

zurück zur Übersicht

BUNDESFINANZHOF

1. Die Vereinbarung von Ausgleichszahlungen des beherrschenden Unternehmens an einen außenstehenden Aktionär der beherrschten Gesellschaft steht der Körperschaftsteuerrechtlichen Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrages entgegen, wenn neben einem bestimmten Festbetrag ein zusätzlicher Ausgleich in jener Höhe vereinbart wird, um die der hypothetische Gewinnanspruch des Außenstehenden ohne die Gewinnabführung den Festbetrag übersteigen würde.

2. Die Änderung oder Aufhebung eines Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen wegen der irrigen Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts kann nur dann gemäß § 174 Abs. 4 AO zum Anlass für die Aufhebung oder die Änderung eines weiteren Steuerbescheids genommen werden, wenn der zuerst geänderte Bescheid in seiner ursprünglichen Fassung objektiv rechtswidrig war.

KStG § 14, § 16

AktG § 304

AO § 174 Abs. 4

Urteil vom 4. März 2009 I R 1/08

Vorinstanz: FG Münster vom 21. September 2007 9 K 4007/06 K
(EFG 2008, 324)

Gründe

I.

Streitpunkt ist die Besteuerung von Leistungen als Ausgleichszahlungen i.S. des § 16 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1991).

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein kommunales Versorgungsunternehmen, das bis zu einem Formwechsel zur GmbH im Jahr 2002 in der Rechtsform der AG betrieben wurde. Ihre Aktionäre waren zu Beginn des Streitjahres (1994) die Stadt S mit einer Beteiligung von rund 24 % und die S-GmbH mit einer Beteiligung von rund 76 % des Grundkapitals. Die S-GmbH befand sich in alleinigem Anteilseigentum der Stadt S. Seit Juli 1962 bestand zwischen der S-GmbH als Organträgerin und der Klägerin als Organgesellschaft ein "Organvertrag mit Ergebnisabführungsvereinbarung", der keine Regelungen über Ausgleichszahlungen an außenstehende Aktionäre der Klägerin enthielt.

Außer an der Klägerin war die S-GmbH im Streitjahr in Beteiligungshöhen zwischen 31 % und 41 % an der M-AG beteiligt. Im Zuge der Neuordnung der Stromversorgung im Gebiet der Stadt S schlossen die S-GmbH, die Klägerin und die M-AG am 29. Juni 1994 einen "Rahmenvertrag" (RV), nach dessen § 1 die S-GmbH der M-AG zum

1. Juli 1994 Aktien der Klägerin in einer Beteiligungshöhe von 24 % des Grundkapitals verkaufte und übereignete. Weiter heißt es in dem Rahmenvertrag u.a.:

"§ 1 Aktienverkauf und -übertragung

... 4. Der Kaufpreis beträgt 105.000.000,- DM. ... Er ist am 1. Juli 1994 in voller Höhe fällig und zahlbar. ...
7. (Die S-GmbH) hat (der M-AG) die Satzung der (Klägerin), den Organvertrag mit Ergebnisabführungsvereinbarung zwischen (der S-GmbH) und (der Klägerin) in der Fassung vom 18.07.1962 ... übergeben. ...
10. Für die Teilnahme der verkauften Aktien am Gewinn des Geschäftsjahres 1994 gilt der Ausgleich gemäß § 2 Abs. 9.
...

§ 2 Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag

1. Zwischen (der Klägerin) und (der S-GmbH) besteht zur Zeit ein Organvertrag mit Ergebnisabführungsvereinbarung. Der Vertrag sieht keine Ausgleichszahlungen gemäß § 304 Aktiengesetz vor. Als Folge des Verkaufs der Aktien gemäß § 1 endet der bestehende Organvertrag gemäß § 307 Aktiengesetz zum 31.12.1994.
2. Die Parteien sind darüber einig, daß mit Wirkung vom 1. Januar 1995 ein neuer Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen werden soll, ... Der Wortlaut des abzuschließenden Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrages ist dem vorliegenden Vertrag als Anlage 2 beigelegt.
3. Der Vertrag sieht den folgenden Ausgleich an außenstehende Aktionäre durch die (Klägerin) vor:
a) (Die S-GmbH) garantiert den außenstehenden Aktionären der (Klägerin) als angemessenen Ausgleich für jedes volle Geschäftsjahr der (Klägerin) und für jede Aktie der (Klägerin) im Nennbetrag von 1.000 DM eine feste Ausgleichszahlung in Höhe von 165,- DM. Sollte der Bilanzgewinn der (Klägerin) gemäß § 158 Abs. 1 Aktiengesetz, der sich ergeben würde, wenn ein Ergebnisabführungsvertrag mit der (S-GmbH) nicht bestehen würde, den Betrag von 165,- DM je Aktie übersteigen, so verpflichtet sich (die S-GmbH), daß dieser Unterschiedsbetrag als variabler Ausgleich zusätzlich an die außenstehenden Aktionäre gezahlt wird. Die Ausgleichszahlung ist am Tag nach der ordentlichen Hauptversammlung der (Klägerin) für das abgelaufene Geschäftsjahr fällig.
b) Die feste Ausgleichszahlung von 165,- DM je Aktie entspricht der Bardividende (also der ausgezahlten Dividende vor Abzug der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags) im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes. ...
4.a) Im Vorgriff auf die Zahlung gemäß § 3 a) erhalten die außenstehenden Aktionäre am ersten Werktag nach Ablauf des Geschäftsjahres der (Klägerin) einen Betrag in Höhe der festen Ausgleichszahlung abzüglich Kapitalertragsteuer und

Solidaritätszuschlag.

b) Die Ausgleichszahlung nach Absatz 3 a) erfolgt erstmalig für das Geschäftsjahr 1995. ...

6. Der Vertrag sieht weiter eine Verpflichtung der (S-GmbH) vor, die Aktien der außenstehenden Aktionäre zum Preis von 6.434,- DM pro Aktie innerhalb der gemäß § 305 Abs. 4 Aktiengesetz bestimmten Mindestfrist zu erwerben. (Die M-AG) verpflichtet sich, ihre Rechte aus dieser Verpflichtung nicht auszuüben. ...

8. (Die M-AG) anerkennt, daß bei der Bewertung der Aktien gemäß § 1 ... das Bestehen und der Fortbestand eines Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrages wie hier vorgesehen unterstellt ist. ...

9. Als Ausgleich dafür, daß der gesamte Gewinn des Jahres 1994 aufgrund des bestehenden Organvertrages mit Ergebnisabführungsvereinbarung an (die S-GmbH) abgeführt wird und (die M-AG) daran nicht beteiligt ist, ist (die S-GmbH) verpflichtet, an (die M-AG) einen Betrag in Höhe von 50 % des Betrages zu leisten, der für das Jahr 1994 bei (der M-AG) Ertrag wäre (Bardividende zuzüglich Körperschaftsteuergutschrift), wenn für 1994 der künftige Ergebnisabführungsvertrag bereits bestünde und (die M-AG) für das ganze Jahr 1994 Inhaberin der gemäß § 1 verkauften Aktien wäre. Hinsichtlich der Ermittlung und der Fälligkeit des Ausgleiches gelten die Regelungen gemäß § 3 a) und b) entsprechend. ..."

Im Zeitraum zwischen dem 2. Januar und dem 8. September 1995 zahlte die S-GmbH aufgrund der Regelung in § 2 Nr. 9 RV insgesamt 2 358 397 DM an die M-AG. In einem die erste Zahlung vom 2. Januar 1995 über 984 555 DM betreffenden Anschreiben erklärte die Klägerin der M-AG:

"... gemäß de(n) ... unter dem 29. Juni (19)94 geschlossenen Rahmenverträge(n) erhalten Sie als Aktionär ... die vereinbarte feste Ausgleichszahlung. Für 1994 beträgt diese Ausgleichszahlung 1.346.400,- DM abzüglich 25 % KapEst (336.600,00 DM) und 7,5 % SolZ (25.245,- DM). Danach sind Ihnen 984.555,- DM auszuführen. Über diesen Betrag liegt diesem Schreiben ein Verrechnungsscheck bei. Gleichzeitig liegt diesem Schreiben als weitere Anlage die entsprechende Steuerbescheinigung bei. ..."

Beigefügt waren ein Scheck über den vorgenannten Betrag und eine von der Klägerin zugunsten der M-AG ausgestellte Steuerbescheinigung, wonach "am 2. Januar 1995 für die Zeit vom 01.07.1994 bis 31.12.1994 folgende Ausgleichszahlung gezahlt ..." worden sei.

Auf der Grundlage eines aktienrechtlichen Gutachtens kamen die Klägerin und die S-GmbH im Februar 1995 zu der Auffassung, dass es sich bei den in § 2 Nr. 9 RV vereinbarten Leistungen nicht um Ausgleichszahlungen i.S. von § 304 des Aktiengesetzes (AktG) bzw. § 16 KStG 1991, sondern um einen Nachlass auf den von der M-AG für

die Anteile an der Klägerin entrichteten Kaufpreis handele. Die S-GmbH ließ sich von der M-AG die im Januar 1995 von der Klägerin ausgestellte Steuerbescheinigung zurückreichen und zahlte die anrechenbare Körperschaftsteuer und die zunächst einbehaltenen Steuern, insgesamt weitere 938 873,57 DM, an die M-AG aus.

Den aufgrund von § 2 Nr. 9 RV im Jahr 1995 insgesamt an die M-AG gezahlten Betrag von 2 358 397 DM ermittelte die S-GmbH aus der Hälfte des um verschiedene Korrekturposten (insbesondere Ertragsteuern) modifizierten Jahresüberschusses der Klägerin im Streitjahr; sie setzte davon entsprechend der Beteiligungsquote der M-AG 24 % an. In ihrer Bilanz zum 31. Dezember 1994 passivierte die S-GmbH den in 1995 gezahlten Betrag als Verbindlichkeit und führte dazu aus, es handele sich um eine Kaufpreistrückerstattung im Rahmen der Veräußerung der Anteile an der Klägerin an die M-AG.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Körperschaftsteuer der Klägerin für das Streitjahr zunächst erklärungsgemäß auf der Grundlage eines Einkommens von 0 DM auf 0 DM fest. Nach einer Betriebsprüfung erließ das FA am 27. Mai 2002 einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid, in dem es auf der Grundlage eines Einkommens von 3 369 081 DM (bare Ausschüttung durch Organträger in Höhe von 2 358 357 DM zzgl. Körperschaftsteuerbelastung aus Ausschüttung in Höhe von 1 010 724 DM) die Körperschaftsteuer für 1994 auf 1 010 723 DM (Tarifbelastung 1 516 086 DM, Körperschaftsteuerminderung 505 363 DM) festsetzte.

Gegen den Änderungsbescheid erhob die Klägerin erfolglos Einspruch. Ihre anschließende Klage vor dem Finanzgericht --FG-- (unter dem Aktenzeichen 9 K 4127/03) stützte die Klägerin primär darauf, es habe sich bei den Zahlungen der S-GmbH nicht um Ausgleichszahlungen gemäß § 16 KStG 1991 gehandelt; hilfsweise wendete sie ein, die Zahlungen seien jedenfalls nicht im Streitjahr, sondern allenfalls im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlungen im Jahr 1995 zu erfassen. Das FA charakterisierte die Zahlungen zwar weiterhin als Ausgleichszahlungen, schloss sich jedoch in Bezug auf die zeitliche Zuordnung der Auffassung der Klägerin an und teilte mit Schriftsatz vom 7. Oktober 2004 mit, es werde die Änderung der streitigen Bescheide veranlassen. Am 8. November 2004 erließ es einen gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid für das Streitjahr, in dem es die Körperschaftsteuer auf 0 DM festsetzte. Das Klageverfahren 9 K 4127/03 erklärten die Beteiligten daraufhin in der Hauptsache für erledigt.

Zeitgleich mit dem Abhilfebescheid für das Streitjahr änderte das FA am 8. November 2004 unter Berufung auf § 174 AO den Körperschaftsteuerbescheid für 1995, in dem es neben den 1996 abgeflossenen, das Jahr 1995 betreffenden Ausgleichszahlungen nach dem (neuen) Ergebnisabführungsvertrag auch die 1995 geleisteten Zahlungen der S-GmbH nach § 2 Nr. 9 RV im Betrag von 2 358 357 DM zum zu versteuernden Einkommen hinzurechnete. Gegen den Änderungsbescheid für 1995 erhob die Klägerin mit der Begründung Einspruch, es handele sich bei den 1995 geleisteten Zahlungen nicht

um Ausgleichszahlungen nach § 16 KStG 1991; zumindest sei eine Fehlersaldierung nach § 177 AO im Hinblick auf die ihrer Auffassung nach zu Unrecht bereits 1995 erfassten Ausgleichszahlungen des Jahres 1996 vorzunehmen. Das FA half dem Begehren der Klägerin ab und erließ am 4. Juli 2006 einen gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Bescheid für 1995. Es begründete den Änderungsbescheid damit, dass zwar die Zahlungen nach § 2 Nr. 9 RV seiner unveränderten Auffassung nach Ausgleichszahlungen gemäß § 16 KStG 1991 darstellten; jedoch gehe es nunmehr wieder davon aus, dass die Zahlungen bereits im Veranlagungszeitraum 1994 zu erfassen seien.

Ebenfalls am 4. Juli 2006 änderte das FA unter Berufung auf § 174 AO erneut den Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr und setzte die Körperschaftsteuer wiederum auf 1 010 723 DM fest. Die deswegen erhobene Klage hat das FG abgewiesen. Sein Urteil vom 21. September 2007 9 K 4007/06 K ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 324 abgedruckt.

Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision der Klägerin, die auf die Verletzung materiellen Rechts und auf eine fehlerhafte Beweiswürdigung gestützt wird.

Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil und den angefochtenen Änderungsbescheid aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Änderungsbescheids vom 4. Juli 2006. Die im Jahr 1995 aufgrund § 2 Nr. 9 RV von der S-GmbH an die M-AG geleisteten Zahlungen sind für die Höhe des nach § 8 Abs. 1 KStG 1991 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) von der Klägerin zu versteuernden Einkommens nicht von Bedeutung, weil § 16 KStG 1991 mangels steuerlich anzuerkennenden Organschaftsverhältnisses zwischen Klägerin und S-GmbH im Streitjahr nicht anwendbar ist. Soweit sich die Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Streitjahr auf 0 DM im Änderungsbescheid des FA vom 8. November 2004 aus anderen als den vom FA angenommenen Gründen als unzutreffend erweist, steht einer erneuten Änderung die Bestandskraft dieses Bescheids entgegen.

1. Vorinstanz und FA haben die Ausgleichszahlungen der S-GmbH als nach § 16 Satz 2 KStG 1991 im Streitjahr von der Klägerin (einziges) selbst zu versteuerndes Einkommen angesehen. Dem kann nicht beigezpflichtet werden, weil zwischen der Klägerin und der S-GmbH im Streitjahr ein körperschaftsteuerrechtliches Organschaftsverhältnis i.S. von § 14 KStG 1991 nicht bestanden hat.

a) Die steuerliche Anerkennung eines Ergebnisabführungsvertrages setzt nach § 14 KStG 1991 voraus, dass die Organgesellschaft ihren ganzen Gewinn an den Organträger abführt. Gemäß § 14 Nr. 4 Satz 2 KStG 1991 muss der Gewinnabführungsvertrag während seiner gesamten

Geltungsdauer ausgeführt werden.

b) Diesen Voraussetzungen werden die Vertragsbeziehungen zwischen der Klägerin und der S-GmbH aufgrund der Vereinbarung der Ausgleichszahlungen an die M-AG in § 2 Nr. 9 RV nicht (mehr) gerecht.

aa) Grundsätzlich stehen allerdings Ausgleichszahlungen an außenstehende Minderheitsgesellschafter, wie sie in § 304 AktG gesellschaftsrechtlich für Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge vorgeschrieben sind, die mit einer Aktiengesellschaft als beherrschter Gesellschaft abgeschlossen werden, der steuerlichen Anerkennung der Unternehmensverträge nicht entgegen. Vielmehr legt § 16 Satz 1 KStG 1991 fest, dass die Organgesellschaft ihr Einkommen in Höhe der geleisteten Ausgleichszahlungen und der darauf entfallenden Ausschüttungsbelastung nach § 27 KStG 1991 selbst zu versteuern hat; wurde die Verpflichtung zum Ausgleich vom Organträger erfüllt, bestimmt § 16 Satz 2 KStG 1991, dass die Organgesellschaft die Summe der geleisteten Ausgleichszahlungen zuzüglich der darauf entfallenden Ausschüttungsbelastung anstelle des Organträgers zu versteuern hat.

Bereits vor Schaffung des § 304 AktG durch das Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl I 1965, 1089) waren solche Ausgleichszahlungen für die außenstehenden Aktionäre --meist in Form sog. Dividendengarantien-- üblich (vgl. Emmerich in Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl., § 304 Rz 2). Sie wurden steuerrechtlich schon vor Schaffung des § 7a Abs. 3 KStG 1965 i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 15. August 1969 (BGBl I 1969, 1182) --der Vorgängerbestimmung des § 16 KStG 1977/1991-- als von der Organgesellschaft zu versteuerndes eigenes Einkommen behandelt, unabhängig davon, ob die Zahlungen von der Organgesellschaft oder vom Organträger vorgenommen wurden (vgl. Senatsgutachten vom 27. November 1956 I D 1/56 S, BFHE 64, 368, BStBl III 1957, 139; Senatsurteile vom 25. Juli 1961 I 104/60 S, BFHE 73, 597, BStBl III 1961, 483; vom 25. Juli 1973 I R 225/71, BFHE 110, 184, BStBl II 1973, 791).

bb) Die in § 2 Nr. 9 RV vereinbarten Zahlungen an die M-AG gehen indes über das nach § 304 AktG Gebotene hinaus und heben aus wirtschaftlicher Sicht die Wirkungen der Gewinnabführung wieder auf. Sie stehen deshalb der steuerlichen Anerkennung des Organschaftsverhältnisses entgegen.

(1) Die steuerliche Anerkennung wird nach zutreffender Ansicht der Vorinstanz nicht schon dadurch gehindert, dass die Zahlungsverpflichtungen der S-GmbH nach § 2 Nr. 9 RV nicht formal zum Bestandteil des im Streitjahr geltenden, im Jahr 1962 abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrages zwischen der Klägerin und der S-GmbH gemacht worden sind. Die Aufnahme in den Ergebnisabführungsvertrag war kein zivilrechtliches Wirksamkeitserfordernis; sie war auch nicht Voraussetzung für eine

steuerliche Anerkennung des Organschaftsverhältnisses.

Grundsätzlich schreibt § 304 Abs. 1 AktG allerdings die Aufnahme der Ausgleichszahlungen in den Ergebnisabführungsvertrag vor. Ein Ergebnisabführungsvertrag, der keine Ausgleichszahlungen an die außenstehenden Aktionäre vorsieht, ist gemäß § 304 Abs. 3 Satz 1 AktG nichtig. Die zivilrechtliche Nichtigkeit hat zur Folge, dass der Ergebnisabführungsvertrag auch steuerlich nicht anerkannt werden kann, die §§ 14 ff. KStG 1991 mithin insgesamt nicht zur Anwendung kommen (vgl. Senatsurteil vom 30. Juli 1997 I R 7/97, BFHE 184, 88, BStBl II 1998, 33).

Gleichwohl hätte es im Streitfall keiner Regelung im Ergebnisabführungsvertrag bedurft. Bis zum Streitjahr war außer der S-GmbH lediglich die Stadt S an der Klägerin beteiligt. Bei dieser hat es sich nicht um eine außenstehende Aktionärin i.S. des § 304 AktG gehandelt; denn sie war alleinige Anteilseignerin der S-GmbH, profitierte dadurch mittelbar von der Ergebnisabführung und fiel deshalb nicht in den Schutzbereich des § 304 AktG (vgl. Pache in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 KStG Rz 34; Emmerich in Emmerich/Habersack, a.a.O., § 304 Rz 18, m.w.N.). War sonach kein außenstehender Aktionär vorhanden, bedurfte es auch keiner Ausgleichsvereinbarung.

Auch nach Übernahme eines Teils der Aktien durch die M-AG am 1. Juli des Streitjahres bedurfte es keiner ergänzenden Aufnahme einer Regelung über Ausgleichszahlungen in den Ergebnisabführungsvertrag. Denn das Aktiengesetz sieht als Rechtsfolge der späteren Beteiligung eines außenstehenden Aktionärs keine Pflicht zur Vertragsergänzung vor. Vielmehr bestimmt § 307 AktG, dass dann der Ergebnisabführungsvertrag von Gesetzes wegen zum Ende des Geschäftsjahres endet, in dem der außenstehende Aktionär sich beteiligt. Während des laufenden (Rumpf-) Geschäftsjahres bis zur Beendigung der Ergebnisabführung ist somit ein Ausgleich für den außenstehenden Aktionär zivilrechtlich nicht vorgeschrieben.

Eine ohne gesetzliche Verpflichtung freiwillig abgeschlossene Vereinbarung mit dem hinzugekommenen Gesellschafter über die Gewährung von Ausgleichszahlungen für den Zeitraum bis zum Ende des Geschäftsjahres, in dem der außenstehende Aktionär sich beteiligt hat, kann somit auch außerhalb des Ergebnisabführungsvertrags getroffen werden.

Eine in dieser Weise freiwillig getroffene Vereinbarung über die Gewährung von Ausgleichszahlungen an einen neu hinzugekommenen außenstehenden Aktionär während der Übergangszeit bis zum Auslaufen des Ergebnisabführungsvertrags ist jedenfalls dann steuerlich anzuerkennen und als Ausgleichszahlung i.S. von § 16 KStG 1991 zu behandeln, wenn sie sich an der Bestimmung des § 304 AktG orientiert. In wirtschaftlicher Hinsicht kommt der freiwilligen Gewährung einer Ausgleichszahlung in dieser Konstellation die gleiche Bedeutung zu, wie einer Ausgleichszahlung, zu deren Aufnahme in den Ergebnisabführungsvertrag die Vertragsparteien nach

§ 304 AktG verpflichtet sind.

(2) Die nach § 2 Nr. 9 RV vereinbarten Zahlungen entsprechen indes nicht den Vorgaben des § 304 AktG. Denn neben einem sog. festen Ausgleich i.S. von § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG, den die Vertragsparteien in § 2 Nr. 9 i.V.m. Nr. 3 Buchst. a Satz 1 RV auf 165 DM je Aktie für ein volles Geschäftsjahr festgelegt haben und der sich somit für die Zeit vom 1. Juli bis 31. Dezember des Streitjahres auf 82,50 DM je Aktie beläuft, enthält der Ausgleichsanspruch der M-AG gemäß § 2 Nr. 9 i.V.m. Nr. 3 Buchst. a Satz 2 RV auch eine zusätzliche variable Komponente. Dieser variable Teil der Ausgleichszahlung bemisst sich nicht --wie in § 304 Abs. 2 Satz 2 AktG für rein variable Ausgleichszahlungen für zulässig erklärt-- an der Dividende des Organträgers (der S-GmbH), sondern am Bilanzgewinn der Klägerin.

Eine solche Kombination von festem Ausgleich und einem am Ertrag der Organgesellschaft orientierten zusätzlichen variablen Ausgleichsanspruch wird zwar von der Finanzverwaltung als unbedenklich angesehen, weil § 304 Abs. 2 AktG es nicht verbietet, neben der nur als Mindestgröße vorgegebenen festen Ausgleichszahlung einen Zuschlag zu gewähren, auch wenn dieser Zuschlag sich an einem Vomhundertsatz der tatsächlichen Gewinne der Organgesellschaft orientiere (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 13. September 1991, Der Betrieb --DB-- 1991, 2110; zustimmend neben dem FG die überwiegende Auffassung der Literatur: z.B. Pache in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 16 KStG Rz 35; Blümich/Danelsing, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 16 KStG Rz 13; Walter in Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, § 16 Rz 12; Erle in Erle/Sauter, KStG, 2. Aufl., § 16 Rz 49; weiter gehend Mensching, Betriebs-Berater --BB-- 2004, 1421: auch ausschließliche Bemessung am Gewinn der Organgesellschaft sei steuerrechtlich anzuerkennen). Der Senat vermag sich dem jedoch nicht uneingeschränkt anzuschließen. Durch die zumindest teilweise Koppelung der Ausgleichszahlung an das Ergebnis der Organgesellschaft vor Gewinnabführung wird die tatsächliche Durchführung der Gewinnabführungsverpflichtung infrage gestellt (vgl. Frotscher in Frotscher/Maas, Körperschaftsteuergesetz und Umwandlungssteuergesetz, § 16 KStG Rz 6; Gosch/Neumann, KStG, 1. Aufl., § 16 Rz 10; Scharpf, DB 1990, 296, 297; eingeschränkt auch Dötsch, Der Konzern 2006, 64). Jedenfalls dann, wenn dem außenstehenden Gesellschafter infolge der Ausgleichszahlung der Gewinn der Organgesellschaft in dem Verhältnis zufließt, in dem er ohne Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag zu verteilen gewesen wäre, liegt keine Abführung des vollen Gewinns an den Organträger vor (vgl. Senatsurteil vom 31. März 1976 I R 123/74, BFHE 118, 459, BStBl II 1976, 510).

Im Streitfall haben die Vertragsparteien eine derartige Regelung getroffen. Nach § 2 Nr. 9 i.V.m. Nr. 3 Buchst. a Satz 2 RV sollte sich die feste Ausgleichszahlung von 165 DM je Aktie um den Betrag erhöhen, um den der Gewinnanspruch der M-AG ohne den Ergebnisabführungsvertrag den Festbetrag übersteigt. Mit dieser

Regelung wird die Wirkung der Gewinnabführungsverpflichtung faktisch negiert. Die M-AG sollte durch die Ausgleichszahlung grundsätzlich so gestellt werden, als bestünde kein Ergebnisabführungsvertrag, mindestens aber sollte sie den Festbetrag erhalten. Von einer tatsächlichen Ausführung des Ergebnisabführungsvertrages kann bei dieser Sachlage nicht gesprochen werden.

Entgegen der Auffassung des FG führt die Kombination mit der Festbetragskomponente nicht zur steuerlichen Unschädlichkeit der Ausgleichszahlung. Sie ändert nichts daran, dass der M-AG im Streitfall eine Ausgleichszahlung mindestens in Höhe des ohne die Ergebnisabführung möglichen Gewinnanspruchs zugesagt worden ist. Der Festbetrag konnte allenfalls zu einem noch höheren Ausgleichsanspruch der M-AG führen.

Auch kommt es nicht entscheidend darauf an, dass im Streitfall nicht die Klägerin, sondern die S-GmbH die Verpflichtung zur Ausgleichszahlung gegenüber der M-AG übernommen hat und dass das für die Ausgleichszahlung erforderliche Vermögen zivilrechtlich Bestandteil des der Gewinnabführung unterliegenden Jahresüberschusses der Klägerin gewesen ist (so aber die Argumentation von Mensching, BB 2004, 1421, 1423). Wie die Regelung des § 16 Satz 2 KStG 1991 belegt, werden Ausgleichszahlungen aus steuerlicher Sicht wie Gewinnausschüttungen der beherrschten Gesellschaft an die außenstehenden Gesellschafter angesehen, auch wenn die Auszahlung von der beherrschenden Gesellschaft vorgenommen wird. Auch in diesem Fall fungiert die Ausgleichszahlung nach der für das Steuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Ersatz für die infolge der Gewinnabführung ausbleibende Dividende des außenstehenden Gesellschafters und hat sie daher selbst den Charakter einer Gewinnausschüttung der beherrschten Gesellschaft an den außenstehenden Gesellschafter (vgl. Senatsgutachten in BFHE 64, 368, BStBl III 1957, 139; Senatsurteile in BFHE 73, 597, BStBl III 1961, 483; in BFHE 110, 184, BStBl II 1973, 791).

2. Bestand sonach im Streitjahr kein Organschaftsverhältnis zwischen der Klägerin und der S-GmbH, war die Bestimmung des § 16 KStG 1991 für die Besteuerung der Klägerin nicht anwendbar. Die im Jahr 1995 von der S-GmbH an die M-AG geleisteten Ausgleichszahlungen, in denen das FA den Anlass für die auf § 174 Abs. 4 AO gestützte Änderung des Körperschaftsteuerbescheids gesehen hat, waren deshalb für die Besteuerung der Klägerin nicht von Bedeutung.

3. Auf den Umstand, dass die Klägerin aufgrund der "verunglückten" Organschaft den im Streitjahr an die S-GmbH abgeführten Jahresüberschuss als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1991 zu versteuern hatte (vgl. Senatsurteil vom 28. November 2007 I R 94/06, BFHE 220, 51), darf der angefochtene Änderungsbescheid vom 4. Juli 2006 nicht gestützt werden.

a) Der Änderungsbescheid des FA vom 8. November 2004, mit dem die

Körperschaftsteuer für das Streitjahr auf 0 DM festgesetzt worden war, war zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Änderungsbescheids in Bestandskraft erwachsen. Eine auf § 173 AO gestützte Änderung kommt nicht in Betracht, weil die Erkenntnis der "verunglückten" Organschaft nicht auf neuen Tatsachen oder Beweismitteln beruht.

b) Die Änderung des Körperschaftsteuerbescheids 1995 vom 4. Juli 2006 zugunsten der Klägerin berechtigt nicht gemäß § 174 Abs. 4 Satz 1 AO zur erneuten Änderung des Änderungsbescheids des FA betreffend das Streitjahr.

aa) Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde oder das Gericht zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert worden ist, können gemäß § 174 Abs. 4 Satz 1 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheides die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Die irrige Beurteilung eines Sachverhaltes setzt voraus, dass sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts nachträglich als unrichtig erweist (Urteile des Bundesfinanzhofs vom 18. Februar 1997 VIII R 54/95, BFHE 183, 6, BStBl II 1997, 647; vom 2. Mai 2001 VIII R 44/00, BFHE 195, 14, BStBl II 2001, 562; Senatsurteil vom 21. August 2007 I R 74/06, BFHE 218, 487, BStBl II 2008, 277). Der Steuerbescheid muss infolge der irrigen Beurteilung unrechtmäßig sein (FG Düsseldorf, Urteil vom 17. März 1998 9 K 1307/95 G, EFG 1998, 1308; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 174 AO Rz 45; Rüsken in Klein, Abgabenordnung, 9. Aufl., § 174 Rz 53). Eine lediglich von der Behörde angenommene, tatsächlich aber nicht bestehende Unrichtigkeit rechtfertigt die Anwendbarkeit des § 174 Abs. 4 AO nicht (von Wedelstädt in Beermann/Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 174 AO Rz 95).

bb) Der in Rede stehende Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1995 vom 8. November 2004 war im Ergebnis nicht rechtswidrig. Auf seine Änderung zugunsten der Klägerin, die ihrerseits im Ergebnis zu Unrecht erfolgt war, durfte das FA deshalb die abermalige Änderung des Körperschaftsteuerbescheids 1994 nach § 174 Abs. 4 AO nicht stützen.

aaa) In dem Bescheid vom 8. November 2004 hatte das FA nach den Feststellungen des FG die Körperschaftsteuer für das Jahr 1995, ausgehend von einem Einkommen i.S. des § 47 Abs. 2 KStG 1991 von 7 209 568 DM, auf 2 162 869 DM festgesetzt. Die Festsetzung beruhte u.a. auf der unzutreffenden Annahme des FA, zu dem in 1995 zu versteuernden Einkommen der Klägerin gehörten gemäß § 16 Satz 2 KStG 1991 auch die im Jahr 1995 von der S-GmbH geleisteten Ausgleichszahlungen für das Streitjahr.

bbb) Im Ergebnis erweist sich die Steuerfestsetzung aber nicht als rechtswidrig, weil für 1995 eine Körperschaftsteuer mindestens in der festgesetzten Höhe entstanden ist. Denn auch im Jahr 1995 hat

mangels Abführung des ganzen Gewinns ein Organschaftsverhältnis zwischen der Klägerin und der S-GmbH nicht bestanden. Der mit Wirkung vom 1. Januar 1995 abgeschlossene neue Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag enthielt ausweislich § 2 Nr. 3 Buchst. a RV jene Regelung, an der sich § 2 Nr. 9 RV orientiert hat, die also zusätzlich zum Festbetrag 165 DM je Aktie eine variable Ausgleichszahlung an die außenstehenden Aktionäre in der Höhe vorsah, um die der hypothetische Gewinnanspruch des Außenstehenden ohne die Gewinnabführung den Festbetrag übersteigen würde. Diese Regelung steht --wie zu § 2 Nr. 9 RV ausgeführt-- der steuerlichen Anerkennung des Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrags entgegen.

Bestand somit für 1995 kein körperschaftsteuerrechtliches Organschaftsverhältnis, war der in diesem Jahr aufgrund des Ergebnisabführungsvertrages an die S-GmbH abgeführte Gewinn als vGA zu erfassen und zu besteuern. Der abzuführende Gewinn betrug ausweislich der Angaben in den vom FG in Bezug genommenen Körperschaftsteuerbescheiden für 1995 mehr als 21 Mio. DM. Dieser Betrag übersteigt das vom FA in dem Körperschaftsteuerbescheid für 1995 vom 8. November 2004 angesetzte zu versteuernde Einkommen. Die Steuerfestsetzung war folglich bei objektiver rechtlicher Beurteilung im Ergebnis nicht rechtsirrig; die mit Bescheid vom 4. Juli 2006 zugunsten der Klägerin vorgenommene Herabsetzung der Körperschaftsteuer hätte nicht erfolgen dürfen.