
Datum: 14.11.2024
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1081/22
ECLI: ECLI:DE:FGK:2024:1114.13K1081.22.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 1/25
Rechtskraft: nicht rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über die Nutzbarkeit des vororganschaftlichen Zinsvortrags einer Organgesellschaft der Klägerin. 2

Die Klägerin ist eine SE mit Sitz ursprünglich in A, seit ... 2024 in B (Eintragung im Handelsregister des Amtsgerichts C unter HRB ... am 00.00.2024). Gegenstand ihres Unternehmens ist u.a. die Leitung von verbundenen Tochter- und Beteiligungs-unternehmen. 3

Unter dem 00.00.2009 schloss die damals noch als „D SE“ firmierende Klägerin mit ihrer 100 %igen Tochtergesellschaft, der „D1 GmbH“ mit Sitz in E, einen Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag, wonach die D1 GmbH als Organgesellschaft ihren ganzen Gewinn an die Klägerin als Organträgerin abzuführen hatte. Aufgrund der am 00.00.2009 erfolgten Zustimmung der Gesellschafterversammlung und der am 00.00.2009 erfolgten Eintragung in das für die D1 GmbH zuständige Handelsregister (Amtsgericht E, HRB ...) bestand die Gewinnabführungsverpflichtung erstmals für das Geschäftsjahr 2009. Über das Bestehen des dadurch mit Wirkung zum 01.01.2009 begründeten ertragsteuerlichen Organschaftsverhältnisses zwischen der Klägerin und der D1 GmbH besteht zwischen den 4

Beteiligten Einigkeit.

In den Jahren 2010 und 2013 wurde die D1 GmbH zunächst in „D2 GmbH“ und sodann in „D3 GmbH“ (nachfolgend „D3“) umfirmiert. Im Jahr 2015 wurde ihr Sitz nach F verlegt. 5

Mit Bescheid vom 26.06.2017 stellte das Finanzamt für Körperschaften F, für die D3 einen verbleibenden Zinsvortrag nach § 4h des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. §§ 8 Abs. 1, 8a und 31 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zum 31.12.2008 i.H.v. ... € fest. Zum 31.12.2009 und 31.12.2010 wurde dieser Zinsvortrag mit Bescheiden vom 09.11.2020 jeweils in unveränderter Höhe festgestellt. 6

Die Klägerin wurde für das Streitjahr 2009 vom Beklagten zunächst mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) ergangenen Bescheiden zur Körperschaftsteuer veranlagt. 7

Ab dem 28.10.2014 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung A (GKBp.) bei der Klägerin sodann eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2009 bis 2012 durch. Während der Prüfung beantragte die Klägerin mit Schreiben vom 22.05.2018, ihr den zum 31.12.2008 festgestellten Zinsvortrag der D3 als laufenden Zinsaufwand zuzuweisen und ihren sich danach ergebenden Zinsvortrag per 31.12.2009 neu zu berechnen. Zur Begründung führte die Klägerin aus, das durch Tz. 48 des sog. Zinsschrankenerlasses (BMF-Schreiben vom 04.07.2008, BStBl. I 2008, 718) i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG vorgegebene „Einfrieren“ eines vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft während der Organschaft sei gesetzlich nicht gedeckt und daher unzulässig. 8

Eine § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG entsprechende gesetzliche Regelung für den Zinsvortrag existiere nicht. Um den steuerlichen Betriebsausgabenabzug der aus 2008 vorgetragenen „verbleibenden Zinsaufwendungen“ im Falle der Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft zu vereiteln, hätte es einer ausdrücklichen Regelung bedurft. Diese könne durch die eigenmächtige Regelung der Finanzverwaltung in Tz. 48 des Zinsschrankenerlasses nicht ersetzt werden. Die Nutzbarkeit des vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft ergebe sich aus § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG, wonach Organträger und Organgesellschaft als ein Betrieb i.S.d. § 4h Abs. 1 EStG gälten. 9

Die GKBp. vertrat hierzu in ihrem abschließenden Prüfungsbericht vom 03.12.2020 unter Tz. 2.14 die Auffassung, nach dem derzeit gültigen Zinsschrankenerlass (dort Tz. 48) sei die Nutzung des Zinsvortrags der Organgesellschaft während der Organschaft nicht zulässig. Nach Verwaltungsauffassung seien insoweit die Grundsätze des § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG anwendbar. Deshalb könne dem Antrag der Klägerin auf Nutzung des vororganschaftlichen Zinsvortrags der D3 nicht entsprochen werden. 10

Der Beklagte folgte den Feststellungen und Wertungen der GKBp. und erließ gegenüber der Klägerin unter dem 26.02.2021 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid über Körperschaftsteuer für 2009, mit dem er die Steuer auf ... € festsetzte. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob er auf. 11

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. In Bezug auf den Streitpunkt der Nutzung des vororganschaftlichen Zinsvortrags der D3 trug sie vor, die steuerliche Behandlung eines vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft während der Dauer der Organschaft sei höchst strittig. Zwar könne man aus § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG schließen, dass § 4h EStG in seiner Gesamtheit bei einer Organgesellschaft nicht anwendbar sei. Hieraus ließe sich ggf. schlussfolgern, dass der vororganschaftliche Zinsvortrag einer 12

Organgesellschaft während des Bestehens der Organschaft nicht genutzt werden könne. Richtigerweise ergebe sich dessen Nutzbarkeit aber aus § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG. Danach komme es für Zwecke des § 4h EStG zu einer Fiktion der Vereinigung der Betriebe der Organgesellschaft und des Organträgers während des Bestehens der Organschaft. Mangels anderslautender gesetzlicher Anordnung bedeute dies, dass vororganschaftliche Zinsvorträge durch den Organträger nutzbar seien.

§ 4h Abs. 1 Satz 5 und 6 EStG – von der Klägerin wohl gemeint und daher im Folgenden verwendet: § 4h Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG in der für das Streitjahr 2009 geltenden Fassung vor Änderung durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950 – ordneten zudem ausdrücklich an, dass die aufgrund der im Vorjahr ohne Organschaft bei der D3 anzuwendenden Zinsschrankenregelung verbleibenden nichtabziehbaren Zinsaufwendungen in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen seien und die Zinsaufwendungen dieses Wirtschaftsjahres erhöhten. Da sie, die Klägerin, und die D3 ab 2009 einen einheitlichen Betrieb bildeten, sei § 4h EStG auf diesen Betrieb in seiner Gesamtheit vollumfänglich anwendbar. Etwaige Zinsaufwendungen und -erträge der Organgesellschaft seien daher nach § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG dem Organträger zuzuweisen. § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG sei an keiner Stelle zu entnehmen, dass die darin vorgeschriebene Erhöhung der Zinsaufwendungen der folgenden Wirtschaftsjahre um den Zinsvortrag ausgeschlossen sei, wenn es sich um den Zinsvortrag einer Organgesellschaft handele.

13

Mit anderen Worten führe die Anwendung von § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG bei der D3 im Wirtschaftsjahr 2008 unmittelbar zu einer Beeinflussung der steuerlichen Gewinnermittlung 2009. Der spezifischen Regelung in § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG komme insoweit lediglich klarstellende Funktion zu. Somit könne der nur isoliert bei der D3 in 2009 anzuwendende § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG die Berücksichtigung des steuerlichen Betriebsausgabenabzugs der aus 2008 vorgetragenen „verbleibenden Zinsaufwendungen“ nicht ausschließen.

14

Die von der Finanzverwaltung zur Begründung des „Einfrierens“ vororganschaftlicher Zinsvorträge der Organgesellschaft herangezogene analoge Anwendung von § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG komme zudem mangels planwidriger Regelungslücke nicht in Betracht. Es sei nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber es irrtümlich unterlassen habe, vororganschaftliche Zinsvorträge einer Organgesellschaft vom Anwendungsbereich des § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG explizit auszunehmen. Im Gegenteil sei ihm sehr wohl bewusst gewesen, dass er den Umfang der Anwendung des Zinsschrankenregimes in Organschaftsfällen habe regeln müssen. Eine entsprechende Regelung habe der Gesetzgeber getroffen, indem er angeordnet habe, dass im Einkommen der Organgesellschaft enthaltene Zinsaufwendungen und -erträge bei der Anwendung der Zinsschrankenregelung auf Ebene des Organträgers einzubeziehen seien. Unabhängig davon bestünden im Bereich der belastenden Eingriffsverwaltung extrem hohe Hürden für eine Analogie zu Ungunsten des Steuerpflichtigen.

15

Klarstellend wies die Klägerin darauf hin, dass sie neben der Berücksichtigung des zum 31.12.2008 festgestellten Zinsvortrags der D3 als laufender Zinsaufwand im Jahr 2009 und der Feststellung des sich danach ergebenden Zinsvortrags auf ihrer Ebene (der der Klägerin) zum 31.12.2009 auch die Feststellung ihres (nach Minderung durch den laufenden Zinsaufwand verbliebenen) eigenen Zinsvortrags zum 31.12.2009 in unter Berücksichtigung ihrer Rechtsauffassung fortgeschriebener Höhe beantrage. Sofern sich der Beklagte hieran gehindert sehe, werde ausdrücklich um förmliche Ablehnung dieses Antrags durch Bescheid

16

gebeten, gegen den sie Einspruch einlegen könne. Auf diese Weise könne eine einheitliche Einspruchsentscheidung sowohl zur Nutzung des Zinsvortrags der D3 als bei ihr, der Klägerin, zu berücksichtigender laufender Zinsaufwand als auch zur Feststellung ihres Zinsvortrags herbeigeführt werden.

Der Beklagte teilte hierzu nach Rücksprache mit der OFD mit, aus seiner Sicht sei mit dem Bescheid vom 26.02.2021 über Körperschaftsteuer 2009 abschließend über die Feststellung des Zinsvortrags der Klägerin entschieden worden. Über einen etwaigen Abzug des vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft werde im Körperschaftsteuerbescheid des Organträgers entschieden. Ein gesonderter Ablehnungsbescheid betreffend den Übergang des Zinsvortrags der Organgesellschaft auf den Organträger ergehe nicht.

17

Mit Einspruchsentscheidung vom 28.04.2022 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Der zum 31.12.2008 festgestellte Zinsvortrag der D3 sei nicht auf die Klägerin übergegangen. Eine innerorganschaftliche Verwertung des vororganschaftlichen Zinsvortrags einer Organgesellschaft durch den Organträger sei unzulässig. Dieses Ergebnis folge zum einen unmittelbar aus § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG, der während des Bestehens der Organschaft die Nichtanwendung von § 4h EStG auf die Organgesellschaft vorschreibe und damit die Regelungen zum Zinsvortrag suspendiere. Zum anderen wäre eine Nutzung des vororganschaftlichen Zinsvortrags innerhalb der Organschaftszeit oder ein Übergang des Zinsvortrags der Organgesellschaft auf den Organträger nicht mit dem Sinn und Zweck des § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG vereinbar, da der aus dem Zinsvortrag resultierende Zinsaufwand einen Verlusttransfer in die Organschaftszeit ermöglichen würde. Die Grundsätze zu § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG gälten daher entsprechend.

18

Hiergegen hat die Klägerin fristgerecht am 01.06.2022 Klage erhoben. Während des Klageverfahrens hat der Beklagte unter dem 05.01.2024 infolge des im Verfahren 13 K ... ergangenen rechtskräftigen Senatsurteils vom 00.00.2023 wegen Körperschaftsteuer 2004 bis 2008 einen geänderten Bescheid über Körperschaftsteuer für 2009 erlassen, mit dem er die Steuer auf ... € festgesetzt hat. Den vororganschaftlichen Zinsvortrag der D3 ließ er darin weiterhin unberücksichtigt. Der vorgenannte Bescheid ist gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des laufenden Klageverfahrens geworden.

19

Zur Begründung ihrer Klage wiederholt die Klägerin im Wesentlichen ihre Argumente aus dem Vorverfahren. Ergänzend hierzu trägt sie in Bezug auf die Analogiefähigkeit von § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG vor, es bestehe keine vergleichbare Interessenlage zwischen § 10d EStG und § 4h EStG. Bereits aus diesem Grund sei eine analoge Anwendung von § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG auf Zinsvorträge nach § 4h Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 Satz 1 EStG ausgeschlossen. Selbst wenn man von einer vergleichbaren Interessenlage ausginge, nehme § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG explizit nur Bezug auf die Regelung zum Verlustvortrag nach § 10d EStG. Es lägen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG unvollständig und somit ergänzungsbedürftig sei; dies habe auch der Beklagte nicht vorgetragen. Hinzu komme, dass die Zinsschranke deutlich komplexere Regelungen enthalte als die Regelungen über den Verlustvortrag. Aus diesem Grund müsse der Zinsvortrag auch nicht systemimmanent gleich behandelt werden wie der Verlustvortrag.

20

Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der in § 4h Abs. 4 Satz 3 EStG enthaltenen Verweisung auf § 10d Abs. 4 EStG. Diese betreffe nur die verfahrensrechtliche Regelung der gesonderten Feststellung und dürfe nicht als allgemeine Verweisung auf die materiellen Regelungen zum Verlustabzug verstanden werden. Zudem erscheine das Argument, der Gesetzgeber habe die Formulierung „Verlustabzug im Sinne des § 10d EStG“ bewusst

21

gewählt, um zu signalisieren, dass damit auch weitere sinngemäße Regelungen – wie § 4h EStG – gemeint seien, weit hergeholt. Ganz im Gegenteil zeigten die Formulierungen, dass keine planwidrige Regelungslücke existiere.

Der Beklagte könne sich für das von ihm gewünschte Ergebnis des „Einfrierens“ des vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft auch nicht auf § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG stützen. Seine diesbezügliche Argumentation beruhe allein auf teleologischen Erwägungen, ohne dass der Wortlaut des § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG eine solche Interpretation herbeibringe.

22

Vor allem verkenne der Beklagte grundlegende Elemente der Systematik der Zinsschrankenregelung. Der Gesetzgeber rechtfertige die Zulässigkeit der (temporären) Zinsaufwandsabzugsbeschränkung u.a. mit dem Umstand, dass die Regelung zum Zinsvortrag die zukünftige Inanspruchnahme sicherstelle. Insofern vertrete die Verwaltung den Gedanken einer „veranlagungszeitraumübergreifenden Konzeptionierung“ der Zinsschranke (vgl. BMF-Schreiben vom 13.11.2014, BStBl. I 2014, 1516). Diese Grundsatzentscheidung bedürfe jedoch im Weiteren einer konkreten, in sich schlüssigen folgerichtigen Umsetzung. Daher habe der Gesetzgeber u.a. die Folgeentscheidungen getroffen, dass der nicht abziehbare Zinsaufwand in das Folgejahr vorzutragen sei (§ 4h Abs. 1 Satz 2 EStG) und dann im Folgejahr grundsätzlich laufend Zinsaufwand darstelle (§ 4h Abs. 1 Satz 3 EStG) sowie in Organschaftsfällen der Organträger und die Organgesellschaft für Zwecke des § 4h EStG fiktiv einen Betrieb darstellten. Somit liege auf der Hand, dass es aufgrund der Fiktion des Zinsvortrags als laufender Zinsaufwand der Folgeperiode gemäß § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG zu einer automatischen Nutzung des vororganschaftlichen Zinsvortrags im ersten Organschaftsjahr komme. Die Zinsvorträge von Organgesellschaften seien mithin „automatisch“ als laufende Zinsen i.S.d. § 4h EStG des Folgejahres zu werten. Es bedürfe somit zur Verrechnung des Zinsvortrags der Organgesellschaft keiner originären Anwendbarkeit von § 4h EStG mehr.

23

Zwar werde das „Einfrieren“ des vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft in der Literatur teilweise mit der Betriebsbezogenheit des § 4h EStG begründet. Dies könne allerdings nicht überzeugen. Die Fiktion eines einheitlichen Betriebes nach § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG sei ein kaum zu widerlegendes Argument gegen das „Einfrieren“ des Zinsvortrags. Durch die Begründung der Organschaft komme es weder zur Übertragung eines Betriebs durch einen (übertragenden) Rechtsträger auf einen anderen (übernehmenden) Rechtsträger noch zur Neuentstehung eines Betriebs, sondern lediglich zur Fiktion der Vereinigung zweier Betriebe und ihrer steuerlichen Attribute für Zwecke der Anwendung der Zinsschranke während des Bestehens der Organschaft. Der Betrieb der Organgesellschaft gehe durch die Begründung der Organschaft nicht unter, sondern bestehe zusammen mit den Betrieben der anderen Mitglieder des Organkreises in einem fiktiv vereinigten Betrieb fort. Ebenso wenig, wie der Gesetzgeber dies als eine „Betriebsübertragung“ angesehen und daher, anders als z.B. in Fällen der Verschmelzung, einen Untergang des Zinsvortrags wie in § 4 Abs. 2 Satz 2 bzw. § 12 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) angeordnet habe, habe er der Tatsache der fiktiven Vereinigung der Betriebe von Organträger und Organgesellschaft Relevanz beigemessen.

24

Hätte der Gesetzgeber ein „Einfrieren“ des Zinsvortrags für erforderlich gehalten, hätte er es ausdrücklich mit einer dem § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG entsprechenden Regelung angeordnet. Da er dies jedoch nicht getan habe, gälten die allgemeinen Regelungen des § 4h EStG nach § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG lediglich mit der Maßgabe, dass § 4h EStG nicht isoliert auf Ebene der Organgesellschaft anzuwenden sei (§ 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG), sondern die für die

25

Anwendung von § 4h EStG relevanten Attribute der Organgesellschaft der Organträgerin zuzurechnen seien (§ 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG).

Vor diesem Hintergrund sei kein überzeugendes Argument ersichtlich, weshalb das in § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG enthaltene Tatbestandsmerkmal der „Zinsaufwendungen“ die aus dem Zinsvortrag resultierenden fiktiven Zinsaufwendungen des Folgejahres nicht beinhalten sollte. Eine solche einschränkende Auslegung wäre erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt. Denn die temporäre Abzugsbeschränkung des in den Vortrag eingestellten Zinsaufwands sei unter verfassungsrechtlichen Aspekten nur dann gerechtfertigt, wenn der tatsächlichen Nutzung des Zinsvortrags in Folgeperioden keine unüberwindbaren Hindernisse entgegengestellt würden. Dies sei Ausfluss des verfassungsrechtlich geschützten objektiven Leistungsfähigkeitsprinzips. Das Zinsschrankenregime führe grundsätzlich dazu, dass die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen objektiv tangiert werde. Der Steuerpflichtige habe aufgrund der Nichtabziehbarkeit des in Vorjahren tatsächlich angefallenen Zinsaufwandes ein höheres Einkommen zu versteuern als unter Berücksichtigung des objektiven Nettoprinzips. Er müsse daher eine realistische Möglichkeit haben, den Abzug seines in der Vorperiode nicht zum Abzug zugelassenen Zinsaufwands in einer Folgeperiode nachzuholen. 26

Keinesfalls dürfe die Verwaltung diese Möglichkeit durch eine extensive Auslegung der einschlägigen Normen über ihren Wortlaut hinaus einschränken. Daher scheide es aus, quasi zirkulär aus der Betriebsbezogenheit der Zinsschrankenregelung auf die Nichtanwendung von § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG auf vororganschaftliche Zinsvorträge der Organgesellschaft zu schließen, obwohl weder ein Rechtsträgerwechsel (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG bzw. § 12 Abs. 3 UmwStG) noch ein nach § 8c KStG schädliches Ereignis stattgefunden habe, für die der Untergang des Zinsvortrags ausdrücklich gesetzlich angeordnet sei. Jedes andere Ergebnis würde vor dem Hintergrund der Leistungsfähigkeitsprüfung dem Gebot der folgerichtigen Umsetzung der Grundsatzentscheidung zur temporären Zinsausgabenbegrenzung zuwiderlaufen und wäre unter dem Grundsatz der geltungserhaltenden Reduktion des Anwendungsbereichs von § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG zu verwerfen. 27

Im Rahmen des § 4h EStG existiere – im Gegensatz zu § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) – auch nicht das von der Rechtsprechung entwickelte Institut der „Unternehmensidentität“. Um einen gewerbesteuerlichen Verlustvortrag nutzen zu können, sei es zwingend erforderlich, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch mit dem Gewerbebetrieb sei, der im Jahr der Entstehung des Verlustes bestanden habe. Eine entsprechende Regelung im Zusammenhang mit § 4h EStG, die das Bestehen der „Unternehmensidentität“ als zwingende Voraussetzung für die Berücksichtigung des Zinsvortrags nach § 4h Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 Satz 1 EStG vorschreibe, existiere nicht. Einzig § 4h Abs. 5 EStG normiere schädliche Sachverhalte, die den Untergang des Zinsvortrags zur Folge hätten. Die Eingliederung der Gesellschaft, für die der Zinsvortrag gemäß § 4h Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 Satz 1 EStG festgestellt worden sei, als Organgesellschaft in ein Organschaftsverhältnis zähle nicht dazu. 28

Somit bildeten Organgesellschaft und Organträger ungeachtet der Tatsache, dass sie eigenständige Steuerpflichtige blieben, für Zwecke der Zinsschranke einen Betrieb. Dieser Betrieb weise einen Zinsvortrag auf, der gemäß § 4h Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 3 EStG als fiktiver Zinsaufwand der Organgesellschaft (hier: der D3) zusammen mit dem laufenden Zinsaufwand und dem Zinsertrag dem Organträger (hier: ihr, der Klägerin) zuzuweisen sei. Auf Ebene des Organträgers flössen diese fiktiven und laufenden Zinsaufwendungen sowie 29

Zinserträge der Organgesellschaft in die Einkommensermittlung des Organträgers und somit in den Anwendungsbereich „seiner“ Zinsschranke ein.

Auch der Gesetzesbegründung zu § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG (vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 77) lasse sich keine anderslautende Absicht entnehmen. Vielmehr habe der Gesetzgeber deutlich gemacht, durch die Fiktion des Organkreises als ein Betrieb solle dem Umstand Rechnung getragen werden, dass innerhalb eines Organkreises Finanzierungsgestaltungen keine Bedeutung haben sollten. Dies spreche dafür, dass in Ermangelung anderslautender gesetzlicher Anordnungen auch vororganschaftliche Zinsvorträge im ersten organschaftlichen Jahr den laufenden Zinsaufwand erhöhten, der in dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft enthalten sei. 30

Die Klägerin beantragt, 31

den Bescheid vom 05.01.2024 über Körperschaftsteuer 2009 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung des nach Maßgabe des § 4h EStG abziehbaren Zinsaufwands für 2009 unter Berücksichtigung des bei der D3 GmbH zum 31.12.2008 festgestellten Zinsvortrags von ... € ein weiterer Zinsaufwand i.H.v. ... € berücksichtigt wird, 32

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen, 35

hilfsweise, die Revision zuzulassen 36

Der Beklagte vertritt weiterhin die Auffassung, dass ein vororganschaftlicher Zinsvortrag der Organgesellschaft nicht in die Ermittlung des Einkommens des Organträgers einzubeziehen sei. Sowohl § 10d EStG als auch § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG dienten dem Zweck, eine gewisse Mindestbesteuerung herzustellen, indem der Verlustabzug bzw. der Abzug der Zinsaufwendungen über den jeweiligen Veranlagungszeitraum hinaus erfolge. Es bestehe also bei beiden Normen eine vergleichbare Interessenlage. 37

In Bezug auf § 10d EStG habe der Gesetzgeber in § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG die explizite Entscheidung getroffen, einen vororganschaftlichen Verlustvortrag der Organgesellschaft während des Bestehens der Organschaft von der Nutzung auszuschließen. Die Vergleichbarkeit der Normen spreche dafür, diese Entscheidung analog auch auf den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG zu übertragen. Dabei sei zu betonen, dass der Zinsvortrag keineswegs untergehe, sondern nach Beendigung der Organschaft wieder nutzbar sei. 38

Dass die Gesetzesmaterialien keine Ausführungen zu der vorliegend streitbefangenen Fragestellung enthielten, zeige, dass dem Gesetzgeber diese Problematik nicht hinreichend bewusst gewesen sei und eine planwidrige Regelungslücke bestehe. So sei der Umgang mit vororganschaftlichen Zinsvorträgen positiv-rechtlich nicht geregelt. Eine Nutzung des vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft durch den Organträger ergebe sich keineswegs aus den vorhandenen Regelungen. Letztlich sei die Regelung des § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG auf alle Verlustkategorien anzuwenden und schließe auch vororganschaftliche Zinsvorträge ein. 39

Gesetzliche Grundlage für eine Nutzung des Zinsvortrags in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen sei § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG, dessen Anwendung durch § 15 Abs. 1 40

Nr. 3 KStG bei einer Organgesellschaft ausdrücklich ausgeschlossen werde. Für eine „automatische“ Behandlung des Zinsvortrags als laufender Zinsaufwand der Folgejahre, wie die Klägerin es fordere, bestehe deshalb kein Raum. Die fiktiven Zinsaufwendungen aus dem Zinsvortrag der Vorjahre nicht in den Begriff der Zinsaufwendungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 KStG einzuschließen, stelle auch keine einschränkende Auslegung der Norm dar. Entgegen der Ansicht der Klägerin folge dieses Ergebnis aus einer wortlautgetreuen Auslegung der Vorschrift.

Die Regelungen des § 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 und 2 KStG bildeten keine Rechtsgrundlage, aus deren Wortlaut sich die Auffassung der Klägerin ableiten ließe. Auch wenn § 4h EStG, wie die Klägerin anführe, das Erfordernis der „Unternehmensidentität“ nicht kenne, knüpfe die Regelung dennoch unverkennbar an die Begrifflichkeit des „Betriebs“ an. Der Schluss der Klägerin, dass die Begründung des Organschaftsverhältnisses zu einer für die Zinsschranke maßgeblichen Vereinigung der Betriebe der Organgesellschaft und des Organträgers führe, finde letztlich keine gesetzliche Grundlage. Zwar regele § 4h Abs. 5 EStG explizit Fallgestaltungen, die zum Untergang des Zinsvortrags führten. Auf einen solchen endgültigen Untergang des Zinsvortrags berufe er, der Beklagte, sich jedoch gar nicht. Das klägerische Argument des Fehlens einer vergleichbaren Regelung wie z.B. in § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG gehe daher ins Leere. 41

Entscheidend sei, dass erst ab Begründung des Organschaftsverhältnisses für Zwecke der Anwendung der Zinsschrankenregelung ein einheitlicher Betrieb i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 KStG vorliege. Dies entfalte für sich genommen keine Wirkung für einen zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Zinsvortrag der Organgesellschaft. Er bleibe begrifflich ein Zinsvortrag der steuerrechtlich unverändert eigenständigen Organgesellschaft. Eine Nutzung während der anschließenden Organschaft scheidet aus, da § 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG die hierfür erforderliche Anwendung der Zinsschrankenregelung auf Ebene der Organgesellschaft ausschließe. Der aus Sicht der Zinsschranke „inaktive“ Betrieb der Organgesellschaft lebe bei Beendigung der Organschaft jedoch wieder auf und ermögliche eine weitergehende Nutzung des bislang „eingefrorenen“ Zinsvortrags. 42

In der mündlichen Verhandlung haben die Vertreter der Klägerin auf Nachfrage des Gerichts erklärt, dass sie keine Aussetzung des Verfahrens im Hinblick auf das vor dem BVerfG zur Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 4h EStG anhängige Normenkontrollverfahren 2 BvL 1/16 wünschen. Die Vertreterin des Beklagten hat die rechnerische Richtigkeit des von der Klägerin ermittelten Betrags des im Falle einer Klagestattgabe zu berücksichtigenden weiteren Zinsaufwands von ... € in der mündlichen Verhandlung auf Nachfrage des Gerichts bestätigt und ebenfalls kein Interesse an einer Verfahrensaussetzung vor dem Hintergrund des vor dem BVerfG anhängigen Verfahrens 2 BvL 1/16 geäußert. 43

Entscheidungsgründe 44

Die Klage ist unbegründet. 45

Der Bescheid vom 05.01.2024 über Körperschaftsteuer für 2009, der an die Stelle des ursprünglich angefochtenen Bescheids vom 26.02.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2022 getreten ist, ist rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 46

I. Der Beklagte ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin den zum 31.12.2008 für die D3 festgestellten vororganschaftlichen Zinsvortrag i.S.v. (§§ 8 Abs. 1 Satz 1, 8a KStG i.V.m.) § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG nicht nutzen kann und dieser daher nicht die 47

bei ihr als Organträgerin im Streitjahr zu berücksichtigenden Zinsaufwendungen erhöht.

1. Die Klägerin war im Streitjahr mit der D3 nach Maßgabe des § 14 KStG im Rahmen einer wirksamen körperschaftsteuerlichen Organschaft verbunden. Darüber besteht zwischen den Beteiligten auch nach der von der GKBp. durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2009 bis 2012 Einvernehmen. Der Senat hat keine Veranlassung, am Bestehen und der Wirksamkeit dieses Organschaftsverhältnisses zu zweifeln. 48

Aufgrund der körperschaftsteuerlichen Organschaft ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung das Einkommen der D3 vorbehaltlich des § 16 KStG der Klägerin zuzurechnen. Sind die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft – wie im Streitfall zwischen der Klägerin und der D3 – erfüllt, so wird das von der Organgesellschaft erwirtschaftete Einkommen zwar bei dieser selbst ermittelt, jedoch steuerlich beim Organträger im Rahmen der diesem gegenüber vorzunehmenden Körperschaftsteueranlagung erfasst. Soweit die Organgesellschaft selbst über kein weiteres, nicht an den Organträger abzuführendes Einkommen verfügt, wird die Körperschaftsteuer ihr gegenüber auf 0 € festgesetzt (vgl. BFH-Urteil vom 28.01.2004 – I R 84/03, BStBl II 2004, 539). Dementsprechend wirken sich die im vorliegenden Verfahren streitigen Fragen körperschaftsteuerlich letztlich nur auf Ebene der Klägerin als Organträgerin aus. 49

In zeitlicher Hinsicht erfolgt die Zurechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG erstmals für das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird. Gemäß §§ 291 Abs. 1, 293 Abs. 1, 294 Abs. 2 des Aktiengesetzes, welche nach der Rechtsprechung auf eine GmbH entsprechend anwendbar sind (vgl. die Nachweise bei Rödder/Liekenbrock in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 14 Rn. 94 m.w.N.), bedarf der Gewinnabführungsvertrag zu seiner Wirksamkeit der Zustimmung der Gesellschafterversammlung sowie der Eintragung ins Handelsregister der Organgesellschaft. Da im Streitfall die Gesellschafterversammlung der D3 am 00.00.2009 ihre Zustimmung erteilte und der Gewinnabführungsvertrag mit der Klägerin am 00.00.2009 in das für die D3 zuständige Handelsregister eingetragen wurde, war das Einkommen der D3 der Klägerin erstmals für 2009 zuzurechnen. 50

2. Da § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG die Zurechnung des „Einkommens“ der Organgesellschaft vorsieht, ist dieses vor der Zurechnung zunächst eigenständig zu ermitteln. Wie sich aus dem Einleitungshalbsatz des § 15 KStG („abweichend von den allgemeinen Vorschriften“) ergibt, erfolgt die Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft grundsätzlich nach den allgemeinen Vorschriften über die Einkommensermittlung (§ 8 Abs. 1 und 2 KStG i.V.m. §§ 4, 5 EStG). Diese werden jedoch durch § 15 KStG als *lex specialis* modifiziert, soweit dieser organschaftsspezifische Sonderregelungen vorsieht (vgl. Kolbe in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 KStG Rn. 81; Herlinghaus in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 KStG Rn. 1). 51

a) § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG enthält entsprechende besondere Regelungen zur Verlustverrechnung bei Organschaft. Die Vorschrift bestimmt, dass ein Verlustabzug i.S.d. § 10d EStG bei der Organgesellschaft nicht zulässig ist. Hierdurch soll vermieden werden, dass Verluste der Organgesellschaft, die aus vororganschaftlicher Zeit stammen, in die organschaftliche Zeit überführt werden. Ein vororganschaftlicher Verlustvortrag der Organgesellschaft wird daher im Ergebnis „eingefroren“ und mindert nicht das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft (vgl. Rödder/Liekenbrock in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 15 Rn. 28). Die „eingefrorenen“ Verluste sind jährlich in unveränderter Höhe gesondert nach § 10d Abs. 4 EStG festzustellen 52

und leben – vorbehaltlich von § 8c KStG oder § 15 Abs. 3 UmwStG – erst nach Beendigung der Organschaft wieder auf (vgl. Rödder/Liekenbrock in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 15 Rn. 42).

b) Im Zuge des Unternehmensteuerreformgesetzes (UntStRefG) 2008 vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007, 1912) hat der Gesetzgeber mit den § 4h EStG und § 8a KStG ferner Regelungen zur Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen – die sog. Zinsschranke – eingeführt sowie in § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG flankierend besondere Bestimmungen zu deren Anwendung im Falle einer Organschaft geschaffen. Die Vorschriften sind erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 25.05.2007 (Tag des Beschlusses des Deutschen Bundestags über das UntStRefG 2008) beginnen und nicht vor dem 01.01.2008 enden (vgl. § 52 Abs. 12d Satz 1 EStG, § 34 Abs. 6a Satz 3, Abs. 10 Satz 3 KStG i.d.F. des UntStRefG 2008). Für dem Kalenderjahr entsprechende Wirtschaftsjahre sind die Regelungen daher erstmals für das Jahr 2008 anzuwenden. 53

aa) Gemäß § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG in der für das Streitjahr 2009 geltenden Fassung sind Zinsaufwendungen eines Betriebs in Höhe des Zinsertrags (unbeschränkt) abziehbar, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 % des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, Abs. 2a Satz 2 EStG und § 7 EStG abgesetzten Beträge erhöhten sowie um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns. Zinsaufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, sind nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). Sie erhöhen gemäß § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG die Zinsaufwendungen dieser Wirtschaftsjahre, nicht aber den maßgeblichen Gewinn. 54

Nach § 4h Abs. 4 Satz 1 EStG in der für das Jahr 2009 maßgeblichen Fassung ist der Zinsvortrag gesondert festzustellen. § 10d Abs. 4 EStG gilt insoweit sinngemäß (§ 4h Abs. 4 Satz 3 EStG). Über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG sind die Zinsschrankenregelungen des § 4h EStG auch bei der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage anzuwenden, wobei sich aus § 8a KStG für einzelne Bestimmungen spezifische Modifikationen für Zwecke der Körperschaftsteuer ergeben. 55

bb) Im Falle des Bestehens einer Organschaft gelten für die Anwendung der Zinsschranke zudem, wie bereits ausgeführt, die Sonderregelungen des § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG. 56

Nach § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG ist § 4h EStG (i.V.m. § 8a KStG) bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Vielmehr sind Zinsaufwendungen und Zinserträge i.S.v. § 4h Abs. 3 EStG, die in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen der Organgesellschaft enthalten sind, bei Anwendung des § 4h Abs. 1 EStG beim Organträger einzubeziehen (§ 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG). Dabei gelten Organträger und Organgesellschaften gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG als ein Betrieb i.S.d. § 4h EStG. Diese Fiktion bewirkt, dass sowohl der Grundtatbestand als auch die Ausnahmetatbestände der Zinsschranke einheitlich auf den gesamten Organkreis angewandt werden (vgl. Rödder/Liekenbrock in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 15 Rn. 110). So sind u.a. auf verzinsliche Darlehen innerhalb des Organkreises entfallende Zinsaufwendungen und -erträge zu saldieren und es gilt die Freigrenze des § 4h Abs. 2 Buchst. a EStG für den Organkreis insgesamt nur einmal (vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 77). 57

3. Nach Maßgabe dieser gesetzlichen Grundlagen hat der Beklagte den zum 31.12.2008 festgestellten Zinsvortrag der D3 im Rahmen der Ermittlung des im Jahr 2009 erzielten Einkommens des Organkreises zu Recht unberücksichtigt gelassen. Insbesondere ist er im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass der vororganschaftliche Zinsvortrag der D3 weder bei ihr selbst noch bei der Klägerin die Zinsaufwendungen des Streitjahres 2009 58

erhöht.

a) Wie während der Dauer einer Körperschaftsteuerlichen Organschaft mit einem Zinsvortrag einer Organgesellschaft aus vororganschaftlicher Zeit umzugehen ist, ist umstritten. Die Finanzverwaltung vertritt in Tz. 48 des BMF-Schreibens vom 04.07.2008 (BStBl. I 2008, 718) hierzu die Auffassung, die Nutzung eines vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft sei während der Organschaft unzulässig; die Grundsätze zu § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG gälten entsprechend. Finanzgerichtliche Rechtsprechung zu dieser Frage liegt – soweit ersichtlich – bislang nicht vor. 59

Nach überwiegender Literaturansicht (vgl. Herlinghaus in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 KStG Rn. 69; Neumann in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 15 Rn. 39; Rödder/Liekenbrock in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 15 Rn. 108; Rode in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 15 KStG Rn. 37; Frotscher in: Frotscher/Drüen, KStG, § 15 Rz. 125 ff.; Pohl in: Micker/Pohl, BeckOK KStG (22. Edition, Stand: 15.09.2024), § 15 Rn. 319; Dötsch/Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 15 KStG Rn. 74; Müller in: Mössner/Oellerich/Valta, KStG, 6. Aufl. 2024, § 15 Rn. 78/1; Dallwitz in: Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl. 2018, § 15 Rn. 188, 55; Appl in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl. 2019, Rn. 19.36; Herzig/Liekenbrock, DB 2007, 2387, 2390 f. und DB 2009, 1949 f.; Schaden/Käshammer, BB 2007, 2317, 2322; Stangl/Hageböke in: Schaumburg/Rödder, Unternehmensteuerreform 2008, 511; Feldgen, NWB 2009, 3574, 3581; Bohn/Loose, DStR 2011, 1009, 1011) lässt sich § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG zwar entgegen der Verwaltungsauffassung nicht entsprechend auf den vororganschaftlichen Zinsvortrag einer Organgesellschaft anwenden. Allerdings scheidet die innerorganschaftliche Nutzung eines vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft aus, weil § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG die Anwendung von § 4h EStG und damit auch von § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG auf Ebene der Organgesellschaft ausschließt. Zudem sei § 4h EStG eine streng betriebsbezogene Vorschrift. Da der vororganschaftliche Betrieb der Organgesellschaft während der Dauer der Organschaft in seiner bisherigen Form nicht mehr existiere, bestehe für den Organträger keine Möglichkeit, den Zinsvortrag der Organgesellschaft zu nutzen. 60

Nach anderer Ansicht (vgl. Hick in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4h EStG Rn. 32; Schober in: Bott/Walter, KStG, § 8a Rn. 446; Walter in: Bott/Walter, KStG, § 15 Rn. 65; Tschesche in: Bordewin/Brandt, EStG, § 4h Rn. 153; Erle/Heurung in: Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 69; Blumenberg/Lechner in: Blumenberg/Benz, Unternehmensteuerreform 2008, 122; Köhler/Hahne, DStR 2008, 1505, 1512; Hierstetter, DB 2009, 79, 83; Schwedhelm/Finke, GmbHR 2009, 281, 289; Hölzer/Nießner, FR 2008, 845, 848; Kraft, Ubg 2019, 439; Kußmaul/Klauck, DB 2020, 185, 189 f.; von Goldacker/Fredrich/Schuster, BB 2022, 218) fehlt es dagegen an einer gesetzlichen Grundlage für das „Einfrieren“ eines vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft für die Dauer der Organschaft. Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung könne § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG nicht entsprechend auf den Zinsvortrag angewendet werden. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG schließt überdies nur die Anwendung von § 4h EStG auf Ebene der Organgesellschaft aus. Nicht ausgeschlossen sei aber dessen Anwendung beim Organträger und somit die Nutzung von vororganschaftlichen Zinsvorträgen der Organgesellschaft durch diesen. Aufgrund der Fiktion des Zinsvortrags als laufender Zinsaufwand der Folgeperiode (§ 4h Abs. 1 Satz 3 EStG) und eines einheitlichen „Organkreisbetriebs“ (§ 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG) komme es beim Organträger nach § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG zu einer „automatischen“ Nutzung des vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft im ersten Organschaftsjahr. 61

- b) Der Senat schließt sich der erstgenannten Literaturansicht an und sieht keine Möglichkeit zur Nutzung des zum 31.12.2008 festgestellten Zinsvortrags der D3 während des Bestehens der Organschaft zur Klägerin. 62
- aa) Zwar ist der Klägerin und der innerhalb der Literatur vertretenen Gegenansicht darin beizupflichten, dass sich eine unmittelbare oder entsprechende Anwendung von § 15 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG auf den vororganschaftlichen Zinsvortrag einer Organgesellschaft verbietet. Die Regelung betrifft ihrem eindeutigen Wortlaut nach allein den Verlustabzug i.S.v. § 10d EStG. Zu Recht wird darauf hingewiesen, dass es sich bei einem Verlustabzug nach § 10d EStG und einem Zinsvortrag nach § 4h EStG um unterschiedliche, nicht notwendig gleich zu behandelnde Besteuerungsgrundlagen handelt (vgl. von Goldacker/Fredrich/Schuster, BB 2022, 218, 220). Weder § 4h EStG noch § 8a KStG enthalten zudem eine Bestimmung, die explizit eine generelle entsprechende Anwendung der Regelungen über den Verlustabzug vorschreibt. Die Verweisung in § 4h Abs. 4 Satz 3 EStG auf § 10d Abs. 4 EStG betrifft lediglich die verfahrensrechtliche Regelung zur gesonderten Feststellung und kann nicht als allgemeine Verweisung auf die materiellen Regelungen zum Verlustabzug verstanden werden (vgl. Frotscher in: Frotscher/Drüen, KStG, § 15 Rn. 125; Walter in: Bott/Walter, KStG, § 15 Rn. 65). 63
- Für eine analoge Anwendung von § 15 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG auf einen Zinsvortrag fehlt es überdies an einer planwidrigen Regelungslücke (vgl. Pohl in: Micker/Pohl, BeckOK KStG, 22. Edition (Stand: 15.09.2024), § 15 Rn. 319). Nach Auffassung des Senats gibt es mit § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG eine Regelung, aus der sich unmittelbar die fehlende Nutzbarkeit des vororganschaftlichen Zinsvortrags einer Organgesellschaft ergibt, so dass für eine Analogie zu § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG insoweit kein Raum verbleibt (vgl. dazu im Einzelnen sogleich unter bb)). 64
- Der Gesetzesbegründung zu § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG lässt sich im Übrigen keine gesetzgeberische Intention zur Ausdehnung der Regelung auf vororganschaftliche Zinsvorträge entnehmen (vgl. Kraft, Ubg 2019, 439, 441). Eine zu Lasten des Steuerpflichtigen wirkende analoge Anwendung von § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG auf vororganschaftliche Zinsvorträge der Organgesellschaft wäre zudem erheblichen rechtsstaatlichen Bedenken ausgesetzt (so zu Recht von Goldacker/Fredrich/Schuster, BB 2022, 218, 220; Kußmaul/Klauck, DB 2020, 185, 188). 65
- bb) Aus Sicht des Senats folgt die fehlende Nutzbarkeit des vororganschaftlichen Zinsvortrags einer Organgesellschaft während der Dauer der Organschaft allerdings – ohne dass hierfür eine Analogie zu § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG bemüht werden müsste – unmittelbar aus § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG. 66
- (1) Ungeachtet des bestehenden Organschaftsverhältnisses bleiben der Organträger und die Organgesellschaft zivil- und steuerrechtlich selbständig, weshalb ihre Einkommen jeweils getrennt zu ermitteln sind (vgl. Herlinghaus in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 KStG Rn. 66). Im Rahmen der Einkommensermittlung auf Ebene der Organgesellschaft ist die Anwendung von § 4h EStG – insgesamt – gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG ausgeschlossen. Dies bedeutet einerseits, dass während der Dauer der Organschaft entstehende laufende Zinsaufwendungen der Organgesellschaft bei der Ermittlung ihres Einkommens ohne die Beschränkungen durch § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG und § 8a KStG abziehbar sind (vgl. Frotscher in: Frotscher/Drüen, KStG, § 15 Rn. 125; Dötsch/Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 15 KStG Rn. 67, 80) und bei der Organgesellschaft während der Organschaft kein Zinsvortrag i.S.v. § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG entstehen kann (vgl. Neumann in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 15 Rn. 39; Rode in: 67

Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 15 KStG Rn. 36a). Andererseits führt ein auslaufenden Zinsaufwendungen der Vororganschaftsjahre resultierender Zinsvortrag der Organgesellschaft weder bei ihr noch beim Organträger zu erhöhten Zinsaufwendungen gemäß § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG.

Bezogen auf den Streitfall kann der zum 31.12.2008 festgestellte Zinsvortrag der D3 i.S.v. § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG die Zinsaufwendungen der D3 für 2009 nicht nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG erhöhen, weil § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG bei der Ermittlung des Einkommens der D3 wegen § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG nicht anwendbar ist. Ohne den in § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG enthaltenen Gesetzesbefehl fehlt es an einer Möglichkeit, den zum 31.12.2008 für die D3 festgestellten Zinsvortrag in Durchbrechung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung bei der Ermittlung ihres der Klägerin zuzurechnenden Einkommens als Zinsaufwendungen des Folgejahres (hier: des Streitjahres) zu berücksichtigen. 68

Entgegen der Ansicht der Klägerin führen die Anwendung von § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG bei der D3 im Wirtschaftsjahr 2008 und die gesonderte Feststellung ihres Zinsvortrags gemäß § 4h Abs. 4 EStG zum 31.12.2008 für sich genommen nicht bereits zu einem „automatischen“ Transfer von Zinsaufwendungen in das Folgejahr und einer „unmittelbaren Beeinflussung der steuerlichen Gewinnermittlung 2009“. Vielmehr bedarf es hierfür – ebenso wie für die Berücksichtigung eines Verlustabzugs nach § 10d EStG zum 31.12. des Vorjahres bei der Einkommensermittlung für das Folgejahr (vgl. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG) – einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung. So sind auch Zinsaufwendungen aus einem früheren Wirtschaftsjahr in einem späteren Wirtschaftsjahr nur dann abziehbar, wenn eine besondere Vorschrift den Abzug in diesem (nach den Grundsätzen der periodengerechten Gewinnabgrenzung unzutreffenden) Jahr gestattet (so auch Frotscher in: Frotscher/Drüen, KStG, § 15 Rn. 126). Eine solche Vorschrift findet sich in § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG. Nach Überzeugung des Senats ist § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG hinsichtlich der Rechtsfolge der Erhöhung der Zinsaufwendungen der nachfolgenden Wirtschaftsjahre konstitutiv und hat entgegen der Auffassung der Klägerin nicht lediglich „klarstellende Funktion“. Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG ist die Vorschrift bei der Einkommensermittlung der Organgesellschaft aber gerade nicht anwendbar. Dies hat zur Folge, dass der Zinsvortrag bei der Einkommensermittlung der D3 nicht berücksichtigt werden kann. 69

(2) Bei der Einkommensermittlung auf Ebene des Organträgers (hier: der Klägerin) ist § 4h EStG zwar anwendbar. Hieraus lässt sich jedoch selbst unter Berücksichtigung der Fiktion eines einheitlichen Betriebs von Organträger und Organgesellschaft nicht ableiten, dass ein vororganschaftlicher Zinsvortrag der Organgesellschaft vom Organträger genutzt werden kann. 70

Soweit in dem der Klägerin als Organträgerin zugerechneten Einkommen der D3 Zinsaufwendungen und -erträge i.S.d. § 4h Abs. 3 EStG enthalten sind, müssen diese gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG bei Anwendung von § 4h Abs. 1 EStG (i.V.m. § 8a KStG) bei der Klägerin einbezogen werden. Daraus folgt, dass die Frage, in welcher Höhe die Zinsaufwendungen abziehbar sind, letztlich erst auf Ebene der Klägerin als Organträgerin zu beantworten ist (vgl. Dötsch/Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 15 KStG Rn. 81). 71

Zinsaufwendungen i.S.v. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG sind nach § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn bzw. – in Verbindung mit § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG – das maßgebliche Einkommen gemindert haben. Von § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG werden allerdings nur Aufwendungen erfasst, die sich in dem betreffenden Veranlagungszeitraum tatsächlich gewinn- bzw. einkommensmindernd ausgewirkt haben 72

(vgl. Loewens in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 4h EStG Rn. 31). Dies sind allein von der D3 (und evtl. anderen Organgesellschaften der Klägerin) im Jahr 2009 geleistete laufende Vergütungen für Fremdkapital. Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG aufgrund des zum 31.12.2008 festgestellten Zinsvortrags der D3 haben ihr im Jahr 2009 erzieltetes Einkommen dagegen wegen § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG nicht gemindert und sind in dem der Klägerin zugerechneten Einkommen der D3 nicht enthalten. Sie fallen daher entgegen der Ansicht der Klägerin nicht unter § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG (so auch Frotscher in: Frotscher/Drüen, KStG, § 15 Rn. 126).

Eine anderweitige gesetzliche Regelung, die den Übergang eines vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft auf den Organträger oder dessen Nutzung im Organkreis vorsehen würde, also rechtsträger- und veranlagungszeitraumübergreifend die Berücksichtigung von Zinsaufwendungen ermöglicht, ist nicht ersichtlich. Insbesondere verweist § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG hinsichtlich der beim Organträger in die Anwendung von § 4h Abs. 1 EStG einzubeziehenden Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaft nur auf im zugerechneten Organeinkommen enthaltene Zinsaufwendungen i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG, nicht aber auf einen Zinsvortrag der Organgesellschaft i.S.v. § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG. 73

Auch aus § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG lässt sich die von der Klägerin gewünschte Rechtsfolge nicht ableiten. Zwar gelten der Organträger und die Organgesellschaften nach § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG für Zwecke der Zinsschranke als ein einheitlicher Betrieb i.S.v. § 4h EStG. Wie § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG durch die Bezugnahme auf das „dem Organträger zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaften“ verdeutlicht, ändert dies jedoch nichts an der grundsätzlichen zivilrechtlichen und steuerlichen Selbständigkeit von Organträger und Organgesellschaft und der auf beiden Ebenen vorzunehmenden getrennten Einkommensermittlung. Insbesondere wird durch § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG kein neuer Rechtsträger „Organkreis“ geschaffen (vgl. Herlinghaus in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 KStG Rn. 66; Frotscher in: Frotscher/Drüen, KStG, § 15 Rn. 106). Wie sich aus dem gesetzlichen Kontext und den Gesetzesmaterialien (vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 77) ergibt, wird durch § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG lediglich gewährleistet, dass für die an den Begriff des „Betriebs“ anknüpfenden Regelungen in § 4h EStG im Rahmen der durch § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 und 3 KStG vorgeschriebenen Bruttomethode auf den Organkreis abgestellt wird und Finanzierungsgestaltungen innerhalb des Organkreises keine Bedeutung haben (vgl. Neumann in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 15 Rn. 36; Herlinghaus in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 KStG Rn. 66; Dötsch/Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 15 KStG Rn. 75; Rode in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 15 KStG Rn. 38; Pohl in: Micker/Pohl, BeckOK KStG, 22. Edition (Stand: 15.09.2024), § 15 Rn. 337 ff.). Dafür, dass der Gesetzgeber mit § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG eine gesetzliche Grundlage für den Transfer eines vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft auf den Organträger schaffen wollte, bestehen hingegen keine Anhaltspunkte. Auch die Gesetzessystematik widerspricht dieser Annahme. Denn wenn sich ein Übergang sämtlicher „steuerlichen Attribute“ und Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaft – und damit auch ihres Zinsvortrags – auf den Organträger bereits aus § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG ergeben würde, wäre die Regelung des § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG überflüssig. 74

Gegen einen Übergang des Zinsvortrags der Organgesellschaft auf den Organträger lässt sich ferner anführen, dass der Zinsvortrag für den eigenständigen vororganschaftlichen Betrieb der Organgesellschaft festgestellt wurde. Selbst wenn § 4h EStG im Gegensatz zu § 10a GewStG keine generelle „Unternehmensidentität“ voraussetzt, so ist der Zinsvortrag 75

i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG streng betriebsbezogen zu ermitteln und für jeden von einem Steuerpflichtigen unterhaltenen Betrieb gesondert festzustellen (vgl. Hick in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4h Rn. 100). Nach Begründung des Organschaftsverhältnisses existiert der vororganschaftliche Betrieb der Organgesellschaft aufgrund von § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG jedoch in seiner bisherigen Form nicht mehr, so dass eine Nutzung des für ihn festgestellten Zinsvortrags während der Organschaft ausscheidet (vgl. Neumann in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 15 Rn. 39; Pohl in: Micker/Pohl, BeckOK KStG, 22. Edition (Stand: 15.09.2024), § 15 Rn. 319; Appl in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl. 2019, Rn. 19.36). Der ursprüngliche Betrieb der Organgesellschaft lebt allenfalls nach Beendigung der Organschaft als solcher wieder auf, was dafür sprechen könnte, dass der Zinsvortrag der Organgesellschaft (erst) dann wieder zur Nutzung zur Verfügung steht.

cc) Der Entstehungsgeschichte von § 4h EStG und den Gesetzesmaterialien zu der Vorschrift 76 lassen sich im Übrigen keine Hinweise darauf entnehmen, dass Zinsvorträge einer Organgesellschaft, die vor Begründung des Organschaftsverhältnisses gebildet wurden, während der Dauer der Organschaft nutzbar sein müssten. Die Zinsschrankenregelung in § 4h EStG (i.V.m. § 8a KStG) hat die Vorgängerregelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a KStG a.F. abgelöst (vgl. hierzu EuGH-Urteil vom 12.12.2002 – C-324/00 (Rs. Lankhorst-Hohorst), Slg. 2002, I-11779 sowie das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003, BGBl. I 2003, 2840). Im Vergleich zu § 8a KStG a.F., der zur Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Zinsaufwendungen für von wesentlich beteiligten Anteilseignern gewährtes Fremdkapital bei Überschreitung einer bestimmten Eigenkapital-Fremdkapital-Relation führte, verfolgt § 4h EStG mit der betragsmäßigen Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen ein gänzlich anderes Konzept. Rückschlüsse auf die Behandlung der erst mit der Einführung von § 4h EStG geschaffenen Figur des Zinsvortrags innerhalb einer Organschaft lassen sich aus der Vorgängerregelung somit nicht ziehen.

Auch die Materialien zu den Gesetzesvorhaben, mit denen § 4h EStG eingeführt und 77 nachfolgend geändert wurde, sind insoweit unergiebig. Weder in den Gesetzesmaterialien zum UntStRefG 2008 vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007, 1912), mit dem § 4h EStG und § 15 KStG geschaffen wurden, noch in den Materialien zum Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794), zum Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16.07.2009 (BGBl. I 2009, 1959) und zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950) finden sich Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber den Übergang eines vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft auf den Organträger beabsichtigt hat.

dd) Ein solcher Übergang ist auch nicht verfassungsrechtlich geboten. Die fehlende 78 Nutzbarkeit eines vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft durch den Organträger beruht nach der vom Senat vertretenen Auffassung nicht auf einer „extensiven Auslegung“ von § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG oder dessen analoger Anwendung, sondern folgt aus § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG. Dass § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG keine aus einem vororganschaftlichen Zinsvortrag resultierenden Zinsaufwendungen der Organgesellschaft i.S.v. § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG erfasst, weil solche wegen der durch § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG angeordneten Nichtanwendbarkeit von § 4h EStG auf Ebene der Organgesellschaft nicht in ihrem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen enthalten sind, ergibt sich überdies nicht, wie die Klägerin meint, aus einer verfassungsrechtlich bedenklichen „einschränkenden Auslegung“, sondern unmittelbar aus dem Wortlaut von § 15 Satz 1 Nr. 3

Satz 1 und 3 KStG.

Durch die fehlende Möglichkeit zur Nutzung des vororganschaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft während des Bestehens der Organschaft werden auch keine „unüberwindbaren Hindernisse“ für die tatsächliche Berücksichtigung des in den Zinsvortrag eingestellten Aufwands in den Folgeperioden geschaffen. Vielmehr steht einer Geltendmachung des Zinsvortrags durch die Organgesellschaft nach Beendigung der Organschaft jedenfalls nach bisheriger Verwaltungsauffassung und herrschender Literaturansicht nichts entgegen. Der Zinsvortrag kann danach lediglich für die Zeit der organschaftlichen Anbindung vorübergehend nicht genutzt werden. Diese Rechtsfolge beruht aber letztlich auf den durch § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG vorgegebenen gesetzlichen Rahmenbedingungen und der freien Entscheidung von Organträger und Organgesellschaft, ein Organschaftsverhältnis zu begründen. Eine solche Entscheidung werden Organträger und Organgesellschaft in der Regel nur treffen, wenn sie sich hiervon steuerliche Vorteile versprechen. Dass ein vororganschaftlicher Zinsvortrag der Organgesellschaft während der Organschaft nicht genutzt werden kann, ist ein dafür im Gegenzug hinzunehmender Nebeneffekt.

Soweit sich die Klägerin darüber hinaus auf das verfassungsrechtlich durch Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) geschützte objektive Nettoprinzip beruft, handelt es sich hierbei um eine grundsätzliche Einwendung gegen die von § 4h EStG angeordnete Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen. Ob vor dem Hintergrund des Prinzips der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit aus verfassungsrechtlichen Gründen ein uneingeschränkter Abzug der der D3 entstandenen Zinsaufwendungen geboten wäre, ist jedoch im jeweiligen vororganschaftlichen Jahr ihrer Entstehung und nicht im Streitjahr 2009 zu entscheiden.

4. Der Senat sieht nach alledem keine Veranlassung, das Klageverfahren in analoger Anwendung von § 74 FGO bis zu einer Entscheidung des BVerfG in dem Verfahren 2 BvL 1/16 auszusetzen.

a) Nach § 74 FGO kann das Gericht die Aussetzung des Verfahrens u.a. dann anordnen, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet. Die Entscheidung über die Aussetzung des Verfahrens ist eine Ermessensentscheidung des Gerichts, bei der insbesondere prozessökonomische Gesichtspunkte und die Interessen der Beteiligten abzuwägen sind. Eine Aussetzung des Klageverfahrens entsprechend § 74 FGO kann auch dann geboten sein, wenn vor dem BVerfG bereits ein nicht als aussichtslos erscheinendes Musterverfahren gegen eine im Streitfall anzuwendende Norm anhängig ist, zahlreiche Parallelverfahren vorliegen und keiner der Verfahrensbeteiligten ein besonderes berechtigtes Interesse an einer Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der umstrittenen gesetzlichen Regelung trotz des beim BVerfG anhängigen Verfahrens hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30.03.2017 – IV R 11/15, BStBl II 2019, 29; vom 05.02.2015 – III R 19/14, BStBl II 2015, 840; BFH-Beschlüsse vom 01.08.2012 – IV R 55/11, BFH/NV 2012, 1826; vom 14.04.2020 – VII B 53/19, BFH/NV 2021, 177; jeweils m.w.N.). Auch bei einem anhängigen Musterverfahren bleibt die Aussetzung aber eine einzelfallbezogene Ermessensentscheidung (vgl. Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 74 FGO Rn. 14).

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sieht es der Senat als ermessensgerecht an, das vorliegende Verfahren nicht im Hinblick auf das vor dem BVerfG anhängige Normenkontrollverfahren 2 BvL 1/16 auszusetzen. In diesem Verfahren wird die Frage zu

klären sein, ob § 4h EStG in der für die Jahre 2008 und 2009 geltenden Fassung i.V.m. §§ 8 Abs. 1, 8a KStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt (vgl. Vorlagebeschluss des BFH vom 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl II 2017, 1240). Da einerseits § 4h EStG im Streitjahr 2009 nach Überzeugung des Senats hinsichtlich des zum 31.12.2008 festgestellten Zinsvortrags der D3 jedoch weder auf Ebene der D3 noch auf Ebene der Klägerin zur Anwendung gelangt und andererseits bei der Klägerin im Streitjahr auch sonst keine nichtabziehbaren Zinsaufwendungen im Sinne des § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG vorliegen, kommt es auf die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift für den Streitfall letztlich nicht an. Die Entscheidung des BVerfG im Verfahren 2 BvL 1/16 dürfte – unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des Senats – keine entscheidungserheblichen Auswirkungen für das vorliegende Verfahren haben (zur fehlenden Rechtfertigung der Aussetzung in einem derartigen Fall vgl. Thürmer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 74 FGO Rn. 87 m.w.N.).

Überdies hat keiner der Beteiligten eine Aussetzung beantragt. Vielmehr haben die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung auf gerichtliche Nachfrage übereinstimmend erklärt, kein Interesse daran zu haben, den Ausgang des Verfahrens 2 BvL 1/16 abzuwarten. 84

II. Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 85

III. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2, 1. Alternative FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen. Die abstrakte Rechtsfrage, ob der vororganschaftliche Zinsvortrag einer Organgesellschaft während der Organschaft genutzt werden kann, ist innerhalb der Literatur umstritten und durch die (höchststrichterliche) Rechtsprechung bislang ungeklärt. Der Streitfall gibt daher im allgemeinen Interesse Veranlassung, Leitsätze für die Auslegung der für diese Frage maßgeblichen Bestimmungen des materiellen Rechts aufzustellen (vgl. zu dieser Voraussetzung z.B. BFH-Beschlüsse vom 09.02.2017 – VI B 58/16, BFH/NV 2017, 763; vom 07.05.2014 – IX B 146/13, BFH/NV 2014, 1204). 86