FG München, Gerichtsbescheid v. 13.03.2025 – 7 K 2346/21

Titel:

Zeitpunkt der Aktivierung von Forderungen auf feste Ausgleichszahlungen eines außenstehenden Aktionärs

Normenketten:

AktG § 174 Abs. 1, § 291 Abs. 1 S. 1, § 304 Abs. 1, 2 S. 1
KStG § 14 ff., § 16 S.1
AO § 164 Abs. 2, § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, § 351 Abs. 2, § 365 Abs. 3 S. 1
FGO § 40, § 42, § 90a, § 155,
EStG § 4 Abs. 1, § 11 Abs. 1, § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 1
ZPO § 708 Nr. 11, § 711

Leitsätze:

Zeitpunkt der Aktivierung einer Forderung auf feste Ausgleichszahlungen eines außenstehenden Aktionärs nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG im Rahmen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nach §§ 14 ff. KStG
Aus dem Zweck eines Ausgleichsanspruchs, den Verlust der mitgliedschaftlichen Vermögensrechte auszugleichen und den Anspruch auf Zahlung der Dividende zu ersetzen folgt, dass der Anspruch auf Zahlung des jährlichen festen Ausgleichs grundsätzlich mit dem Ende der auf ein Geschäftsjahr folgenden ordentlichen Hauptversammlung der abhängigen Gesellschaft entsteht, soweit im Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag zugunsten der außenstehenden Aktionäre nichts anderes vereinbart ist (vgl. BGH 19.04.2011, Az. II ZR 237/09, BeckRS 2011, 14706 , BGHZ 189, 261; II ZR 244/09, BeckRS 2011, 14359, AG 2011, 517). (Rn. 12) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Bilanzsteuerrecht, Aktivierung von Forderungen, Anspruch auf Ausgleichszahlung, Ausgleichszahlung, Bilanzierung, Dividendenersatz, Einkommen, Eintragung, Feststellung, Gegenstand des Unternehmens, Gesellschaft, Organschaft, Realisationsprinzip

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstelle:

BeckRS 2025, 17814

Tenor

1. Der Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 19. Dezember 2017 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 4. Januar 2019 sowie vom 10. August 2021 und der Einspruchsentscheidung vom 5. Oktober 2021 wird dahingehend abgeändert, dass das nach § 14 des Körperschaftsteuergesetzes zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaften um … € erhöht und die Körperschaftsteuer entsprechend heraufgesetzt wird.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 19. Dezember 2017 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 4. Januar 2019 sowie vom 10. August 2021 und der Einspruchsentscheidung vom 5. Oktober 2021 wird dahingehend abgeändert, dass das nach § 14 des Körperschaftsteuergesetzes zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaften um … € vermindert und die Körperschaftsteuer entsprechend herabgesetzt wird.

Die Ermittlung der demgemäß festzusetzenden Körperschaftsteuer 2011 und 2012 wird dem Beklagten übertragen.

2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

4. Die Revision wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1
Die Beteiligten streiten über den Zeitpunkt der Aktivierung von Forderungen auf feste Ausgleichszahlungen eines außenstehenden Aktionärs nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 des Aktiengesetzes (AktG) im Rahmen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nach §§ 14 ff. des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in den Jahren 2011 und 2012 (Streitjahre).

2
Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer … mit Sitz in … Sie wurde im Jahr … errichtet und ist seit … unter HRB … im Handelsregister des Amtsgerichts … eingetragen. Der Gegenstand des Unternehmens umfasst … Seit dem … 2009 besteht zwischen der Klägerin als herrschendem Unternehmen (Organträger) und der X Aktiengesellschaft (im Folgenden: X-AG) als Organgesellschaft eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft. Die X-AG ist als Minderheitsgesellschafterin zu mehr als 10% an mehreren Gesellschaften mit beschränkter Haftung (im Folgenden: S-GmbHs) beteiligt, die ihrerseits mit ihrem … Mehrheitsgesellschafter eine ertragsteuerliche Organschaft begründet haben. Die Gewinnabführungsverträge zwischen den S-GmbHs und ihren … Mehrheitsgesellschaftern sehen für die X-AG als außenstehende Gesellschafterin jeweils eine jährliche feste Ausgleichszahlung vor. Hinsichtlich der streitgegenständlichen festen Ausgleichszahlungen ist in den jeweiligen Gewinnabführungsverträgen geregelt, dass diese mit oder wenige Tage nach der Feststellung des Jahresabschlusses der jeweiligen Organgesellschaft fällig werden. Hinsichtlich anderer fester – und mittlerweile nicht mehr streitgegenständlicher – Ausgleichszahlungen ist in den jeweiligen Gewinnabführungsverträgen geregelt, dass diese mit dem Bilanzstichtag für die jeweilige Organgesellschaft fällig werden.

3
Die X-AG erfasste in den Streitjahren sämtliche festen Ausgleichszahlungen jeweils phasengleich, d.h. mit Ablauf des Geschäftsjahrs der jeweiligen Organgesellschaft, an der sie als Minderheitsgesellschafterin beteiligt war. Zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2011 aktivierte die X-AG Forderungen gegen verbundene Unternehmen i.H.v. insgesamt …, in denen feste Ausgleichszahlungen i.H.v. … € enthalten waren, und zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2012 Forderungen gegen verbundene Unternehmen i.H.v. insgesamt … €, in denen feste Ausgleichszahlungen i.H.v. … € enthalten waren.

4
In der Zeit vom 14. Oktober 2014 bis 4. August 2017 führte die Betriebsprüfung des Beklagten (des Finanzamts – FA –) bei der X-AG eine Außenprüfung unter anderem betreffend die Körperschaftsteuer 2011 bis 2012 durch. Ausweislich des vorläufigen Prüfungsberichts vom 20. Oktober 2017 und des endgültigen Prüfungsberichts vom 30. Oktober 2018 traf der Prüfer in streitgegenständlicher Hinsicht folgende Feststellungen: Unter Verweis auf das Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 19. April 2011 (II ZR 237/09, BGHZ 189, 261) seien die festen Ausgleichszahlungen an die X-AG mit Ende der auf das Geschäftsjahr folgenden Hauptversammlung der S-GmbHs und der anschließenden Fälligkeit steuerlich zu erfassen. Eine phasengleiche Erfassung der Ausgleichszahlungen könne – wenn überhaupt – nur dann erfolgen, wenn in den Ergebnisabführungsverträgen explizit die Fälligkeit entsprechend geregelt sei. Im Streitfall sei in den Ergebnisabführungsverträgen zur Fälligkeit jedoch geregelt worden, dass der Anspruch auf Ausgleichszahlung jeweils bestimmte Tage nach der Feststellung des Jahresabschlusses der S-GmbHs als Organgesellschaften fällig sei.

5
Am 19. Dezember 2017 erließ das FA auf Grundlage des vorläufigen Prüfungsberichts vom 20. Oktober 2017 in streitgegenständlicher Hinsicht gegenüber der Klägerin nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte und weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012, mit denen die Körperschaftsteuer 2011 i.H.v. … € und die Körperschaftsteuer 2012 i.H.v. … € festgesetzt wurde. Im Rahmen dieser geänderten Festsetzungen wurden die Forderungen der X-AG als Organgesellschaft gegen verbundene Unternehmen im Streitjahr 2011 um die festen Ausgleichszahlungen i.H.v. … € gemindert und die entsprechenden Forderungen im Streitjahr 2012 um diesen Betrag erhöht. Im

Streitjahr 2012 wurden zudem die Forderungen der X-AG gegen verbundene Unternehmen um feste Ausgleichszahlungen i.H.v. … € gemindert.

6
Mit Schreiben vom 11. Januar 2018 legte die Klägerin hiergegen jeweils Einspruch ein.

7
Am 4. Januar 2019 erließ das FA aus einem nicht streitgegenständlichen Grund gegenüber der Klägerin nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012, mit denen der Vorbehalt der Nachprüfung jeweils aufgehoben sowie die Körperschaftsteuer 2011 i.H.v. … € und die Körperschaftsteuer 2012 i.H.v. … € festgesetzt wurde.

8
Am 10. August 2021 erließ das FA aus einem nicht streitigen Grund gegenüber der Klägerin nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderte Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012, mit denen die Körperschaftsteuer 2011 i.H.v. … € und die Körperschaftsteuer 2012 i.H.v. … € festgesetzt wurde. Im Rahmen dieser Teilabhilfe erfasste das FA feste Ausgleichszahlungen i.H.v. … € bereits im Jahr 2011 und feste Ausgleichszahlungen i.H.v. … € bereits im Jahr 2012, da der entsprechende Anspruch der X-AG nach den Regelungen der Ergebnisabführungsverträge bereits im Zeitpunkt des Ablaufs des Wirtschaftsjahrs der jeweiligen Organgesellschaft (S-GmbH) entstehe und damit zu aktivieren sei.

9
Mit Schreiben vom 2. September 2021 legte die Klägerin auch hiergegen jeweils vorsorglich Einspruch ein.

10
Mit Einspruchsentscheidung vom 5. Oktober 2021 verwarf das FA die Einsprüche vom 2. September 2021 als unzulässig und wies die Einsprüche vom 11. Januar 2018 als unbegründet zurück. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

11
In formeller Hinsicht sei gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012 vom 19. Dezember 2017 jeweils mit Schreiben vom 11. Januar 2018 Einspruch eingelegt worden. Die geänderten Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012 vom 10. August 2012 seien nach § 365 Abs. 3 Satz 1 AO Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden. Ein erneuter Einspruch gegen die geänderten Bescheide sei weder erforderlich noch zulässig (Verweis auf Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 29. Mai 2001 VIII R 10/00, BStBl II 2011, 747). Die erneuten Einsprüche vom 2. September 2021 seien damit unzulässig.

12
In materiell-rechtlicher Hinsicht müsse ein Gewinnabführungsvertrag nach § 304 Abs. 1 Satz 1 AktG einen angemessenen Ausgleich für die außenstehenden Aktionäre durch eine auf die Anteile am Grundkapital bezogene wiederkehrende Gegenleistung (Ausgleichszahlung) vorsehen. Im Streitfall sei streitig, wann diese Ausgleichszahlung zu bilanzieren sei. Die Rechtsfrage, wann derartige Ausgleichszahlungen entstünden und somit zu aktivieren seien, sei bereits höchstrichterlich geklärt. Der BGH habe in zwei Urteilen vom 19. April 2011 (II ZR 237/09, BGHZ 189, 261; II ZR 244/09, AG 2011, 517) entschieden, dass aus dem Zweck des Ausgleichsanspruchs, den Verlust der mitgliedschaftlichen Vermögensrechte auszugleichen und den Anspruch auf Zahlung der Dividende zu ersetzen, folge, dass der Anspruch auf Zahlung des jährlichen festen Ausgleichs grundsätzlich mit dem Ende der auf ein Geschäftsjahr folgenden ordentlichen Hauptversammlung der abhängigen Gesellschaft entstehe, soweit im Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag zugunsten der außenstehenden Aktionäre nichts anderes vereinbart sei.

13
Nach § 16 Satz 1 KStG habe die Organgesellschaft ihr Einkommen i.H.v. 20/17 der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern. Sei die Verpflichtung zum Ausgleich vom Organträger erfüllt worden, so habe die Organgesellschaft nach § 16 Satz 2 KStG 20/17 der geleisteten Ausgleichszahlung an Stelle des Organträgers zu versteuern. Der Zeitpunkt der Aktivierung von Forderungen bestimme sich auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB). Zu diesen GoB gehöre das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) geregelte Realisationsprinzip, nach dem Gewinne nur dann zu berücksichtigen seien, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert seien. Nach dem Urteil des BFH vom 17. März 2010 (X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033, Rn. 12) liege diese Voraussetzung vor,

wenn eine Forderung entweder rechtlich bereits entstanden sei oder die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden seien und der Kaufmann mit der künftigen Entstehung der Forderung fest rechnen könne. Nicht erforderlich sei, dass die Forderung am Bilanzstichtag fällig sei (Verweis auf BFH-Urteil vom 6. Oktober 2009 I R 36/07, BStBl II 2010, 232).

14
Bezogen auf den Streitfall habe der BGH für das Entstehen und somit für den Bilanzierungszeitpunkt eines Ausgleichsanspruchs jedoch nicht auf die GoB abgestellt. Der BGH stelle für das Entstehen des Ausgleichsanspruchs mit dem Ende der auf ein Geschäftsjahr folgenden ordentlichen Hauptversammlung in seinen vorstehend genannten Urteilen vom 19. April 2011 auf die Funktion der Ausgleichszahlung als Dividendenersatz ab, die zu keiner Besserstellung der Minderheitsaktionäre führen dürfe bzw. führen solle. Sowohl die Entstehung als auch die Fälligkeit des sich periodisch aus der Ausgleichsberechtigung ergebenden Zahlungsanspruchs könnten im Gewinnabführungsvertrag geregelt werden, wobei dieser Regelung der Vorrang gebühre. Sei eine Vereinbarung zur Entstehung des Ausgleichsanspruchs im Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag der Organgesellschaft nicht enthalten, sei daher grundsätzlich vom gesetzlichen Modell des § 271 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) auszugehen. Danach könne, wenn eine Zeit für die Leistung weder bestimmt noch aus den Umständen zu entnehmen sei, der Gläubiger die Leistung sofort verlangen und der Schuldner die Leistung sofort bewirken, womit der Anspruch mit seiner Entstehung sofort fällig werde. Da im Streitfall die Ausgleichsansprüche mangels entsprechender Regelungen zu ihrer Entstehung in den Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen der Organgesellschaften nach der Rechtsprechung des BGH in seinen vorstehend genannten Urteilen vom 19. April 2011 jedoch erst mit Ende der auf ein Geschäftsjahr folgenden ordentlichen Hauptversammlung der Organgesellschaften entstünden und fällig würden, seien sie vom FA zu Recht erst zu diesem Zeitpunkt und somit phasenversetzt steuerlich erfasst worden.

15
Eine phasengleiche Aktivierung des Ausgleichsanspruchs beim außenstehenden Gesellschafter könne nicht auf das Argument gestützt werden, dass der Gewinnabführungsanspruch zum Bilanzstichtag der Organgesellschaft entstehe und dieser Anspruch beim Organträger zum Bilanzstichtag phasengleich zu aktivieren sei, wenn die Wirtschaftsjahre der Organgesellschaft und des Organträgers übereinstimmten. Dabei spiele auch keine Rolle, dass der Ausgleichsanspruch mit dem Gewinnabführungsvertrag auf derselben Grundlage entstehe wie der Gewinnabführungsanspruch, und nicht erfordere, dass die Organgesellschaft Gewinne mache. Nach den vorstehend genannten Urteilen des BGH vom 19. April 2011 entstehe der Anspruch auf die jährliche Ausgleichszahlung nicht bereits mit der Feststellung des Jahresabschlusses. Zwar entstehe spätestens zu diesem Zeitpunkt der Anspruch des herrschenden Unternehmens auf die Gewinnabführung, eine Gleichbehandlung der außenstehenden Gesellschafter mit dem herrschenden Unternehmen sei nach Ansicht des BGH jedoch weder möglich noch notwendig. Auch der Umstand, dass ein Jahresgewinn nicht immer erzielt werde, führe nicht zu einer abweichenden Behandlung.

16
Auch der Umstand, dass für die Entstehung des jährlichen Ausgleichsanspruchs als Ersatz für den Dividendenanspruch ebenso wenig wie für die Entstehung des Gewinnabführungsanspruchs dem Grunde nach noch ein weiterer Akt eines der Beteiligten erforderlich sei, führe zu keiner abweichenden Beurteilung. Der BGH habe in seinen vorstehend genannten Urteilen vom 19. April 2011 unter Rn. 13 ausgeführt, dass der Dividendenanspruch mit dem Gewinnverwendungsbeschluss der Hauptversammlung nach § 174 Abs. 1 AktG entstehe. Für die Maßgeblichkeit dieses Zeitpunkts spreche darüber hinaus, dass auch ein Anspruch auf Zahlung des garantierten Mindestgewinnanteils beim reinen Beherrschungsvertrag nach § 304 Abs. 1 Satz 2 AktG erst mit dem Gewinnverwendungsbeschluss der Hauptversammlung entstehe und fällig werden könne. Dass bei einem festen Ausgleichsanspruch kein Gewinnverwendungsbeschluss mehr gefasst werde – mithin kein weiterer Akt des Beteiligten notwendig werde – schließe nicht aus, den Zeitpunkt heranzuziehen, an dem dieser hätte gefasst werden müssen. Die Schlussfolgerung, dass, wenn aus den vorstehend genannten Gründen der Gewinnabführungsanspruch bereits zum Bilanzstichtag der Organschaft zu aktivieren sei, dies erst recht für den festen Ausgleichsanspruch gelten müsse, sei damit unzutreffend. Darüber hinaus könne aus den vorstehend genannten Gründen aus der Passivierung der Ausgleichszahlung beim zahlungsverpflichteten Organträger (bzw. bei der Organgesellschaft) bereits zum Bilanzstichtag nicht darauf geschlossen werden, dass dies zur phasengleichen Aktivierung des festen

Ausgleichsanspruchs beim außenstehenden Gesellschafter führen müsse. Die vorstehend genannten Urteile des BGH vom 19. April 2011 seien auf den Streitfall anwendbar und nicht nur für die Frage der Anspruchsberechtigung relevant, d.h. wann ein Gesellschafter i.S.d. § 304 Abs. 1 Satz 1 AktG außenstehend sei.

17
Mit Schriftsatz vom 5. November 2021 – bei Gericht eingegangen am selben Tag – erhob die Klägerin hiergegen Klage, die sie im Wesentlichen wie folgt begründet:

18
Für die Beantwortung der Frage, wann ein außenstehender Gesellschafter einen festen Ausgleichsanspruch steuerlich vereinnahme, sei mangels gesetzlicher Regelung auf die allgemeinen Grundsätze zurückzugreifen. § 16 KStG knüpfe an § 304 AktG an, der als Wirksamkeitsvoraussetzung eines Gewinnabführungsvertrags eine Ausgleichszahlung durch das herrschende Unternehmen zugunsten „außenstehender Aktionäre“ verlange. Die Vorschrift regle dabei die Besteuerungsfolgen für den Leistenden, nicht jedoch für den Empfänger der Ausgleichszahlung.

Entstehen einer aktivierungsfähigen Forderung

19
Nach § 304 Abs. 1 Satz 1 AktG bemesse sich der Ausgleichsanspruch eines außenstehenden Gesellschafters nach einem bestimmten zu vereinbarenden Prozentsatz bezogen auf seine Anteile am Grundkapital der (Organ-)Gesellschaft. Die feste Ausgleichszahlung stehe damit der Höhe nach bereits vor der Bilanzerstellung der Organgesellschaft oder einer Überweisung an den Gesellschafter fest. Der außenstehende Gesellschafter erwerbe mit Ablauf des Geschäftsjahrs der Organgesellschaft somit nicht nur eine Anwartschaft, sondern besitze bereits einen der Höhe nach festgelegten Anspruch auf eine feste Ausgleichszahlung. Der außenstehende Gesellschafter könne und müsse somit bereits mit Ablauf des Geschäftsjahrs der Organgesellschaft eine konkret zu beziffernde Forderung aktivieren.

20
Eine Forderung wäre jedoch aber auch dann zu aktivieren, wenn mit dem FA davon auszugehen sei, dass eine feste Ausgleichsforderung am Bilanzstichtag der Organgesellschaft zivilrechtlich noch nicht entstanden sei. Eine Forderung stelle nicht bereits dann ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut dar, wenn sie zivilrechtlich entstanden sei. Sie sei schon dann zu aktivieren, wenn sie wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht worden und am Bilanzstichtag hinreichend sicher und damit realisiert sei (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Diese Voraussetzung sei erfüllt, wenn eine Forderung am Abschlussstichtag entweder rechtlich bereits entstanden sei oder die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden seien und der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen könne. Unmaßgeblich sei der Zeitpunkt der Fälligkeit. Eine Forderung könne also bereits (wirtschaftlich) realisiert sein, auch wenn sie (zivilrechtlich) noch nicht entstanden sei. Im Streitfall sei die Ausgleichsforderung am Bilanzstichtag jedoch bereits realisiert. Liege – wie im Streitfall – ein wirksamer Gewinnabführungsvertrag mit einer Regelung des Ausgleichsanspruchs vor, sei die Forderung jeweils wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht worden. Die persönliche Berechtigung am festen Ausgleichsanspruch habe der außenstehende Gesellschafter, der zum Zeitpunkt der Fälligkeit des Ausgleichsanspruchs noch vorhanden sei. Sei der außenstehende Gesellschafter zum Bilanzstichtag der Organgesellschaft sicher, dass er seine Beteiligung bis zur Hauptversammlung der Organgesellschaft nicht veräußern werde, sei auch die Ausgleichsforderung hinreichend sicher.

Phasengleichheit mit der Aktivierung des Gewinnabführungsanspruchs

21
Der Vergleich mit dem Zeitpunkt, zu dem der organschaftliche Gewinnabführungsanspruch zu aktivieren sei, spreche für eine phasengleiche Aktivierung der festen Ausgleichsansprüche. Ein Ausgleichsanspruch sei Ersatz für den Dividendenanspruch, der dem außenstehenden Gesellschafter aufgrund des Gewinnabführungsvertrags verloren gehe. Anstelle der Ausschüttung etwaiger Dividenden sei die Organgesellschaft zur Abführung des gesamten Gewinns an die Organträgerin verpflichtet. Dieser Gewinnabführungsanspruch entstehe als aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut nach einhelliger Ansicht zum Bilanzstichtag und sei (wenn das Wirtschaftsjahr von Organgesellschaft und Organträgerin

übereinstimmten) phasengleich bei der Organträgerin zu aktivieren. Aus der späteren Feststellung des Jahresabschlusses der Organgesellschaft ergebe sich lediglich eine Werterhellung.

22
Der Ausgleichsanspruch entstehe jedoch mit dem Gewinnabführungsvertrag auf derselben Grundlage wie der Gewinnabführungsanspruch. Für die Entstehung des (jährlichen) Ausgleichsanspruchs sei ebenso wenig wie für die Entstehung des Gewinnabführungsanspruchs dem Grunde nach ein weiterer Akt eines der Beteiligten notwendig; die Entstehung beider Ansprüche könne auch jeweils nicht durch einseitige Akte eines der Beteiligten verhindert werden. Die Entstehung des festen Ausgleichsanspruchs sei nicht einmal daran geknüpft, dass die Organgesellschaft Gewinne mache. Die Entstehungsvoraussetzungen des Gewinnabführungsanspruchs und des Ausgleichsanspruchs seien also weitgehend identisch, jedoch mit dem Unterschied, dass der feste Ausgleichsanspruch auch schon der Höhe nach zum Bilanzstichtag der Organgesellschaft feststehe. Wenn daher der Gewinnabführungsanspruch zum Bilanzstichtag der Organgesellschaft zu aktivieren sei, müsse dies erst recht für den festen Ausgleichsanspruch gelten. Auch aus diesem Grund sei der feste Ausgleichsanspruch zum Bilanzstichtag der Organgesellschaft zu aktivieren.

Phasengleichheit mit dem bilanziellen Ausweis der Ausgleichsverbindlichkeit beim Organträger

23
Auch der bilanzielle Ausweis der Ausgleichszahlung beim Organträger (bzw. der Organgesellschaft) spreche dafür, dass die Forderung bereits zum Bilanzstichtag der Organgesellschaft beim Gläubiger der Forderung zu aktivieren sei. Die Bilanzierung der Ausgleichszahlung beim zahlungsverpflichteten Organträger erfolge bereits im Jahresabschluss des jeweiligen Geschäftsjahrs, für das die Ausgleichszahlung zu leisten sei. Bei Zahlung durch die Organgesellschaft gelte dies entsprechend. In dem entsprechenden Jahr habe nach Ansicht der Klägerin auch die Besteuerung nach § 16 KStG zu erfolgen, wenngleich dies umstritten sei. Für die Richtigkeit dieser Ansicht spreche die damit verbundene Phasengleichheit mit der Einkommenszurechnung an den Organträger.

24
Dies gelte auch dann, wenn – entgegen der Ansicht der Klägerin – davon auszugehen sei, dass die Ausgleichsforderung am Bilanzstichtag noch nicht entstanden sei. Eine zivilrechtlich noch nicht entstandene Forderung sei dann als Verbindlichkeit zu passivieren, wenn die Vollendung des Entstehungstatbestands als sicher zu gelten habe und die Verbindlichkeit dem abgelaufenen oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen sei. Dies sei im Streitfall gegeben. Die Voraussetzungen für die Passivierung einer zivilrechtlich noch nicht entstandenen Verbindlichkeit (Entstehung gilt als sicher, Vergangenheitsbezug) glichen jedoch denen der Aktivierung einer zivilrechtlich noch nicht entstandenen Forderung. Wenn die Voraussetzungen für die Passivierung einer Forderung als Verbindlichkeit beim Schuldner erfüllt seien, gelte dies in gleicher Weise für die Voraussetzungen zur Aktivierung der Forderung beim Gläubiger. Bezogen auf die Ausgleichsansprüche bedeute dies, dass zeitgleich mit der Passivierung der Verbindlichkeit beim Organträger (oder der Organgesellschaft) eine Aktivierung der korrespondierenden Forderung beim außenstehenden Gesellschafter zu erfolgen habe.

Keine anderen Schlüsse aus dem Urteil des BGH

25
Aus dem vorstehend genannten Urteil des BGH vom 19. April 2011 ergäben sich für den Streitfall keinen abweichenden Schlussfolgerungen. Der BGH habe über den Anspruch eines Minderheitsaktionärs auf Zahlung des festen Ausgleichs nach Eintragung des Squeeze-out-Beschlusses ins Handelsregister zu entscheiden gehabt. Er habe den Anspruch verneint, wenn der Beschluss, die Aktien der Minderheitsaktionäre auf den Hauptaktionär zu übertragen, vor dem Entstehen des Anspruchs auf die Ausgleichszahlung in das Handelsregister eingetragen werde. Denn nach der Rechtsprechung des BGH erfülle die Ausgleichszahlung allein den Zweck, den Anspruch auf Zahlung der Dividende zu ersetzen. Nur die Aktionäre sollten ihn daher erhalten, die auch die Dividende erhalten hätten. Der BGH führe daher aus, dass der Anspruch eines außenstehenden Aktionärs auf die Zahlung des jährlichen festen Ausgleichs als regelmäßig wiederkehrender Anspruch jedes Jahr mit dem Ende der auf ein Geschäftsjahr folgenden ordentlichen Hauptversammlung der abhängigen Gesellschaft neu entstehe, soweit im Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag zugunsten der außenstehenden Aktionäre nichts anderes vereinbart sei.

26
Ob es zutreffend sei, in der Ausgleichszahlung einen Dividendenersatz zu sehen und – wenn ja –, ob es zwingend dafür notwendig sei, auch die Entstehung (und nicht nur die Fälligkeit) des Anspruchs zivilrechtlich nach hinten zu verlegen, sei jedenfalls offen. Entscheidend sei, dass es dem BGH allein um die Frage der Anspruchsberechtigung gegangen sei, weshalb das Urteil im steuerrechtlichen Schrifttum grundsätzlich im Rahmen der Frage diskutiert werde, wann ein Gesellschafter außenstehend i.S.d. § 304 Abs. 1 Satz 1 AktG sei. Soweit daher von einer steuerrechtlichen Akzeptanz des vorstehend genannten Urteils des BGH gesprochen werde, sei festzuhalten, dass diese Akzeptanz auf die zivilrechtliche Fragestellung beschränkt sei, ob überhaupt anspruchsberechtigte außenstehende Gesellschafter vorhanden seien. Steuerrechtlich seien aus dem vorstehend genannten Urteil des BGH ohnehin keine Erkenntnisse zu ziehen, da keine Parallelität zu der jeweiligen zivilrechtlichen Sichtweise bestehe. Gehe man – entgegen der Ansicht der Klägerin – von einer über die Anspruchsberechtigung hinausgehenden und auch steuerrechtlichen Relevanz des Urteils des BGH aus, sei festzuhalten, dass dies nur für die Aktien im Privatvermögen des außenstehenden Gesellschafters gelten könne. Nur für solche Aktien würde eine zeitliche Zuordnung der festen Ausgleichszahlung entsprechend der Besteuerung von Dividenden erfolgen. Für Aktien, die – wie im Streitfall – im Betriebsvermögen gehalten würden, sei dagegen der Anspruch auf Ausgleichszahlung bereits in dem Jahr zu aktivieren, für das die Ausgleichszahlung geleistet werde. Bei diesen Aktien gelte nicht das Zuflussprinzip des § 11 EStG, sondern die Bilanzierungsgrundsätze forderten die Aktivierung einer auch erst künftig entstehenden Forderung, wenn sie wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht und am Bilanzstichtag hinreichend sicher sei.

Hilfsweise: Anwendung der Ausnahmeregelung des BFH

27
Würde man – entgegen der Ansicht der Klägerin – eine umfassende Parallele zur Dividendenausschüttung sehen, seien die Gewinnansprüche aus Anteilen an Kapitalgesellschaften steuerrechtlich regelmäßig erst dann zu aktivieren, wenn diese durch Gewinnverwendungsbeschluss der Kapitalgesellschaft entstanden seien (zeitversetzte Gewinnvereinnahmung). Im Streitfall läge jedoch ein Ausnahmefall vor. Die Rechtsprechung des BFH lasse eine phasengleiche Gewinnvereinnahmung in Ausnahmefällen zu, wenn die ausschüttende Gesellschaft am Bilanzstichtag unwiderruflich zur Ausschüttung entschlossen gewesen sei, d.h. eine Änderung oder Rücknahme des Entschlusses zur Gewinnausschüttung ausgeschlossen sei. Nach dieser Rechtsprechung müsse am Bilanzstichtag entweder bereits eine Verpflichtung zu einer bestimmten Gewinnausschüttung bestehen (z.B. infolge eines Ausschüttungsgebots nach Gesetz oder Gesellschaftsvertrag, eines Vorabausschüttungsbeschlusses oder einer Ausschüttungsvereinbarung), oder doch zumindest die Meinungsbildung der Gesellschafter über die Höhe der späteren Ausschüttung am Bilanzstichtag bereits endgültig abgeschlossen sein. Würde man – entgegen der Ansicht der Klägerin – die Rechtsprechung zur Gewinnvereinnahmung anwenden, so wäre die feste Ausgleichszahlung an außenstehende Gesellschafter ein klarer Ausnahmefall im Sinne der Rechtsprechung des BFH. Die vertraglich abgesicherte Ausgleichszahlung sei nicht anders als ein abgesicherter Gewinnausschüttungsanspruch zu behandeln.

Höchsthilfsweise: „Entstehen“ i.S.d. Urteils des BGH

28
Es sei nicht davon auszugehen, dass der BGH in seinem vorstehend genannten Urteil vom 19. April 2011 im Rahmen seiner zivilrechtlichen Ausführungen tatsächlich die Entstehung des Ausgleichsanspruchs habe adressieren wollen. Seine Ausführungen bezögen sich jedoch lediglich auf die Fälligkeit des Anspruchs. Dies erkenne auch der Prüfungsbericht auf Seite 2 der Anlage 8 an. In Rn. 14 des Urteils führe der BGH wörtlich aus: „Der Anspruch auf die jährliche Ausgleichszahlung entsteht nicht schon mit der Feststellung des Jahresabschlusses (a.A. Heidel/Meilicke, AktG, 3. Aufl., § 304 Rn. 2). Spätestens zu diesem Zeitpunkt entsteht zwar der Anspruch des herrschenden Unternehmens auf die Gewinnabführung […].“ Wenn der BGH ausführe, dass der Anspruch des herrschenden Unternehmens auf die Gewinnabführung spätestens mit Feststellung des Jahresabschlusses entstehe, dann gehe er davon aus, dass dieser Anspruch (zivilrechtlich) gegebenenfalls erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs entstehe, zu dem er wirtschaftlich gehöre. Diese zivilrechtliche Wertung werde steuerrechtlich im Rahmen des Zeitpunkts der Aktivierung des Anspruchs des herrschenden Unternehmens auf die Gewinnabführung allerdings nicht nachvollzogen. Nach einhelliger Meinung sei (wenn Wirtschaftsjahr von Organgesellschaft und Organträgerin übereinstimmten) der Anspruch des herrschenden Unternehmens auf die Gewinnabführung phasengleich zu aktivieren. Diese

bedeute jedoch, dass der Gewinnabführungsanspruch auch unter der Prämisse phasengleich aktiviert werde, dass er zivilrechtlich erst später, d.h. mit Feststellung des Jahresabschlusses entstehe. Das Auseinanderfallen der zivilrechtlichen Entstehung einer Forderung und ihrer (früheren) wirtschaftlichen Realisierung werde im Hinblick auf den Anspruch des herrschenden Unternehmens auf die Gewinnabführung daher akzeptiert. Es sei mithin wertungswidersprüchlich, dem Urteil des BGH bezogen auf den Anspruch auf die jährliche Ausgleichszahlung des außenstehenden Gesellschafters anderslautende Schlüsse bezüglich der Realisierung einer aktivierungsfähigen Forderung zu entnehmen.

29
Die Klägerin beantragt sinngemäß,

den Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 19. Dezember 2017 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 4. Januar 2019 und vom 10. August 2021 sowie der Einspruchsentscheidung vom 5. Oktober 2021 dahingehend abzuändern, dass das nach § 14 KStG zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaften um … € erhöht und die Körperschaftsteuer entsprechend heraufgesetzt wird, den Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 19. Dezember 2017 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 4. Januar 2019 sowie vom 10. August 2021 und der Einspruchsentscheidung vom 5. Oktober 2021 dahingehend abzuändern, dass das nach § 14 KStG zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaften um … € vermindert und die Körperschaftsteuer entsprechend herabgesetzt wird,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

30
Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

31
Zur Begründung verweist das FA auf die Einspruchsentscheidung vom 5. Oktober 2021 und trägt ergänzend Folgendes vor: Die Rechtsfrage, zu welchem Zeitpunkt der Anspruch auf eine feste Ausgleichszahlung entstehe, sei bereits höchstrichterlich im Sinne der Ansicht des FA geklärt. Entgegen der Ansicht der Klägerin habe der BGH in seinem Urteil vom 19. April 2011 (II ZR 237/09, BGHZ 189, 261) seine Ausführungen nicht auf die Frage der Anspruchsberechtigung begrenzt. Zudem leite der BGH seine Argumentation in den Urteilen vom 19. April 2011 für das Entstehen des Ausgleichsanspruchs mit dem Ende der auf ein Geschäftsjahr folgenden ordentlichen Hauptversammlung aus der Dividendenersatzfunktion der Ausgleichszahlung her, die zu keiner Besserstellung der Minderheitsaktionäre führen dürfe bzw. solle.

32
Soweit in den streitgegenständlichen Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen der Organgesellschaften keine abweichenden Regelungen zur Entstehung des Ausgleichsanspruchs enthalten seien, entstünden die Ausgleichsansprüche erst mit dem Ende der auf ein Geschäftsjahr folgenden ordentlichen Hauptversammlung und würden auch erst zu diesem Zeitpunkt fällig. Daher seien die Ausgleichsansprüche zu Recht phasenversetzt steuerlich erfasst worden. Hätte der BGH in seinem vorstehend genannten Urteil etwas Anderes zum Ausdruck bringen wollen, als dass Anspruchsentstehung und Anspruchsfälligkeit zusammenfielen, wenn nichts anderes geregelt sei, so hätte er nicht gesondert auf die Möglichkeit einer vertraglich abweichenden Regelung verweisen müssen. Wie der BGH in seinen vorstehend genannten Urteilen vom 19. April 2011 unter Rn. 14 ausdrücklich festgestellt habe, entstehe der Anspruch auf die jährliche Ausgleichszahlung nicht bereits mit der Feststellung des Jahresabschlusses. Damit könne der Ausgleichsanspruch erst recht nicht bereits mit Ablauf des Wirtschaftsjahrs der jeweiligen Organgesellschaft entstehen, sondern erst mit dem Ende der auf das Geschäftsjahr folgenden Hauptversammlung der Organgesellschaft, wenn nichts Abweichendes vereinbart worden sei.

33
Dem hält die Klägerin entgegen, dass das (Steuer-)Bilanzrecht von zivilrechtlichen Begrifflichkeiten abweiche und über die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu anderen Wertungen gelange. Darauf fuße das Verständnis, dass der Anspruch auf feste Ausgleichszahlung bereits in dem Jahr zu aktivieren sei, für das die Ausgleichszahlung geleistet werde. Eine Forderung sei bereits dann zu aktivieren, wenn sie wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht worden und am Bilanzstichtag hinreichend sicher und damit realisiert sei (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

34
Nach Rücknahme der Klage in Sachen Gewerbesteuermessbetrag 2011 und 2012 hat der Senat mit Beschluss vom 3. März 2025 das Verfahren insoweit abgetrennt und eingestellt.

35
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die vorgelegten Akten des FA sowie die Gerichtsakte Bezug genommen.

II.

36
1. Die Klage ist zulässig.

37
a) Eine Anfechtungsklage i.S.d. § 40 Abs. 1 Alt. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist nur zulässig, wenn der Kläger nach § 40 Abs. 2 FGO geltend macht, durch den angefochtenen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Nach dem Klägervorbringen muss die Verletzung subjektiv-öffentlicher Rechte des Klägers zumindest möglich erscheinen (Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, 184. Lieferung 1/2025, § 40 FGO Rn. 31, 43 m.w.N.). Eine Klage, mit der begehrt wird, eine höhere Steuer festzusetzen, ist grundsätzlich unzulässig (z.B. BFH-Urteil vom 10. Januar 2007 I R 75/05, BFH/NV 2007, 1506).

38
Der Kläger kann ausnahmsweise durch eine zu niedrige Steuerfestsetzung beschwert sein, wenn ein höherer Ansatz sich im An- oder Abrechnungsverfahren günstig auswirken kann, d.h. wenn z.B. ohne eine höhere Festsetzung der Steuer die Anrechnung einer höheren Kapitalertragsteuer nicht möglich wäre (BFH-Urteil vom 19. Juli 1994 VIII R 58/92, BStBl II 1995, 362). Im Streitfall begehrt die Klägerin die Festsetzung einer höheren Körperschaftsteuer für 2011 durch die Erfassung der auf das Streitjahr 2011 entfallenden festen jährlichen Ausgleichszahlungen anstatt des vom FA erst im Jahr 2012 vorgenommenen Ansatzes und verweist auf die hierdurch erst ermöglichte Anrechnung einer höheren Kapitalertragsteuer auf die festen jährlichen Ausgleichszahlungen für das Jahr 2011. Die Klage betreffend die Körperschaftsteuer 2011 ist somit trotz des Begehrens der Festsetzung einer höheren Körperschaftsteuer zulässig.

39
b) Da die Klägerin gegen die Festsetzungen des Solidaritätszuschlags 2011 und 2012 als Folgebescheide zu den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden als Grundlagenbescheide i.S.d. § 171 Abs. 10 AO (z.B. BFH-Urteil vom 17. April 1996 I R 123/95, BStBl II 1996, 619) keine eigenständigen und substantiierten Einwendungen erhoben hat, legt der Senat vor dem Hintergrund der Anfechtungsbeschränkung des § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO das Klagebegehren und den Klageantrag dahingehend aus, dass diese sich auf die Körperschaftsteuer 2011 und 2012 beschränken und nicht auch den Solidaritätszuschlag als eigenständigen Klagegegenstand umfassen.

40
2. Die Klage ist zudem begründet.

41
Das FA hat zu Unrecht die Ansprüche der X-AG auf die streitgegenständlichen jährlichen festen Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG nicht bereits zum Ablauf des Geschäftsjahrs den angefochtenen Festsetzungen der Körperschaftsteuer 2011 und 2012 zugrunde gelegt, für das die Ausgleichszahlungen nach den zugrundeliegenden Ergebnisabführungsverträgen jeweils gezahlt wurden, und hierdurch die Klägerin i.S.d. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO in ihren Rechten verletzt.

42
a) aa) Im Rahmen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nach §§ 14 ff. KStG bleiben sämtliche Konzerngesellschaften eigene Steuersubjekte, womit keine konsolidierte Besteuerung der Unternehmensgruppe unter Ausblendung der Leistungsbeziehungen zwischen den Mitgliedern der Gruppe erfolgt. Allerdings wird das von der abhängigen Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) erzielte Steuersubstrat dem herrschenden Unternehmen (Organträger) zugerechnet, womit im Grundsatz der Gewinn bzw. die Umsätze von Organgesellschaft und Organträger steuerrechtlich beim Organträger erfasst und zusammengeführt werden (hierzu Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 329. Lieferung 11/2024, § 14 KStG Rn. 3 f.).

43
Der Organträger muss nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG ein gewerbliches Unternehmen sein, Organgesellschaften können lediglich eine Europäische Gesellschaft (SE), eine AG, eine KGaA und nach § 17 KStG auch eine GmbH sein. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft ist unter anderem nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG der Abschluss eines Gewinn- bzw. Ergebnisabführungsvertrags i.S.d. §§ 291 ff. AktG. Der Gewinnabführungsvertrag muss nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Laufzeit tatsächlich durchgeführt werden.

44
bb) (1) Mit einem Gewinnabführungsvertrag als sog. Unternehmensvertrag verpflichtet sich eine AG oder KGaA nach § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Korrespondierend muss sich für die Anerkennung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft die Organgesellschaft nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG verpflichten, ihren „ganzen Gewinn“ an den Organträger abzuführen. Die Verpflichtung zur Abführung des gesamten Gewinns der Organgesellschaft an den Organträger hat zur Folge, dass neben dem Organträger als Minderheitsgesellschafter an der Organgesellschaft beteiligte Gesellschafter am Gewinn der Organgesellschaft nicht beteiligt sind.

45
Aus diesem Grund muss nach § 304 Abs. 1 Satz 1 AktG ein Gewinnabführungsvertrag einen angemessenen Ausgleich für die außenstehenden Aktionäre durch eine auf die Anteile am Grundkapital bezogene wiederkehrende Geldleistung (Ausgleichszahlung) vorsehen. Als entsprechende Ausgleichszahlung ist nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG mindestens die jährliche Zahlung des Betrags zuzusichern, der nach der bisherigen Ertragslage der Gesellschaft und ihren künftigen Ertragsaussichten unter Berücksichtigung angemessener Abschreibungen und Wertberichtigungen, jedoch ohne Bildung anderer Gewinnrücklagen, voraussichtlich als durchschnittlicher Gewinnanteil auf die einzelne Aktie verteilt werden könnte (feste Ausgleichszahlung). Die jährliche feste Ausgleichszahlung nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG wird damit im Gewinnabführungsvertrag gewissermaßen „ein für alle mal“ als jährlich zu zahlender Betrag festgelegt (Häller in K. Schmidt/Lutter, AktG, 5. Auflage 2024, § 304 Rn. 3). Ist der andere Vertragsteil eine AG oder KGaA, so kann nach § 304 Abs. 2 Satz 2 AktG als Ausgleichszahlung auch die Zahlung des Betrags zugesichert werden, der unter Herstellung eines angemessenen Umrechnungsverhältnisses auf Aktien der anderen Gesellschaft jeweils als Gewinnanteil entfällt. Ein Gewinnabführungsvertrag, der keinen Ausgleich für außenstehende Aktionäre vorsieht, ist nach § 304 Abs. 3 Satz 1 AktG nichtig.

46
Der angemessene Ausgleich in Form einer Ausgleichszahlung ersetzt bei einem Gewinnabführungsvertrag den Dividendenanspruch der außenstehenden Aktionäre, da der Gewinn vollständig dem herrschenden Unternehmen zuzuführen ist. § 304 AktG dient damit dem Schutz der wirtschaftlichen Interessen der außenstehenden Aktionäre, die durch den Abschluss eines Beherrschungs- und/oder Gewinnabführungsvertrags Herrschafts- und Mitgliedsrechte verlieren (Schenk in Bürgers/Lieder, AktG, 6. Auflage 2024, § 304 Rn. 1 f.; Häller in K. Schmidt/Lutter, AktG, 5. Auflage 2024, § 304 Rn. 10 ff.).

47
(2) Die Ausgleichszahlung an Minderheitsgesellschafter nach § 304 AktG ist für die Anerkennung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nach § 14 Abs. 2 KStG unschädlich (BFH-Urteile vom 4. März 2009 I R 1/08, BStBl II 2010, 407; vom 10. Mai 2017 I R 93/15, BStBl II 2019, 278; Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 329. Lieferung 11/2024, § 14 KStG Rn. 292). Nach § 16 Satz 1 KStG hat die Organgesellschaft ihr Einkommen i.H.v. 20/17 der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern. Ist die Verpflichtung zum Ausgleich vom Organträger erfüllt worden, so hat nach § 16 Satz 2 KStG die Organgesellschaft 20/17 der geleisteten Ausgleichszahlungen anstelle des Organträgers zu versteuern.

48
cc) (1) In zivilrechtlicher Hinsicht ist der Zeitpunkt der Entstehung des jährlichen festen Ausgleichsanspruchs der Minderheitsgesellschafter i.S.d. § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG nach mittlerweile fast einhelliger Meinung der Zeitpunkt der auf ein Geschäftsjahr folgenden ordentlichen Hauptversammlung der Organgesellschaft, es sei denn, der Gewinnabführungsvertrag sieht eine abweichende Regelung zugunsten

der außenstehenden Gesellschafter vor (BGH-Urteile vom 19. April 2011 II ZR 237/09, BGHZ 189, 261; vom 19. April 2011 II ZR 244/09, AG 2011, 517; zum gesellschaftsrechtlichen Schrifttum z.B. Häller in K. Schmidt/Lutter, AktG, 5. Auflage 2024, § 304 Rn. 54; Hirte/Hasselbach in Hopt/Wiedemann, AktG Großkommentar, 4. Auflage 2013, § 304 Rn. 41 f.; Schenk in Bürgers/Lieder, AktG, 6. Auflage 2024, § 304 Rn. 8; zum steuerrechtlichen Schrifttum z.B. Schumacher in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 329. Lieferung 11/2024, § 16 KStG Rn. 35; Walter in Bott/Walter, KStG, 181. Lieferung 1/2025, § 16 Rn. 32; Rödder/Joisten in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Auflage 2023, § 16 Rn. 60; Neumann in Gosch, KStG, 4. Auflage 2020, § 16 Rn. 6; Rode in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 174. Lieferung 11/2024, § 16 KStG Rn. 18; a.A. Boochs in Lademann, KStG, 86. Lieferung 6/2024, § 16 Rn. 13: Entstehen bereits zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, für das der Ausgleich zu leisten ist). Der Anspruch auf die Zahlung des jährlichen festen Ausgleichs entsteht dabei als regelmäßig wiederkehrender Anspruch jedes Jahr mit dem Ende der auf ein Geschäftsjahr folgenden ordentlichen Hauptversammlung der abhängigen Gesellschaft neu und nicht bereits als betagter Anspruch mit der Ausgleichsberechtigung bei der Eintragung des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister des abhängigen Unternehmens (BGH-Urteil vom 19. April 2011 II ZR 237/09, BGHZ 189, 261).

49
Nach Ansicht des BGH folgt aus dem Zweck des Ausgleichsanspruchs, den Verlust der mitgliedschaftlichen Vermögensrechte auszugleichen und den Anspruch auf Zahlung der Dividende zu ersetzen, dass der Anspruch auf Zahlung des jährlichen festen Ausgleichs grundsätzlich mit dem Ende der auf ein Geschäftsjahr folgenden ordentlichen Hauptversammlung der abhängigen Gesellschaft entsteht, soweit im Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag zugunsten der außenstehenden Aktionäre nichts anderes vereinbart ist. Der entsprechende Dividendenanspruch wäre ebenfalls mit dem Gewinnverwendungsbeschluss der Hauptversammlung nach § 174 Abs. 1 AktG entstanden. Für diesen Entstehungszeitpunkt spricht nach Ansicht des BGH darüber hinaus, dass auch ein Anspruch auf Zahlung des garantierten Mindestgewinnanteils beim reinen Beherrschungsvertrag nach § 304 Abs. 1 Satz 2 AktG erst mit dem Gewinnverwendungsbeschluss der Hauptversammlung entstehen und fällig werden kann. Dass beim festen Ausgleich kein Gewinnverwendungsbeschluss mehr gefasst wird, schließt es nach Ansicht des BGH nicht aus, den Zeitpunkt heranzuziehen, an dem er hätte gefasst werden müssen. Der Anspruch auf die jährliche Ausgleichszahlung entsteht auch nicht bereits mit der Feststellung des Jahresabschlusses der Organgesellschaft (BGH-Urteil vom 19. April 2011 II ZR 237/09, BGHZ 189, 261).

50
(2) Der Anspruch auf feste Ausgleichszahlung nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG wird mit dem Tag fällig, der auf die Hauptversammlung der Organgesellschaft für das abgelaufene Jahr folgt (BGH-Urteil vom 19. April 2011 II ZR 237/09, BGHZ 189, 261; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, 23. Edition Stand: 25.11.2024, § 16 Rn. 48).

51
dd) (1) Forderungen sind nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB zu aktivieren, sobald sie wirtschaftlich verursacht und hinreichend bzw. so gut wie sicher und damit „realisiert" sind (z.B. BFH-Urteile vom 8. November 2000 I R 10/98, BStBl II 2001, 349; vom 3. August 2005 I R 94/03, BStBl II 2006, 20; vom 3. August 2017 IV R 12/14, BStBl II 2018, 20). Dies setzt voraus, dass eine Forderung am Abschlussstichtag entweder rechtlich bereits entstanden ist oder die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen kann (z.B. BFH-Urteile vom 8. November 2000 I R 10/98, BStBl II 2001, 349; vom 14. Mai 2014 VIII R 25/11, BStBl II 2014, 968). Der Zeitpunkt der Rechnungsstellung spielt ebenso wenig eine Rolle wie der Zeitpunkt der Fälligkeit (z.B. BFH-Urteile vom 5. Mai 1976 I R 121/74, BStBl II 1976, 541; vom 18. Dezember 2002 I R 11/02, BStBl II 2003, 400).

52
(2) Bei Austauschverträgen ist der Gewinn des zur Sachleistung verpflichteten Steuerpflichtigen hinreichend bzw. so gut wie sicher und damit realisiert, wenn der Steuerpflichtige die geschuldete Erfüllungshandlung erbracht und seine Verpflichtung somit wirtschaftlich erfüllt hat (z.B. BFH-Urteile vom 3. August 2005 I R 94/03, BStBl II 2006, 20; vom 29. November 2007 IV R 62/05, BStBl II 2008, 557; vom 14. Mai 2014 VIII R 25/11, BStBl II 2014, 968; vom 7. November 2018 IV R 20/16, BStBl II 2019, 224). Gleiches gilt im Wesentlichen für Forderungen, die nicht aus Austauschverhältnissen resultieren. Entsprechende Forderungen sind realisiert und zu aktivieren, wenn sie hinreichend bzw. so gut wie sicher sind. Dies ist der

Fall, wenn die Forderung rechtlich entstanden ist oder im abgelaufenen Wirtschaftsjahr verursacht und ihre rechtliche Entstehung mit Sicherheit zu erwarten ist (z.B. BFH-Urteile vom 26. April 2018 III R 5/16, BStBl II 2018, 536; vom 27. Mai 2020 XI R 8/18, BStBl II 2020, 722).

53
(3) Dividendenansprüche aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft entstehen zivilrechtlich nach § 29 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) bzw. § 174 Abs. 1 AktG mit Wirksamkeit des Gewinnverwendungsbeschlusses, womit der Anspruch auf die Dividende erst zu diesem Zeitpunkt zu aktivieren ist (BGH-Urteil vom 12. Januar 1998 II ZR 82/93, BGHZ 137, 378). Dies gilt auch in den Fällen des Allein- oder Mehrheitsgesellschafters (BFH-Beschluss vom 7. August 2000 GrS 2/99, BStBl II 2000, 632; BFH-Urteil vom 7. Februar 2007 I R 15/06, BStBl II 2008, 340). Eine phasengleiche Aktivierung des Dividendenanspruchs, also die Aktivierung schon auf den Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs, in dem der Gewinn der Kapitalgesellschaft entstanden ist, ist nach Ansicht des BFH trotz zivilrechtlicher Abhängigkeit vom Gewinnverwendungsbeschluss ausnahmsweise und insoweit möglich, als zum Bilanzstichtag ein Bilanzgewinn der Gesellschaft auszuweisen ist, der mindestens ausschüttungsfähige Bilanzgewinn den Gesellschaftern bekannt ist und für diesen Zeitpunkt anhand objektiver Anhaltspunkte nachgewiesen ist, dass die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte Gewinnverwendung künftig zu beschließen (BFH-Beschluss vom 7. August 2000 GrS 2/99, BStBl II 2000, 632; BFH-Urteil vom 7. Februar 2007 I R 15/06, BStBl II 2008, 340). Die Grundsätze zur Aktivierung von Dividendenansprüchen erst im Zeitpunkt der Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses sind nicht auf andere Ansprüche aus dem Gesellschaftsverhältnis übertragbar, die keinen Gewinnverwendungsbeschluss voraussetzen (BFH-Urteil vom 18. Dezember 2002 I R 11/02, BStBl II 2003, 400; BFH-Beschluss vom 4. Dezember 2012 I R 42/11, BFH/NV 2013, 589).

54
(4) Der außenstehende Aktionär, der seine betreffenden Anteile im Privatvermögen hält, hat die jährliche feste Ausgleichszahlung i.S.d. § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG im Zeitpunkt des Zuflusses nach § 11 Abs. 1 EStG zu versteuern (Walter in Bott/Walter, KStG, 181. Lieferung, 1/2025, § 16 Rn. 1; Boochs in Lademann, KStG, 86. Lieferung 6/2024, § 16 Rn. 33). Hält der außenstehende Aktionär seine betreffenden Anteile im Betriebsvermögen, gelten für den Zeitpunkt der Besteuerung der festen Ausgleichszahlung – im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG – die allgemeinen Bilanzierungsregeln (Pung/Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, 116. Lieferung 12/2024, § 16 Rn. 74).

55
Eine phasengleiche Aktivierung kommt demgemäß bei einer festen Ausgleichszahlung an Minderheitsgesellschafter i.S.d. § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG bei Bestehen eines Gewinnabführungsvertrages in Betracht, wenn die Höhe der Ausgleichszahlung am Bilanzstichtag feststeht und nicht z.B. im Falle einer gewinnabhängigen Vereinbarung noch von der Ausübung von Bewertungswahlrechten oder möglichen Rücklagenzuführungen bzw. von zukünftigen Faktoren abhängig ist (Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit in Korn, EStG, 157. Lieferung 12/2024, § 5 Rn. 214). In diesem Fall ist der Anspruch auf die Ausgleichszahlung bereits auf den Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs zu aktivieren, auf das die Ausgleichszahlung entfällt (gl.A. Walter in Bott/Walter, KStG, 181. Lieferung 1/2025, § 16 Rn. 2; Boochs in Lademann, KStG, 86. Lieferung 6/2024, § 16 Rn. 13; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, 177. Lieferung 1/2025, § 16 KStG Rn. 47a; Centrale für GmbH, GmbHR 2002, 965; a.A. Rödder/Joisten in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Auflage 2023, § 16 Rn. 79, 60: Zeitpunkt der auf das Geschäftsjahr folgenden Hauptversammlung).

56
b) Bei Übertragung dieser Grundsätze auf den Streitfall sind die Ansprüche der X-AG auf die streitgegenständlichen jährlichen festen Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG bereits zum Ablauf des Geschäftsjahrs als Forderungen zu aktivieren, für das die Ausgleichszahlungen nach den zugrundeliegenden Ergebnisabführungsverträgen gezahlt werden.

57
aa) Im Streitfall ist die Höhe der streitgegenständlichen festen Ausgleichszahlungen i.S.d. § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG unstreitig. Streitig ist allein der Zeitpunkt der (steuer-) bilanziellen Aktivierung des Anspruchs

der X-AG bzw. der Klägerin auf die betreffenden festen Ausgleichszahlungen in den beiden Streitjahren 2011 und 2012.

58
bb) Im Streitfall kann letztlich dahingestellt bleiben, zu welchem genauen Zeitpunkt die Ansprüche der X-AG auf die jährlichen festen Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG in zivilrechtlicher Hinsicht gemäß den beiden Urteilen des BGH vom 19. April 2011 (II ZR 237/09, BGHZ 189, 261; II ZR 244/09, AG 2011, 517) entstanden sind. Nach diesen beiden Entscheidungen entsteht der Anspruch auf die Zahlung des jährlichen festen Ausgleichs aufgrund seiner Funktion als Dividendenersatz als regelmäßig wiederkehrender Anspruch jedes Jahr neu mit dem Ende der auf ein Geschäftsjahr folgenden ordentlichen Hauptversammlung der abhängigen Gesellschaft, in der der Gewinnverwendungsbeschluss gefasst wird, soweit im Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag zugunsten der außenstehenden Aktionäre nichts anderes vereinbart ist. Im Streitfall handelt es sich entgegen den beiden Urteilen des BGH vom 19. April 2011 bei den abhängigen Gesellschaften nicht um Aktiengesellschaften, sondern um Gesellschaften mit beschränkter Haftung (S-GmbHs), die keine ordentlichen Hauptversammlungen mit einem Gewinnverwendungsbeschluss durchführen, sondern deren Gesellschafter Beschlüsse über die Ergebnisverwendung nach § 46 Nr. 1 GmbHG in Gesellschafterversammlungen nach § 48 GmbHG fassen. Nach der Rechtsprechung des BGH entstehen die Ansprüche auf die jährlichen festen Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG jedoch ausdrücklich nicht bereits mit Feststellung des Jahresabschlusses durch den Vorstand und den Aufsichtsrat bzw. die Hauptversammlung nach §§ 172 f. AktG, womit – übertragen auf den Streitfall – die betreffenden Ansprüche zivilrechtlich zumindest nicht bereits mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahrs entstanden sind, auf das die Ausgleichszahlungen entfallen sind, sondern erst im Laufe des folgenden Wirtschaftsjahrs, in dem der Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses des abgelaufenen Wirtschaftsjahrs gefasst worden ist, da die Gewinnabführungsverträge unstreitig keine abweichenden Regelungen zugunsten der X-AG als außenstehende Gesellschafterin vorsehen.

59
Die betreffenden Ergebnisabführungsverträge enthalten in zivilrechtlicher Hinsicht zumindest die Bestimmung, dass die festen Ausgleichszahlungen zugunsten der X-AG als außenstehende Gesellschafterin mit oder wenige Tage nach Feststellung des Jahresabschlusses der jeweiligen Organgesellschaft für das abgelaufene Geschäftsjahr fällig werden, wobei in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht nach § 46 Nr. 1 GmbHG die Gesellschafter den Jahresabschluss feststellen.

60
cc) Gemäß den allgemeinen Bilanzierungsregeln sind die streitgegenständlichen Ansprüche der X-AG als außenstehende Gesellschafterin auf die jährlichen festen Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG bereits auf den Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs zu aktivieren, auf das die Ausgleichszahlungen jeweils entfallen.

61
(1) Im Streitfall sind die streitgegenständlichen Ansprüche der X-AG auf die jährlichen festen Ausgleichszahlungen entgegen der Ansicht des FA nicht erst in dem Jahr zu aktivieren, in dem der Gewinn- bzw. Ergebnisverwendungsbeschluss der abhängigen S-GmbHs betreffend das Geschäftsjahr gefasst wurde, auf das die Ausgleichszahlungen entfallen. Zwar gleichen die jährlichen festen Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG die durch den Gewinnabführungsvertrag mit der Verpflichtung zur Abführung des gesamten Gewinns an den jeweiligen Mehrheitsgesellschafter verhinderte Dividendenzahlung bzw. Gewinnausschüttung zugunsten der X-AG als Minderheitsgesellschafterin und außenstehenden Gesellschafterin aus. Entgegen dem Dividendenanspruch bzw. Anspruch auf Gewinnausschüttung des Gesellschafters einer AG bzw. GmbH setzt die Entstehung des Anspruchs auf den festen Ausgleich nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG jedoch konstitutiv keinen Gewinnverwendungs- bzw. Ergebnisverwendungsbeschluss voraus. Mangels Gewinnverwendungsbeschlusses sind damit in (bilanz-)steuerrechtlicher Hinsicht die Grundsätze zur zeitversetzten Aktivierung von Dividendenansprüchen (Aktivierung mit Wirksamwerden des Gewinnverwendungsanspruchs) bzw. zur ausnahmsweisen phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen (Aktivierung zum Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs, in dem der Gewinn entstanden ist) auf die streitgegenständlichen festen Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG nicht übertragbar (BFH-Urteile vom 18. Dezember 2002 I R 11/02, BStBl II 2003, 400; BFH-Beschluss vom 4. Dezember 2012 I R 42/11, BFH/NV 2013, 589). Dies gilt auch für die beiden Entscheidungen des BGH vom 19. April 2011 (II ZR 237/09, BGHZ 189, 261; II

ZR 244/09, AG 2011, 517), sofern sie den Zeitpunkt des zivilrechtlichen Entstehens der festen Ausgleichsansprüche außenstehender Gesellschafter über deren Dividendenersatzfunktion an den in der ordentlichen Hauptversammlung der abhängigen Gesellschaft zu fassenden Gewinnverwendungsbeschluss knüpfen.

62
(2) Im Streitfall sind damit die Ansprüche auf die streitgegenständlichen festen Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB zu aktivieren. Sie sind als Forderungen zu aktivieren, sobald sie realisiert sind. Als Forderungen, die aufgrund der Ergebnisabführungsverträge als Unternehmensverträge nicht aus einem Austauschverhältnis resultieren, sind sie realisiert und zu aktivieren, wenn sie rechtlich entstanden sind oder zumindest im abgelaufenen Wirtschaftsjahr verursacht sind und ihre Entstehung mit Sicherheit zu erwarten ist, d.h. wenn diese Forderungen hinreichend oder so gut wie sicher sind (z.B. BFH-Urteile vom 26. April 2018 III R 5/16, BStBl II 2018, 536; vom 27. Mai 2020 XI R 8/18, BStBl II 2020, 772). Danach sind die jeweiligen Ausgleichsansprüche als Forderungen bereits zum Abschlussstichtag des jeweiligen Geschäftsjahrs zu aktivieren, für das sie nach den jeweiligen Ergebnisabführungsverträgen entstanden sind.

63
Zwar sind die Ansprüche der X-AG als außenstehende Gesellschafterin nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG auf die jährlichen festen Ausgleichszahlungen nach den Grundsätzen der beiden Urteile des BGH vom 19. April 2011 (II ZR 237/09, BGHZ 189, 261; II ZR 244/09, AG 2011, 517) zivilrechtlich noch nicht bereits mit Ablauf des Geschäftsjahrs entstanden, auf das die Ausgleichszahlungen entfallen (vgl. hierzu die vorstehenden Ausführungen unter II., 2., b), bb)). Allerdings sind die Ansprüche auf die streitgegenständlichen jährlichen festen Ausgleichszahlungen auf der Grundlage der jeweiligen Ergebnisabführungsverträge im Sinne des Realisationsprinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB zumindest zum Ende des abgelaufenen Geschäftsjahrs jeweils (wirtschaftlich) verursacht, auf das die jährlichen Ausgleichszahlungen entfallen.

64
Darüber hinaus war zum Ende des jeweiligen Geschäftsjahrs, auf das die streitgegenständlichen jährlichen Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG entfallen, die spätere zivilrechtliche Entstehung des Anspruchs auf die jeweilige Ausgleichszahlung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach mit Sicherheit zu erwarten. Zum einen bestehen im Streitfall keinerlei Anhaltspunkte, dass die X-AG zum Ende des abgelaufenen Geschäftsjahrs, auf das die streitgegenständlichen jährlichen festen Ausgleichszahlungen jeweils entfallen sind, die Veräußerung von entsprechenden Beteiligungen an den S-GmbHs im darauffolgenden Geschäftsjahr fest geplant hatte; die Beteiligten haben entsprechendes auch nicht vorgetragen. Zum anderen stand zum Ende des abgelaufenen Geschäftsjahrs, auf das die jährlichen festen Ausgleichszahlungen entfallen sind, nach den gesetzlichen Vorgaben des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG und der Eigenart des jährlichen festen Ausgleichs als vorab fest vereinbarter und jährlich zu zahlender Betrag die Höhe dieser festen Ausgleichszahlungen fest und war nicht von zukünftigen weiteren Faktoren, wie z.B. der Ausübung von Bewertungswahlrechten oder Zuführungen zu Rücklagen abhängig.

65
Obwohl zivilrechtlich noch nicht entstanden, waren die Forderungen der X-AG auf die streitgegenständlichen jährlichen festen Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1, 2 Satz 1 AktG bereits zum Ende des abgelaufenen Geschäftsjahrs, auf das sie jeweils entfallen sind, i.S.d. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB hinreichend bzw. so gut wie sicher und damit realisiert, da sie zu diesem Zeitpunkt bereits (wirtschaftlich) verursacht waren und ihre Entstehung dem Grunde und der Höhe nach sicher war. Entgegen der Ansicht des FA sind die Forderungen auf die festen Ausgleichszahlungen damit bereits zum Ablauf des Geschäftsjahrs zu aktivieren, auf das sie jeweils nach den entsprechenden Ergebnisabführungsverträgen entfallen.

66
c) Im Streitfall ist die Körperschaftsteuer 2011 und 2012 nach folgender Maßgabe festzusetzen:

67
Betreffend die Körperschaftsteuer 2011 und 2012 ist im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Klägerin das nach § 14 KStG zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaften im Streitjahr 2011 um … € zu erhöhen und im Streitjahr 2012 um … € zu verringern.

68
Die Ermittlung der festzusetzenden Körperschaftsteuer 2011 und 2012 wird nach § 100 Abs. 2 Sätze 2 und 3 FGO dem Beklagten übertragen.

69
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, Abs. 3, § 155 FGO i.V.m. § 708 Nr. 11, § 711 Zivilprozessordnung (ZPO).

70
4. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen.

71
5. Es ist sachgerecht, durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§ 90a FGO).