

Urteil vom 11. Dezember 2024, I R 17/21

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2024 I R 33/22 - Organschaft und atypisch stille Beteiligung

ECLI:DE:BFH:2024:U.111224.IR17.21.0

BFH I. Senat

KStG § 14 Abs 1, KStG § 8b Abs 1 S 1, KStG § 8b Abs 1 S 2, AktG § 291 Abs 1, GewStG § 2 Abs 2 S 1, GewStG § 2 Abs 2 S 2, VV DEU BMF 2015-08-20 IV C 2-S 2770/12/10001 , KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006 , GewStG VZ 2005 , GewStG VZ 2006

vorgehend FG Düsseldorf, 12. April 2021, Az: 6 K 2616/17 K,G,F

Leitsätze

1. Besteht an einer Kapitalgesellschaft eine atypisch stille Beteiligung, kann sie dennoch Organgesellschaft im Rahmen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft sein, da sie ihren --unter Berücksichtigung der Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters ermittelten-- handelsrechtlichen Jahresüberschuss als "ganzen Gewinn" im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes an den Organträger abführen kann.
2. Bestehen unabhängig voneinander mehrere atypisch stille Beteiligungen jeweils (nur) an verschiedenen Niederlassungen einer Kapitalgesellschaft, dann kann diese Kapitalgesellschaft grundsätzlich Organträger einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft sein.
3. Die Rechtsfolgen einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft treten grundsätzlich nicht ein, wenn am Gewerbebetrieb einer Organgesellschaft ein atypisch stiller Gesellschafter beteiligt ist (Bestätigung des Senatsurteils vom 25.10.1995 - I R 76/93, BFH/NV 1996, 504). Dies gilt nicht, wenn sich der atypisch stille Gesellschafter bei Vorliegen mehrerer sachlich hinreichend abgegrenzter Geschäftsbereiche der Organgesellschaft lediglich an einem dieser Geschäftsbereiche beteiligt.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 12.04.2021 - 6 K 2616/17 K,G,F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten besteht Streit, ob zwischen der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, als Organträgerin und diversen Gesellschaften in den Jahren 2005 und 2006 (Streitjahre) den gesetzlichen Voraussetzungen entsprechende körperschaftsteuerrechtliche und gewerbesteuerrechtliche Organschaften bestanden.
- 2 Die Klägerin, ein Beratungsunternehmen mit vielen eigenen ... Niederlassungen, hält Mehrheitsbeteiligungen (zugleich mit Ergebnisabführungsverträgen bei ... Tochtergesellschaften) und Minderheitsbeteiligungen an einer Vielzahl von ...gesellschaften im In- und Ausland, die ihrerseits eigene Tochtergesellschaften haben. Zum Beginn des Streitjahres 2005 wurde die ... GmbH auf die Klägerin verschmolzen. Im Zuge der Verschmelzung wurde die Firma der Klägerin (vormals: ... GmbH) in ... GmbH ... geändert; außerdem gingen mit dem übertragenden Rechtsträger bestehende Organschaftsverhältnisse mit insgesamt ... Tochtergesellschaften auf die Klägerin über.

- 3 Sowohl an den eigenen Niederlassungen der Klägerin als auch an der Mehrzahl der Tochtergesellschaften beziehungsweise an deren Niederlassungen bestanden in den Streitjahren atypisch stille Gesellschaften mit einem oder mehreren beteiligten Partnern, die als ...berater die jeweilige Niederlassung leiteten und/oder dort ... Beratungsleistungen erbrachten. Für jede einzelne atypisch stille Gesellschaft/Niederlassung (Personengesellschaft) wurde ein eigenes Buchwerk geführt. Das ermittelte Ergebnis gemäß gesonderter und einheitlicher Gewinnfeststellung wurde den jeweiligen Tochtergesellschaften beziehungsweise der Klägerin zugerechnet.
- 4 Bei der Klägerin wurde ab dem 09.02.2009 eine steuerliche Außenprüfung unter anderem für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 2004 bis 2006 durchgeführt. Nachdem eine Prüferanfrage vom 14.12.2009 mit 34 Einzelpunkten nicht beantwortet wurde, erstellte das Finanzamt für Groß- und Konzernprüfung Z (Finanzamt Z --FA Z--) unter dem 29.11.2011 einen Betriebsprüfungsbericht, in dem die streitigen Organschaften anerkannt wurden. Ausweislich des Berichts fand keine Schlussbesprechung statt. Der Betriebsprüfungsbericht wurde der Klägerin zur Stellungnahme mit Frist bis zum 03.01.2012 zugesandt. In der Folgezeit stellte die Klägerin zahlreiche Fristverlängerungsanträge. Zuletzt bat sie mit Schreiben vom 22.12.2014 darum, die Frist zur Stellungnahme bis zum 28.02.2015 zu verlängern. Ungeachtet dessen fand am 27.11.2014 eine Besprechung zwischen Vertretern der Klägerin und des FA Z statt. Mit Schreiben vom 28.04.2015, 09.06.2015 und 27.08.2015 übersandte das FA Z jeweils Entwürfe des geänderten Betriebsprüfungsberichts, zuletzt datiert auf den 21.08.2015, in denen jeweils die streitigen Organschaften anerkannt wurden.
- 5 Zwischenzeitlich veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ein Schreiben (vom 20.08.2015, BStBl I 2015, 649), wonach "eine Kapitalgesellschaft, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht, weder Organgesellschaft nach den §§ 14, 17 KStG noch Organträgerin nach § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 KStG sein" kann. Unter Berücksichtigung dieses Schreibens wurde ein neuer Betriebsprüfungsbericht erstellt. Nach dessen Inhalt sei in Fällen, in denen am Handelsgewerbe einer Kapitalgesellschaft eine atypisch stille Beteiligung bestehe, diese Kapitalgesellschaft nicht als Organgesellschaft anzuerkennen. Eine solche Kapitalgesellschaft könne grundsätzlich auch kein Organträger sein. Jedoch könnten im letzteren Fall nach dem BMF-Schreiben bereits bestehende Organschaften im Wege der Billigkeit und aus Gründen des Vertrauensschutzes weiterhin steuerrechtlich anerkannt werden. Die Klägerin habe einen solchen Antrag auf Anwendung der Billigkeitsregelung gestellt, dessen Berücksichtigung nicht zu beanstanden sei. Im Ergebnis seien daher nur solche Organschaften nicht anzuerkennen, bei denen am Handelsgewerbe der Organgesellschaft eine atypisch stille Beteiligung bestehe. Dies sei vorliegend bei zahlreichen Tochtergesellschaften der Fall.
- 6 Die Nichtanerkennung dieser Organschaften führe dazu, dass die erfolgten Gewinnabführungen als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zu behandeln seien. Die Gewinnausschüttungen seien zwar grundsätzlich steuerfrei. Dies gelte aber nur, wenn die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hätten. Vorliegend seien die Gewinnausschüttungen für 2006 jedoch gewinnmindernd bei den leistenden Organgesellschaften berücksichtigt worden und die die Organgesellschaften betreffenden Steuerfestsetzungen seien bereits bestandskräftig.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) schloss sich dieser Argumentation an und erließ am 23.06.2016 entsprechende Änderungsbescheide.
- 8 Gegen sämtliche Änderungsbescheide legte die Klägerin Einspruch ein. Auch die Tochtergesellschaften, bei denen atypisch stille Gesellschaften bestünden, könnten Organgesellschaften sein. Die Gewinnanteile der atypisch stillen Gesellschafter seien handelsrechtlich gewinnmindernder Aufwand. Maßgeblich für die Gewinnabführung sei der handelsrechtliche Gewinn.
- 9 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf legte seinem Urteil vom 12.04.2021 - 6 K 2616/17 K,G,F (Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1052) unter anderem die Rechtsauffassung zugrunde, dass eine Kapitalgesellschaft, an der eine atypisch stille Beteiligung bestehe, wegen fehlender Abführung des Gesamtgewinns ertragsteuerrechtlich keine Organgesellschaft sein könne.
- 10 Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Sie rügt die Verletzung sachlichen Rechts. Die Änderungsbescheide seien rechtswidrig, weil bereits vor deren Erlass Festsetzungs- beziehungsweise Feststellungsverjährung eingetreten sei. Im Übrigen seien die Organschaften anzuerkennen.
- 11 Die Klägerin beantragt, das Urteil der Vorinstanz sowie die Änderungsbescheide vom 23.06.2016 über Körperschaftsteuer 2006, Gewerbesteuermessbetrag 2006, gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2005 und auf den 31.12.2006 und die gesonderte Feststellung des verbleibenden

Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2005 und auf den 31.12.2006, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.09.2017, aufzuheben.

12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist zum Teil begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zu erneuter Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar zutreffend dahin erkannt, dass die streitigen Änderungsbescheide nicht wegen Eintritts der Festsetzungsbeziehungswise Feststellungsverjährung rechtswidrig sind (nachfolgend zu 1.). Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen tragen jedoch nicht dessen Entscheidung, dass die Organschaften körperschaftsteuerrechtlich (nachfolgend zu 2.) und auch gewerbesteuerrechtlich (nachfolgend zu 3.) nicht anzuerkennen sind. Die Vorinstanz hat die (zahlreichen) körperschaftsteuerrechtlichen und gewerbesteuerrechtlichen Organschaften allein deshalb nicht anerkannt, weil atypisch stille Beteiligungen an den Tochtergesellschaften bestanden hätten, die deren Eignung, Organgesellschaften sein zu können, entfallen ließen. Diese Schlussfolgerung ist rechtsfehlerhaft. Vor dem Hintergrund der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen zu der besonderen Unternehmensstruktur des klägerischen Unternehmens, wonach an den eigenen Niederlassungen der Klägerin sowie an den Niederlassungen der Tochtergesellschaften teilweise atypisch stille Gesellschaften bestehen, dürften dem Streitfall mit sogenannten Tracking Stocks vergleichbare Strukturen zugrunde liegen, die näherer Aufklärung bedürfen. Die Sache ist deshalb nicht spruchreif.
- 14** 1. Festsetzungsbeziehungswise Feststellungsverjährung war im Zeitpunkt des Ergehens der Änderungsbescheide noch nicht eingetreten.
- 15** a) Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist nach Maßgabe des § 171 Abs. 4 Satz 3 Halbsatz 1 der Abgabenordnung i.d.F. vor Inkrafttreten des Gesetzes vom 20.12.2022 (BGBl I 2022, 2730, BStBl I 2023, 82) --AO a.F.-- zu bestimmen. Die Neufassung des § 171 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) ist erst für Steuern und Steuervergütungen, die nach dem 31.12.2024 entstehen, anzuwenden (Art. 97 § 37 Abs. 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung; vgl. z.B. Drüen in Tipke/Kruse, § 171 AO Rz 63b).
- 16** Nach § 171 Abs. 4 Satz 3 AO a.F. (entsprechend anwendbar auf die Situation der gesonderten Feststellung auf der Grundlage des § 181 Abs. 1 Satz 1 AO) endet die Festsetzungsfrist spätestens, wenn seit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, oder, wenn sie unterblieben ist, seit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben, die in § 169 Abs. 2 AO genannten Fristen verstrichen sind. Das bedeutet für die Konstellation des Streitfalles, in dem eine Schlussbesprechung nicht stattgefunden hat, dass ab Ende des Jahres, in dem die letzten Ermittlungen stattgefunden haben, die reguläre Frist des § 169 Abs. 2 AO, im Streitfall eine Vierjahresfrist, erneut zu laufen beginnt (vgl. allgemein Senatsurteil vom 27.03.1996 - I R 182/94, BFHE 180, 444, BStBl II 1997, 449).
- 17** b) Im Sinne dieser Regelung sind "letzte Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung" Maßnahmen des Prüfers oder des Finanzamts, die darauf gerichtet sind, bisher noch nicht bekannte Sachverhaltselemente festzustellen beziehungsweise wesentliche Elemente des Besteuerungssachverhalts zu ermitteln. Dazu muss der Prüfer zum Beispiel Unterlagen anfordern, den Steuerpflichtigen in irgendeiner anderen Weise zur Mitwirkung auffordern oder etwa vom Steuerpflichtigen nachgereichte Unterlagen auswerten. Auch Handlungen im Innendienst der Behörde können Ermittlungshandlungen sein, sofern diese anhand der Prüfungsakten nachvollzogen werden können. Im Allgemeinen muss davon ausgegangen werden, dass Maßnahmen eines Außenprüfers zur Ermittlung eines Steuerfalles Prüfungshandlungen sind, und zwar auch dann, wenn sie "nur" auf die Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren und Ähnliches gerichtet sind. Aufgrund der systematischen Parallele zur Durchführung einer Schlussbesprechung, die ebenfalls nach § 171 Abs. 4 Satz 3 AO a.F. die Festsetzungsfrist neu in Gang setzt, ist ferner erforderlich, dass der Zeitpunkt der letzten Ermittlungshandlung im Interesse der verjährungsrechtlichen Rechtssicherheit eindeutig feststeht (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.06.2011 - VIII R 6/09, BFH/NV 2011, 1830; vom 26.06.2014 - IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716).
- 18** c) Das FG ist in der angegriffenen Entscheidung davon ausgegangen, dass letzte Ermittlungen im Jahre 2015 vorgenommen wurden und die auf den 23.06.2016 datierenden Änderungsbescheide somit in offener Festsetzungs-

bzw. Feststellungsfrist erlassen wurden. Dazu hat das FG unter anderem die folgenden tatsächlichen Feststellungen getroffen: Das BMF-Schreiben vom 20.08.2015 (BStBl I 2015, 649) habe weitere Ermittlungshandlungen erforderlich gemacht. Während die Oberfinanzdirektion (OFD) ... mit Schreiben vom 08.12.2011 das FA Z noch gebeten hatte, die Rechtsauffassung zu vertreten, dass die Voraussetzungen einer körperschaft- und gewerbsteuerrechtlichen Organschaft erfüllt seien, machte das spätere und die Finanzverwaltung bindende BMF-Schreiben vom 20.08.2015 erforderlich, beispielsweise zu prüfen, an welchen Organgesellschaften atypisch stille Beteiligungen bestanden hatten. Diese Ermittlungen wurden ausweislich von E-Mails der Außenprüfung an die OFD ... aus Oktober 2015, mit denen die Auswirkungen des BMF-Schreibens vom 20.08.2015 im Streitfall dargestellt worden sind, im Jahre 2015 vorgenommen. Insoweit handelt es sich um die Ermittlung bestimmter Sachverhaltselemente, die aufgrund der vorgegebenen geänderten Rechtsauffassung der Behörde erforderlich waren.

- 19** d) Diese tatsächliche Feststellung bindet den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO. Denn diese Würdigung verstößt weder gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze noch hat die Klägerin hiergegen eine Verfahrensrüge erhoben. Mit ihrem pauschalen Vortrag, seitens der Prüfung seien nur Auswertungshandlungen vorgenommen worden, Ermittlungen zu den atypisch stillen Beteiligungen seien unnötig gewesen und tatsächlich auch nicht durchgeführt worden, kann die Klägerin im Revisionsverfahren daher nicht mehr gehört werden.
- 20** Die tatsächliche Feststellung des FG trägt die rechtliche Schlussfolgerung, dass rechtserhebliche Sachverhaltselemente (das Bestehen atypisch stiller Beteiligungen an bestimmten Tochtergesellschaften der Klägerin) festgestellt und damit ermittelt wurden. Außerdem lässt sich den Feststellungen entnehmen, dass der Zeitpunkt der letzten Ermittlungen mit dem aktenkundigen E-Mail-Verkehr aus Oktober 2015 nachgewiesen ist.
- 21** Diese "letzten Ermittlungen" haben auch noch "im Rahmen der Außenprüfung" stattgefunden. Zwar hat der Prüfer bereits unter dem Datum des 29.11.2011 den Prüfungsbericht erstellt und an die Klägerin übersandt, womit im Regelfall der Abschluss der Prüfung und damit auch der Sachverhaltsermittlungen einhergeht (vgl. § 202 Abs. 1 AO; s.a. Senatsurteil vom 17.07.1985 - I R 214/82, BFHE 144, 333, BStBl II 1986, 21; Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 171 AO Rz 128). Jedoch gilt anderes, wenn aus der maßgeblichen Sicht des Betroffenen die Außenprüfung mit der Zusendung des Prüfungsberichts noch nicht abgeschlossen sein sollte (BFH-Urteil vom 08.07.2009 - XI R 64/07, BFHE 226, 19, BStBl II 2010, 4). So liegt der Fall hier. Die Klägerin hat noch im Dezember 2011 und sodann fortlaufend Anträge auf Gewährung einer Fristverlängerung für die Abgabe der Stellungnahme zum Prüfungsbericht gestellt, die schließlich zu der Besprechung vom 27.11.2014 und damit zu einem Wiedereintritt in die Ermittlungshandlungen führten. Denn nach den ebenfalls bindenden, weil mit Verfahrensrügen nicht angegriffenen Feststellungen des FG sind im Rahmen der Besprechung Ermittlungen vorgenommen worden, etwa zu bestimmten Erträgen aus Beteiligungen der Klägerin.
- 22** 2. Im angefochtenen Urteil sind die gesetzlichen Voraussetzungen der Anerkennung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nicht in jeder Hinsicht rechtsfehlerfrei beschrieben und angewendet worden.
- 23** a) Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (KStG) das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 KStG nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die Voraussetzungen von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 KStG erfüllt sind. Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG gilt das entsprechend, wenn sich eine andere Kapitalgesellschaft --insbesondere eine GmbH-- mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn im Sinne des § 14 KStG abzuführen.
- 24** b) Dass im Streitfall an den Tochtergesellschaften beziehungsweise an Niederlassungen der Tochtergesellschaften atypisch stille Beteiligungen bestanden, steht der Anerkennung von körperschaftsteuerrechtlichen Organschaften entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht entgegen, da auch in dieser Situation der --unter Berücksichtigung der Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters ermittelte-- handelsrechtliche Jahresüberschuss als "ganzer Gewinn" im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG an den Organträger abgeführt werden kann. Zur Begründung verweist der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf sein am selben Tag ergangenes Urteil im Revisionsverfahren I R 33/22 (BFHE 287, 129).
- 25** Dass im Streitfall die atypisch stillen Beteiligungen jeweils nur an einzelnen Niederlassungen und damit an gesonderten Geschäftsbereichen der Tochtergesellschaften bestanden haben (vgl. allgemein BFH-Urteil vom

23.04.2009 - IV R 73/06, BFHE 225, 343, BStBl II 2010, 40, m.w.N.), ändert an der rechtlichen Beurteilung nichts. Soweit dem in einem Beschwerdeverfahren ergangenen Senatsbeschluss vom 31.03.2011 - I B 177/10 (BFH/NV 2011, 1397) eine davon abweichende Rechtsauffassung entnommen wird, auch wenn er mit dem wenige Monate später ergangenen Beschluss vom 11.08.2011 - I B 179/10 (BFH/NV 2011, 2052) unter Bezugnahme auf diesen Senatsbeschluss ausdrücklich klargestellt hat, dass er zur Frage der Organschaft bei atypisch stiller Beteiligung "noch nicht abschließend Stellung genommen" hat, hält der Senat daran jedenfalls nicht fest. Nach den Gründen des Senatsurteils vom 11.12.2024 im Revisionsverfahren I R 33/22 steht die Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft am gesamten Unternehmen des Handelsgewerbes der Organgesellschaft der steuerrechtlichen Anerkennung des Organschaftsverhältnisses nicht entgegen. Dies muss erst recht gelten, wenn sich die atypisch stille Beteiligung lediglich auf einen (gegebenenfalls sogar nur kleinen) Teilbereich des Unternehmens der Organgesellschaft bezieht.

- 26** c) Auch der Umstand, dass an einzelnen Geschäftsbereichen/Niederlassungen der Klägerin (als Organträgerin) atypisch stille Beteiligungen bestanden, dürfte jedenfalls in der besonderen Konstellation des Streitfalles der Anerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaften nicht entgegenstehen. Hierzu sind weitere tatsächliche Feststellungen zu den mit Tracking Stocks vergleichbaren Strukturen erforderlich.
- 27** aa) Es ist höchstrichterlich noch nicht entschieden und es wird kontrovers diskutiert, welche Folgen eine atypisch stille Beteiligung am Unternehmen des Organträgers für die Frage der steuerrechtlichen Anerkennung der Organschaft ausgelöst werden.
- 28** Zum Teil wird vertreten, dass eine ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmerschaft zu qualifizierende atypisch stille Gesellschaft "selbst" als die Organträgerin anzusehen und auch anzuerkennen sei (z.B. Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 128 und 128a; Suchanek, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2015, 1031; Kleinheisterkamp, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFSt-- 2015/2016, 561). Nach anderer Auffassung scheidet die atypisch stille Gesellschaft als taugliche Organträgerin aus (so z.B. BMF-Schreiben vom 20.08.2015, BStBl I 2015, 649; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 81; G. Wagner in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 4.11; Breuninger, JbFSt 2016/2017, 148) und auch im Übrigen führe die atypisch stille Beteiligung zur Nichtanerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft. Denn die Beteiligung des stillen Gesellschafters führe dazu, dass das Einkommen der Organgesellschaft systemwidrig nicht vollumfänglich dem --vermeintlichen Organträger als-- Vertragspartner des Gewinnabführungsvertrags zugerechnet werde (Dötsch/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 175).
- 29** bb) Jedenfalls in der vorliegend zur Beurteilung anstehenden Unternehmensstruktur dürften die in § 14 KStG niedergelegten Voraussetzungen für die Organschaft sämtlich erfüllt sein.
- 30** aaa) Nach den --allerdings nicht ausreichenden-- Feststellungen des FG bestanden die (Vielzahl der) atypisch stillen Beteiligungen nur an einzelnen Niederlassungen der Klägerin. Die atypisch still Beteiligten waren auf der Grundlage eines eigenständigen Rechenwerks auch nur am Gewinn und Verlust sowie den stillen Reserven der jeweiligen Niederlassungen beteiligt, nicht aber am Erfolg oder den stillen Reserven des "Gesamtunternehmens".
- 31** Innengesellschaften, die auf Teilhabe an den Ergebnissen einzelner Unternehmensteile (zum Beispiel Geschäftsbereiche oder Niederlassungen) gerichtet sind (sogenannte Tracking Stock Struktur), hat der BFH in seiner Rechtsprechung dahin qualifiziert, dass materiell-rechtlich von einer Mehrzahl "niederlassungsbezogener" Mitunternehmerschaften auszugehen ist. Und auch verfahrensrechtlich sind "nur niederlassungsbezogen" für jede einzelne Mitunternehmerschaft gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellungen durchzuführen. Geschäftsbereiche, an denen keine atypisch stillen Beteiligungen bestehen, sind dem Inhaber des Handelsgewerbes allein zuzuordnen; sie stellen gewerbesteuerrechtlich einen gesonderten Gewerbebetrieb dar. Eine Gewinnfeststellung scheidet insoweit wegen fehlender Beteiligung mehrerer Personen aus (vgl. BFH-Urteile vom 04.08.1988 - IV R 60/86, BFH/NV 1990, 19; vom 13.05.1998 - VIII R 81/96, BFH/NV 1999, 355; vom 23.04.2009 - IV R 73/06, BFHE 225, 343, BStBl II 2010, 40).
- 32** bbb) Auf der Grundlage des erst- und zweitinstanzlichen Vortrags der Klägerin dürfte im Streitfall folglich keine (einzige) Mitunternehmerschaft in Gestalt einer atypisch stillen Gesellschaft bestehen, die --unabhängig von verschiedenen anderen Fragen, die sich aus der Rechtsnatur der atypisch stillen Gesellschaft als Innengesellschaft ergeben-- als Organträgerin anzusehen sein könnte (so allgemein wohl auch Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 81a) - vielmehr dürfte eine Vielzahl von atypisch stillen Gesellschaften bestehen. Vor allem ist es nach dem Vorbringen der Klägerin in Betracht zu ziehen, dass ihr als Kapitalgesellschaft und Inhaberin des Handelsgewerbes ein Geschäftsbereich zuzuordnen ist, an dem weder zivilrechtlich noch steuerrechtlich andere Personen beteiligt

sind. Zu diesem "freien" Unternehmensbereich dürften die Beteiligungen an den Organgesellschaften und die sonstigen in- und ausländischen Beteiligungen der Klägerin gehören. Die Gewinnabführungen der Organgesellschaften würden dann alleine der Kapitalgesellschaft als Inhaberin des Handelsgewerbes zustehen und den atypisch still --lediglich an einzelnen Niederlassungen-- beteiligten Rechtssubjekten stünde hieran weder rechtlich noch wirtschaftlich ein Anteil zu. Die weitere Folge wäre, dass die --im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG "organträgetaugliche"-- Klägerin als alleinige Vertragspartnerin des jeweiligen Gewinnabführungsvertrags und als "einziges anderes gewerbliches Unternehmen" im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG den "ganzen Gewinn" der jeweiligen Organgesellschaften erhalte, die wiederum auch nur bei ihr finanziell im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG eingegliedert wären. Jedenfalls in dieser besonderen Konstellation würde die Klägerin in eigener Person nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die Voraussetzungen der Organschaft erfüllen (zu vergleichbaren Strukturen ebenso Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 128b; wohl auch Suchanek, GmbHR 2015, 1031; G. Wagner in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 4.16).

- 33** ccc) Das FG ist dem bereits erstinstanzlich gehaltenen Sachvortrag der Klägerin --ausgehend von seinem abweichenden Rechtsstandpunkt-- nicht nachgegangen. Es fehlen insbesondere nähere Feststellungen dazu, ob an sämtlichen Niederlassungen der Klägerin atypisch stille Beteiligungen bestanden, ob die atypisch stillen Gesellschaften alleine darauf gerichtet waren, den oder die Stillen am Ergebnis und den stillen Reserven "nur" der jeweiligen Niederlassung zu beteiligen, und ob ein gesonderter Geschäftsbereich bestand, der alleine der Klägerin zuzuordnen ist und zu dem die zahlreichen Beteiligungen gehören.
- 34** 3. Auch die Rechtsfrage der Anerkennung von gewerbesteuerrechtlichen Organschaften kann nicht abschließend beantwortet werden.
- 35** a) Ist eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft im Sinne der §§ 14 oder 17 KStG, so gilt sie gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (GewStG) als Betriebsstätte des Organträgers. Die Voraussetzungen für die Körperschaftsteuerrechtliche und die gewerbesteuerrechtliche Organschaft waren nach der für die Streitjahre maßgeblichen Rechtslage damit identisch.
- 36** b) Das FG hat die Organschaften im Streitfall nicht anerkannt und sich hierbei auf die Rechtsprechung des Senats gestützt. Zwar hat der Senat entschieden, dass in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht die organschaftlichen Rechtsfolgen insoweit verdrängt werden, als die Organgesellschaft mitunternehmerschaftliche Einkünfte, sei es in Form der Beteiligung an einer Außenpersonengesellschaft oder als Mitunternehmerin einer atypisch stillen Gesellschaft, erzielt. Der Grund hierfür ist darin zu sehen, dass auch die Beteiligten eines atypisch stillen Gesellschaftsvertrags (Geschäftsinhaber und stille Gesellschafter) --als Mitunternehmer-- sachlich gewerbesteuerpflichtig sind und der von ihnen gemeinschaftlich geführte Betrieb einen selbständigen --und gegenüber der organschaftlichen Zurechnung vorrangigen-- Steuergegenstand im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 1 GewStG bildet (Senatsurteil vom 25.10.1995 - I R 76/93, BFH/NV 1996, 504, m.w.N.).
- 37** c) Allerdings hat das FG bei seiner Entscheidung nicht hinreichend gewürdigt, dass sich die Senatsrechtsprechung auf Fallgestaltungen bezieht, in denen sich die atypisch stille Beteiligung auf das gesamte Unternehmen des Geschäftsinhabers bezog. Im Streitfall bestehen aber atypisch stille Gesellschaften nicht am gesamten Unternehmen der jeweiligen Tochtergesellschaften, sondern nur an einzelnen Niederlassungen/Geschäftsbereichen.
- 38** Nach der zu sogenannten Tracking Stock Strukturen ergangenen Senatsrechtsprechung liegt ein selbständiger Gewerbebetrieb vor, wenn der Geschäftszweig, an dem die atypisch stille Beteiligung besteht, eine in sich geschlossene, von anderen Unternehmensteilen unabhängige Einheit bildet. Das Vorliegen einer auf bestimmte Unternehmensteile (Geschäftsbereiche, Niederlassungen) begrenzten Mitunternehmerschaft hat für die Bestimmung des Steuergegenstands gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 GewStG zur Konsequenz, dass dann, wenn die den einzelnen Innengesellschaften (atypisch stille Gesellschaften) und dem nach außen auftretenden Gesellschafter (zum Beispiel GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts) steuerrechtlich zuzuordnenden gewerblichen Tätigkeiten nicht identisch sind (zum Beispiel, weil die atypisch stillen Gesellschafter jeweils nur an einem bestimmten Geschäftsbereich des Handelsgewerbes beteiligt sind), die den jeweiligen Innengesellschaften und die dem Inhaber des Handelsgeschäfts allein zuzuordnenden gewerblichen Tätigkeiten als jeweils getrennte Gewerbebetriebe beurteilt werden müssen (Senatsurteil vom 06.12.1995 - I R 109/94, BFHE 179, 427, BStBl II 1998, 685; BFH-Urteil vom 23.04.2009 - IV R 73/06, BFHE 225, 343, BStBl II 2010, 40).
- 39** Da im Streitfall die atypisch stillen Beteiligten nur an (einzelnen) Niederlassungen bestehen, muss in Betracht gezogen werden, dass den jeweiligen GmbH-Tochtergesellschaften als den jeweiligen Inhaberinnen des Handelsgewerbes im Grundsatz ein eigener Gewerbebetrieb als selbständiger Steuergegenstand zuzuordnen ist,

weil an diesem Geschäftsbereich keine atypisch stillen Gesellschaften bestehen. Für eine Verdrängung der organschaftlichen Rechtsfolgen wäre dann hinsichtlich dieses gesonderten Gewerbebetriebs kein Raum.

- 40 d) Das FG wird hierzu im zweiten Rechtsgang nähere Feststellungen zu treffen haben.
- 41 Sollten die Tochtergesellschaften etwa einzelne Niederlassungen unterhalten, an denen keine atypisch stillen Beteiligungen bestehen, wäre diese(r) Niederlassung/Geschäftsbereich als gesonderter Gewerbebetrieb alleine den Tochterkapitalgesellschaften zuzuordnen und es wären insoweit wegen Fehlens einer Mitunternehmerschaft die Rechtsfolgen der gewerbesteuerrechtlichen Organschaft zu ziehen. Dass gegebenenfalls an einer anderen Niederlassung der Tochterkapitalgesellschaft eine atypisch stille Beteiligung besteht, wäre für die Anerkennung der Organschaft unschädlich. Das gleiche gilt allgemein, wenn bei den Tochterkapitalgesellschaften neben dem "Betrieb der Niederlassungen" ein gesonderter Geschäftsbereich bestehen sollte, an dem keine weitere Person mitunternehmerschaftlich beteiligt ist.
- 42 4. Aus prozessökonomischen Gründen weist der Senat für den zweiten Rechtsgang vorsorglich auf folgende Punkte hin:
- 43 a) Ob die Tatsache, dass am Unternehmen beziehungsweise an Teilen des Unternehmens der Klägerin atypisch stille Beteiligungen bestanden, der Klägerin überhaupt als "organschaftsschädlich" entgegengehalten werden kann, wird unter Berücksichtigung der Regelung im BMF-Schreiben vom 20.08.2015 (BStBl I 2015, 649) zu beurteilen sein. Dort wird ausgeführt, dass am 20.08.2015 bestehende, steuerlich anerkannte Organschaften mit Organträgern, an deren Handelsgewerbe atypisch stille Beteiligungen bestehen, im Wege der Billigkeit und aus Gründen des Vertrauensschutzes weiterhin steuerlich anerkannt werden können.
- 44 Unmittelbar kommt dem Schreiben als Verwaltungsanweisung allerdings keine die Gerichte bindende Wirkung zu; diese dürfen die Verwaltungsanweisung auch dann nicht anwenden, wenn sie zu einem für den Steuerpflichtigen günstigeren Ergebnis führt als das materielle Steuerrecht (s. allgemein z.B. Senatsurteil vom 24.07.2013 - I R 40/12, BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272). Soweit dieses Schreiben eine sachliche Billigkeitsregelung enthält, könnte im gerichtlichen Verfahren nur eine Bindung auf der Grundlage einer konkreten Einzelfallentscheidung (abweichende Steuerfestsetzung gemäß § 163 AO) der zuständigen Finanzbehörde bestehen (Senatsurteil vom 10.05.2017 - I R 93/15, BFHE 259, 49, BStBl II 2019, 278). Hierzu hat das FG --ausgehend von seinem Rechtsstandpunkt konsequent-- keine näheren Feststellungen getroffen.
- 45 b) Nach ständiger Senatsrechtsprechung sind aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags tatsächlich durchgeführte Gewinnabführungen, wenn die Organschaft steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist (sogenannte verunglückte Organschaft), als vGA zu qualifizieren (z.B. Senatsbeschluss vom 17.10.2007 - I R 39/06, BFH/NV 2008, 614, m.w.N.; Senatsurteile vom 28.11.2007 - I R 94/06, BFHE 220, 51; vom 10.05.2017 - I R 19/15, BFHE 258, 344, BStBl II 2019, 81; vom 15.07.2020 - I R 33/18, BFH/NV 2021, 776). Insbesondere handelt es sich bei der Gewinnabführung auf der Grundlage eines zivilrechtlich wirksamen Gewinnabführungsvertrags um die Erfüllung einer Vertragspflicht und nicht um einen den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss, auf dessen Grundlage offene Ausschüttungen getätigt werden können (Senatsurteil vom 30.01.1974 - I R 104/72, BFHE 111, 410, BStBl II 1974, 323). Ausgehend von seinem Rechtsstandpunkt, wonach Organschaften steuerrechtlich nicht anzuerkennen waren, hat die Vorinstanz demnach die zutreffenden Folgerungen gezogen; die diesbezüglich erhobenen Revisionsangriffe gehen fehl.
- 46 c) Sollten die Organschaften steuerrechtlich nicht anzuerkennen sein, können die als vGA zu qualifizierenden Gewinnabführungen der Tochtergesellschaften aus dem Vollzug der Gewinnabführungsverträge auf der Ebene der Klägerin nicht im Sinne des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG außer Ansatz bleiben. Denn die dort vorgesehene Steuerbefreiung gilt nach § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG (in der im Streitfall für die nach dem 18.12.2006 erfolgten Gewinnabführungen der Organgesellschaften anwendbaren Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13.12.2006, BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) unter anderem für sonstige Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, damit auch für vGA, nur, soweit diese Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Nach den besonderen Umständen des Streitfalles haben die Bezüge aber das Einkommen der leistenden Tochtergesellschaften gemindert. Denn die Organschaften wurden auf der Ebene der Tochtergesellschaften bestandskräftig anerkannt und die vollzogenen Gewinnabführungen haben ausgehend von einer Einkommenszurechnung an die (nach der dortigen Einschätzung der Behörden:) Organträgerin im Sinne des § 14 Abs. 1 KStG deren Einkommen gemindert. Für eine einkommenserhöhende außerbilanzielle Hinzurechnung auf der Grundlage einer bei einer verunglückten Organschaft anzunehmenden vGA ist bei den Organgesellschaften kein

Raum mehr, da die Veranlagungen dieser Tochtergesellschaften bestandskräftig abgeschlossen sind und eine Änderung auch nach § 32a KStG nicht in Betracht kommt.

47 Auch in einer solchen Konstellation sind entgegen der Auffassung der Revision die materiellen Korrespondenzvorgaben des Gesetzes bei der Frage der Steuerbefreiung der Bezüge (vGA) zu beachten. Die in Folge der Nichtanerkennung einer Organschaft als vGA zu qualifizierenden Gewinnabführungen der vermeintlichen Organgesellschaften fallen als sonstige Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zweifelsfrei in den sachlichen Anwendungsbereich des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG und sind, wenn der (vermeintliche) Organträger, wie vorliegend die Klägerin, eine Körperschaft ist, von der Besteuerung freizustellen (vgl. allgemein Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 541; Herbener in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 21.5 und 21.13). Diese Freistellung steht aber unter der Voraussetzung, dass die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben. Nach dem Wortlaut des Gesetzes wird nur darauf abgestellt, ob das Einkommen gemindert oder eben nicht gemindert wurde. Das Gesetz fragt nicht nach den Ursachen der Minderung oder Nichtminderung, so dass zum Beispiel auch die schlichte "faktische" Nichtberücksichtigung der Bezüge bei der Einkommensermittlung der leistenden Gesellschaft den Tatbestand des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG erfüllt (vgl. Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 147; Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 213; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8b KStG Rz 124; Streck/Binnewies, KStG, 10. Aufl., § 8b Rz 102). Für die im Streitfall auf Seiten der leistenden Tochtergesellschaften endgültig eingetretenen Einkommensminderungen wegen des verfahrensrechtlich nicht mehr zulässigen Ansatzes einer (einkommenserhöhenden) vGA kann nichts anderes gelten (s. allgemein Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 213).

48 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de