

Urteil vom 11. Dezember 2024, I R 33/22

Organschaft und atypisch stille Beteiligung

ECLI:DE:BFH:2024:U.111224.IR33.22.0

BFH I. Senat

KStG § 14 Abs 1, AktG § 291 Abs 1, AktG § 292 Abs 1 Nr 1, AktG § 292 Abs 1 Nr 2, AktG § 301, KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006 , KStG VZ 2007 , KStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 05. Juli 2022, Az: 1 K 395/14

Leitsätze

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.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 05.07.2022 - 1 K 395/14 aufgehoben, soweit die Klage abgewiesen wurde.

Die Bescheide für 2005, 2006, 2007 und 2008 über Körperschaftsteuer, jeweils vom 13.02.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.10.2014, werden dahingehend geändert, dass keine verdeckten Gewinnausschüttungen wegen der aufgrund des Ergebnisabführungsvertrags erfolgten Gewinnabführungen angesetzt werden.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine in Liquidation befindliche GmbH, schloss im Jahr 1991 mit der ... GmbH & Co. KG (KG), die sämtliche Anteile der Klägerin hielt, einen Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag (EAV). Danach unterstellte sich die Geschäftsführung der Klägerin der insoweit weisungsberechtigten KG. Die Klägerin verpflichtete sich, ihr gesamtes, nach den maßgeblichen handelsrechtlichen Vorschriften ermittelte Ergebnis an die KG abzuführen.
- 2** Im Jahr 1992 beteiligte sich die KG am Betrieb der Klägerin als stille Gesellschafterin mit einer Kapitaleinlage. Nach dem Vertrag stand die Führung der Geschäfte allein der Klägerin zu, die stille Gesellschafterin war an deren Entscheidungen entsprechend der gesetzlichen Vorschriften für einen Kommanditisten beteiligt. Am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen der Klägerin war die KG mit 10 % beteiligt, ebenso an den stillen Reserven im Falle einer Auflösung der stillen Gesellschaft.
- 3** Die Klägerin und der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) gingen übereinstimmend davon aus, dass durch den Vertrag eine steuerrechtliche Mitunternehmerschaft in Gestalt einer atypisch stillen Gesellschaft (im Folgenden: Mitunternehmerschaft) entstanden war. Für diese Mitunternehmerschaft wurden für die Jahre 2005 bis 2008 (Streitjahre) Feststellungserklärungen abgegeben und es ergingen jeweils Feststellungsbescheide.
- 4** Die KG wurde nach mehreren Umstrukturierungen zunächst in die ... AG und später in die ... GmbH umgewandelt. Nach dem Streitzeitraum wurde die Klägerin aufgelöst. Während des andauernden Liquidationsverfahrens wurde

sowohl der Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft als auch der EAV beendet.

- 5 In den Jahresabschlüssen der Streitjahre behandelte die Klägerin die Einlagen der stillen Gesellschafterin als Eigenkapital. In den Gewinn- und Verlustrechnungen wurden jeweils das Jahresergebnis vor Ergebnisabführung, der aufgrund des EAV abgeführte Gewinn (90 % des Jahresergebnisses) und die Ergebniszurechnung an die KG als stille Gesellschafterin (10 % des Jahresergebnisses) ausgewiesen.
- 6 Die Klägerin wurde zunächst antragsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt. Die Bescheide für die Streitjahre standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 7 Nach einer Außenprüfung änderte das FA die Festsetzungen der Jahre 2004 bis 2008 unter Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) in Höhe der jeweiligen Gewinnabführung. Es schloss sich hierbei der bereits von der Außenprüfung vertretenen Auffassung an, dass die Voraussetzungen für eine körperschaftsteuerrechtliche Organshaft nicht vorgelegen hätten, weil eine GmbH, an der eine atypisch stille Beteiligung bestehe, nicht Organgesellschaft sein könne.
- 8 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte nur insoweit Erfolg, als das Finanzgericht (FG) Mecklenburg-Vorpommern in seinem Urteil vom 05.07.2022 - 1 K 395/14 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2022, 1942) davon ausging, dass eine Änderung des für 2004 ergangenen Körperschaftsteuerbescheids aus verfahrensrechtlichen Gründen (Verjährung) ausscheide. Im Übrigen wies es die Klage ab. Die Organshaft sei nicht anzuerkennen, weil in Folge der atypisch stillen Beteiligung nicht der "ganze Gewinn" an den vermeintlichen Organträger abgeführt worden sei.
- 9 Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Sie rügt im Umfang der Klageabweisung die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Körperschaftsteuerbescheide für 2005 bis 2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.10.2014 dahingehend zu ändern, dass keine vGA wegen der aufgrund des EAV erfolgten Gewinnabführungen angesetzt werden.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Das dem Revisionsverfahren nach § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt. In der Sache folgt es der Argumentation im angegriffenen FG-Urteil.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet; das Urteil der Vorinstanz ist, soweit die Klage abgewiesen wurde, unter Klagestattgabe aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat zu Unrecht dahin erkannt, dass in den Streitjahren zwischen der Klägerin und der KG eine körperschaftsteuerrechtliche Organshaft nicht bestanden hat.
- 13 1. 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 (AktG), 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.
- 14 2. Ob der gesetzlich geforderten Verpflichtung zur Abführung des "ganzen Gewinns" auch dann entsprochen wird, wenn an der Organgesellschaft eine atypisch stille Beteiligung besteht, die mit einer Gewinnzuweisung an den Gesellschafter (Mitunternehmer) verbunden ist, wird in Finanzgerichtsrechtsprechung, Literatur und von Verwaltungsseite unterschiedlich beurteilt. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seiner Rechtsprechung die Streitfrage noch nicht abschließend beantwortet; für die im Rahmen von Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren ergangenen Senatsbeschlüsse vom 31.03.2011 - I B 177/10 (BFH/NV 2011, 1397) und vom 11.08.2011 - I B 179/10 (BFH/NV

2011, 2052) war die Streitfrage für die dort zu treffende Entscheidung über die Revisionszulassung nicht entscheidungserheblich (s.a. Witt in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 7.55).

- 15** a) Während in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung übereinstimmend davon ausgegangen wird, dass eine atypisch stille Beteiligung an der Organgesellschaft der Anerkennung der Organschaft entgegensteht (vgl. neben der Vorinstanz Urteil des FG Hamburg vom 26.10.2010 - 2 K 312/09, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2011, 329 und Urteil des FG Düsseldorf vom 12.04.2021 - 6 K 2616/17 K,G,F, EFG 2021, 1052, Revision I R 17/21 erledigt mit Urteil vom 11.12.2024, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt), gehen die Meinungen in der Literatur auseinander.
- 16** b) aa) Der überwiegende Teil des Schrifttums geht davon aus, dass auch bei Bestehen einer atypisch stillen Beteiligung an der Organgesellschaft der "ganze Gewinn" abgeführt wird (Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 342a; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 317; Brandis/Heuermann/Rode, § 14 KStG Rz 48; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 123; Walter in Bott/Walter, KStG, § 14 Rz 586; Hierstätter in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 23.100; G. Wagner, ebenda, Rz 4.26; Breuninger, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFSt-- 2016/2017, 148, 164; Brühl/Weiss, Die Unternehmensbesteuerung 2020, 715, 721; Hageböke, Der Betrieb --DB-- 2015, 1993; Hageböke, Der Konzern 2013, 334, 344; Hölzer, Finanz-Rundschau --FR-- 2015, 1065, 1068 f.; Ismer, GmbHR 2011, 968, 972; Kleinheisterkamp, JbFSt 2015/2016, 561, 568; Priester in Kirchhof/Schmidt/Schön/Vogel [Hrsg.], Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach, 2006, S. 391, 403; L. Schmidt/Werner, GmbHR 2010, 29, 31 f.; Suchanek, GmbHR 2015, 1031, 1033; Weigert/Strohm, Der Konzern 2013, 249, 251). Das wird zumeist mit einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise begründet, die in § 14 Abs. 1 KStG angelegt sei. Denn die dort erwähnte Gewinnabführung sei nach zivilrechtlichen Maßstäben zu bestimmen. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss der Organgesellschaft werde die Gewinnbeteiligung des (atypisch) stillen Gesellschafters als Aufwand bilanziert. Der nach Aufwandsabzug ausgewiesene Gewinn sei der "ganze Gewinn", der der Abführungspflicht unterliege. Zudem folge die "Unschädlichkeit" einer atypisch stillen Beteiligung auch aus deren ertragsteuerrechtlichen Qualifizierung als Mitunternehmerschaft. Die Organgesellschaft erhalte aus dieser "vorgelagerten" Mitunternehmerschaft ihren Gewinn(-anteil), der sodann vollständig der Abführung unterliege. Auch Beteiligungen der Organgesellschaft an Mitunternehmerschaften auf der Grundlage einer Kommanditgesellschaft seien nach allgemeiner Auffassung "organschaftsunschädlich", weil auch insoweit der zugerechnete Gewinnanteil abgeführt werde.
- 17** bb) Die Gegenauffassung (z.B. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 87 und 175; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 200 f., 204; Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 204; Müller in Müller/Detmering/Lieber, Die Organschaft, 11. Aufl., Rz 30; Herkens in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 8.104; Berninger, DB 2004, 297, 299; Brinkmann, Steuerliche Betriebsprüfung 2015, 277, 278 ff.; Schmich, GmbHR 2008, 464, 469; Schulze zur Wiesche, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2013, 621, 624) geht --mit unterschiedlichen Begründungen-- davon aus, dass eine atypisch stille Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft "organschaftsschädlich" ist. Abgestellt wird auf die zivilrechtliche Einordnung einer (atypisch) stillen Beteiligung an der (vermeintlichen) Organgesellschaft als Teilgewinnabführungsvertrag im Sinne des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG, was dem Abschluss eines auf Vollgewinnabführung gerichteten Vertrags entgegenstehe.
- 18** c) Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass eine Kapitalgesellschaft, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht, keine Organgesellschaft sein kann (BMF-Schreiben vom 20.08.2015, BStBl I 2015, 649; Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 01.02.2023, Deutsches Steuerrecht 2023, 776).
- 19** 3. Der Senat schließt sich der zuerst angeführten Literaturlauffassung (s. zu II.2.b aa) an.
- 20** a) Der von § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG vorausgesetzte Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG, zu dem es im Streitfall unstrittig gekommen ist, verweist auf das Zivilrecht. § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG definiert als Unternehmensvertrag einen Vertrag, durch den sich eine Aktiengesellschaft verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen (Gewinnabführungsvertrag). Der Steuergesetzgeber hat in einer Art Doppelung die sich bereits aus dem Zivilrecht ergebende Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns ausdrücklich (und damit: noch einmal) tatbestandlich in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG verankert. Damit hat er (jedenfalls) zum Ausdruck gebracht, dass andere Typen von Unternehmensverträgen (z.B. der Beherrschungsvertrag gemäß § 291 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 AktG, die Gewinngemeinschaft gemäß § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG) oder Unternehmensverträge, durch die sich die Aktiengesellschaft verpflichtet, einen Teil ihres Gewinns an einen

anderen abzuführen (Teilgewinnabführungsvertrag gemäß § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG), keine ertragsteuerrechtliche Organschaft begründen können.

- 21** b) Aus der tatbestandlichen Bezugnahme auf einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG folgt nach der Senatsrechtsprechung eine zivilrechtliche Betrachtungsweise. Eine ertragsteuerrechtliche Organschaft setzt voraus, dass der genannte Vertrag nach den Maßstäben des Zivilrechts wirksam abgeschlossen wird (z.B. Senatsurteil vom 23.08.2017 - I R 80/15, BFHE 259, 405, BStBl II 2018, 141) und die zivilrechtlichen Verpflichtungen aus dem Vertrag erfüllt werden (tatsächliche Vertragsdurchführung, vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG). Deshalb ist Gegenstand der Abführungsverpflichtung --auch für steuerrechtliche Zwecke-- der Jahresüberschuss im Sinne des § 301 Satz 1 AktG (vgl. § 275 Abs. 2 Nr. 17 und Abs. 3 Nr. 16 des Handelsgesetzbuchs) und nicht der steuerrechtlich ermittelte Gewinn (z.B. Senatsurteil vom 18.12.2002 - I R 51/01, BFHE 201, 221, BStBl II 2005, 49; Senatsbeschluss vom 06.06.2013 - I R 38/11, BFHE 241, 530, BStBl II 2014, 398; s.a. Herlinghaus in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz 7.48). Aus der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Jahresüberschusses folgt, dass auch die Gewinnermittlung im Einzelnen handelsrechtlichen Vorgaben zu folgen hat. Denn wenn den handelsrechtlichen Gewinnermittlungsregeln nicht gefolgt wird, führt das zu einem vom Handelsrecht abweichenden Jahresergebnis und zu einer "Nichterfüllbarkeit" der Pflichten aus dem abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrag.
- 22** Diese Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung hat zur Folge, dass der Gewinnanteil des (atypisch) still Beteiligten als Aufwand (Abführungsverpflichtung aus einem Teilgewinnabführungsvertrag im Sinne des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG) zu erfassen ist, der den abzuführenden Jahresüberschuss mindert (s. z.B. Hageböke, DB 2015, 1993; derselbe, Der Konzern 2013, 334, 341; Hierstätter in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 23.100; G. Wagner, ebenda, Rz 4.26; Kleinheisterkamp, JbFSt 2015/2016, 561; L. Schmidt/Werner, GmbHR 2010, 29, 31 f.; Suchanek, GmbHR 2015, 1031, 1033; vgl. auch das zum Teilgewinnabführungsvertrag einer abführungsverpflichteten GmbH ergangene Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 16.07.2019 - II ZR 175/18, BGHZ 223, 13, Rz 24 und zur fehlenden handelsbilanziellen Relevanz der steuerrechtlichen Qualifizierung einer stillen Beteiligung als atypisch Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 13. Aufl., § 246 HGB Rz 432). Dieses (geminderte) Jahresergebnis stellt sodann den "ganzen Gewinn" im Sinne des § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG dar, der handels- und in der Folge auch steuerrechtlich abzuführen ist.
- 23** c) Die zivilrechtliche Qualifikation einer (atypisch) stillen Beteiligung als Teilgewinnabführungsvertrag im Sinne des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG steht auf der Grundlage der im Gesetz angelegten zivilrechtlichen Betrachtungsweise der von § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG geforderten Abführung des "ganzen Gewinns" nicht entgegen.
- 24** aa) Im Zivilrecht werden (atypisch) stille Beteiligungen an einer AG als Teilgewinnabführungsverträge im Sinne des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG qualifiziert (BGH-Urteil vom 21.07.2003 - II ZR 109/02, BGHZ 156, 38; s.a. --dort auch zur Abgrenzung atypisch stiller Beteiligungen gegenüber dem Beherrschungsvertrag-- Langenbucher in K. Schmidt/Lutter, AktG, 5. Aufl., § 292 Rz 24 und 25; MüKoAktG/Altmeppen, 6. Aufl., § 291 Rz 65 bis 67). Auch entsprechende Beteiligungen an einer GmbH stellen Teilgewinnabführungsverträge dar. Sie müssen aber nur dann die materiellen Wirksamkeitsvoraussetzungen in entsprechender Anwendung der §§ 291 ff. AktG erfüllen, wenn sie satzungüberlagernde Wirkung haben (vgl. BGH-Urteil vom 16.07.2019 - II ZR 175/18, BGHZ 223, 13, auch zum Streitstand im Zivilrecht; Beschluss des Kammergerichts Berlin vom 24.03.2014 - 12 W 43/12, GmbHR 2014, 756).
- 25** bb) Aus der in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG enthaltenen Formulierung "Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG" kann entgegen der Auffassung des BMF nicht geschlossen werden, dass es als unvereinbar anzusehen ist, wenn neben einem Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG auch ein Teilgewinnabführungsvertrag im Sinne des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG besteht.
- 26** aaa) Mit der Ende der 1960er Jahre eingefügten ausdrücklichen Bezugnahme auf den Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 AktG hat der historische Steuergesetzgeber auf die kurz zuvor in Kraft getretene Reform des Aktienrechts reagiert, die erstmalig den Typus des Gewinnabführungsvertrags in § 291 AktG 1965 eigenständig geregelt hatte. Das zuvor geltende Aktiengesetz 1937 fasste in seinem § 256 unter der Überschrift "Gewinnngemeinschaft" ohne nähere Differenzierung verschiedene Vertragstypen zusammen (vgl. MüKoAktG/Altmeppen, 6. Aufl., Einl. §§ 291 ff. Rz 10 ff.). In der früheren Rechtspraxis wurden auf der Grundlage richterrechtlich entwickelter Vorgaben Gewinnabführungs- oder sogenannte Organschaftsverträge abgeschlossen, um die Voraussetzungen für eine ertragsteuerrechtliche Organschaft zu schaffen (vgl. Gutachten des BFH vom 27.11.1956 - I D 1/56 S, BFHE 64, 368, BStBl III 1957, 139). Der Steuergesetzgeber stellte vor diesem Hintergrund

mit § 7a Abs. 1 Satz 1 KStG 1969 klar, dass weiterhin ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen werden, es sich in Zukunft aber um einen solchen im Sinne des § 291 AktG handeln müsse (vgl. BTDrucks V/3017, S. 8).

- 27** bbb) Teilgewinnabführungsverträge mit einer abführungsverpflichteten GmbH begründen nach der Rechtsprechung des BGH in erster Linie schuldrechtliche Ansprüche des Berechtigten (zum Beispiel des "still" Beteiligten) auf gewinn- und ergebnisabhängige Zahlungen. Bei diesen Zahlungen handelt es sich um "Geschäftsunkosten, die --wie andere Verbindlichkeiten auch-- den verteilungsfähigen (Rein-)Gewinn der Gesellschaft mindern" (so ausdrücklich BGH-Urteil vom 16.07.2019 - II ZR 175/18, BGHZ 223, 13, m.w.N.). Die Zahlungen aufgrund des Teilgewinnabführungsvertrags als eines im Kern schuldrechtlichen Austauschvertrags (so die überwiegende Auffassung im Zivilrecht, z.B. MüKoAktG/Altmeppen, 6. Aufl., § 292 Rz 7, m.w.N.) betreffen somit die vorgelagerte Ebene der Gewinnermittlung. Deshalb kann der nach Abzug dieser "Geschäftsunkosten" verbleibende Gewinn als "ganzer Gewinn" angesehen werden, der zum Gegenstand eines auf Gesamtgewinnabführung gerichteten Unternehmensvertrags im Sinne des § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG gemacht wird (Priester in Kirchhof/Schmidt/Schön/Vogel [Hrsg.], Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach, 2006, S. 391; s.a. L. Schmidt/Werner, GmbHR 2010, 29; Ismer, GmbHR 2011, 968; Hölzer, FR 2015, 1065).
- 28** ccc) Die Literaturauffassung, die aus der zivilrechtlichen Qualifizierung der (atypisch) stillen Beteiligung als Teilgewinnabführungsvertrag im Sinne des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG die Folgerung zieht, dass mit dem parallelen Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags im Sinne des § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG nicht mehr der "ganze Gewinn" abgeführt wird/werden kann (z.B. Berninger, DB 2004, 297), überzeugt auf dieser Grundlage nicht. Sie steht auch im Wertungswiderspruch zu der im Ertragsteuerrecht nahezu einhellig vertretenen Auffassung, dass Zahlungen der abführungspflichtigen Kapitalgesellschaft an den an ihr typisch still beteiligten Gesellschafter als Betriebsausgabe zu behandeln sind, als solche den Gewinn mindern und der hiernach verbleibende Gewinn als der "ganze Gewinn" im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zu betrachten ist. Es wird also die stille Beteiligung an der abführungspflichtigen Kapitalgesellschaft steuerrechtlich nicht als "organschaftsschädlich" betrachtet (vgl. z.B. Kleinheisterkamp, JbFSt 2015/2016, 561; Schulze zur Wiesche, DStZ 2013, 621, 624; Dötsch/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 79; Schmich, GmbHR 2008, 464; a.A. wohl Berninger, DB 2004, 297), obgleich sie zivilrechtlich nicht anders als eine atypisch stille Beteiligung als Teilgewinnabführungsvertrag qualifiziert wird.
- 29** d) Die Senatsurteile vom 04.03.2009 - I R 1/08 (BFHE 225, 312, BStBl II 2010, 407) und vom 10.05.2017 - I R 93/15 (BFHE 259, 49, BStBl II 2019, 278) stehen diesem Ergebnis nicht entgegen. Zwar hat der Senat dort dahin erkannt, dass die für die Anerkennung einer Organschaft unabdingbare Anforderung einer vereinbarungsgemäßen und tatsächlich durchgeführten Abführung des "ganzen Gewinns" eigenständig anhand der steuerrechtlichen Regelungszwecke und Sachgesetzmäßigkeiten zu bestimmen sei. Jedoch bezogen sich diese Ausführungen ersichtlich auf die konkret zu entscheidende Problematik der Anerkennung von variablen Ausgleichszahlungen im Sinne des § 16 KStG an außenstehende Gesellschafter und dabei auf die Frage, ob eine "freie" und vom Steuerrecht grundsätzlich zu akzeptierende Festlegung von Ausgleichszahlungen zulässig oder dies mit der Verpflichtung zur Abführung des "ganzen Gewinns" unvereinbar ist. Damit unterscheidet sich der vorliegende Fall sowohl im Sachverhalt als auch in der rechtlichen Problematik erheblich von der damaligen Konstellation. Denn während es bei den Ausgleichszahlungen um die Verteilung des gesamten Gewinns auf mehrere Gesellschafter geht, zeichnet sich der Streitfall durch ein Stufenverhältnis mit der Gewinnbeteiligung des (atypisch) still Beteiligten auf der ersten und der Abführung des gesamten verbleibenden Gewinns mittels eines Gewinnabführungsvertrags auf einer zweiten Stufe aus.
- 30** 4. Da die atypisch stille Beteiligung an der Klägerin der Abführung des "ganzen Gewinns" auf der Grundlage des bestehenden Gewinnabführungsvertrags nicht entgegensteht und die übrigen Voraussetzungen der Organschaft erfüllt sind, was auch zwischen den Beteiligten nicht umstritten ist, war der Klage auch für die Streitjahre stattzugeben.
- 31** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de