

Urteil vom 14. März 2024, V R 2/24

Zuordnung von erstmalig zuzurechnendem Einkommen einer Organgesellschaft im Rahmen der Spartenrechnung des Organträgers

ECLI:DE:BFH:2024:U.140324.VR2.24.0

BFH V. Senat

KStG § 8 Abs 9, KStG § 8a Abs 1 S 1, KStG § 31 Abs 1 S 1, FGO § 40 Abs 2, GewStG § 10a S 9, EStG § 4h Abs 4 S 1, EStG § 4h Abs 4 S 4, EStG § 10d Abs 4 S 4, KStG § 34 Abs 6 S 13, GG Art 20 Abs 3, GG Art 2 Abs 1, KStG VZ 2009, KStG VZ 2010, KStG VZ 2011, GewStG VZ 2009, GewStG VZ 2010, GewStG VZ 2011, EStG VZ 2009, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011, JStG 2010

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 06. April 2020, Az: 4 K 1112/18

Leitsätze

Bei Aufnahme einer weiteren Tätigkeit durch eine Kapitalgesellschaft, auf die § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) Anwendung findet, ist erst mit der getrennten Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte und mit dem Unterlassen einer Verlustverrechnung oder eines Verlustabzugs (§ 8 Abs. 9 Satz 2, 4 und 5 KStG) eine Entscheidung darüber verbunden, ob eine neue, gesonderte Sparte im Sinne des § 8 Abs. 9 Satz 3 Halbsatz 1 KStG vorliegt. Dies gilt entsprechend für den Veranlagungszeitraum, in dem eine Organshaft neu begründet wird.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird der Gerichtsbescheid des Hessischen Finanzgerichts vom 06.04.2020 - 4 K 1112/18 aufgehoben, soweit der Klage wegen Körperschaftsteuer 2009, gesonderter Feststellung zur Körperschaftsteuer 2010 und 2011, gesonderter Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2009 und 31.12.2010 in den Fällen des § 8 Abs. 9 des Körperschaftsteuergesetzes, gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 und 31.12.2010 sowie Zerlegung der Gewerbesteuermessbeträge 2010 und 2011 stattgegeben wurde.

Die Klage wird insoweit abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1. Zwischen der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, deren Alleingesellschafterin eine Stadt ist, und der A-GmbH, an der die Klägerin etwa 95 % der Anteile hielt und deren Unternehmensgegenstand die Beförderung von Personen und Gegenständen mit Kraftfahrzeugen und Bahnen war, bestand seit 2001 ein Gewinnabführungsvertrag und eine körperschaftsteuerrechtliche Organshaft. Zudem war die Klägerin --neben weiteren Beteiligungen-- mit über 50 % an der im Bereich diverser Versorgungstätigkeiten tätigen B-AG beteiligt.
2. Nach der Einführung der sogenannten Spartenrechnung durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) bildete die Klägerin zum Beginn des Jahres 2009 für die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte die Sparte "Verkehr und Versorgung" (Sparte 1) einerseits sowie die Sparte "Immobilienwirtschaft" (Sparte 2) andererseits. Der Sparte 1 waren aus Sicht der Klägerin --neben weiteren Beteiligungen-- das ihr im Rahmen der Organshaft zugerechnete Einkommen der A-GmbH sowie die von der B-AG bezogenen Dividenden zuzuordnen. Dementsprechend reichte die Klägerin ihre Steuererklärung für das Jahr 2009 im März 2011 ein. Mit Wirkung ab 01.01.2010 begründete sie durch den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags eine körperschaftsteuerrechtliche Organshaft mit der B-AG.
3. Im Anschluss an eine Außenprüfung ging das zu diesem Zeitpunkt für die Besteuerung der Klägerin zuständige Finanzamt A (FA A) davon aus, dass im Jahr 2009 neben der "Immobilienwirtschaft" (Sparte 2) als weitere Sparte nur die Sparte "Verkehr" (Sparte 1) bestanden habe. Die Begründung der Organshaft zwischen der Klägerin und der B-AG im Jahr 2010 habe zur Bildung einer neuen und dabei die Bereiche "Verkehr und Versorgung" umfassenden Sparte (Sparte 3) geführt, da die Tätigkeit der Organgesellschaft nicht gleichartig im Sinne des § 8 Abs. 9 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu einer bereits bestehenden Sparte der Organträgerin sei. Die Verlustvorträge aus der Sparte 1 seien einzufrieren und könnten erst dann aufleben, wenn wieder nur noch eine Sparte "Verkehr" bestehe. In der Folge erließ das FA A entsprechende Änderungsbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 (Streitjahre), gegen welche die Klägerin ohne Erfolg Einspruch einlegte.

4. Der hiergegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1526 veröffentlichten Gerichtsbescheid überwiegend statt. Zwar sei die Klage gegen die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und 28 Abs. 1 Satz 3 KStG unzulässig. Im Übrigen bestünden jedoch keine Bedenken gegen die Zulässigkeit. Dies gelte insbesondere hinsichtlich der isolierten Anfechtung der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes für das Jahr 2009, deren Zulässigkeit der Umstand, dass der Bescheid über den auf 0 € lautenden Gewerbesteuermessbetrag für 2009 nicht angefochten worden sei, nicht entgegen stehe, sowie für die Anfechtung des auf 0 € lautenden Körperschaftsteuerbescheides für 2009. Die Klage sei insoweit begründet. Die Verlustvorträge zum 31.12.2009 seien nicht einzufrieren und könnten in der Folgezeit mit Gewinnen aus der Organshaft mit der B-AG verrechnet werden.
5. Hiergegen hat sich das FA A mit seiner auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision gewandt. Während des zuletzt unter dem Aktenzeichen V R 51/20 geführten Revisionsverfahrens ist infolge einer Neuorganisation der Finanzbehörden der nunmehrige Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt B --FA B--) für die Besteuerung der Klägerin zuständig geworden. Mit Beschluss vom 12.03.2024 - V R 51/20 hat der erkennende Senat das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2009, gesonderter Feststellung zur Körperschaftsteuer 2010 und 2011, gesonderter Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2009 und 31.12.2010 in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG, gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 und 31.12.2010 sowie Zerlegung der Gewerbesteuermessbeträge 2010 und 2011 gemäß § 73 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) unter dem hier vorliegenden Aktenzeichen abgetrennt.
6. Das FA B beantragt sinngemäß, den Gerichtsbescheid des FG aufzuheben, soweit der Klage wegen Körperschaftsteuer 2009, gesonderter Feststellung zur Körperschaftsteuer 2010 und 2011, gesonderter Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2009 und 31.12.2010 in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG, gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 und 31.12.2010 sowie Zerlegung der Gewerbesteuermessbeträge 2010 und 2011 stattgegeben wurde, und die Klage insoweit abzuweisen.
7. Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

1. Das FA B ist mit Wirkung zum 01.10.2022 aufgrund eines Organisationsaktes der Finanzverwaltung in die Zuständigkeit und hierdurch im Wege des gesetzlichen Beteiligtenwechsels in die Beteiligtenstellung des FA A eingetreten (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.11.2019 - I R 40/19 (I R 14/16), BFHE 268, 1; BFH-Beschlüsse vom 31.08.2016 - I B 146/15, BFH/NV 2016, 1756 und vom 02.04.2014 - I B 21/13, BFH/NV 2014, 1216).

III.

1. Die Revision des FA B ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Der Gerichtsbescheid des FG ist insoweit aufzuheben, soweit der Klage wegen Körperschaftsteuer 2009, gesonderter Feststellung zur Körperschaftsteuer 2010 und 2011, gesonderter Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2009 und 31.12.2010 in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG, gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 und 31.12.2010 sowie Zerlegung der Gewerbesteuermessbeträge 2010 und 2011 stattgegeben wurde. Die Klage ist insoweit abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
2. 1. Hinsichtlich des Bescheids über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12.2010 und des Bescheids über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2010 ist die Klage --anders als es das FG angenommen hat-- bereits unzulässig. Die Klägerin ist insoweit nicht beschwert (§ 40 Abs. 2 FGO), da die von ihr für das Streitjahr 2010 begehrte Verrechnung der Verluste aus der Sparte 1 mit den vom FA A für die Sparte 3 festgestellten --jeweils positiven-- Beträgen für den Gesamtbetrag der Einkünfte sowie den Gewerbeertrag zur Folge hätte, dass für die Sparte 1 nur noch ein geringerer Verlustvortrag und ein geringerer vortragsfähiger Gewerbeverlust festzustellen wären (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2020 - I R 41/17, BFHE 271, 521, BStBl II 2021, 872, Rz 12).
3. 2. Die Klage, soweit sie sich gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2009 und gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12.2009 sowie den Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 richtet, ist unzulässig, da eine Rechtsverletzung nicht hinreichend geltend gemacht ist (§ 40 Abs. 2 FGO).
4. a) Da die Organshaft mit der B-AG erst im Jahr 2010 begründet wurde, kann das Einkommen der B-AG als Organgesellschaft der Klägerin als Organträgerin erstmals im Streitjahr 2010 zugerechnet werden (§ 14 Abs. 1 Satz 2 KStG).
5. Dementsprechend kommt auch eine Zuordnung der Einkommen der A-GmbH und der B-AG zu einer (oder mehreren)

Sparte(n) der Klägerin im Sinne des § 8 Abs. 9 Satz 1 i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG erst im Streitjahr 2010 in Betracht, so dass auch über die Verlustverrechnungsbeschränkungen des § 8 Abs. 9 Satz 4 und 5 KStG in den diesen Veranlagungszeitraum betreffenden Bescheiden zu entscheiden ist. Denn bei Aufnahme einer weiteren Tätigkeit durch eine Kapitalgesellschaft, auf die § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG Anwendung findet, ist erst mit der getrennten Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 9 Satz 2 KStG und mit dem Unterlassen einer Verlustverrechnung im Sinne des § 8 Abs. 9 Satz 4 KStG oder eines Verlustabzugs im Sinne des § 8 Abs. 9 Satz 5 KStG eine Entscheidung darüber verbunden, ob eine neue, gesonderte Sparte im Sinne des § 8 Abs. 9 Satz 3 Halbsatz 1 KStG vorliegt. Daher kann eine Rechtsverletzung durch eine Zuordnung der weiteren Tätigkeit zu den Sparten im Sinne des § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden, in dem die weitere Tätigkeit aufgenommen wurde. Dies gilt entsprechend für den Veranlagungszeitraum, in dem eine Organshaft neu begründet wird, mit der Folge, dass das Einkommen der Organgesellschaft erstmals dem Organträger in diesem Veranlagungszeitraum zugerechnet und somit in der Spartenrechnung des Organträgers berücksichtigt wird (§ 8 Abs. 9 Satz 1 i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG).

6. Im Übrigen folgt aus der Bezeichnung der Sparte 1 ("Verkehr") in dem Bescheid über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12.2009 und in Anlage 7 zum Bericht der Außenprüfung vom XX.XX.XXXX, auf die der Körperschaftsteuerbescheid 2009 verweist, keine Rechtsverletzung der Klägerin im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO.
7. Weiter hat die Klägerin auch keine Rechtsverletzung im Hinblick auf die Anwendung von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG oder zur Höhe des von dem FA A bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer 2009 für die Sparte 1 zu Grunde gelegten negativen Gesamtbetrags der Einkünfte geltend gemacht.
8. b) Gleiches gilt für die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009.
9. Auch in diesem Bescheid wurde --neben einer nicht in Streit stehenden weiteren Sparte-- lediglich der auf die Sparte 1 entfallende vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt. Eine Entscheidung darüber, ob die Begründung der Organshaft mit der B-AG zu einer neuen, gesonderten Sparte im Sinne des § 8 Abs. 9 Satz 3 KStG i.V.m. § 10a Satz 9 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) führt, ist hiermit nicht verbunden.
10. Demgemäß kommt dem Umstand, dass die Klägerin die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2009 nicht angefochten hat, keine Bedeutung zu. Insoweit verweist der Senat darauf, dass § 10d Abs. 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG), der nach § 10a Satz 9 GewStG i.V.m. § 8 Abs. 9 Satz 8 Halbsatz 2 KStG auch bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zu beachten ist, Bindungswirkung für die Feststellung des auf die einzelnen Sparten des § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG entfallenden vortragsfähigen Gewerbeverlustes entfaltet (vgl. zur gerichtlichen Überprüfbarkeit von Folgebescheiden BFH-Urteil vom 27.06.2018 - I R 13/16, BFHE 262, 340, BStBl II 2019, 632, Rz 21). Ebenso ist unerheblich, ob die in § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG i.V.m. § 8 Abs. 9 Satz 8 Halbsatz 2 KStG und § 10a Satz 9 GewStG angeordnete Ausnahme von der Bindungswirkung angesichts der im Streitfall vorliegenden Unanfechtbarkeit des Gewerbesteuermessbescheids 2009 und des Fehlens verfahrensrechtlicher Korrekturmöglichkeiten Anwendung findet (vgl. BFH-Urteil vom 28.07.2021 - IX R 29/19, BFHE 274, 72, BStBl II 2023, 562, Rz 27, 38 und 42).
11. c) Sind daher weder der Körperschaftsteuerbescheid 2009 noch der Bescheid über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12.2009 noch der Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 auf ihre materiell-rechtliche Richtigkeit hin zu überprüfen, kann dahinstehen, ob die durch das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) eingeführten Regelungen des § 8 Abs. 9 Satz 8 KStG, die eine derartige gesonderte Feststellung erstmalig ausdrücklich anordnet, und des § 10a Satz 9 GewStG zur entsprechenden Anwendung für Zwecke der Gewerbesteuer im Streitfall auch für die das Streitjahr 2009 betreffenden Bescheide zeitlich anwendbar sind. Insbesondere bedarf es keiner Entscheidung, ob in § 34 Abs. 6 Satz 13 KStG i.d.F. des JStG 2010, wonach § 8 Abs. 9 Satz 8 KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden ist, und/oder in der gewerbesteuerrechtlichen entsprechenden erstmaligen Anwendbarkeit des § 8 Abs. 9 Satz 8 KStG für den Erhebungszeitraum 2009 (§ 10a Satz 9, § 36 Abs. 9 Satz 8 Halbsatz 1 GewStG i.d.F. des JStG 2010) ein Verstoß gegen das aus Art. 20 Abs. 3, Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) folgende rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot zu sehen ist.
12. 3. Soweit sich die Klägerin mit ihrer Klage gegen die Bescheide für 2010 und 2011 über die gesonderten Feststellungen im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuerfestsetzung richtet, in denen jeweils nach § 4h Abs. 4 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1, § 8a und § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG der verbleibende EBITDA-Vortrag zum Ende des Veranlagungszeitraums festgestellt wurde, ist eine Rechtsverletzung im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO nicht hinreichend geltend gemacht worden. Auch insoweit ist die Klage als unzulässig abzuweisen.
13. a) Dem Vorbringen der Klägerin ist schon nicht zu entnehmen, welche Auswirkungen die begehrte Verrechnung der für die Sparte 1 festgestellten Verluste mit dem vom FA A der Sparte 3 zu Grunde gelegten Gesamtbetrag der Einkünfte auf das verrechenbare EBITDA im Sinne des § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG, das --soweit es die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen des Betriebs übersteigt-- nach § 4h Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 EStG in die folgenden fünf Wirtschaftsjahre vorzutragen ist (EBITDA-Vortrag), für die Streitjahre 2010 und 2011 haben soll. Hierzu hätte insbesondere aufgrund des Umstandes Veranlassung bestanden, dass bei der Ermittlung des nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG für die Berechnung des verrechenbaren EBITDA heranzuziehenden maßgeblichen Einkommens § 10d EStG keine Anwendung findet.

14. b) Eine Aussetzung des Revisionsverfahrens gemäß § 74 FGO im Hinblick auf das beim Bundesverfassungsgericht anhängige Verfahren 2 BvL 1/16 (vgl. BFH-Beschluss vom 14.10.2015 - I R 20/15, BFHE 252, 44, BStBl II 2017, 1240) zur Vereinbarkeit der Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG) mit Art. 3 Abs. 1 GG kommt insoweit von vornherein nicht in Betracht, da dem Senat aufgrund der Unzulässigkeit der Klage eine Sachentscheidung über die --möglicherweise-- vorgreifliche Rechtsfrage verwehrt ist (vgl. BFH-Beschluss vom 29.12.2010 - III R 30/09, BFH/NV 2011, 1158).
15. 4. Die gegen die Bescheide über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags 2010 und 2011 gerichtete Klage ist aufgrund der vorrangigen Anfechtung der Gewerbesteuerermessbescheide unbegründet. Der Gewerbesteuerermessbescheid ist insbesondere hinsichtlich des Steuermessbetrags Grundlagenbescheid für den Zerlegungsbescheid (BFH-Urteile vom 13.05.1993 - IV R 1/91, BFHE 172, 97, BStBl II 1993, 828; vom 20.04.1999 - VIII R 13/97, BFHE 188, 536, BStBl II 1999, 542; vom 28.06.2000 - I R 84/98, BFHE 192, 222, BStBl II 2001, 3). In der Folge ist eine Klage gegen den Zerlegungsbescheid unbegründet, die mit der Begründung erhoben wird, ein niedrigerer Gewerbesteuerermessbetrag sei nach § 8 Abs. 9 Satz 5 KStG i.V.m. § 10a Satz 9 GewStG festzusetzen.
16. 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de