

---

**Datum:** 09.12.2024  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 6. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 6 K 1772/20 K,G,F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2024:1209.6K1772.20K.G.F.00

---

**Tenor:**

Der Bescheid vom 14.12.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger für 2017 zuzurechnenden Einkommens der H. U. GmbH als Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG wird dahingehend geändert, dass der O. A. GmbH ein Einkommen der Organgesellschaft in Höhe von EUR ... zugerechnet wird.

Der Bescheid vom 14.12.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger für 2017 zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft O. A. GmbH und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG wird dahingehend geändert, dass der O. B. GmbH ein Einkommen der Organgesellschaft in Höhe von EUR ... zugerechnet wird.

Der Bescheid vom 14.12.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger für 2017 zuzurechnenden Einkommens der O. B. GmbH als Organträger und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG wird dahingehend geändert, dass der O. B. GmbH ein Einkommen der Organgesellschaft in Höhe von EUR ... zugerechnet wird.

Der an die O. B. GmbH gerichtete Bescheid vom 14.12.2021 über den Gewerbesteuermessbetrag 2017 wird dahingehend geändert, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf EUR ... festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:**

- Die Beteiligten streiten über die Anwendung des Verlustabzugsverbots nach § 8c Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz –KStG– i.V.m. § 10a Gewerbesteuergesetz –GewStG– bei unterjährigem Wechsel der Gesellschafter im Falle des Bestehens einer körperschaftsteuerrechtlichen und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft sowie über die Anwendung des § 8d KStG bei mehrstufiger Organschaft. 1 2
- Die Klägerin (O. SE) ist unstreitig Rechtsnachfolgerin der H. U. GmbH, der O. A. GmbH und der O. B. GmbH. Die Rechtsvorgängerinnen haben Klagen gegen ihnen gegenüber im Anschluss an eine Betriebsprüfung erlassenen Bescheide erhoben. In diesen wurden die auf die Zeit bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs eingetretenen Verluste nach § 8c KStG, ein verbleibender fortführungsgebundener vororganschaftlicher körperschaftsteuerrechtlicher Verlustvortrag nach § 8d KStG i.V.m. § 8c KStG, ein verbleibender fortführungsgebundener vororganschaftlicher Gewerbeverlustvortrag nach § 8d KStG i.V.m. § 10a GewStG sowie ein verbleibender fortführungsgebundener vororganschaftlicher Zinsvortrag nach § 8d KStG i.V.m. § 8c und § 8a KStG anteilig außer Betracht gelassen. 3
- Die H. U. GmbH hat Klage (Aktenzeichen 6 K 1772/20) als Organgesellschaft gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG für 2017 vom 15.01.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.06.2020 sowie gegen den Bescheid für 2017 über Körperschaftsteuer und über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer durchzuführen sind, vom 13.08.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.06.2020 erhoben. Beide angefochtenen Bescheide wurden im Laufe des Klageverfahren am 08.01.2021 und am 14.12.2021 geändert. Die geänderten Bescheide wurden nach § 68 S. 1 Finanzgerichtsordnung –FGO– Gegenstand des Klageverfahrens. 4
- Die O. A. GmbH hat ebenfalls Klage (Aktenzeichen 6 K 1773/20) als Organgesellschaft gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Klägerin als Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG für 2017 vom 15.01.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.06.2020, zudem gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2017 vom 18.10.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.06.2020 sowie gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2017 vom 09.10.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.06.2020 erhoben. Die beiden erstgenannten angefochtenen Bescheide wurden im Laufe des Klageverfahren am 17.02.2021 sowie am 14.12.2021 bzw. am 03.12.2021 geändert und die jeweiligen Änderungsbescheide wurden nach § 68 S. 1 FGO Gegenstand des Klageverfahrens. 5

Die O. B. GmbH hat ebenfalls Klage (Aktenzeichen 6 K 1774/20) als Organträgerin gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG für 2017 vom 15.01.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.06.2020 erhoben. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG für 2017 wurde im Laufe des Klageverfahren am 17.02.2021 sowie am 14.12.2021 geändert und der jeweilige Änderungsbescheid wurde nach § 68 S. 1 FGO Gegenstand des Klageverfahrens.

Die O. B. GmbH hat zudem Klage gegen den Bescheid über den Gewebesteuermessbetrag 2017 vom 15.01.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.06.2020 erhoben. Bei der erstmaligen Veranlagung zur Gewerbesteuer 2017 durch Bescheid vom 23.05.2019 setzte das Finanzamt erklärungsgemäß einen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von ... EUR fest. Hierbei wurden die Gewerbeerträge (Gesamtbetrag EUR ...) für die Organgesellschaften der H. U. GmbH mit ... EUR, für die H. U. GmbH selbst mit ./... EUR sowie die O. A. GmbH mit ./... EUR und die O. B. GmbH als Organträger mit einem Gewerbeertrag von ... EUR festgesetzt. Eine (anteilige) Kürzung der negativen Gewerbeerträge nach § 10a GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 KStG wurde ursprünglich nicht vorgenommen. Diese erfolgte erst im Bescheid vom 15.01.2020 über den Gewebesteuermessbetrag 2017 sowie im Änderungsbescheid vom 24.04.2020, nach dem der Gewerbeertrag der Organgesellschaften ... EUR beträgt. Zur Ermittlung dieses Betrags wurde der laufende Gewerbeverlust 2017 der O. A. GmbH in Höhe von ... EUR sowie der laufende Gewerbeverlust 2017 der H. U. GmbH in Höhe von ... EUR nach § 10a Satz 10 GewStG aufgrund des schädlichen Anteilseignerwechsels am 00.00.2017 gekürzt. Dabei ist die rechnerische Ermittlung des Kürzungsbetrags unter den Beteiligten unstrittig. Gegen die anteilige Kürzung dem Grunde nach wendet sich aber die O. B. GmbH. Der Bescheid über den Gewebesteuermessbetrag 2017 wurde im Laufe des Klageverfahren am 14.12.2021 geändert und der Änderungsbescheid wurde nach § 68 S. 1 FGO Gegenstand des Klageverfahrens.

Diese Klagen sind in der Folge unter dem Aktenzeichen 6 K 1772/20 nach § 73 FGO zu gemeinsamer Verhandlung und Entscheidung verbunden worden, weil in allen drei Verfahren über die Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbes aufgrund eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseignerwechsels über 50 % im Streitjahr 2017 gestritten wird.

Die O. B. GmbH ist oberste deutsche Gruppengesellschaft der H.-Gruppe. Die O. B. GmbH war im Streitjahr 2017 zu 100% an der O. A. GmbH beteiligt. Seit dem Veranlagungszeitraum 2013 besteht zwischen beiden Gesellschaften eine ertragsteuerrechtliche Organschaft. Die O. A. GmbH war im Streitjahr 2017 ihrerseits zu 100% an der H. U. GmbH beteiligt. Zwischen diesen Gesellschaften besteht seit dem Veranlagungszeitraum 2014 eine ertragsteuerrechtliche Organschaft. Die H. U. GmbH war im Streitjahr 2017 ihrerseits Organträgerin weiterer Tochtergesellschaften, an denen sie im Streitjahr zu 100% beteiligt war. Alle genannten Organschaftsverhältnisse bestanden durchgängig im Streitjahr 2017.

Mit Wirkung zum 00.00.2017 wurden sämtliche Anteile an der alleinigen ausländischen Muttergesellschaft der O. B. GmbH an einen außenstehenden, nicht konzernangehörigen, Erwerber veräußert.

Der Beklagte hat bei den angefochtenen Bescheiden die Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG i.V.m. § 10a GewStG in der Weise angewendet, dass er eine zeitanteilige Kürzung

7

8

9

10

11

auf der Ebene der Organgesellschaften vor der Einkommenszurechnung an den Organträger vornahm. Dadurch erfasst die Verlustabzugsbeschränkung bei dem Organträger im Zeitpunkt des schädlichen Erwerbs am 00.00.2017 wegen der noch nicht abgeschlossenen (kalendergleichen) Wirtschaftsjahre der Organgesellschaften auch die noch nicht zugerechneten anteiligen negativen Organeinkommen des Jahres 2017. Dabei ist die Berechnung der Einkommen der Organgesellschaften und die zeitanteilige Kürzung nach dem Erlass von – nicht streitgegenständlichen – Änderungsbescheiden vor Klageerhebung unter den Beteiligten unstrittig.

Die H. U. GmbH erzielte danach – unstrittig – im Jahre 2017 ein körperschaftsteuerrechtliches Einkommen vor Zurechnung an den Organträger von ./... EUR und einen Gewerbeertrag von ./... EUR. Auf der Ebene der H. U. GmbH wurde vor der Einkommenszurechnung an den Organträger zeitanteilig das zuzurechnende Einkommen bis zum 00.00.2017 um den – der Höhe nach unstrittigen – Betrag von ... EUR auf ./... EUR gekürzt. Die O. A. GmbH erzielte danach – unstrittig – im Jahre 2017 ein körperschaftsteuerrechtliches Einkommen vor Zurechnung an den Organträger von ./... EUR und einen Gewerbeertrag von ./... EUR. Auf der Ebene der O. A. GmbH wurde vor der Einkommenszurechnung an den Organträger zeitanteilig das zuzurechnende Einkommen bis zum 00.00.2017 um den – der Höhe nach unstrittigen – Betrag von ... EUR auf ./... EUR gekürzt.

Die Gewinne der Organgesellschaften der H. U. GmbH betragen im Jahr 2017 ... EUR. 13

Gegen die zeitanteilige Kürzung des dem Organträger zurechenbaren Einkommens der Organgesellschaften wegen des unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbes hat die Klägerin sich bereits vergeblich im Einspruchsverfahren gewendet. Mit Einspruchsentscheidung vom 16.06.2020 hat der Beklagte eine Änderung durch eine von der Klägerin erstrebte eine vertikale Ergebnissaldierung oder Zwischenkonsolidierung im Organkreis unter Hinweis auf die entgegengesetzte Verwaltungsauffassung abgelehnt. 14

Im Klageverfahren erneuert und vertieft die Klägerin die bereits im Einspruchsverfahren angebrachten Argumente. Sie beruft sich namentlich auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 30.11.2011 – I R 14/11, Bundessteuerblatt –BStBl.– II 2012, 360 sowie die systematisch-teleologische Auslegung dieser Entscheidung und grundlegende Aussagen zum Verhältnis von § 8c KStG zu §§ 14 ff. KStG durch R. Seer, Unterjähriger Teilgewinnwechsel bei der Organschaft und Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 KStG, § 10a S. 10 GewStG, Finanzrundschau –FR– 2015, 729, die sie sich zu eigen macht. 15

Die Klägerin hält zudem § 8d Abs. 1 KStG auf Organgesellschaften für anwendbar, weil sich der explizite Anwendungsausschluss nach § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG nur auf Organträger beziehe. Auch der Umstand, dass die Klägerin nicht nur Organgesellschaft, sondern zugleich Organträgerin sei, führe nicht zum Ausschluss der Anwendung von § 8d KStG bei einer mehrstufigen Organschaft. 16

Die Klägerin beantragt, 17

O. B. GmbH 18

1. den Bescheid vom 14.12.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft O. A. GmbH und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG für 2017 dahingehend zu ändern, dass der Klägerin ein Einkommen der Organgesellschaft in Höhe 19

von ... EUR zugerechnet wird,

2. den Bescheid vom 14.12.2021 über den Gewerbesteuermessbetrag 2017 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf ... EUR festgesetzt wird, 20

O. A. GmbH 21

1. den Bescheid vom 14.12.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger für 2017 zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft O. A. GmbH und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG dahingehend zu ändern, dass der O. B. GmbH ein Einkommen der Organgesellschaft in Höhe von ... EUR zugerechnet wird, 22

2. den Bescheid vom 14.12.2021 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2017 dahingehend zu ändern, dass zum 31.12.2017 ein verbleibender fortführungsgebundener vororganschaftlicher körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag nach § 8d KStG i.V.m. § 8c KStG von ... EUR festgesetzt wird, 23

3. den Bescheid vom 03.12.2021 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2017 dahingehend zu ändern, dass zum 31.12.2017 ein verbleibender fortführungsgebundener vororganschaftlicher Gewerbeverlustvortrag nach § 8d KStG i.V.m. § 10a GewStG von ... EUR festgesetzt wird, 24

H. U. GmbH 25

• 1. den Bescheid vom 14.12.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger für 2017 zuzurechnenden Einkommens der Klägerin als Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG dahingehend zu ändern, dass der O. A. GmbH ein Einkommen der Organgesellschaft in Höhe von ... EUR zugerechnet wird, ~~26~~

• 2. den Bescheid vom 14.12.2021 über Körperschaftsteuer für 2017 und über die gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer durchzuführen sind, dahingehend zu ändern, dass zum 31.12.2017 ein verbleibender fortführungsgebundener vororganschaftlicher Zinsvortrag nach § 8d KStG i.V.m. § 8c und § 8a KStG von ... EUR festgestellt wird. ~~28~~

Der Beklagte beantragt, 30

die Klage abzuweisen. 31

Der Beklagte hält dem Rechtsstandpunkt der Klägerin Rz. 37 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen –BMF– vom 28.11.2017 (Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften [§ 8c KStG] – IV C 2-S 2745-a/09/10002:004, BStBl. I 2017, 1645) entgegen. Danach wird zum Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) bei Organschaft folgende Rechtsansicht vertreten: „Bei einer steuerlichen Organschaft ist die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG auf Ebene des Organträgers und auf Ebene der Organgesellschaft getrennt anzuwenden. Im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs bei einem Organträger unterliegt daher regelmäßig auch das noch nicht zugerechnete negative 32

Organeinkommen der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG, soweit es aufgrund eines schädlichen Beteiligungserwerbs an einem Organträger zu einem mittelbaren schädlichen Erwerb an der Organgesellschaft kommt. Die negativen Einkommen der Organgesellschaft und des Organträgers sind bei einem unterjährigen Beteiligungserwerb jeweils vor der Einkommenszurechnung auf Ebene der Organgesellschaft bzw. des Organträgers entsprechend der Ergebnisaufteilung i. S. d. Rn. 35 zu kürzen. Das gilt auch für ein negatives Einkommen einer Organgesellschaft aus einem laufenden vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, das die Organgesellschaft in der Zeit vom Beginn des Wirtschaftsjahres bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielt hat.“ Darauf gestützt scheidet für den Beklagten eine unterjährige Ergebniskonsolidierung aus, weil die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG bei einer steuerlichen Organschaft auf Ebene des Organträgers und auf Ebene der Organgesellschaft getrennt anzuwenden sei.

Die geforderte Anwendung des § 8d KStG sei zwar für Organgesellschaften grundsätzlich anwendbar, scheidet aber für Gesellschaften, die zugleich Organträger seien, aus, weil diese per se nicht zum Adressatenkreis von § 8d KStG gehörten. 33

Die Beteiligten verständigen sich in der mündlichen Verhandlung darauf, dass von dem Gewinn der Organgesellschaften der H.U. GmbH in Höhe von insgesamt ... EUR zumindest ein Betrag in Höhe von ... EUR auf den Zeitraum bis zum schädlichen Beteiligungserwerb am 00.00.2017 entfällt. 34

Auf die Schriftsätze der Beteiligten wird ergänzend Bezug genommen. 35

**Entscheidungsgründe:** 36

I. Die zulässige Klage ist in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet. 37

Die angefochtenen Bescheide vom 14.12.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger für 2017 zuzurechnenden Einkommens der H. U. GmbH als Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG, vom 14.12.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger für 2017 zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft O. A. GmbH und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG und vom 14.12.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger für 2017 zuzurechnenden Einkommens der O. B. GmbH als Organträger und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG sowie vom 14.12.2021 über den Gewerbesteuermessbetrag 2017 sind teilweise rechtswidrig und verletzen insoweit die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 38

1. Der Beklagte hat zu Unrecht die unterjährigen Verluste bis zum schädlichen Erwerb bei der Anwendung des § 8c KStG unberücksichtigt gelassen. 39

a) Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass im Laufe des Streitjahres 2017 am 00.00.2017 ein schädlicher Beteiligungserwerb i.S. von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG stattgefunden hat. Streitig sind nur die dadurch ausgelösten Rechtsfolgen bei der Anwendung von § 8c KStG im Rahmen der bestehenden Organschaftsverhältnisse. Die Frage des Zusammenwirkens der Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c KStG und des § 10a GewStG mit der Einkommenszurechnung bei Organschaft nach den §§ 14 ff. KStG ist im Gesetz nicht zweifelsfrei geregelt, in der Literatur umstritten (eingehend Brink, § 8c KStG, der unterjährige Beteiligungserwerb und die vergessene Organschaft, in Festschrift für Dieter Endres zum 60. Geburtstag, 2016, S. 45; ders., in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl. 2018, § 14 Rz. 930 40

ff.) und vom BFH höchstrichterlich noch nicht geklärt.

Die Klägerin tritt für die Anwendung des § 8c KStG auf ihrer Ebene erst im Anschluss an eine Verrechnung des Einkommens der Organgesellschaften ein, weshalb auf Ebene der Klägerin keine Verluste einer Verlustkürzung des § 8c KStG unterliegen, sofern die Gewinne der Organgesellschaften bis zum Zeitpunkt der schädlichen Anteilsübertragung zur Verlustverrechnung ausreichen. Zur Begründung verweist die Klägerin insbesondere auf das Urteil des BFH vom 30.11.2011 (I R 14/11, BStBl. II 2012, 360). Dadurch hat der I. Senat des BFH zum Verlustabzugsverbot bei unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb entschieden, dass ein bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs in diesem Wirtschaftsjahr erzielter Gewinn mit dem bisher noch nicht genutzten Verlust verrechnet werden kann. Dabei hat er entscheidend auf den Regelungszweck abgestellt. Der Verlustabzugsbeschränkung liegt nach der Begründung des Gesetzentwurfs (BT-Drucks 16/4841, S. 76) der Gedanke zugrunde, dass sich ungeachtet des Trennungsprinzips „die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners“ ändert. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste sollen für das „neue wirtschaftliche Engagement“ unberücksichtigt bleiben (BFH, Urteil vom 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360 – Rz. 15). Dazu führt der BFH aus: „Wenn damit das wirtschaftliche Ergebnis der Kapitalgesellschaft nach dem schädlichen Beteiligungserwerb von dem vor diesem Zeitpunkt erwirtschafteten (negativen) Ergebnis unbeeinträchtigt bleiben soll, spricht nichts dafür, bei dieser Separierung ein vor diesem Zeitpunkt erzielt positives Zwischenergebnis auszusparen. Der bisher nicht ausgeglichene Verlust (Verlustvortrag) wird in der Höhe eines bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinns gerade nicht für das `neue`, sondern noch für das `alte` wirtschaftliche Engagement genutzt“ (BFH, Urteil vom 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360 – Rz. 16 m.w.N.).

Der gegen die frühere Verwaltungsauffassung getroffenen Entscheidung hat sich die Finanzverwaltung im Schreiben vom 28.11.2017 zur „Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG)“ (BMF, BStBl. I 2017, 1645) in Rz. 33 ausdrücklich angeschlossen. Nach Rz. 34 desselben Schreibens kann aus ihrer Sicht der bis zum Ende des dem schädlichen Beteiligungserwerb vorangegangenen Veranlagungszeitraums –VZ– gesondert festgestellte verbliebene Verlustvortrag abweichend von § 8c Abs. 1 S. 1 und 2 KStG abgezogen werden, soweit es bis zum schädlichen Beteiligungserwerb ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte –G.d.E.– erzielt wurde. Damit wird auch aus der Sicht der Finanzverwaltung basierend auf der Entscheidung des BFH in der Rechtssache I R 14/11 ein striktes gesetzliches Verlustabzugsverbot relativiert. Diese „Grundsatzentscheidung“ lässt aber eine Reihe von Fragen offen (Brink, in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl. 2018, § 14 Rz. 928b ff.). In der Literatur wird auf sie gestützt gefragt, ob bei einem unterjährigen schädlichen Erwerb der Anteile am Organträger und an der Organgesellschaft eine unterjährige Verrechnung der Ergebnisse von Organträger und Organgesellschaft nicht möglich sein muss (so Gohr, in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl. 2018, § 8c KStG Rz. 236). Die Klägerin bejaht dies mit einem Teil der Literatur und begehrt eine fiktive Zwischenkonsolidierung des Organkreises auf den Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbes (Brink, in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl. 2018, § 14 Rz. 934 f.; Wernecke, in Lademann, KStG, § 8c Rz 153 [Okt. 2022]). Danach ist der anteilige Verlust der Organgesellschaft bis zum schädlichen Erwerb vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Organträgers abzuziehen (Seer, FR 2015, 729 [733]; Moritz, Unterjähriger Beteiligungswechsel bei Organschaft, GmbH-Rundschau –GmbHR– 2016, 861). Nach der Gegenansicht der Finanzverwaltung ist die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG nach Rz. 37 des BMF-Schreibens vom 28.11.2017 bei einer steuerlichen Organschaft auf Ebene des Organträgers und auf Ebene der Organgesellschaft getrennt anzuwenden, so dass

unterjährige Ergebniskonsolidierungen ausscheiden. Diese Sicht wird in der Literatur zum Teil befürwortet (M. Frotscher, in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c KStG Rz. 80e [Jan. 2019]; Leibner/Dötsch, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8c KStG Rz. 150 ff. [Okt. 2020/Dez. 2023]; Neumann, in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 8c Rz. 185; Brendt, in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 8c Rz. 77 f.; für eine „strikt gesellschaftsbezogene“ Betrachtung auch Gosch, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht –JbFStR– 2014/2015, 102 [106]). Nach dieser Ansicht lässt der Regelungswortlaut einen vorherigen „vertikalen Ausgleich“, eine vertikale Ergebnissaldierung oder Zwischenkonsolidierung im Organkreis nicht zu (so Brandis in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8c KStG Rz. 56 [Juli 2024]). Die Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG i.V.m. § 10a GewStG erfasst danach bei dem Organträger auch das im Zeitpunkt des schädlichen Erwerbs wegen einem noch nicht abgeschlossenen Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft noch nicht zugerechnete anteilige negative Organeinkommen.

b) Der Senat ist in dieser höchstrichterlich unentschiedenen Rechtsfrage der Ansicht, dass der unterjährige Verlust bis zum schädlichen Erwerb auch im Fall der Organschaft zu berücksichtigen ist. Gegen die vom Beklagten vorgenommene zeitanteilige Kürzung auf der Ebene der Organgesellschaften vor der Einkommenszurechnung, die der Wortlaut durchaus eröffnet, sprechen aus seiner Sicht durchgreifende teleologische Einwände. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste entfallen nach dem Regelungszweck der Verlustabzugsbeschränkung auf die alte wirtschaftliche Identität der Gesellschaft und das alte wirtschaftliche Engagement des bisherigen Anteilseigners. Der BFH betont zutreffend die „eindeutige zeitliche Zäsur“ im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs (BFH, Urteil vom 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360 – Rz. 13; ebenso Suchanek, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8c KStG Rz. 32a [Nov. 2021]). In Weiterentwicklung des BFH-Urteils vom 30.11.2011 (I R 14/11, BStBl. II 2012, 360 – Rz. 12 ff.; dazu bereits Brink, in Festschrift Endres, 2016, S. 56, 58) ist der teleologisch tragende Gedanke der zeitlichen Absichtung der Verlustzuständigkeit vor und nach einem des schädlichen Beteiligungserwerb auch auf Organschaftsfälle zu übertragen. Nur diese Auslegung wird dem Zweck von § 8c KStG, den sogenannten Change of Control einer Gesellschaft zu sanktionieren, gerecht. Denn die bis zum Zeitpunkt des Anteilsübergangs eingetretenen Verluste sind unter der Herrschaft der alten Kontrolle der Organgesellschaft entstanden und müssen teleologisch folgerichtig aus dem Verlustverfall ausgeklammert werden. Ob dabei von einer Anwendungsüberlagerung auszugehen ist, wonach § 8c KStG während des Bestehens der Organschaft im Falle eines mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbes keine Anwendung auf die Organgesellschaft findet (dafür Seer, FR 2015, 729 ff.; zustimmend Rode, in Brandis/Heuermann, § 14 KStG Rz. 234a [Mai 2023] m.w.N.), kann offen bleiben. Jedenfalls lässt sich der Zweck der Organschaft trotz des Umstandes, dass das Einkommen der Organgesellschaft erst nach einer separaten Einkommensermittlung zugerechnet wird, in einer phasengleichen „Saldierung“ des Einkommens im Organkreis sehen (so zuletzt Blumenberg/Hundeshagen, in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2024, Rz. 9.59 m.w.N.). Ungeachtet verschiedener konstruktiver Ansatzpunkte ist im Ergebnis der anteilige Verlust der Organgesellschaft bis zum schädlichen Erwerb vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Organträgers abzuziehen. Das Gesetz lässt diese Auslegung zu. Ein klar erkennbarer Wille des Gesetzgebers steht dem nicht entgegen, weil der Gesetzgeber den Besonderheiten der Organschaft weder in § 8c KStG noch in § 15 KStG ausdrücklich Rechnung getragen hat (Brink, in Festschrift Endres, 2016, S. 45, 46). Darum liefert der Verweis des Beklagten auf die besonderen, nur rudimentären Ermittlungsvorschriften des § 15 KStG für die Organschaft kein zwingendes Auslegungsargument. Angesichts der auszumachenden Unabgestimmtheiten und verschiedenen Deutungsmöglichkeiten (vertiefend Brink, in Festschrift Endres, 2016, S. 45,

46 ff.) ist aus Sicht des Senats eine folgerichtige Fortentwicklung des der Entscheidung des BFH vom 30.11.2011 (I R 14/11, BStBl. II 2012, 360) zugrundeliegenden teleologischen Konzeptes der Zäsur geboten, durch die auf eine zeitpunktgenauen Abgrenzung des tatsächlich bis zum schädlichen Beteiligungserwerb Erwirtschafteten (Brink, in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl. 2018, § 14 Rz. 928h) abgestellt wird. Bereits der BFH hat dabei den Einwand ausgeräumt, „dass es an einer Rechtsgrundlage für den Abzug des Verlustvortrags von bis zum schädlichen (unterjährigem) Beteiligungserwerb angefallenen positiven Einkünften fehle, da § 10d Abs. 2 EStG den Abzug nur zum Ende eines folgenden Veranlagungszeitraums zulasse [...]. Denn es geht insoweit nicht um die (veranlagungstechnischen) Voraussetzungen des Verlustabzugs im Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs, sondern um die Bemessung des `nicht genutzte(n) Verlust(s)` i.S. des § 8c Satz 1 KStG 2002 n.F. als Gegenstand der Verlustabzugsbeschränkung (BFH, Urteil vom 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360 – Rz. 17 m.w.N.). Dieses Argument gilt gleichermaßen für die streitgegenständliche Frage der Anwendung von § 8c KStG beim unterjährigem Beteiligungswechsel bei der Organschaft.

Soweit die Entscheidung des BFH vom 30.11.2011 (I R 14/11, BStBl. II 2012, 360) wegen einer fehlenden Rechtsgrundlage für die Berücksichtigung bis zu unterjährigen Tatbestandsverwirklichung entstandener Verluste kritisiert wird (M. Frotscher in Frotscher/Drüen KStG, § 8c Rz 78d [Jan. 2019]), ist dem Folgendes entgegenzuhalten: Da die Verlustabzugsbeschränkungen nach § 8c KStG die Ausnahme vom Grundsatz sind, dass nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. dem Einkommensteuergesetz Verluste inner- und interperiodisch zu berücksichtigen sind, ist nicht nach einer besonderen Rechtsgrundlage zu fragen, nach der die Verluste nicht untergehen, sondern umgekehrt, wie aussage- und tragfähig die gesetzliche Anordnung ist, dass Verluste untergehen. Bei der Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG sind im Rahmen einer (mehrstufigen) Organschaft zahlreiche Fragen offen und verschiedene Lösungsmöglichkeiten denkbar. Da es indes bei dem Verlustabzugsverbot um eine rechtfertigungsbedürftige Ausnahme vom selbst einfachgesetzlich statuierten objektiven Nettoprinzip (§ 2 Abs. 2, § 4 Abs. 1 und 4 EStG) geht, das über § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften gilt, ist aus Sicht des Senates beim Fehlen einer hinreichend klaren Rechtsgrundlage für die umstrittene Auflösung des Zusammenwirkens von § 8c KStG mit den Regelungen der Organschaft dem gesetzlichen Grundsatz der Verlustberücksichtigung zum Durchbruch zu verhelfen. Darum ist auch ohne eine ausdrückliche gesetzliche Regelung (vgl. Brink, in Festschrift Endres, 2016, S. 46) zu fragen, ob der Gesetzgeber, der in § 15 KStG punktuell besonderen Ermittlungsvorschriften bei Organschaft normiert hat, den Verlustuntergang nach § 8c KStG als systemwidrigen Eingriff hinreichend deutlich verantwortet hat. Im Zweifel ist auf den Grundsatz der Verlufterhaltung abzustellen. Auch wenn der Fall trotz des anhängigen Verfahrens zur Verfassungsmäßigkeit des Verlustübergangs beim Bundesverfassungsgericht aus übereinstimmender Sicht der Beteiligten und des Senats nicht der Aussetzung wegen verfassungsrechtlicher Zweifel bedarf, ist bei der Anwendung von § 8c KStG der Umstand zu berücksichtigen, dass das Gesetz systemwidrig eine Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip normiert, dessen Kern verfassungsgestützt ist. Insoweit spricht eine verfassungsorientierte Auslegung dafür, bei Zweifeln an der Gesetzesaussage am gesetzlichen Grundsatz der Verlustberücksichtigung festzuhalten, der im Einklang mit dem objektiven Nettoprinzip steht.

Auf der Grundlage dieser Rechtsansicht war der Klage gegen die Bescheide vom 14.12.2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger für 2017 zuzurechnenden Einkommens und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG im tenorierten Umfang stattzugeben, wobei die Beteiligten die Höhe der anteiligen Verluste der Organgesellschaften bis zum schädlichen

Erwerb durch eine tatsächliche Verständigung abgesichert haben.

c) Die Sache ist auch entscheidungsreif, eine Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO ist nach Auffassung des Senats nicht geboten. Der Senat hat zwar erwogen, ob die anteiligen Verluste der Organgesellschaften bis zum schädlichen Erwerb als mit dem Einkommen der Organgesellschaft zusammenhängende, andere Besteuerungsgrundlagen ergänzend gesondert nach § 14 Abs. 5 KStG festzustellen sind. Die Reichweite der Bindungswirkung des § 14 Abs. 5 KStG ist nicht klar umgrenzt, zumal fraglich ist, welche „zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen“ erfasst werden (Olbing, in Streck, KStG, 10. Aufl. 2021, § 14 Rz. 227). Für eine gesonderte Feststellungsfähigkeit und –bedürftigkeit der anteiligen Verluste der Organgesellschaften bis zum schädlichen Erwerb könnte das sehr weit gehende Verständnis des BFH des Merkmals der zusammenhängenden anderen Besteuerungsgrundlagen (dazu stellvertretend BFH, Urteil vom 11.07.2023 – I R 36/20, BStBl. II 2024, 419 – Rz. 16 ff.) sprechen. Bei einem extensiven Verständnis könnte alles gesondert festzustellen sein, was für die Besteuerung bei einer Organschaft von Bedeutung ist. Allerdings ist die weitreichende Abkehr vom Grundsatz der integrierten Zugrundelegung der Besteuerungsgrundlagen nach § 157 Abs. 2 AO angesichts der zu wahrenen gesetzlichen Feststellungsklarheit (Drüen in Prinz/Witt, Organschaft, 3. Aufl. 2024, Rz. 5.27 ff., 5.34, 5.35a m.w.N.) nicht zweifelsfrei. Bisher wird mangels praktischer Relevanz eine gesonderte Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG in den einschlägigen Kommentaren nicht angesprochen. Die Finanzverwaltung musste auf dem Boden ihrer abweichenden materiellen Rechtsansicht die Frage einer gesonderten Feststellung nicht beantworten. Insofern hat der Senat erwogen, das Verfahren nach § 74 FGO auszusetzen. Die Gefahr einer durch die Verfahrensaussetzung abzuwendenden Rechtsschutzgefährdung droht im konkreten Fall aus Sicht des Senats eher im Fall einer Aussetzung als bei der Fortsetzung des Verfahrens. Denn da der Beklagte betont, an die BMF-Schreiben zum Verlustuntergang beim unterjährigen Anteilseignerwechsel gebunden zu sein, wird er – nach seiner Rechtsansicht zu Recht – eine ergänzende Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG um die anteiligen Verluste der Organgesellschaften bis zum schädlichen Erwerb verweigern, so dass die Klägerin zuerst in einem weiteren Klageverfahren den Erlass eines ergänzten Grundlagenbescheides erstreiten müsste, deren Berechtigung und Notwendigkeit bisher ungeklärt ist. Nach Erörterung mit den Beteiligten sieht der Senat, obwohl er die Berechtigung und Notwendigkeit eines Ergänzungsbescheides zum angefochtenen Bescheid nach § 14 Abs. 5 KStG in Betracht gezogen hat, bei der Ermessensausübung zwischen einem Verfahrensstillstand und der Verfahrensbeschleunigung (dazu Brandis, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 74 FGO Rz. 2 [Juli 2022] m.w.N.) zur Gewähr eines zeitnahen Rechtsschutzes von einer Verfahrensaussetzung aus prozessökonomischen Gründen ab. Denn die von den Beteiligten im Laufe der mündlichen Verhandlung herbeigeführte und protokollierte tatsächliche Verständigung wurde unabhängig von diesen Verfahrensfragen zur Ermöglichung einer Entscheidung in dem langjährig anhängigen Rechtsstreit getroffen (zur absichernden Funktion einer tatsächlichen Verständigung bei der Organschaftsbesteuerung bereits BFH, Urteil vom 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360 – Rz. 18). Sie wäre auch im Feststellungsverfahren nach § 14 Abs. 5 KStG, soweit dieses insoweit eröffnet wäre, zu beachten. Darum bliebe das Abwarten auf den Erlass eines entsprechend ergänzten Grundlagenbescheides materiell rechtsfolgenlos und wäre für den Ausgang des Rechtsstreits, abgesehen von der zeitlichen Verlängerung, ohne Bedeutung. Überdies sind Ausnahmen von einer Aussetzungspflicht nach § 74 FGO anerkannt, insbesondere aus prozessökonomischen Gründen (BFH, Beschluss vom 03.08.2000 – III B 179/96, BStBl. II 2001, 33), aber auch wenn die Funktion des Grundlagenbescheids bisher höchstrichterlich ungeklärt ist (Brandis, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 74 FGO Rz. 12 [Juli 2022] m.w.N.). Mit Blick auf diese Ausnahmegründe sieht der Senat von der Aussetzung ab, zumal er überzeugt ist, dass im konkreten Fall der neuen und

ungeklärten Frage der Reichweite des § 14 Abs. 5 KStG bei unterjährigen Verlusten eine Gefährdung der „Grundordnung des Verfahrens“ (dazu Brandis, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 74 FGO Rz. 2 [Juli 2022] m.w.N.) kaum ernstlich zu besorgen ist. Sollte der BFH insoweit ein gesondertes Feststellungsbedürfnis anerkennen, wäre zudem nicht ausgeschlossen, dass er dieses mit Rücksicht auf die bislang flächendeckend abweichende Besteuerungspraxis erst ab Verkündung einer entsprechenden höchstrichterlichen Entscheidung einfordert.

2. Der Beklagte hat ferner zu Unrecht die unterjährigen Verluste bis zum schädlichen Erwerb bei der Anwendung von § 10a S. 10 GewStG i. V. m. § 8c KStG unberücksichtigt gelassen. Auch bei den gewerbsteuerlichen Fehlbeträgen kommt es – entgegen der Ansicht des Beklagten (R 10 a.1 Abs. 3 S. 7 u. 8 GewStR; BMF v. 28.11.2017, BStBl. I 2017, 1645 Rz. 33) – nicht zum Untergang des laufenden Verlusts. Kommt es zu einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb, ist § 10a S. 10 GewStG i. V. m. § 8c KStG nicht auf den unterjährig entstandenen laufenden (Gewerbe-)Verlust, sondern nur auf vortragsfähige Fehlbeträge anzuwenden. Dies entspricht der ganz überwiegenden Ansicht in der Literatur (Zerwas/Fröhlich, § 8c KStG – Auslegung der neuen Verlustabzugsbeschränkung, DStR 2007, 1933 [1939]; M. Lenz, Der neue § 8c KStG aus Unternehmenssicht, Ubg 2008, 24 [25]; Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl. 2023, § 10a Rz. 65 f.; Bergemann/Wingler, GewStG, 2012, § 10a Rz. 94; Suchanek/Rüsch, Gewerbsteuerliche Organschaft und Zinsschranke im Organschaftsfall, DStZ 2014, 871 [875]; Seer, FR 2015, 729 [736, 739]; Moritz, GmbHR 2016, 861 [866 f.]; Suchanek/Hesse, § 10a Satz 10 GewStG – Die entsprechende Anwendung der §§ 8c, 8d KStG auf die Fehlbeträge, Der Konzern 2017, 335 [337]; Kahle/Braun, Gewerbsteuerliche Aspekte bei Personengesellschaften, DStZ 2019, 380 [386]; Brink, Nicht doch lieber „Netto“? – Zur Bruttomethode bei der ertragsteuerlichen Organschaft, in Festschrift für Jürgen Lüdicke, 2019, S. 63 [71]; Drüen, in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 10a GewStG Rz. 89 [März 2022]; aufgeschlossen auch Neumann, in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 8c Rz. 184a; a.A. aber Schnitter in Frotscher/Drüen § 10a GewStG Rz. 96 [Sept. 2021]; Neyer, Verlustnutzung nach schädlichem Erwerb: Sonderprobleme bei unterjähriger Anteilsübertragung, DStR 2015, 1777 [1780]). Denn § 10a S. 10 GewStG spricht vom „Fehlbetrag“, mithin den Jahresbeträgen der vorangegangenen Erhebungszeiträume und behandelt nicht den anteiligen laufenden Gewerbeverlust (Hackemann, in Hallerbach/Nacke/Rehfeld, GewStG, 2020, § 10a Rz. 153). Auf den laufenden schädlichen Beteiligungsertrag findet die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 10a S. 10 GewStG darum keine Anwendung. Jedenfalls sind – aus den unter I. 1. aufgezeigten Gründen – die Gewerbeerträge von Organträger und Organgesellschaft zu saldieren (ebenso Hackemann, in Hallerbach/Nacke/Rehfeld, GewStG, 2020, § 10a Rz. 157).

3. Im Übrigen ist die Klage unbegründet. Ein Anspruch der Klägerin auf Feststellung eines verbleibenden fortführungsgebundenen vororganschaftlichen Verlustvortrags bei der Körperschaftsteuer (§ 8d KStG i.V.m. § 8c KStG), eines verbleibenden fortführungsgebundenen vororganschaftlichen Gewerbeverlustes (§ 8d KStG i.V.m. § 10a GewStG) Gewerbesteuer und eines verbleibenden vororganschaftlichen Zinsvortrages (§ 8d KStG i.V.m. § 8c und § 8a KStG) besteht nicht.

Diese Klageanträge betreffen die vororganschaftliche Zeit und wenden sich gegen die vom Beklagten auf das BMF-Schreiben v. 28.11.2017, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 2 gestützte Rechtsansicht, wonach die Abzugsbeschränkung nach § 8c KStG die Verlustvorträge einer Organgesellschaft aus vororganschaftlicher Zeit sowie einen entsprechenden Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG erfasst. Die Argumente der Klägerin dagegen vermögen insoweit nicht durchzudringen.

a) Mit dem Beklagten ist der Senat der Ansicht, dass durch den schädlichen Anteilseignerwechsel der Verlustvortrag der Organgesellschaften zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer auf den 31.12.2017 und ebenfalls der vororganschaftliche Zinsvortrag nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG untergehen (allgemein auch Suchanek/Rüsch, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8d KStG Rz. 10 [April 2022]). Damit ist dem Grunde nach das von der Klägerin reklamierte Antragsrecht nach § 8d KStG eröffnet. Nach § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG gilt Satz 1 aber nicht, „wenn die Körperschaft ... Organträger ... ist“. Der Wortlaut spricht für die Annahme des Beklagten, dass die Organträgergemeinschaft immer schädlich ist, auch wenn die Gesellschaft zugleich als Organgesellschaft grundsätzlich § 8d KStG-fähig ist (so auch M. Frotscher, in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8d KStG Rz. 72 [Juli 2024]; a.A. Hackemann/Sabel, in Mössner/Oellerich/Valta, KStG, 6. Aufl. 2024, § 8d Rz. 74). Zum parallelen § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 5 KStG nimmt die Finanzverwaltung allgemein ein schädliches Ereignis auch in dem Fall an, „dass der betreffende Organträger im Rahmen einer sogenannten Organschaftskette daneben auch die Stellung einer Organgesellschaft (im Verhältnis zu einem anderen Organträger) einnimmt“ (BMF v. 18.03.2021, Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG – IV C 2-S 2745-b/19/10002:002, BStBl. I 2021, 363 – Rz. 41; zustimmend Neumann/Höffer, Das Anwendungsschreiben zu § 8d KStG vom 18.3.2021 – alle Zweifel ausgeräumt?, GmbHR 2021, 413 [422]; Leibner, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8d KStG Rz. 73 [Dez. 2022]). Der Ausschluss der Anwendung von § 8d KStG beim Organträger dient der Missbrauchsvermeidung, indem das Einschleusen externer Verluste verhindert werden soll. Teleologisch lässt sich darum mit der Klägerin erwägen, dass vororganschaftliche Verluste und Zinsvorträge ohnehin nicht „hochgeschleust“ werden, weshalb insoweit keine Gefährdung des Steueraufkommens eintreten kann, weshalb die Organträgergemeinschaft insoweit unschädlich sein könnte. Allerdings ist die Missbrauchsvermeidung nur der Regelungshintergrund, der im weiten Wortlaut des Tatbestandsausschlusses des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG keinen eingrenzenden Widerhall findet. Vielmehr schließt der Gesetzgeber die betroffenen Körperschaften „von vornherein“ vom subjektiven Anwendungsbereich des § 8d EStG aus (Brandis, in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8d KStG Rz. 37 [Febr. 2023]). Dieser abstrakt-generelle Tatbestandsausschluss ließe sich zwar im Wege einer teleologischen Reduktion im Sinne der Klägerin hinterfragen. Dadurch würde indes der Charakter einer abstrakten Missbrauchsvermeidungsnorm verfehlt, die immer die Organträgergemeinschaft als schädlich einstuft, auch wenn kein Missbrauchsfall vorliegt (ebenso zum parallelen § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 5 KStG M. Frotscher, in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8d KStG Rz. 123 [Juli 2021]). Nach Wortlaut und Zweck der Norm soll gerade keine Widerlegung der typisierten Anwendungsvoraussetzungen im Einzelfall eröffnet sein. Vielmehr soll § 8d KStG nach den gesetzgeberischen Zielen leicht administrierbar sein und wirkt dementsprechend bewusst typisierend. Darum ist der persönliche Tatbestandsausschluss auch dann anzuwenden, wenn der allgemeine Missbrauchsvermeidungszweck im konkreten Fall ausgeschlossen ist.

b) Zudem scheidet die von der Klägerin begehrte Anwendung von § 8d KStG an der tatbestandlichen Voraussetzung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags, dass die Körperschaft „ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält“ (§ 8d Abs. 1 Satz 1 KStG). Mit diesem Erfordernis verleiht der Gesetzgeber der Zielrichtung der Vorschrift Ausdruck (so treffend Schnitger, in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl. 2018, § 8d Rz. 59 mit anschließender Relativierung der Anforderungen). Wird mehr als ein (identischer) Geschäftsbetrieb unterhalten, so scheidet nach überwiegender (und aus Sicht des Senates zutreffender) Ansicht die Anwendung von § 8d KStG aus (BMF v. 18.03.2021, BStBl. I 2021, 363 – Rz. 20; Höffer, in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 8d Rz. 89; Hackemann/Sabel, in Mössner/Oellerich/Valta, KStG, 6. Aufl. 2024, § 8d Rz. 54; Wernecke,

in Lademann, KStG, § 8d Rz 34 [Juni 2022] m.w.N.; zur Gegenansicht Suchanek/Rüsch, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8d KStG Rz. 23 [April 2022] m.w.N.). Die „strenge Formulierung“ des ausschließlich desselben Geschäftsbetriebs ist trotz rechtspolitischer Kritik keinen Geringfügigkeitserwägungen oder verfassungsrechtlichen Einschränkungen zugänglich (so auch Roser, in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 8d Rz. 23). Bei § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG wird wie beim parallelen § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 5 KStG für die Fortführungsgebundenheit des Verlustvortrags nach § 8d Abs. 1 S. 1 KStG typisierend unterstellt, dass durch eine Organträgereigenschaft verschiedene nicht förderungswürdige Geschäftsbetriebe vorliegen (Höffer, in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 8d Rz. 103). Gerade wenn der Begriff des Geschäftsbetriebs als zentrale Anwendungsvoraussetzung von § 8d KStG normspezifisch auszulegen ist (dafür Leibner, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8d KStG Rz. 39 [Dez. 2022]; Wernecke, in Lademann, KStG § 8d Rz 28, 30 [Juni 2022]), ist diese typisierende Normvorgabe bei der Anwendung des § 8d KStG zu beachten. Diese typisierende Annahme führt im Streitfall dazu, dass der Klägerin die Anwendung von § 8d KStG zur Feststellung verbleibender fortführungsgebundener vororganschaftlicher Verlustvorträge bei der Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und beim Zinsvortrag auch wegen des Vorliegens mehrerer Geschäftsbetriebe zu versagen ist.

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Dabei ist das Maß des Obsiegens/Unterliegens das endgültige Ergebnis im Verhältnis zum (Rechtsbehelfs-)Begehren, ohne Rücksicht auf den (Miss-)Erfolg einzelner Angriffs- oder Verteidigungsmittel (Brandis, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 136 FGO Rz. 3 [Juli 2023] m.w.N.). Dem Beklagten werden danach die Kosten ganz auferlegt, weil die Klägerin nur zu einem geringen Teil unterlegen ist. Da der Unterliegensanteil der Klägerin unter 5 % liegt, hält der Senat es entsprechend § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO ungeachtet der Höhe des Streitwertes für ermessensgerecht, dem Beklagten die Kosten in Gänze aufzuerlegen. 52

III. Die Revision durch den BFH wird wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 53