehnungsgründe des FA würden fast ausschließlich auf dem falschen Verständnis des FA vom Sachverhalt und den Wirkungen der Wirtschaftsjahrumstellung im Kontext des § 8c KStG beruhen. Demgemäß sei bisher auch nicht ausreichend berücksichtigt worden, dass vorliegend im Ergebnis kein „steuerlicher Vorteil“ erzielt werde, sondern lediglich die vom Gesetzgeber intendierte Rechtsfolge, nämlich die Trennung des wirtschaftlichen Engagements. Dass dadurch weniger Steuern an den Fiskus zu entrichten seien als ohne die Umstellung des Wirtschaftsjahrs, sei die gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge und damit im Hinblick auf eine mögliche Missbräuchlichkeit unbeachtlich. Umgekehrt erleide die Klägerin ohne die Umstellung des Wirtschaftsjahrs einen steuerlichen Nachteil, der aus der fehlenden gesetzlichen Abstimmung der Regelung zur Organschaft gemäß § 14 KStG einerseits (Zurechnung des Organschaftseinkommens erst am Ende des Wirtschaftsjahrs) und der in § 8c KStG vorgesehenen Gewinnverrechnung bis zum tatsächlichen – auch unterjährigen – Anteilseignerwechsel andererseits resultiere. Aus diesem Grund sei in Organschaftsfällen eine für Zwecke des § 8c KStG sachgerechte Abgrenzung bei unterjährigen Verkäufen nicht möglich. Dieser Nachteil könne nur durch eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs beseitigt werden. Dies dürfe dem Steuerpflichtigen nicht verwehrt werden, da er ansonsten eine für ihn nachteilige und nicht dem Gesetzeszweck entsprechende Besteuerungsfolge zu tragen hätte.

Zum Vorliegen weiterer außersteuerlicher Gründe für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs trug die Klägerin klarstellend und ergänzend vor, die Umstellung sei (auch) zur handelsrechtlichen Gewinnabgrenzung und Ergebnisabführung erfolgt. Teil des Geschäftsmodells der Klägerin sei die Errichtung und anschließende Veräußerung von passiver Infrastruktur („[...]“) an die G-Gesellschaften der C-Gruppe. Hierbei erhalte die Klägerin die Kaufpreise zum Teil in bar sowie zum Teil in Form einer Übernahme von gruppeninternen Verbindlichkeiten der Klägerin durch die G-Gesellschaften. Diese Vorgehensweise sei mit den finanzierenden Banken abgestimmt, da die von den G-Gesellschaften übernommenen, nachrangigen Verbindlichkeiten für Finanzierungszwecke wie Eigenkapital behandelt werden würden. Die Übernahme der Verbindlichkeiten durch die G-Gesellschaften würde der langfristigen Finanzierung der G-Gesellschaften dienen. Zudem würden dadurch Cash-Transfers in der Gruppe aus internen Verkäufen vermieden werden, die andererseits erforderlich wären, damit die G-Gesellschaften die erworbenen G finanzieren könnten. Diese Praxis könne allerdings nur solange aufrechterhalten werden, wie die Klägerin über ausreichend gruppeninterne Verbindlichkeiten verfügen würde. Da sich die Verbindlichkeiten der Klägerin aufgrund der hohen Verkäufe im 1. Quartal 2020 von ca. ... Euro (Stand 31.12.2019) auf ca. ... Euro (Stand 30.4.2020) reduziert hätten, sei durch die Umstellung des Endes des Wirtschaftsjahrs auf den 30.4.2020 eine durch die Gewinnabführung verursachte Verbindlichkeit gegenüber der CD geschaffen worden. Diese neu geschaffene Verbindlichkeit diene auch dazu, das bisherige Geschäftsmodell fortzusetzen. Ohne die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf den 30.4.2020 wäre der entsprechende Teil der Verbindlichkeit erst zum Geschäftsjahresende (31.12.2020) entstanden. Auf Nachfrage des FA teilte die Klägerin weiter mit, dass das der CD als Organträgerin zuzurechnende körperschaftsteuerliche Einkommen der Klägerin zum 30.4.2020 ca. ... Euro betrage. Der der CD zuzurechnende Gewerbeertrag der Klägerin zum 30.4.2020 betrage ca. ... Euro. Der Gewinn aus der Veräußerung von [...] durch die Klägerin

an G-Gesellschaften habe im Zeitraum vom 1.1.2020 bis zum 30.4.2020 ca. ... Euro betragen. Im Zeitraum vom 1.5.2020 bis zum 31.12.2020 habe der Gewinn aus der Veräußerung von [...] ca. ... Euro betragen. Der Gewinn aus der Veräußerung von [...] durch die Klägerin an G-Gesellschaften habe im Jahr 2017 ca. ... Euro, im Jahr 2018 ca. ... Euro und im Jahr 2019 ca. ... Euro betragen. Mit Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf den 30.4.2020 sei eine (gruppeninterne) Verbindlichkeit der Klägerin gegenüber der CD in Höhe von ca. ... entstanden.

Mit Einspruchsentscheidung vom 2.2021 wies das FA den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Im Rahmen seiner Ermessensausübung habe das FA die betriebswirtschaftlichen Erwägungen des Steuerpflichtigen für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs und die die Interessen der Allgemeinheit berührenden steuerlichen Auswirkungen gegeneinander abzuwägen und im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens seine Entscheidung zu treffen. Dabei würden die Interessen der Allgemeinheit berührt werden, soweit durch die Umstellung ein Steuervorteil erreicht werde (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672; Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7 KStG, Rz. 43). Auf der anderen Seite sei das Einvernehmen zu erteilen, falls wirtschaftlich einleuchtende und ernsthafte betriebliche Gründe vorlägen; wirtschaftlich zwingende oder betriebsnotwendige Gründe seien nicht erforderlich. Entscheidend sei also die Begründung aus Sicht des Betriebs. Lege der Steuerpflichtige ernsthafte betriebliche Gründe dar und seien diese auch mit steuerlichen Vorteilen verbunden, müssten die wirtschaftlichen Gründe in einem angemessenen Verhältnis zu mit der Umstellung verbundenen Steuervorteilen stehen (unter Hinweis auf Micker in BeckOK KStG, § 7 KStG, Rz. 93). In der Rechtsprechung und den Verlautbarungen der Finanzverwaltung fänden sich folgende Gründe als ausreichende Gründe für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs:

- Bessere Inventurmöglichkeit (BFH-Urteil vom 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287 unter Hinweis auf die Wirtschaftsjahrregelung bei den Landwirten; BFH-Urteil vom 9.11.1966 – VI 303/65, BStBl. III 1967, 111); 119
- bessere Personalauslastung (BFH-Urteile vom 9.11.1966 – VI 303/65, BStBl. III 1967, 111; vom 26.9.1968 – IV 244/65, BStBl. II 1969, 71); 20
- die Ermöglichung von Betriebsvergleichen (BFH-Urteil vom 8.9.1971 – I R 165/68, BStBl. II 1972, 87); 21
- Gleichschaltung von Pächterwirtschaftsjahr mit Verpächterwirtschaftsjahr und umgekehrt (BFH-Urteil vom 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85); 22
- einheitliches Wirtschaftsjahr in der Organschaft (FinVerw 1973 SteK KStG § 7 a Nr. 12); 23
- einheitlicher Abschluss bei verbundenen Unternehmen, in einem Konzern oder in einer Unternehmensgruppe; bei Umgründung könne ein fortbestehendes Unternehmen sein Wirtschaftsjahr auf den Beginn der neuen Unternehmensform – z.B. Beginn der Betriebsaufspaltung – umstellen. 24

Das Einverständnis könne jedoch durch das FA versagt werden, wenn die Umstellung der Erlangung steuerlicher Vorteile diene. Ein Steuervorteil könne in einer Steuerpause, der Umgehung ungünstiger steuerlicher Vorschriften, die nur für einzelne Veranlagungszeiträume gelten würden (z.B. Solidaritätszuschlag) oder in der Ermöglichung eines Verlustrücktrags 25

(unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50) liegen.

Im Streitfall sei zwischen den Beteiligten unstreitig, dass nach der derzeitigen Weisungslage der Finanzverwaltung (unter Hinweis auf BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 37) ohne die Umstellung des Wirtschaftsjahrs keine Einkommenssaldierung zum Stichtag der Anteilsübertragung erfolgen könne, so dass sämtliche nicht genutzten Verluste der CD bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung nach § 8c KStG für eine Verlustverrechnung mit den Gewinnen der Klägerin nicht zur Verfügung stünden. Diese Sichtweise sei sachgerecht (unter Hinweis auf Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c KStG, Rz. 80e; Dötsch/Leibner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8c KStG, Rz. 261). Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG sei nach Rz. 37 des BMF-Schreibens vom 28.11.2017 bei einer steuerlichen Organschaft auf Ebene des Organträgers und auf Ebene der Organgesellschaft getrennt anzuwenden. Diese Auffassung sei mit der Systematik der Einkommenszurechnung in Organschaftsfällen zu begründen. Die Hinzurechnungen aus der Organschaft würden nach der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH zweifelsfrei zum Ende des Veranlagungszeitraums erfolgen, und zwar auf der Stufe nach der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des Organträgers (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494). Diese Erfassung des Organergebnisses als letzter Geschäftsvorfall des Jahres verhindere die von Teilen der Literatur geforderte unterjährige Hinzurechnung des Organeinkommens beim Organträger (unter Hinweis auf Suchanek/Trinkhaus, FR 2014, 889; Moritz, GmbHR 2016, 861; Seer, FR 2015, 729). Im vorliegenden Fall erfolge damit eine Verlustkürzung nach § 8c KStG auf Ebene der CD vor den Korrekturen zur Organschaft und damit vor Verrechnung mit dem positiven Einkommen der Klägerin als Organgesellschaft.

Aus vorstehenden Gründen sehe das FA in der angestrebten Verrechnung der Gewinne der Klägerin mit den Verlusten der CD einen (bloßen) steuerlichen Vorteil und keinen wirtschaftlichen Grund. Durch die Bildung des abweichenden Wirtschaftsjahrs und der daraus resultierenden Bilanzierung des Gewinnabführungsanspruchs komme der Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf den 30.4.2020 steuerlich eine hohe Bedeutung zu. Dadurch könnten körperschaftsteuerliche Verlustvorträge in Höhe von ca. Euro und gewerbesteuerliche Verlustvorträge von ca. Euro erhalten bleiben. In diesem Gewinn seien vom 1.1. bis 30.4.2020 Gewinne in Höhe von Euro aus der Veräußerung von [...] an G-Gesellschaften der C-Gruppe enthalten. Veräußerungsgewinne dieser Art seien – bezogen auf den Zeitraum von nur vier Monaten – weder in den Jahren 2017 bis 2019 noch nach der Veräußerung in diesem Umfang angefallen. Zwar trete durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs – wie die Klägerin zutreffend ausführe – keine Steuerpause ein, da das Wirtschaftsjahr noch in 2020 wieder auf den 31.12.2020 umgestellt worden sei. Allerdings sei unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 24.4.1980 (IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50) auch der Umstellung eines Wirtschaftsjahrs mit dem einmaligen Zweck der Verlustverrechnung als rein steuerlicher Vorteil die Zustimmung zu versagen, wenn ansonsten keine beachtlichen betriebswirtschaftlichen Gründe geltend gemacht werden würden. Vorliegend sei nach Auffassung des FA ein vergleichbarer Fall gegeben, da durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf den 30.4.2020 eine (einmalige) Verlustkürzung nach § 8c KStG in Höhe von ca. ... Euro bzw. ... Euro vermieden werden könnte.

Soweit die Klägerin mehrfach vorgetragen habe, für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs lägen wirtschaftliche Gründe vor, teile das FA diese Auffassung nicht. Die Klägerin mache neben der korrekten Abgrenzung der zu erwartenden Gewinne im Zeitraum vor der Anteilveräußerung und Abrechnung dieser Gewinne unter dem bestehenden Gewinnabführungsvertrag mit der CD und dem damit verbundenen Ausgleich von Verlusten

der CD die handelsrechtliche Abgrenzung des Gewinns der Klägerin vor und nach der Anteilsveräußerung geltend. Diese Abgrenzung lasse sich aber auch durch einen Zwischenabschluss erreichen. Zudem sei bei der Schwestergesellschaft der Klägerin, der CEF, kein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr beantragt worden, da der Gewinn dieser Gesellschaft als unwesentlich angesehen werde. Zum anderen habe die Klägerin erstmalig mit Schreiben vom .11.2020 ausgeführt, dass die Umstellung des Wirtschaftsjahrs für die Fortführung des bisherigen Geschäftsmodells – nämlich der Veräußerung von [...] unter anderem im Gegenzug für die Befreiung von gruppeninternen Verbindlichkeiten – erforderlich sei. Schon der Zeitpunkt, zu dem dieser „ernsthafte betriebliche bzw. wirtschaftliche Grund“ vorgetragen worden sei, zeige, dass diese Überlegung bei Stellung des Antrags noch nicht vorhanden bzw. jedenfalls nicht maßgeblich gewesen sei. In diesem Zusammenhang stelle sich auch die Frage, inwieweit Anfang April 2020 das Fehlen von Verbindlichkeiten für die Fortführung des Geschäftsmodells im Laufe des Jahres schon zu erkennen gewesen sei und welche Bedeutung den übrigen Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen in der Bilanz zum 31.12.2019 in Höhe von Euro zukommen würde. Bei der Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen in Höhe von ca. ... Euro handle es sich um Verbindlichkeiten im Rahmen eines Cash-Pools. Der Cash-Pool diene letztlich dazu, einen konzerninternen Liquiditätsausgleich zu schaffen. Daher sei nach Auffassung des FA das Vorhandensein von Verbindlichkeiten bei Veräußerung von [...] an verbundene Unternehmen unerheblich, denn Sinn und Zweck des Cash-Pools sei gerade der konzerninterne Liquiditätsausgleich, wie auch immer dieser aussehen möge.

Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass das Vorhandensein der Verbindlichkeiten zur Fortführung des Geschäftsmodells der Klägerin auch als (betriebs-)wirtschaftlicher Grund anerkannt werden könnte, würde dies im Rahmen der Abwägung mit den die Interessen der Allgemeinheit berührenden steuerlichen Vorteilen aufgrund der zu schwachen Ausprägung im Vergleich zu der angestrebten Verlustverrechnung in Höhe von ca. ... Euro bzw. ... Euro zu keinem anderen Ergebnis als der Versagung der Zustimmung zum abweichenden Wirtschaftsjahr führen. Das Volumen der Verlustverrechnung lasse die übrigen Gründe in den Hintergrund treten, zumal sich eine Abgrenzung des handelsrechtlichen Gewinns auch durch Erstellung eines Zwischenabschlusses hätte erreichen lassen, die Schwestergesellschaft kein abweichendes Wirtschaftsjahr begründet habe und weitere Verbindlichkeiten zu verbundenen Unternehmen vorhanden seien. 29

Seine Entscheidung, so das FA weiter, werde nochmals besonders durch die Rechtsprechung des BFH gestützt, dass die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr keine Maßnahme von nur vorläufiger und kurzfristig gedachter Art darstellen solle, deren Zweck sich bereits im Jahr der Umstellung erschöpfe. So sei es aber im Streitfall. 30

Daneben vertrete das FA die Auffassung, dass es grundsätzlich nicht zulässig sei, das Wirtschaftsjahr mehrfach umzustellen, so dass zwei aufeinanderfolgende Rumpfwirtschaftsjahre entstünden. Soweit die Klägerin hierzu auf § 14 KStG i.V.m. § 14.4. Abs. 3 Satz 2 und 3 KStR verweise, wonach eine mehrfache Umstellung eines Wirtschaftsjahrs innerhalb eines Kalenderjahrs möglich sei und dort auch mit steuerlichen Vorteilen verbunden sei, zeige die Aufnahme dieses Sonderfalls in die Richtlinien, dass es sich bei der mehrfachen Umstellung des Wirtschaftsjahrs um einen besonderen Ausnahmefall handle, der auf die Begründung und Beendigung von Organschaften beschränkt sei. Nur in diesen Fällen gehe die Finanzverwaltung typisierend von bedeutenden wirtschaftlichen Gründen aus. Auf den Streitfall sei diese Richtlinienregelung hingegen nicht übertragbar. Dem Einspruch sei nach alledem der Erfolg zu versagen gewesen. 31

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage. Zur Begründung wiederholt die Klägerin im Wesentlichen die bereits im Einspruchsverfahren umfassend vorgetragenen Argumente. Ergänzend führt sie aus, in dem vorliegend zu beurteilenden Streitfall habe das FA überhaupt keine Abwägung der vorgetragenen betrieblichen Gründe für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs mit den im Allgemeininteresse liegenden steuerlichen Folgen vornehmen dürfen. Eine solche Abwägung habe nämlich nur dann zu erfolgen, wenn die steuerlichen Folgen einen missbräuchlichen Vorteil aus der Umgehung zwingenden Rechts darstellen würden. Es bedürfe hingegen keiner Abwägung, wenn mit der Umstellung – wie vorliegend im Hinblick auf § 8c KStG – gerade der eigentliche Sinn und Zweck einer Steuernorm erfüllt werde. In diesem Fall sei dem Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahrs zuzustimmen (Ermessensreduktion auf Null). Im Falle einer Ablehnung des Antrags auf Umstellung des Wirtschaftsjahrs sei dem Steuerpflichtigen ein Gestaltungsmissbrauch zudem nachzuweisen (unter Hinweis auf Staats in Lademann, § 4a EStG, Rz. 200; Meyer in BeckOK, § 4a EStG, Rz. 69). 32

Die vom FA vorgetragene Entscheidung des BFH stünde dem nicht entgegen. Im Gegenteil: In der Entscheidung vom 24.4.1980 (IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50) habe der Steuerpflichtige die Umstellung des Wirtschaftsjahrs beantragt, um noch von einer günstigen Altregelung profitieren zu können, bevor die Neuregelung in Kraft getreten sei. Mithin sei die Umstellung durch die Ausnutzung einer Übergangsregelung zur Erzielung eines Steuervorteils erfolgt, der mit der Vorstellung des Gesetzgebers grundsätzlich nicht mehr im Einklang gewesen sei. Anders als das FA meint, lasse sich dieser Entscheidung nicht entnehmen, dass eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs mit dem einmaligen Zweck der Verlustverrechnung (immer) ein steuerlicher Vorteil sei, der zur Versagung der Zustimmung führen müsse. Entsprechendes gelte hinsichtlich der Entscheidung des BFH vom 15.6.1983 (I R 76/82, BStBl. II 1983, 672). Hieraus solle sich nach Auffassung des FA ergeben, dass die Möglichkeit der Verlustverrechnung als weiterer beachtlicher Steuervorteil zu werten sei. Bei Lichte betrachtet liege dieser Entscheidung jedoch letztlich eine Steuerpause zugrunde, da ein in den ersten Monaten des Kalenderjahrs entstandener Verlust durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs in das Vorjahr habe zurückgetragen werden sollen, obwohl im Gesamtjahr wiederum ein Gewinn erzielt worden sei. Anders als vom FA vorgetragen, sei damit nicht der bloße Verlustrücktrag ein abzuwägender Steuervorteil, sondern vielmehr die dadurch entstehende Steuerpause. 33

Zu den bereits vorgebrachten wirtschaftlichen Gründen für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs betont die Klägerin nochmals, dass diese nicht lediglich deshalb als „nicht ausreichend“ verworfen werden dürften, weil sich ein vergleichbares wirtschaftliches Ergebnis auch anderweitig – etwa durch die Erstellung eines Zwischenabschlusses – hätte erreichen lassen. 34

Außerdem sei zu berücksichtigen, dass die Nutzung von Verlusten, die der Betrieb in vorangegangenen Zeiträumen erwirtschaftet habe, stets als außersteuerliches Motiv zu werten sei. Dies habe der BFH in mittlerweile gefestigter Rechtsprechung ausdrücklich festgehalten (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 17.11.2020 – I R 2/18, DStR 2021, 1419). Demgemäß seien Gestaltungen oder Maßnahmen, die darauf abzielen würden, dem Steuerpflichtigen die Nutzung eines von ihm erwirtschafteten Verlusts zu ermöglichen, in der höchstrichterlichen Rechtsprechung in zahlreichen Entscheidungen nicht als rechtsmissbräuchlich bewertet worden. Daher müssten entsprechende Gestaltungen, die eine solche Verlustverrechnung herbeiführen sollen, grundsätzlich nicht durch weitere außersteuerliche Motive gerechtfertigt werden. Die steuerliche Verlustverrechnung begründe vielmehr einen eigenständigen wirtschaftlichen (Recht-fertigungs-)Grund. Dies gelte sowohl 35

im Bereich des § 42 AO, wozu das bezeichnete Urteil ergangen sei, als auch bei der Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG, bei der es im Ergebnis ebenfalls um die Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen gehe.

Nichts Anderes ergebe sich vorliegend aus dem Gesamtkontext des § 8c KStG, welcher als Hauptargument des FA angeführt werde, indem es die Umstellung ablehne, weil dadurch eine Verrechnung von Verlusten ermöglicht werde, die ansonsten durch § 8c KStG wegfallen würden. Der möglichst weitgehende Wegfall von Verlustvorträgen werde hierdurch zum gesetzlichen Normalfall erklärt und die Verlustverrechnung als „steuerlicher Vorteil“, dessen Erlangung einer besonderen „außersteuerlichen“ Rechtfertigung bedürfe. Das Gegenteil sei zutreffend. Gesetzlicher Normalfall sei die fortbestehende Nutzung von Verlustvorträgen zur späteren leistungsfähigkeitsgerechten Verrechnung mit Gewinnen. Der Wegfall der Verlustvorträge durch einen Anteilseignerwechsel nach § 8c KStG stelle hingegen die rechtfertigungsbedürftige Ausnahme vom gesetzlichen Normalfall dar. Hinzu komme vorliegend, dass mit der Umstellung des Wirtschaftsjahrs gerade keine über den Zeitpunkt des Anteilseignerwechsels hinausgehende Verlustverrechnung erreicht werden solle. Dies werde nach dem Verständnis der Klägerin mittlerweile auch vom FA nicht mehr bestritten. Die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten, die der alte Eigentümer im Rahmen seines wirtschaftlichen Engagements erwirtschaftet habe, sei auch unter § 8c KStG eindeutig erlaubt bzw. sogar geboten. Vorliegend sei es so, dass die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb noch nicht genutzten Verluste der Organträgerin größtenteils selbst durch die Klägerin erwirtschaftet und an die Organträgerin abgeführt worden seien. Dies resultiere daraus, dass die Klägerin regelmäßig bis zur Veräußerung der durch sie hergestellten Glasfaserkabelnetze Verluste erwirtschaftete, die sich erst durch spätere Veräußerungen ausgleichen würden. Aufgrund der bestehenden Organschaft zur CD würden die zunächst erwirtschafteten Verluste aber bereits der CD zugerechnet werden. Folglich sollen die Gewinne der Klägerin, die bis zum 30.4.2020 erzielt worden seien, mit den Verlusten bzw. Verlustvorträgen verrechnet werden, die innerhalb desselben Organkreises und von derselben Gesellschaft erwirtschaftet worden seien. 36

Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs sei vorliegend sogar erforderlich und damit zwingend, um eine im Sinne des § 8c KStG sachgerechte Besteuerung zu erreichen. Solange die Finanzverwaltung nämlich eine unterjährige Zurechnung des Organeinkommens aus überwiegend formalen Erwägungen heraus ablehne, könne das vom BFH als zutreffend erachtete wirtschaftliche Ergebnis nur durch eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs erreicht werden (unter Verweis auf Pohl, NWB 2016, 2424, 2425; Festschrift Endres, S. 45, 58; Hoheisel/Tippelhofer, StuB 2016, 893). 37

Selbst von der Finanzverwaltung werde bei einem Anteilseignerwechsel i.S.d. § 8c KStG eine Verrechnung von Verlusten des Organträgers mit Gewinnen der Organgesellschaft nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Sie werde nur davon abhängig gemacht, dass der schädliche Anteilseignerwechsel genau zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft erfolge, so dass die organschaftliche Gewinnzurechnung auch formalrechtlich (§ 14 KStG) noch rechtzeitig, bevor die zur Verrechnung zur Verfügung stehenden Verlustvorträge untergingen, erfolgen könne (unter Hinweis auf BMF v. 28.11.2017, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 32 und 37). Ob diese enge und eher formalistische Auslegung im Lichte des BFH-Urteils vom 30.11.2011 (I R 14/11, BStBl. II 2012, 360) zulässig sei, müsse an anderer Stelle entschieden werden. Es sei jedenfalls wenig überzeugend, die Verrechnung von Gewinnen der Organgesellschaft mit Verlusten des Organträgers, die jeweils der bisherige Anteilseigner erwirtschaftet habe, davon abhängig zu machen, dass der Verkauf zum richtigen Stichtag erfolge. Die Umstellung eines Wirtschaftsjahrs, um einen Gleichlauf von organschaftlicher Einkommenszurechnung 38

und Anteilseignerwechsel herbeizuführen, sei nach Auffassung der Klägerin folgerichtig genauso wenig unangemessen oder missbräuchlich im Hinblick auf die Anwendung des § 8c KStG, wie eine bewusste Vereinbarung eines Anteilseignerwechsels zum Ende eines (nicht umgestellten) Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft.

Die Schlussfolgerung, wonach in Organschaftsfällen die (auch mehrfache) Umstellung von Wirtschaftsjahren und die damit ermöglichte sachgerechte Abgrenzung von Gewinnen im Zusammenhang mit einem Anteilseignerwechsel auch ohne weitere außersteuerliche Gründe möglich sei, werde nochmals im Zusammenhang mit der Begründung oder Beendigung eines Organschaftsverhältnisses im Sinne des § 14 KStG deutlich. Entgegen der Meinung des FA könne der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 9.1.1874 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238) nicht entnommen werden, dass eine Vorläufigkeit/Kurzfristigkeit der Umstellung des Wirtschaftsjahrs zwingend entgegenstehe. Der BFH habe insoweit lediglich darauf hingewiesen, dass bei der Abwägung der Umstellungsgründe (auch) auf die Nachhaltigkeit der Umstellung einzugehen sein könnte. In der vom FA zitierten Fundstelle aus der Literatur (Stalbold in Gosch, § 7 KStG, Rz. 63) werde zudem nur angemerkt, dass eine zeitnahe Rückumstellung bei unangemessenen steuergestalterischen Vorteilen kritisch zu sehen sein dürfte, nicht hingegen, dass mehrfache Umstellungen generell kritisch seien. Auch § 8b EStDV sei nicht im Sinne des FA so zu verstehen, dass innerhalb eines Kalenderjahrs nur ein einziges Rumpfwirtschaftsjahr, d.h. nicht mehrere Rumpfwirtschaftsjahre, gebildet werden dürften. Das Wort „einen“ in § 8b Satz 2 EStDV sei grammatikalisch als unbestimmter Artikel und nicht als Zahlwort zu verstehen. Die Entstehung zweier Rumpfwirtschaftsjahre sei daher grundsätzlich möglich (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 22.11.2018 – VI R 50/16, BStBl. II 2019, 313). Im Übrigen ergebe sich aus den Körperschaftsteuer-Richtlinien ausdrücklich, dass mehrere Rumpfwirtschaftsjahre innerhalb eines Kalenderjahres erlaubt seien, so z.B. im Zusammenhang mit der Begründung oder Beendigung eines Organschaftsverhältnisses im Sinne des § 14 KStG (unter Hinweis auf R 14.4 Abs. 3 Satz 2 und 3 KStR).

Die Klägerin beantragt, 40

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom ...4.2020 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom ...2.2021 zu verpflichten, das mit Antrag der Klägerin vom 4.2020 begehrte Einvernehmen gemäß § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum vom 1.5. bis zum 30.4. des Folgejahres, beginnend mit dem Zeitraum vom 1.5.2020 bis zum 30.4.2021, zu erteilen, 41

hilfsweise, 42

die Revision zuzulassen. 43

Das FA beantragt, 44

die Klage abzuweisen, 45

hilfsweise, 46

die Revision zuzulassen. 47

Das FA ist weiterhin der Auffassung, dass der Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum zu Recht abgelehnt worden sei. Das FA widerspreche der Sichtweise der Klägerin, dass die Ermöglichung einer gesetzlich 48

vorgesehenen Verlustverrechnung einen eigenständigen wirtschaftlichen Rechtfertigungsgrund darstelle. Das hierzu von der Klägerin zitierte Urteil vom 17.11.2020 sei zu § 42 AO ergangen. Bei der Vorschrift des § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG habe der Gesetzgeber das Zustimmungserfordernis des FA im Rahmen einer Ermessensentscheidung bewusst in das Gesetz aufgenommen. Für den Nachweis eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO würden andere Maßstäbe gelten als für die Frage, ob das FA unter Ausübung pflichtgemäßen Ermessens der Umstellung des Wirtschaftsjahrs zustimme. Dennoch sei darauf hinzuweisen, dass dem BFH-Urteil vom 17.11.2020 entgegen der Darstellung der Klägerin nicht zu entnehmen sei, dass der steuerlichen Verlustverrechnung stets ein außersteuerliches Motiv zugrunde liege. Dem Urteil entsprechende Gestaltungen zum Herbeiführen eines Verlustausgleichs müssten grundsätzlich nicht durch weitere außersteuerliche Motive gerechtfertigt werden und könnten somit dennoch als unangemessen qualifiziert werden. In dem von der Klägerin zitierten Urteil des BFH vom 15.6.1983 (I R 76/82, BStBl. II 1983, 672) heiße es im zweiten Leitsatz, das Einvernehmen des FA zur Umstellung könne auch dann zu versagen sein, wenn durch die Umstellung unter anderem die Möglichkeit eines Verlustrücktrags eröffnet werde. Die von der Klägerin beabsichtigte Umstellung des Wirtschaftsjahres auf den 30.4.2020 würde dazu führen, dass eine Verlustkürzung nach § 8c KStG in Höhe von ca. ... Euro bzw. ca. ... Euro vermieden werde. Die angestrebte Verlustverrechnung stelle damit einen (rein) steuerlichen Grund dar, sodass die Zustimmung auf Umstellung des Wirtschaftsjahres grundsätzlich versagt werden könne.

Nach Auffassung des FA komme es damit bezüglich der Frage, ob dem Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahres zuzustimmen sei, wesentlich darauf an, dass das FA die betriebswirtschaftlichen Erwägungen der Klägerin für die Umstellung des Wirtschaftsjahres und die die Interessen der Allgemeinheit berührenden steuerlichen Auswirkungen – so wie es in der Einspruchsentscheidung erfolgt sei – gegeneinander abgewogen habe. Entgegen den Ausführungen der Klägerin habe nicht allein die Erzielung eines steuerlichen Vorteils (Möglichkeit der Verlustverrechnung) zur Versagung der Zustimmung geführt. Vielmehr sei die Versagung der Zustimmung das Ergebnis der vorgenommenen Abwägung der widerstreitenden Interessen. Da im Rahmen der Klageschrift keine neuen Ausführungen hinsichtlich der betriebswirtschaftlichen Erwägungen vorgetragen worden seien, werde zur Vermeidung von Wiederholungen auf die ausführliche Darlegung in der Einspruchsentscheidung vom 2.2021 verwiesen (insbesondere Seiten 11 ff). Auch in dem von der Klägerin selbst zitierten BFH-Urteil vom 7.11.2013 (IV R 13/10) sei im Übrigen eine Steuerpause nicht als Grund für die Versagung der Zustimmung anerkannt worden, aber nur, weil es im dortigen Streitfall gewichtige betriebswirtschaftliche Gründe gegeben habe. Entscheidend sei somit für den Streitfall, dass das FA die von der Klägerin bei Antragsstellung genannten Gründe (Verrechnung der zu erwartenden Gewinne der Klägerin im Zeitraum vor Vollzug des Kaufvertrages mit den bis zu diesem Zeitpunkt erwirtschafteten Verlusten der Organträgerin) mit den öffentlichen Belangen (Vermeidung der Anwendung des § 8c KStG bzw. § 10a GewStG auf Ebene der Organträgerin, was laut Klägerin körperschaftsteuerlich eine Verlustkürzung in Höhe von ca. ... Euro und gewerbesteuerlich eine Verlustkürzung von ca. ... Euro verhindern würde) im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens abzuwägen gehabt habe. Dabei sei das FA zu der Entscheidung gelangt, dass die genannten betriebswirtschaftlichen Gründe im Verhältnis zu den Interessen der Allgemeinheit (Steuervorteil durch die angestrebte Verlustverrechnung) nicht so stark wiegen würden, dass dem Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahres zuzustimmen gewesen sei.

49

Der Auffassung der Klägerin, dass das FA im Fall der Ablehnung des Antrages auf Umstellung des Wirtschaftsjahres dem Steuerpflichtigen den Gestaltungsmissbrauch zudem

50

nachzuweisen habe, folge das FA nicht. Hierzu heiÙe es in der Gesetzesbegründung: „*Um Änderungen des Wirtschaftsjahrs aus steuerlichen Gründen vorzubeugen, musste die Umstellung deshalb an die Zustimmung des Finanzamts geknüpft werden (...). Selbstverständlich wird die Zustimmung des Finanzamts in allen den Fällen zu erteilen sein, in denen beachtliche wirtschaftliche Gründe für eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs vorliegen.*“

In der Rechtsprechung lägen bezüglich der Frage, ob beachtliche wirtschaftliche Gründe vorhanden seien, zahlreiche Urteile vor. In all diesen Fällen habe nicht das FA einen Gestaltungsmissbrauch nachgewiesen, sondern vielmehr die von den jeweiligen Klägern dargelegten betriebswirtschaftlichen Gründe, die für eine Umstellung sprechen würden, gegen öffentliche Belange abgewogen. Auch in dem von der Klägerin zitierten Urteil des BFH vom 7.11.2013 (IV R 13/10) heiÙe es hierzu: „*Bei der Ausübung seines Ermessens hat das FA die betriebswirtschaftlichen Erwägungen des Steuerpflichtigen für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs und die gegen die Umstellung sprechenden öffentlichen Belange – die Vermeidung nicht gerechtfertigter Steuervorteile – gegeneinander abzuwägen (BFH, Urteil vom 07. November 2013 - IV R 13/10 -, BFHE 243,350, BStBl II 2015,226, Rn. 34).*“ Soweit die Klägerin ihre Klagebegründung zudem mit einer zur bisherigen Rechtsprechung ergangenen kritischen Literaturmeinung (Meyer in BeckOK, § 4a EStG, Rz. 69) untermauert habe, überzeuge diese Literaturmeinung nach Auffassung des FA nicht. Dort werde die Rechtsprechung zum Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO bei der Wahl des Geschäftsjahrs bei Betriebseröffnung auf die Ausübung des Ermessens nach § 5 AO bei der Umstellung eines Wirtschaftsjahrs auf einen anderen Abschlusszeitpunkt übertragen. Die Wahl des Wirtschaftsjahrs bei Betriebseröffnung sei, im Gegensatz zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs, keine Ermessensentscheidung; eine Mitwirkung des FA sei in diesem Fall nicht gegeben. Daher könne das FA allenfalls über § 42 AO zu einer Versagung des vom Steuerpflichtigen gewählten Wirtschaftsjahrs kommen. Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs hingegen habe der Gesetzgeber bewusst von der Zustimmung des FA (im Rahmen der Ausübung pflichtgemäÙen Ermessens) abhängig gemacht (unter Verweis auf BT-Drs. 2/481).

51

Die Anwendung des § 8c KStG auf Ebene des Organträgers sei vorliegend auch sachgerecht. Da Organträger und Organgesellschaft zivilrechtlich und steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger seien, die ihr jeweiliges Einkommen selbständig zu ermitteln hätten, sei nach Auffassung des FA das von der Klägerin aufgeführte BFH-Urteil vom 30.11.2011 (I R 14/11, BStBl. II 2012, 360) nicht auf die Organschaft übertragbar. Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG sei eine Einkommensermittlungsvorschrift und damit auf Ebene des Organträgers und auf Ebene der Organgesellschaft getrennt anzuwenden. Ein positives Einkommen der Organgesellschaft könne somit erst nach Kürzung der Verluste auf Ebene des Organträgers zum 31.12. zugerechnet werden. Eine unterjährige Verrechnung der Gewinne innerhalb der Organschaft scheidet somit aus.

52

Die geplante zweifache Umstellung des Wirtschaftsjahrs führe dazu, dass das FA Anhaltspunkte dafür sehe, dass keine ernsthaften betriebswirtschaftlichen Gründe vorlägen. Vor allem auf Dauer angelegte betriebliche Gesichtspunkte würden für die Anerkennung einer Umstellung sprechen. Dagegen würden betriebliche Einzelumstände eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG weniger rechtfertigen, wenn sich der Vorteil allein auf das Jahr der Umstellung beschränken würde. Insbesondere mehrfache Umstellungen, vor allem bei einer zeitnahen Rückumstellung, würden kritisch bewertet. Das FA habe damit den Umstand, dass der Abschlusszeitpunkt vorliegend einmalig der 30.4.2020 sein sollte und danach wieder auf den alten Abschlusszeitpunkt 31.12. umgestellt werden solle, im Hinblick auf die Ernsthaftigkeit der betriebswirtschaftlichen Gründe im Rahmen der

53

Ermessensentscheidung zutreffend gewichtet. Bezüglich der Frage, ob innerhalb eines Kalenderjahres mehrere Rumpfwirtschaftsjahre gebildet werden dürfen, verweise das FA auf das Urteil des BFH vom 7.2.1969 (VI R 88/67 Rz. 9). Demnach dürfe bei der Umstellung des Wirtschaftsjahrs nur ein einziges Rumpfwirtschaftsjahr entstehen. Nach Auffassung des FA sei das von der Klägerin angeführte BFH-Urteil vom 22.11.2018 (VI R 50/16) nicht auf den Streitfall übertragbar. Dort sei bei einer landwirtschaftlichen Betriebsübergabe beim Betriebsübergeber (Rechtsvorgänger) ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.7. bis 31.12. und beim Betriebsübernehmer (Rechtsnachfolger) vom 1.1. bis 30.6. entstanden, welches für die Anwendung von § 6b Abs. 3 EStG zu verklammern gewesen und lediglich als ein Wirtschaftsjahr für diese Vorschrift zu werten gewesen sei.

Hinsichtlich der Regelung bezüglich der Bildung von Rumpfwirtschaftsjahren bei Begründung und Beendigung eines Organschaftsverhältnisses i.S.d. § 14 KStG (R 14.4. Abs. 3 Satz 2 und 3 KStG) bleibe das FA bei seiner Auffassung, dass diese Regelung nur für diesen Sonderfall anwendbar sei. 54

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf die Gerichtsakte, insbesondere die wechselseitig ausgetauschten Schriftsätze samt Anlagen, sowie die vorliegenden, den Streitfall betreffenden Steuerakten Bezug genommen. 55

## Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet. 56

I. Der Ablehnungsbescheid vom ...4.2020 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom ...2.2021 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin dadurch in ihren Rechten, § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Das FA hat ihr Einvernehmen zu der von der Klägerin begehrten Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum (hier: 1.5. eines Jahres bis zum 30.4. des Folgejahres) nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG zu Unrecht verweigert. Die Klägerin hat einen Anspruch auf die Erteilung des Einvernehmens durch das FA. Zwar handelt es sich bei der Entscheidung über die Erteilung des Einvernehmens nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG um eine Ermessensentscheidung nach § 5 der Abgabenordnung (AO), die gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbar ist (§ 102 Satz 1 FGO). Allerdings war das Ermessen des FA vorliegend dahingehend auf Null reduziert, dass nur die Erteilung des Einvernehmens ermessensgerecht ist. Das FA war daher dazu zu verpflichten, sein Einvernehmen zu erteilen. 57

1. a. Nach § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG ist bei Steuerpflichtigen, die – wie die Klägerin – verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) zu führen, der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen. Weicht bei diesen Steuerpflichtigen das Wirtschaftsjahr, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen, vom Kalenderjahr ab, so gilt der Gewinn aus Gewerbebetrieb als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum ist nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG steuerlich nur wirksam, wenn sie im Einvernehmen mit dem Finanzamt vorgenommen wird. Die Regelung entspricht § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 EStG (vgl. Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7 KStG Rz. 42 (Jan. 2023)). Der Begriff des Einvernehmens i.S.d. § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG bedeutet Zustimmung (vgl. BFH-Urteil vom 58

24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50). Die Zustimmung kann im Vorfeld der Umstellung als Einwilligung oder – wie vorliegend von der Klägerin begehrt – im Nachgang zur handelsrechtlichen Geschäftsjahresumstellung, die mit der Eintragung im Handelsregister (vorliegend 16.4.2020) Wirksamkeit erlangt, als Genehmigung durch das Finanzamt erteilt werden.

b. Die Entscheidung des Finanzamts über die Zustimmung nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG stellt nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt, eine Ermessensentscheidung nach § 5 AO dar, die das Finanzamt durch einen selbständig anfechtbaren Verwaltungsakt aussprechen kann (vgl. BFH-Urteil vom 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672; BFH-Beschluss vom 31.8.2009 – I B 215/08, BFH/NV 2010, 57; BFH-Urteil vom 7.11.2013 – IV R 13/10, BStBl. II 2015, 226 zu § 4a Abs. Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG; a.A.: Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4a EStG, Rz. 26 (Juni 2021), der sich für eine gebundene Entscheidung mit Beurteilungsspielraum auf der Tatbestandsebene ausspricht).

c. Im Rahmen seiner Ermessensentscheidung hat das Finanzamt den entscheidungserheblichen Sachverhalt erschöpfend und einwandfrei zu ermitteln (vgl. BFH-Urteile vom 22.2.1972 – VII R 80/69, BStBl. II 1972, 544; vom 31.3.1976 – I R 51/74, BStBl. II 1976, 499). Auf dieser Grundlage hat das Finanzamt die vorgebrachten betriebswirtschaftlichen Erwägungen des Steuerpflichtigen für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs und die die Interessen der Allgemeinheit berührenden steuerlichen Auswirkungen gegeneinander abzuwägen und im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens seine Entscheidung zu treffen (vgl. BFH-Urteile vom 24.1.1963 – IV 46/62 S, BStBl. III 1963, 142; vom 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85; vom 8.9.1971 – I R 165/68, BStBl. II 1972, 87; vom 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672).

d. Das Einvernehmen nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG ist nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich zu erteilen, wenn – trotz einer durch die Umstellung eintretenden „Steuerpause“ – beachtliche, einleuchtende oder ernsthafte Gründe wirtschaftlicher Art angeführt werden. Dass die Umstellung angesichts der angeführten Gründe betriebsnotwendig sein müsste (andernfalls die Gründe die Umstellung steuerlich nicht zu rechtfertigen vermöchten), ist nicht erforderlich. Andererseits kann bei der Prüfung der vorgetragenen Gründe auf ihre Vertretbarkeit von Bedeutung sein, ob sie die Umstellung als eine für den Betrieb auf Dauer nützliche Maßnahme kennzeichnen oder aber als eine Maßnahme nur vorläufiger, kurzfristig gedachter Art, deren Zweck sich bereits im Jahr der Umstellung erschöpft. Das Gewicht der für die Umstellung geltend gemachten Gründe muss in einem angemessenen Verhältnis zu dem mit der Umstellung verbundenen Steuervorteil stehen (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238).

Als beachtliche, einleuchtende oder ernsthafte Gründe wirtschaftlicher Art für die Umstellung eines Wirtschaftsjahrs wurden in der Rechtsprechung etwa anerkannt die Verbesserung der Durchführung von Inventuren (BFH-Urteil vom 9.11.1966 – VI 303/65, BStBl. III 1967, 111), die Verbesserung der Personalauslastung (BFH-Urteil vom 26.9.1968 – IV 244/65, BStBl. II 1969, 71), die Ermöglichung von Betriebsvergleichen, die Aufschluss über etwaige Rationalisierungsmaßnahmen geben sollen (BFH-Urteil vom 8.9.1971 – I R 165/68, BStBl. II 1972, 87) oder die Gleichschaltung von Pächterwirtschaftsjahr und Verpächterwirtschaftsjahr und umgekehrt zur besseren Abrechnung (BFH-Urteil vom 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85). Als weitere anzuerkennende betriebliche Gründe werden im Schrifttum etwa genannt die Herstellung einheitlicher Wirtschaftsjahre in der Organschaft (vgl. Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 7 KStG, Rz. 52 (Juni 2019)), die

Vereinheitlichung des Abschlussstichtags bei verbundenen Unternehmen, in einem Konzern oder in einer Unternehmensgruppe (vgl. Schwedhelm in Streck, KStG, 10. Aufl., 2021, § 7 Rz. 199) oder die möglichst frühzeitige Inanspruchnahme der Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG (Schiffers, DStZ 2021, 900, 904; Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 7 KStG, Rz. 43a (Feb. 2023)). Die Finanzverwaltung erkennt darüber hinaus die (möglichst zeitnahe) Begründung oder Beendigung einer Organschaft (R 14.4. Abs. 3 KStR) als wirtschaftlich beachtlichen Grund an.

Dagegen verweigert das Finanzamt seine Zustimmung nach Auffassung der Rechtsprechung etwa dann ermessensfehlerfrei, wenn die Umstellung allein aus steuerlichen Gründen erfolgt, um eine Steuerpause zu erreichen, die durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs und Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahrs dadurch erreicht wird, dass im Umstellungsjahr nur der Gewinn eines oder mehrerer Monate, dagegen der Gewinn der übrigen Monate erst im folgenden Kalenderjahr besteuert wird (vgl. BFH-Urteil vom 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287; vgl. auch Lang in Bott/Walter, § 7 KStG, Rz. 79 (April 2020), um einen Verlustrücktrag zu erreichen (vgl. BFH-Urteil vom 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672), um ungünstige steuerliche Vorschriften, die nur für einzelne Veranlagungszeiträume gelten, bzw. der Gesetzgeber mit Wirkung ab einem bestimmten Veranlagungszeitraum neu eingeführt hat, zu umgehen (vgl. BFH-Urteil vom 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50 zur gesetzlichen Einführung des § 2a EStG durch das Zweite Steueränderungsgesetz 1971, wodurch Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung für nicht mehr ausgleichsfähig erklärt wurden) oder um einen erweiterten „safe haven“ i.S.d. § 8a KStG a.F. zu erlangen (FG Niedersachsen, Urteil vom 2.10.2008 – 6 K 485/05, DStRE 2010, 345, rkr.).

e. Die Ermessensentscheidung des Finanzamts nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG ist gem. § 102 FGO grundsätzlich lediglich eingeschränkt gerichtlich daraufhin überprüfbar, ob die Finanzbehörde ermessensfehlerfrei gehandelt hat. Wegen der Einschränkung der gerichtlichen Prüfungscompetenz ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde nur dann rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (vgl. zu den Fallgruppen Stapperfend in Gräber, FGO, 9. Aufl., 2019, § 102 Rz. 17), wenn die Finanzbehörde von dem ihr zugebilligten Ermessen überhaupt keinen Gebrauch macht (Ermessensnichtgebrauch oder Ermessensunterschreitung), wenn die für die Ermessensausübung vorgesehenen Tatbestandsmerkmale der Ermächtigungsvorschrift nicht erfüllt sind oder wenn die Finanzbehörde eine nicht im Rahmen der Vorschrift liegende Rechtsfolge wählt (Ermessensüberschreitung) oder wenn die Finanzbehörde von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch macht (Ermessensmissbrauch oder Ermessens Fehlgebrauch). Liegt ein durch das Gericht nach § 102 FGO überprüfbarer Ermessensfehler in oben genanntem Sinn vor (Ermessensnichtgebrauch, Ermessensüberschreitung oder Ermessens Fehlgebrauch), darf das Gericht keine eigene Ermessensentscheidung treffen und an die Stelle der (fehlerhaften) Ermessensentscheidung der Finanzbehörde setzen. Das Gericht ist vielmehr darauf beschränkt, den angefochtenen Verwaltungsakt sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben und die Finanzbehörde zu verpflichten, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden (vgl. etwa BFH-Urteile vom 10.10.2001 – XI R 52/00, BStBl. II 2002, 201; vom 18.12.2001 – VIII R 27/96, BFH/NV 2002, 747). Nur für den Fall, dass ausnahmsweise eine sog. Ermessensreduktion auf Null vorliegt, darf das Gericht die Finanzbehörde dazu verpflichten, den vom Kläger begehrten Verwaltungsakt zu erlassen (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2001 – VIII R 27/96, BFH/NV 2002, 747). Eine solche Ermessensreduktion auf Null liegt dann vor, wenn im Einzelfall von den verschiedenen, theoretisch in Betracht kommenden Ermessensentscheidungen im konkreten Fall nur eine

bestimmte Entscheidung ermessensgerecht und damit zutreffend ist (st. Rspr., vgl. etwa BFH-Urteile vom 4.7.1972 – VII R 103/69, BStBl. II 1972, 806; vom 18.12.2001 – VIII R 27/96, BFH/NV 2002, 747; vom 29.3.2007 – IX R 9/05, BFH/NV 2007, 1617).

2. Unter Anwendung vorstehender Grundsätze sowie unter besonderer Berücksichtigung des Zwecks des Zustimmungserfordernisses nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG sowie der für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs der Klägerin ausschlaggebenden Gründe im Hinblick auf die Regelung des § 8c KStG war das Ermessen des FA dahingehend auf Null reduziert, dass allein die Erteilung des Einvernehmens zu der von der Klägerin vorgenommenen Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum (1.5. bis 30.4.) gem. § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG ermessensgerecht erscheint (Ermessensreduktion auf Null). 65

a. aa. Mit der begehrten Zustimmung zur Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum geht es der Klägerin ersichtlich darum, vor dem Hintergrund der Regelung des § 8c KStG sicherzustellen, dass bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile an der H GmbH von der Klägerin erwirtschaftete Gewinne mit bis zu diesem Zeitpunkt bei der CD, der Organträgerin innerhalb der Organschaft mit der Klägerin, vorhandenen und noch nicht genutzten Verlusten (insbesondere Verlustvorträgen) innerhalb der Organschaft noch verrechnet werden können. 66

bb. Zwar hat die Klägerin für die Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs betriebliche Gründe wirtschaftlicher Art angeführt. Diese Gründe erscheinen dem Senat allerdings lediglich vorgeschoben und nicht als der eigentliche Grund für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs. 67

(1) In ihrem Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahrs vom 4.2020 hat die Klägerin zunächst ausgeführt, die Umstellung erfolge zur korrekten Abgrenzung der zu erwartenden Gewinne der Klägerin im Zeitraum vor Vollzug des Vertrags und Abrechnung dieser Gewinne unter dem bestehenden Gewinnabführungsvertrag mit der CD und dem damit verbundenen bilanziellen Ausgleich von Verlusten der CD, die vor Vollzug des Verkaufs erwirtschaftet worden seien. Zur Ermittlung und Abgrenzung der bis zur Veräußerung zu erwartenden Gewinne der Klägerin hätte es keiner Umstellung des Wirtschaftsjahrs bedurft. Hierfür hätte bereits die Erstellung eines Zwischenabschlusses auf den Veräußerungszeitpunkt ausgereicht. Warum die Klägerin darüber hinaus – über die Umstellung des Wirtschaftsjahrs und die damit einhergehende Abführung der bis dahin erwirtschafteten Gewinne – eine (handels-)bilanzielle Verrechnung der Gewinne mit den Verlusten der CD – abgesehen von steuerlichen Gründen – tatsächlich für erforderlich oder jedenfalls betriebswirtschaftlich sinnvoll gehalten hätte, erscheint nicht nachvollziehbar. Insbesondere erscheint nicht einleuchtend, dass eine Gewinnabführung durch die Klägerin an ihre Organträgerin zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung etwa vor dem Hintergrund der Veräußerung der Unternehmensgruppe, in deren Zusammenhang der Antrag auf Zustimmung gestellt wurde, – etwa zur Kaufpreisfindung – erforderlich oder nützlich gewesen wäre. Der Umstand, dass das Wirtschaftsjahr der CEF, der weiteren Tochtergesellschaft der CD, mit der diese ebenfalls eine Organschaft bildete, im Hinblick auf die Veräußerung der Unternehmensgruppe im Gegensatz zu dem der Klägerin nicht umgestellt wurde, spricht weiter dafür, dass die Abgrenzung der Unternehmensergebnisse nicht den wahren Grund für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs der Klägerin darstellte. 68

(2) Im Laufe des außergerichtlichen Einspruchsverfahrens hat die Klägerin sodann weiter ausgeführt, die handelsrechtliche Gewinnabgrenzung und Ergebnisabführung sei deshalb erfolgt, um die Praxis in der Unternehmensgruppe, die von der Klägerin hergestellten [...] an die G-Gesellschaften zum Teil auch gegen Übernahme von gruppeninternen Verbindlichkeiten der Klägerin zu veräußern, aufrechtzuerhalten. Da sich die 69

Verbindlichkeiten der Klägerin aufgrund der hohen Verkäufe im 1. Quartal 2020 erheblich vermindert hätten, sei durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs eine weitere Verbindlichkeit der Klägerin auf Abführung ihres Ergebnisses erzeugt worden. Da diese Ausführungen erst erhebliche Zeit nach der Antragstellung durch die Klägerin im laufenden Einspruchsverfahren (vgl. Schriftsatz der Klägerin vom 11.2020) vorgebracht wurden, erweckt bereits dieser Umstand den Eindruck, dass die Erzeugung einer gruppeninternen Verbindlichkeit nicht den eigentlichen betriebswirtschaftlichen Anlass für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs der Klägerin gebildet hat. Vielmehr liegt nahe, dass die Klägerin diese Begründung im laufenden Verfahren lediglich nachgeschoben hat, nachdem sie festgestellt hatte, dass das FA die bisherige Begründung der Klägerin für die Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs offensichtlich nicht für ausreichend erachtet. Im Übrigen ist auch die weitere Begründung, die Umstellung des Wirtschaftsjahrs sei zur Erzeugung weiterer gruppeninterner Verbindlichkeiten zur Aufrechterhaltung der bestehenden Unternehmenspraxis erforderlich gewesen, aufgrund des in der Unternehmensgruppe vorhandenen Cash-Pools nicht nachvollziehbar. Über den bestehenden gruppeninternen Cash-Pool hätten ebenso gut (nachrangige) Verbindlichkeiten der G-Gesellschaften begründet werden können.

cc. Im Ergebnis kann der Senat aber unentschieden lassen, inwieweit es sich bei den von der Klägerin vorgebrachten Gründen für die Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs objektiv um ernsthafte, d.h. der Umstellung des Wirtschaftsjahrs tatsächlich maßgeblich zugrunde liegende, betriebliche Gründe handelt und inwieweit bei dieser Beurteilung die Sichtweise des Steuerpflichtigen ausschlaggebend ist (vgl. hierzu Schwedhelm in Streck, 10. Aufl., 2021, § 8 Rz. 19). Entgegen der Sichtweise des FA scheidet eine Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs nicht von vornherein deshalb aus, weil der Umstellung keine gewichtigen außersteuerlichen Gründe zugrunde liegen würden. Vielmehr kann nach Auffassung des Senats eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs auch dann in Betracht kommen, wenn die Umstellung allein aus steuerlichen Gründen erfolgt, damit aber keine missbräuchlichen Zwecke verfolgt werden (dazu nachfolgend unter Abschnitt b). Werden durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs – wie vorliegend – gesetzliche vorgesehene oder erwünschte steuerliche Folgen erreicht (vgl. dazu unter Abschnitt c) und liegen auch keine anderweitigen gegen eine Umstellung sprechende Gründe vor, ist das Ermessen der Finanzbehörde im Rahmen ihrer Entscheidung über die Erteilung der Zustimmung auf Null reduziert (dazu unter Abschnitt d).

b. aa. Aus der Entstehungsgeschichte des § 2 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 EStG – der Vorgängervorschrift von § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG, der § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG entspricht – wird ersichtlich, dass die Zustimmung des Finanzamts zur Umstellung eines Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum seinerzeit vom Gesetzgeber für erforderlich gehalten wurde, um (steuerlichen) Missbräuchen bei der Änderung von Wirtschaftsjahren zu begegnen, nicht aber, um von vornherein eine Umstellung allein aus steuerlichen Gründen auszuschließen (vgl. zur Entstehungsgeschichte des § 2 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 EStG die Darstellung im BFH-Urteil vom 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287).

Der Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung von Steuern (BT-Drs. 481) enthielt in Art. 1 Nr. 1, mit dem § 2 Abs. 5 Nr. 2 um einen Satz 2 EStG ergänzt wurde, den Zusatz: "Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum bedarf der Zustimmung des Finanzamts". In der Begründung dazu heißt es (vgl. BT-Drs. 481, S. 72): "*Diese Vorschrift erscheint erforderlich, um Mißbräuchen bei der Änderung von Wirtschaftsjahren zu begegnen*".

Eine typische missbräuchliche Gestaltung liege etwa vor, so heißt es in der Gesetzesbegründung weiter, wenn die freie Wahl des Wirtschaftsjahrs dazu ausgenutzt werde, „in Zeitabschnitten mit hohen Gewinnen das vorhandene Wirtschaftsjahr durch Wahl eines neuen Wirtschaftsjahrs zu kürzen, um dadurch Gewinnverlagerungen herbeizuführen. So könnte z. B. ein Steuerpflichtiger mit einem Wirtschaftsjahr vom 1. Januar 1956 bis 31. Dezember 1956, bei dem erst im zweiten Halbjahr 1956 hohe Gewinne entstanden sind, die Versteuerung dieser Gewinne auf den Veranlagungszeitraum 1957 verlagern, indem er beschließen würde, im Kalenderjahr 1956 ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis 30. Juni einzuführen. In diesem Fall würde nach der neuen Regelung im § 2 Abs. 5 letzter Satz EStG nur der Gewinn aus der Zeit vom 1. Januar bis 30. Juni 1956 im Veranlagungszeitraum 1956 zur Veranlagung kommen. Im Veranlagungszeitraum 1957 würde der Gewinn vom 1. Juli 1956 bis 30. Juni 1957 zu veranlagern sein“ (BT-Drs. 481, S. 72).

Nach der Darlegung dieser Missbrauchsmöglichkeit fährt die Begründung fort: 74

„Um Änderungen des Wirtschaftsjahres aus steuerlichen Gründen vorzubeugen, musste die Umstellung deshalb an die Zustimmung des Finanzamts geknüpft werden. Selbstverständlich wird die Zustimmung des Finanzamts in allen den Fällen zu erteilen sein, in denen beachtliche wirtschaftliche Gründe für eine Umstellung des Wirtschaftsjahres vorliegen“ (BT-Drs. 481, S. 72 f.). 75

In der 215. Bundestagssitzung vom 26. Juni 1957 (Stenografische Berichte Bd. 37 S. 12692) wurde hierzu weiter ausgeführt: 76

„Auch damit willkürliche Änderungen aus steuerlichen Gründen vermieden werden, ist es wichtig, daß der Beschluß des Finanzausschusses aufrechterhalten wird, wonach die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf ein anderes, vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr nur im Einvernehmen mit dem Finanzamt vorgenommen werden kann. Durch diese Regelung wollte der Finanzausschuß gewährleisten, daß eine aus wirtschaftlichen Gründen erforderliche Umstellung möglich bleibt, daß aber Mißbräuche vermieden werden“. 77

Die vorstehend dargestellten Erwägungen des Gesetzgebers zu § 2 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 EStG gelten für § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG gleichermaßen. 78

Der Gesetzgeber wollte ersichtlich erreichen, dass eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs in allen Fällen, in denen beachtliche wirtschaftliche Gründe für eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs vorliegen, weiterhin möglich bleiben. Soweit der Gesetzgeber daneben steuerlich missbräuchliche Gestaltungen möglichst ausschließen wollte, kann daraus nur geschlussfolgert werden, dass dann, wenn einerseits zwar keine beachtlichen wirtschaftlichen Gründe für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs vorliegen, die Umstellung des Wirtschaftsjahrs andererseits aus steuerlicher Sicht aber auch nicht missbräuchlich erscheint, die Zustimmung durch das Finanzamt nicht zwingend zu versagen ist. Vielmehr ist in diesem Fall die begehrte steuerliche Auswirkung in den Blick zu nehmen und unter Würdigung der gesetzlichen Regelungen zu beurteilen. 79

bb. Auch der BFH versteht die Vorschrift des § 2 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 EStG – die Vorgängervorschrift von § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG, der wiederum § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG entspricht – in vorstehend dargestelltem Sinne (vgl. Abschnitt aa.) so, dass durch die Mitwirkung des Finanzamts an der Umstellung des Wirtschaftsjahrs in erster Linie Missbräuche verhindert werden sollen, z.B. in der Form, dass ein Steuerpflichtiger willkürlich den Bilanzstichtag wiederholt nur wechseln würde, um dadurch steuerliche Vorteile zu 80

gewinnen. Durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs, so der BFH weiter, könne der Steuerpflichtige nämlich erreichen, dass im Umstellungsjahr nur der Gewinn eines oder mehrerer Monate, dagegen der Gewinn der übrigen Monate erst im folgenden Kalenderjahr besteuert wird. Die Finanzämter sollen daher verhindern können, dass das Wirtschaftsjahr nur umgestellt wird, um eine "Steuerpause" zu erreichen (vgl. BFH-Urteil vom 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287). Andererseits solle aber die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs eine "Steuerpause" erreicht, allein nicht ausreichen, dass das Finanzamt sein Einvernehmen zur Umstellung versagt. Entschließe sich ein Unternehmer aus ernsthaften betrieblichen Gründen, sein Wirtschaftsjahr umzustellen, so habe das Finanzamt sein Einvernehmen zu erklären, auch wenn der Unternehmer damit eine "Steuerpause" – gewissermaßen als Nebenwirkung – erreiche (vgl. BFH-Urteil vom 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287; BFH-Urteil vom 7.11.2013 – IV R 13/10, BStBl. II 2015, 226).

Der BFH führt zwar in späteren Urteilen aus, die Erlangung einer Steuerpause durch Umstellung des Wirtschaftsjahrs und die dadurch erreichte Gewinnverlagerung werde lediglich als typisches Beispiel einer Umstellung des Wirtschaftsjahrs genannt, der das Finanzamt ohne Ermessensfehler die Zustimmung versagen könne. Dasselbe müsse aber für Umstellungen gelten, die nur aus anderen steuerlichen Gründen, d.h. um andere steuerliche Vorteile zu erlangen, vorgenommen werden würden. Es wäre nicht verständlich, so der BFH weiter, dass die Verweigerung der Zustimmung durch das Finanzamt nur dann ermessensgerecht wäre, wenn die durch die Umstellung erlangte Steuerpause nicht durch beachtliche betriebswirtschaftliche Gründe gerechtfertigt ist, sie hingegen einen Fehlgebrauch des Ermessens darstellen sollte, wenn Umstellungen ohne beachtliche betriebswirtschaftliche Gründe zwar zu keiner Steuerpause führen, durch sie aber steuerliche Vorteile von weit größerem Ausmaße erlangt werden sollen, als sie sich durch eine Steuerpause ergeben würden. Es sei daher nicht ermessensfehlerhaft, wenn das Finanzamt solchen Umstellungen des Wirtschaftsjahres auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr die Zustimmung versagt, für die keine beachtlichen betriebswirtschaftlichen Gründe vorliegen, die vielmehr allein zum Ziel haben, für das Unternehmen ungünstige steuerliche Vorschriften, die zwingendes Recht darstellen, für das betreffende Wirtschaftsjahr der Umstellung zu umgehen (vgl. BFH-Urteil vom 24.4.1980 – IV R 149/76).

81

Demnach soll einer Umstellung des Wirtschaftsjahrs, die ohne beachtliche betriebswirtschaftliche Gründe durchgeführt wird, zwar auch dann die Zustimmung zu versagen sein, wenn diese zwar nicht zu einer Steuerpause führt, damit aber steuerliche Vorteile von weit größerem Ausmaße erlangt werden sollen, als sie sich durch eine Steuerpause ergeben würden. Aus der vorstehend dargestellten Rechtsprechung des BFH kann aber nicht geschlossen werden, dass einer Umstellung des Wirtschaftsjahrs zwingend immer dann die Zustimmung zu versagen ist, wenn diese allein aus steuerlichen Gründen durchgeführt wird. Die weitere Formulierung des BFH, „*solchen Umstellungen des Wirtschaftsjahres auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr die Zustimmung [zu versagen], für die keine beachtlichen betriebswirtschaftlichen Gründe vorliegen, die vielmehr allein zum Ziele haben, für das Unternehmen ungünstige steuerliche Vorschriften, die zwingendes Recht darstellen, für das betreffende Wirtschaftsjahr der Umstellung zu umgehen*“, macht deutlich, dass grundsätzlich nur solche steuerlichen Vorteile durch betriebswirtschaftliche Gründe besonders rechtfertigungsbedürftig erscheinen, die – ähnlich wie eine „Steuerpause“ – vom Gesetz für die konkrete Sachverhaltskonstellation nicht vorgesehen sind und lediglich durch die Umgehung zwingenden Rechts erreicht werden können.

82

83

Daraus lässt sich umgekehrt schließen, dass dann, wenn der Steuerpflichtige durch die Umstellung seines Wirtschaftsjahrs steuerliche Folgen erreicht, die nach Sinn und Zweck einer bestimmten steuerrechtlichen Vorschrift gerade für die in Rede stehende Sachverhaltskonstellation vorgesehen sind, der Umstellung auch dann zugestimmt werden kann, wenn ansonsten keine betrieblichen Gründe für die Umstellung vorliegen (vgl. etwa für eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs zur möglichst frühzeitigen Inanspruchnahme der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG: Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 7 KStG Rz. 43a (Feb. 2023)). Dies muss jedenfalls dann gelten, wenn über die dem Sinn und Zweck einer steuerlichen Vorschrift entsprechenden steuerlichen Vorteile hinaus keine steuerliche Missbrauchsgestaltung im Raum steht. Unter diesen Umständen ist darüber hinaus im Einzelfall auch in Betracht zu ziehen, dass das Ermessen in Richtung der Zustimmung ausgeübt werden muss (Ermessensreduktion auf Null) . So liegt der Streitfall hier. Über die Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs erreicht die Klägerin, dass die CD als Organträgerin bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG noch nicht genutzte Verluste mit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb von der Klägerin erwirtschafteten Gewinnen ausgleichen kann. Diese steuerliche Folge ist kein von Gesetzes wegen nicht vorgesehener Steuervorteil, sondern entspricht vielmehr dem Sinn und Zweck von § 8c KStG (hierzu nachfolgend unter Abschnitt c).

c. Gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG sind für den Fall, dass innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt (schädlicher Beteiligungserwerb), die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) vollständig nicht mehr abziehbar. 84

aa. Nach der Rechtsprechung des BFH kann aber bei einem unterjährig schädlichen Beteiligungserwerb ein bis zu diesem Zeitpunkt in diesem Wirtschaftsjahr erzielter Gewinn mit einem bestehenden und bisher noch nicht genutzten Verlustvortrag verrechnet werden (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360 zu § 8c Satz 1 KStG 2002; gegen BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 31 Satz 2). Nach Auffassung des BFH steht dem nicht der Wortlaut des § 8c KStG entgegen. Zwar könne, so der BFH, aus dem Terminus (negative) "Einkünfte" auf einen Bezug zum Jährlichkeitsprinzip der Einkünfte- und Gewinnermittlung (§ 7 Abs. 3 Satz 2 KStG) geschlossen werden. Dies könne gegen eine Ergebnisabgrenzung bei unterjährig schädlichen Beteiligungserwerben sprechen. Andererseits gehe es bei den sog. nicht genutzten Verlusten als Gegenstand der Verlustabzugsbeschränkung nach dem Gesetzeswortlaut um bisher "nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte", womit die Terminologie des § 10d EStG aufgegriffen werde, die den periodenübergreifenden Verlustabzug und den periodeninternen Verlustausgleich anführt. Wenn die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte zeitlich nach dem schädlichen Beteiligungserwerb nicht mehr abziehbar sein sollen, sei damit eine eindeutige zeitliche Zäsur (Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs) angeordnet. Diese Zäsur könne je nach dem konkreten Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs auch als Abkürzung der Ermittlungsperiode im laufenden Wirtschaftsjahr/Kalenderjahr eintreten ("unterjähriger Beteiligungserwerb"), was wiederum sowohl die Einbeziehung zeitpunktbezogen vorher erwirtschafteter negativer Einkünfte als auch positiver Einkünfte rechtfertige. Gegenstand des Verlustabzugsverbots des § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. sei dann entweder die Summe aus dem verbleibenden Verlustvortrag (Feststellung zum 31.12. des Vorjahres bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr) und dem "laufenden Verlust" oder der Saldo aus dem verbleibenden 85

Verlustvortrag und dem "laufenden Gewinn".

bb. Auf dieser Grundlage bemisst der BFH in seiner Entscheidung vom 30.11.2011 (I R 14/11, BStBl. II 2012, 360) dem Regelungszweck des § 8c KStG entscheidende Bedeutung zu. Der Verlustabzugsbeschränkung liege nach der Begründung des Gesetzentwurfs (BT-Drs. 16/4841, S. 76) der Gedanke zugrunde, dass sich ungeachtet des Trennungsprinzips "die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners" ändere. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste sollen für das "neue wirtschaftliche Engagement" unberücksichtigt bleiben. Wenn damit das wirtschaftliche Ergebnis der Kapitalgesellschaft nach dem schädlichen Beteiligungserwerb von dem vor diesem Zeitpunkt erwirtschafteten (negativen) Ergebnis unbeeinträchtigt bleiben sollte, spreche nichts dafür, bei dieser Separierung ein vor diesem Zeitpunkt erzielt positives Zwischenergebnis auszusparen. Der bisher nicht ausgeglichene Verlust (Verlustvortrag) werde in der Höhe eines bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinns gerade nicht für das "neue", sondern noch für das "alte" wirtschaftliche Engagement genutzt. Diesem Grundgedanken entspreche auch die unstreitige Praxis, bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschaftete negative Einkünfte unabhängig von einem Ablauf einer gesetzlichen Ermittlungsperiode (Wirtschaftsjahr/Kalenderjahr) in die Verlustabzugsbeschränkung einzubeziehen. Diesem Ergebnis könne nach Auffassung des BFH nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, dass es an einer Rechtsgrundlage für den Abzug des Verlustvortrags von bis zum schädlichen (unterjährigen) Beteiligungserwerb angefallenen positiven Einkünften fehle, da § 10d Abs. 2 EStG den Abzug nur zum Ende eines folgenden Veranlagungszeitraums zulasse. Denn es gehe insoweit nicht um die (veranlagungstechnischen) Voraussetzungen des Verlustabzugs im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs, sondern um die Bemessung des "nicht genutzte(n) Verlust(s)" i.S. des § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. als Gegenstand der Verlustabzugsbeschränkung.

cc. Die vorstehend dargestellte Rechtsprechung zur Verrechnung bestehender Verlustvorträge mit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschafteten Gewinnen muss – im Hinblick auf den dargestellten Sinn und Zweck des § 8c KStG jedenfalls im Ergebnis – ebenso für schädliche Beteiligungserwerbe bei Vorliegen einer Organschaft gelten.

Durch die Begründung einer Organschaft soll – gerade unter Fortbestand der zivil- und steuerrechtlichen Eigenständigkeit von Organträger und Organgesellschaft (vgl. zum eigenständigen Steuerrechtssubjekt BFH-Urteil vom 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18) – wirtschaftlich eine Ergebniskonsolidierung erreicht werden, um damit unter anderem und insbesondere die Möglichkeit einer Verrechnung der Verluste des einen Unternehmens mit den Gewinnen des anderen Unternehmens herbeizuführen (erweiterter Verlustausgleich). Dadurch wird das Trennungsprinzip zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene teilweise bewusst von Gesetzes wegen durchbrochen (vgl. Dötsch/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG, Rz. 53 (Juni 2023)) und beide Ebenen für steuerliche Zwecke zusammengezogen. Durch die Organschaft werden Organträger und Organgesellschaft steuerlich als Einheit betrachtet (vgl. Rode in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 14 KStG Rz. 1 (Mai 2023)).

Werden Organträger und Organgesellschaft bei Bestehen einer Organschaft steuerlich als Einheit betrachtet und sollen durch § 8c KStG in zeitlicher Hinsicht das alte und neue Engagement im Zusammenhang mit einem Anteilseignerwechsel dadurch getrennt werden, dass das wirtschaftliche Ergebnis der Kapitalgesellschaft nach dem schädlichen Beteiligungserwerb von dem vor diesem Zeitpunkt erwirtschafteten (negativen) Ergebnis unbeeinträchtigt bleibt (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360), lässt

sich die Abgrenzung des wirtschaftlichen Engagements in zeitlicher Hinsicht im Sinne des § 8c KStG bei Bestehen einer Organschaft – jedenfalls unter Betrachtung des Sinn und Zwecks von § 8c KStG und Außerachtlassung der (veranlagungstechnischen) Voraussetzungen des Verlustabzugs bei einer Organschaft – sinnvollerweise nur in Zusammenschau von Organträger und Organgesellschaft erreichen.

dd. Unter Berufung auf die vorstehend genannte Entscheidung des BFH vom 30.11.2011 (I R 14/11, BStBl. II 2012, 360) wird daher im Schrifttum zum Teil vertreten, die Grundsätze des BFH zur Verrechnung von unterjährigen Gewinnen mit bestehenden Verlustvorträgen bei isoliert zu betrachtenden Kapitalgesellschaften müssten auch für den Fall einer Organschaft gelten, und zwar unabhängig davon, dass die Einkommenszurechnung an den Organträger grundsätzlich erst am Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494) erfolgt. Vielmehr müsse für Zwecke des § 8c Abs. 1 KStG eine faktische unterjährige Zwischenkonsolidierung vorgenommen werden. § 8c Abs. 1 KStG berücksichtige nämlich nicht die Besonderheit, dass beim Vorliegen einer Organschaft die steuerlich abziehbaren (negativen) Einkünfte einerseits und das zu versteuernde Einkommen bei der Organgesellschaft verschiedene Rechtsträger betreffen. Die gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG steuerrechtlich vorgesehene Zurechnung des Organeinkommens zum Jahresende stehe einer entstehungsbezogenen Zäsur (Zeitraumbetrachtung) für Zwecke des § 8c Abs. 1 KStG nicht entgegen. Demnach könne ein bis zum schädlichen Beteiligungserwerb noch nicht genutzter Verlust auf Ebene des Organträgers (laufender Verlust bis zum schädlichen Beteiligungserwerb oder vorhandener Verlustvortrag) mit erwirtschafteten Gewinnen der Organgesellschaft im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs verrechnet werden, wodurch der aufgrund von § 8c KStG endgültig nicht mehr abziehbare Verlust des Organträgers verringert werde (so Frotscher in Frotscher/Drüen, § 8c KStG, Rz. 80j (Jan. 2019); Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8c KStG, Rz. 32b (Nov. 2021); Seer, FR 2015, 729; Weiss/Brühl, DStZ 2018, 451, 458).

ee. Zum Teil wird aber auch die Auffassung vertreten, dass eine eigenständige – zweckorientierte – Auslegung des Anwendungsbereichs des § 8c Abs. 1 KStG in Organschaftsfällen ausscheide und § 8c Abs. 1 KStG vielmehr in das System der Organschaft nach § 14 KStG eingebunden sei. Da sowohl Organträger als auch Organgesellschaft zivil- und steuerrechtlich eigenständige Rechtssubjekte blieben und sich die Verlustkappung nach § 8c Abs. 1 KStG als Einkünfteermittlungsvorschrift auf die Einkünfte beziehe, wirke § 8c Abs. 1 KStG auf jeder Ebene, d.h. beim Organträger einerseits und bei der Organgesellschaft andererseits, eigenständig. Dem Organträger würden nicht negative Einkünfte, sondern ein negatives Organeinkommen zugerechnet. Der Anspruch des Organträgers auf Zurechnung des Organeinkommens gem. § 14 KStG entstehe – wie der Anspruch auf Gewinnabführung – erst mit dem Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft. Ein negativer Hinzurechnungsbetrag sei dann aber bereits zuvor nach § 8c Abs. 1 KStG gekürzt worden. Dies führe dazu, dass zunächst die Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c Abs. 1 KStG auf Ebene des Organträgers im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs (ohne Verrechnung mit Gewinnen der Organgesellschaft) anzuwenden ist und erst am Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zum Organträger erfolgt (so im Ergebnis BMF v. 28.11.2017 - IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 33; Leibner/Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8c KStG, Rz. 195 (Okt. 2020); Lang in Bott/Walter, § 8c KStG, Rz. 77.7 (Aug. 2020)).

ff. Vor dem Hintergrund des vorstehend unter den Abschnitten dd. und ee. dargestellten Meinungsbilds hat die Klägerin als Organgesellschaft die Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs vorgenommen, um so – unabhängig von der zum Teil unter Berufung auf die Qualifikation des § 8c KStG als Einkünfteermittlungsvorschrift und die veranlagungstechnischen Besonderheiten bei einer Organschaft vertretenen Auffassung – sicherzustellen, dass – dem Sinn und Zweck des § 8c Abs. 1 KStG entsprechend (vgl. vorstehend unter den Abschnitten bb. und cc.) – durch die vorgezogene Ergebnisabführung eine Verrechnung des durch die Klägerin bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschafteten Gewinns mit bei der CD als Organträgerin vorhandenen und noch nicht genutzten Verlustvorträgen durchgeführt werden kann. Dieses steuerliche Ergebnis entspricht – auch in Organschaftsfällen wie dem vorliegenden – dem Sinn und Zweck des § 8c Abs. 1 KStG im Lichte der Rechtsprechung des BFH zu unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerben.

Dabei kann der Senat im Streitfall unentschieden lassen, ob er sich der Sichtweise, dass bei einer Organschaft für Zwecke der Verrechnung unterjähriger Gewinne mit vorhandenen Verlustvorträgen im Sinne der BFH-Rechtsprechung zu § 8c KStG eine faktische unterjährige Zwischenkonsolidierung vorgenommen werden müsse, anschließen könnte. Jedenfalls hält der Senat vor diesem Hintergrund die Umstellung des Wirtschaftsjahrs zur Erreichung einer solchen unterjährigen Konsolidierung im Sinne des § 8c KStG für billigenswert und für einen solchen steuerlichen Vorteil, der eine Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs auch ohne Vorliegen betrieblicher Gründe rechtfertigt. 93

Zwar verhält es sich so, dass dann, wenn man der Sichtweise folgen würde, dass unter Anwendung der BFH-Entscheidung vom 30.11.2011 (I R 14/11, BStBl. II 2012, 360) in Organschaftsfällen eine faktische unterjährige Zwischenkonsolidierung durchzuführen ist, streng genommen die Umstellung des Wirtschaftsjahrs nicht mehr erforderlich wäre und damit weder ein beachtlicher wirtschaftlicher noch ein irgendwie gearteter beachtlicher steuerlicher Grund vorläge, die Umstellung des Wirtschaftsjahrs somit grundlos wäre (vgl. BFH-Urteil vom 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50). 94

Allerdings ist die Frage, ob in Organschaftsfällen eine faktische unterjährige Zwischenkonsolidierung aufgrund des § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG überhaupt möglich ist, bislang ungeklärt (vgl. vorstehend unter den Abschnitten dd. und ee.). Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass eine solche Zwischenkonsolidierung nicht vorgenommen werden dürfe, § 8c Abs. 1 KStG vielmehr isoliert auf Ebene des Organträgers anzuwenden sei und erst am Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft eine Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft stattdessen, nachdem der Verlust auf Ebene des Organträgers bereits nach § 8c Abs. 1 KStG untergegangen ist (BMF v. 28.11.2017 - IV C 2 - S 2745 - a/09/10002, 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 33). Aus diesem Grund erscheint es sachgerecht, der Klägerin zuzugestehen, sich jedenfalls für Zwecke der Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG selbst auf den Standpunkt zu stellen, dass eine solche unterjährige Zwischenkonsolidierung nach den geltenden gesetzlichen Regelungen nicht möglich erscheint und daher eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs erforderlich ist, um unterjährige Gewinne der Organgesellschaft bis zum schädlichen Beteiligungserwerb mit bis dahin noch nicht genutzten Verlusten der Organträgerin verrechnen zu können. Andernfalls wäre die Klägerin bzw. die CD als Organträgerin gezwungen, zunächst im Rahmen des Veranlagungsverfahrens gerichtlich klären zu lassen, ob steuerlich eine unterjährige Zwischenkonsolidierung möglich ist. Erst im Anschluss stünde fest, ob für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs der Klägerin überhaupt ein steuerlicher Grund in Betracht käme. Da eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs handelsrechtlich aber nicht (uneingeschränkt) rückwirkend möglich ist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 18.9.1996 – I B 31/96, BFH/NV 1997, 378), müsste die 95

Klägerin – für den Fall, dass eine unterjährige Zwischenkonsolidierung steuerlich nicht anerkannt wird – dennoch bereits vorsorglich eine Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs vornehmen, um diese sodann nutzbar zu machen. Dies erscheint dem Senat angesichts dessen, dass der Senat die Entscheidung des BFH vom 30.11.2011 (I R 14/11, BStBl. II 2012, 360) zur Verrechnung unterjähriger, bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielter, Gewinne mit bis dahin noch nicht genutzten Verlustvorträgen – jedenfalls im Ergebnis und unabhängig von der technischen Durchführung – auch für Organschaftsfälle für übertragbar hält, nicht angemessen.

d. aa. Unter Berücksichtigung des im Streitfall vorliegenden steuerlichen Grundes für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs der Klägerin, nämlich die Sicherstellung einer Verrechnung unterjähriger, bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschafteter, Gewinne mit bis zu dahin noch ungenutzten Verlustvorträgen ihrer Organträgerin (vgl. dazu ausführlich unter Abschnitt a.), unter Berücksichtigung des Sinn und Zwecks des § 8c Abs. 1 KStG, der hierzu ergangenen Rechtsprechung des BFH im Hinblick auf die Verrechnung unterjähriger Gewinne mit bestehenden Verlustvorträgen und der Übertragbarkeit dieser Rechtsprechung auf Organschaftsfälle (vgl. dazu ausführlich unter Abschnitt c.) sowie unter Berücksichtigung der Zielrichtung des Zustimmungserfordernisses nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG, steuerliche Missbräuche zu vermeiden (vgl. dazu ausführlich unter Abschnitt b.), ist das Ermessen des FA im Streitfall derart eingeengt, dass nur eine Zustimmung zur handelsrechtlichen Umstellung des Wirtschaftsjahrs der Klägerin ermessensgerecht erscheint (Ermessensreduktion auf Null).

96

bb. Dafür, dass mit der vorliegend vorgenommenen Umstellung des Wirtschaftsjahrs durch die Klägerin über den bereits dargestellten Anlass hinaus weitere steuerliche, nicht im Einklang mit den bestehenden gesetzlichen Vorschriften stehende Vorteile beabsichtigt gewesen wären oder mit der vorgenommenen Umstellung des Wirtschaftsjahrs durch die Klägerin jedenfalls solche nicht im Einklang mit den bestehenden gesetzlichen Vorschriften stehende Vorteile einhergehen, ist nichts ersichtlich. Dabei lässt der Senat nicht unberücksichtigt, dass – wie auch das FA einwendet – die Klägerin über die Umstellung ihres Wirtschaftsjahrs erreicht, dass ihre Organträgerin Gewinne in einer Größenordnung von ... Euro zur Verrechnung bis dahin noch nicht genutzter Verlustvorträge nutzen kann. Unter Berücksichtigung der im Streitfall in die Ermessensabwägung einzustellenden Umstände (vgl. dazu vorstehend unter Abschnitt aa.) kommt der Höhe des Steuervorteils als solcher aber isoliert gesehen keine ausschlaggebende Bedeutung zu.

97

cc. Auch dafür, dass die im Streitfall vorgenommene Umstellung des Wirtschaftsjahrs der Klägerin aus sonstigen Gründen missbräuchlich sein könnte, sind keine Anhaltspunkte ersichtlich. Insbesondere ist zu berücksichtigen, dass im Streitfall – anders als in der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287) – keine Steuerpause eingetreten ist. Die Klägerin hat ihr Wirtschaftsjahr im Anschluss an die Veräußerung der Anteile an der H GmbH mit Gesellschafterbeschluss vom ...9.2020 wieder auf das Kalenderjahr umgestellt. Beide hierdurch entstehenden Rumpfwirtschaftsjahre enden daher im Veranlagungszeitraum 2020. Eine Steuerpause durch eine Verlustverschiebung ins Vorjahr oder eine Gewinnverlagerung in den folgenden Veranlagungszeitraum entsteht daher nicht.

98

dd. Die Kurzfristigkeit der im Streitfall vorgenommenen Umstellung des Wirtschaftsjahrs der Klägerin auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum streitet vorliegend ebenfalls nicht für die Versagung des Einvernehmens zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs, sondern belegt nachdrücklich, dass die Umstellung des Wirtschaftsjahrs lediglich die (einmalige)

99

Verrechnung der unterjährigen, bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschafteten, Gewinne der Klägerin mit bis dahin noch ungenutzten Verlustvorträgen der Organträgerin sicherstellen soll und anderweitige missbräuchliche Zwecke nicht ersichtlich sind. Bei dieser Betrachtung ist zugunsten der Klägerin weiter zu berücksichtigen, dass die der Organträgerin bereits in Vorjahren über die Organschaft zugerechneten Verluste, die zur Feststellung von Verlustvorträgen bei der Organträgerin geführt haben, Verluste sind, die ursprünglich die Klägerin erlitten hat und nunmehr wiederum mit (unterjährigen) Gewinnen der Klägerin verrechnet werden.

e. Der von der Klägerin begehrten Umstellung des Wirtschaftsjahrs ist schließlich auch nicht – unabhängig von den vorstehend unter Abschnitt d. dargestellten Erwägungen – mit dem Argument die Zustimmung zu verweigern, durch die Umstellung eines Wirtschaftsjahrs dürften nicht zwei Rumpfwirtschaftsjahre entstehen (vgl. Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 7 KStG, Rz. 45 (Juni 2019)). 100

aa. Die Entscheidung des BFH, wonach durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs nicht zwei Rumpfwirtschaftsjahre entstehen dürften (BFH vom 7.2.1969 – VI R 88/67, BStBl. II 1969, 337), ist auf den vorliegenden Streitfall nicht übertragbar. In dem der Entscheidung des BFH zugrunde liegenden Sachverhalt beabsichtigte der Steuerpflichtige, sein Wirtschaftsjahr im Rahmen eines einheitlichen Antrags beim Finanzamt nacheinander auf zwei unterschiedliche vom Kalenderjahr abweichende Zeiträume umzustellen. Hierzu beschloss der Steuerpflichtige, dass das laufende Geschäftsjahr 1958 am 15.12.1958 enden solle und dass für die Zeit vom 16.12.1958 bis 30.6.1959 ein Rumpfgeschäftsjahr gebildet werde. Hierdurch brachte der Steuerpflichtige zum Ausdruck, dass das abweichende Wirtschaftsjahr zunächst auf den Zeitraum vom 16.12.1958 bis 15.12.1959 umgestellt werden solle und dieses abweichende Wirtschaftsjahr sodann wiederum auf einen Zeitraum vom 1.7.1959 bis 30.6.1960 umgestellt werden solle. Hierdurch wäre – durch die nacheinander geschaltete Umstellung auf zwei vom Kalenderjahr abweichende Geschäftsjahre – zunächst ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.1.1958 bis zum 15.12.1958 entstanden und sodann ein weiteres Rumpfwirtschaftsjahr vom 16.12.1958 bis 30.6.1959. Damit wären durch einen einheitlichen Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahrs zwei Rumpfwirtschaftsjahre entstanden. 101

bb. Der Streitfall ist hingegen anders gelagert. Im Streitfall begehrt die Klägerin mit ihrem Antrag nur eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum vom 1.5. bis zum 30.4. des Folgejahrs. Hierdurch entsteht auch nur ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.1. bis 30.4. des Jahres. Soweit die Klägerin vorbringt, dass Wirtschaftsjahr sei nach Vollzug des Anteilskaufvertrags wieder auf den 31.12. umgestellt worden, um eine gruppenweit einheitliche Abschlusserstellung auf den 31.12. zu ermöglichen, liegt darin keine weitere Umstellung auf ein wiederum vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, die zu einem weiteren (möglicherweise unzulässigen zweiten) Rumpfwirtschaftsjahr führen würde. Vielmehr liegt hierin die (Rück-)Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf das wieder mit dem Kalenderjahr identische Wirtschaftsjahr, die keiner Zustimmung des Finanzamts nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG bedarf. In diesem Fall werden nicht mit einem einheitlichen Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahrs zwei Rumpfwirtschaftsjahre gebildet. Vielmehr entsteht – im Einklang mit § 8b Satz 2 EStDV – mit jeder für sich zu betrachtenden Umstellung des regelmäßigen Abschlusszeitpunkts jeweils ein Rumpfwirtschaftsjahr. 102

cc. Der Umstand, dass die Klägerin nach der erfolgten Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.5. bis zum 30.4. des Folgejahrs ihr Wirtschaftsjahr unmittelbar wieder an das Kalenderjahr angepasst hat, ist vorliegend im Rahmen der Ermessensentscheidung 103

nur insoweit zu berücksichtigen, als eine lediglich kurzfristig angedachte Umstellung des Wirtschaftsjahrs (mit anschließend geplanter Rückumstellung des Wirtschaftsjahrs) zur Erreichung einmaliger steuerlicher Vorteile im Rahmen der Ermessensentscheidung gegen eine Zustimmung sprechen kann, was vorliegend aber nicht der Fall ist (vgl. dazu oben unter Abschnitt d. dd.).

dd. Dass die Möglichkeit zur Bildung von zwei Rumpfwirtschaftsjahren im gleichen Veranlagungszeitraum nicht gänzlich ausgeschlossen ist, zeigen auch die Verwaltungsanweisungen der Finanzverwaltung zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs bei Begründung oder Beendigung einer Organschaft (R 14.4. Abs. 3 Satz 2 KStR 2015). 104

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 105

III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 106

IV. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen. Die Frage, ob und gegebenenfalls in welchen Fällen die Umstellung eines Wirtschaftsjahrs nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG ausschließlich durch steuerliche Gründe gerechtfertigt sein kann, ist höchstrichterlich noch nicht abschließend geklärt. Dies gilt insbesondere für Fälle wie den vorliegenden, in dem die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum dazu dienen soll, im Rahmen einer Organschaft unterjährige, bis zu einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinn des § 8c Abs. 1 KStG erwirtschaftete, Gewinne der Organgesellschaft mit bis dahin noch nicht genutzten Verlustvorträgen des Organträgers zu verrechnen. Weiterhin ist höchstrichterlich noch nicht geklärt, ob in einem solchen Fall das der Finanzbehörde im Rahmen von § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG eingeräumte Ermessen derart eingengt sein kann, dass lediglich die Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs ermessensgerecht erscheint (Ermessensreduktion auf Null). 107