
Datum: 25.11.2024
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 781/22 K,F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2024:1125.10K781.22K.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Auf die Klagen der Klägerin zu 1 und der Klägerin zu 2 werden die Ergänzungsbescheide zu den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG für 2014 bis 2016, allesamt in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 01.03.2022, aufgehoben.

Die Klage der Klägerin zu 3 wird abgewiesen.

Die Gerichtskosten tragen die Klägerin zu 3 zu 1/3 und der Beklagte zu 2/3.

Die außergerichtlichen Kosten der Klägerin zu 1 und der Klägerin zu 2 trägt der Beklagte.

Die außergerichtlichen Kosten der Klägerin zu 3 trägt diese selbst.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, soweit nicht die jeweilige Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Gegenstand der Klage sind Feststellungen zur Tätigkeit der Klägerin zu 1 in den Anlagen „ÖHK“ zu den Bescheiden über Feststellungen gemäß § 14 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und über Körperschaftsteuer jeweils für 2014 bis 2016. 2
- Die Klägerin zu 1 (A vormals: B) wurde in den Streitjahren zur Körperschaftsteuer veranlagt. Zwischen der Klägerin zu 1 und der Klägerin zu 2 (C) besteht eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft mit der Klägerin zu 1 als Organgesellschaft und der Klägerin zu 2 als Organträgerin. Zwischen der Klägerin zu 2 und der Klägerin zu 3 (D) besteht ebenfalls eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft mit der Klägerin zu 2 als Organgesellschaft und der Klägerin zu 3 als Organträgerin. 3
- Gegenstand des Unternehmens der Klägerin zu 1 war in den Jahren 2014 bis 2016 XXX. In den Jahren 2014 bis 2016 hielt sie ... Stück E-Aktien; weiterhin erzielte sie in geringem Umfang Zinserträge für die kurzfristige Anlage nicht benötigter Mittel. Im Jahr 2016 schüttete die E AG ausnahmsweise keine Dividende aus. 4
- Gegenstand des Unternehmens der Klägerin zu 2 ist YYY. 5
- Die Klägerin zu 3 wiederum übt gegenüber mehreren Tochtergesellschaften, darunter der Klägerin zu 2, die geschäftsleitende Tätigkeit einer Holding für ZZZ aus. Darüber hinaus besteht ihre Geschäftstätigkeit aus ZZZ. 6
- Für die Jahre 2014 bis 2016 setzte der Beklagte gegenüber der Klägerin zu 1 mit Körperschaftsteuerbescheiden vom 04.05.2016 (2014), vom 18.04.2017 (2015) und vom 25.01.2018 (2016) die Körperschaftsteuer jeweils i.H.v. 0 € fest. Mit Bescheiden jeweils vom 09.04.2018 hob der Beklagte die Vorbehalte der Nachprüfung hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide für 2014 bis 2016 auf. 7
- Gleichzeitig mit den Körperschaftsteuerfestsetzungen stellte der Beklagte auch jeweils das dem Organträger (Klägerin zu 2) zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft (Klägerin zu 1) gemäß § 14 Abs. 5 KStG diesen gegenüber einheitlich und gesondert fest; und zwar i.H.v. 4.757 € (2014), 4.595 € (2015) und ./.. 20.543 € (2016). Diese Bescheide als solche beinhalteten keine Feststellungen der Tätigkeit der Klägerin zu 1 oder der Zuordnung der Tätigkeit der Klägerin zu 1 zu einer Sparte i.S.d. § 8 Abs. 9 KStG. 8
- Unter dem 06.11.2018 (so die Klägerinnen) bzw. dem 19.11.2018 (so der Beklagte) erließ der Beklagte für die Jahre 2014 bis 2016 jeweils Ergänzungsbescheide nach § 179 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO). In den Ergänzungsbescheiden steht jeweils unter „Feststellung der Besteuerungsgrundlagen“: „Die Besteuerungsgrundlagen für [2014, 2015 bzw. 2016] werden für die an der vorbezeichneten Gesellschaft Beteiligten wie folgt festgestellt. Dieser Bescheid ergänzt den Feststellungsbescheid vom 19.11. gem. § 179 (3) AO.“. Unter „Erläuterungen“ führt der Beklagte dabei jeweils aus: „Die erforderlichen Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG werden hiermit nachgeholt. Auf die beigefügte Anlage „Spartenübersicht/ÖHK/ÖHG“ wird verwiesen“. 9
- In den Anlagen „Spartenübersicht/ÖHK/ÖHG“ führte der Beklagte (unter Ankreuzung der Punkte „Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid“ und „Anlage zum Feststellungsbescheid nach § 14 Abs. 5 KStG“) jeweils Folgendes aus: „Die Gesellschaft ist eine Organgesellschaft. Für den Organträger liegen die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 und 9 KStG und des § 7 S. 5 GewStG vor, so dass zur Tätigkeit der Organgesellschaft die folgende Feststellung getroffen 10

wird: Verwaltung von Gesellschaftsanteilen an Kapitalgesellschaften (Vermögensverwaltung). Das Einkommen der Organgesellschaft vor Zurechnung an den Organträger aus der o.g. Tätigkeit beträgt [...] € und wird hiermit gesondert und einheitlich festgestellt. Die Ermittlung des Einkommens / des Gesamtbetrages der Einkünfte der Organgesellschaft ergibt sich aus dem Körperschaftsteuerbescheid bzw. Feststellungsbescheid gem. § 14 Abs. 5 KStG. Die übrigen Besteuerungsgrundlagen werden ebenfalls für diese Tätigkeit gesondert und einheitlich festgestellt.“

Ebenfalls mit Datum 19.11.2018 erließ der Beklagte für 2014 bis 2016 neue Körperschaftsteuerbescheide mit dem Hinweis „Der Bescheid ist geändert nach § 179 Abs. 3 AO“ und der Erläuterung „Dieser Bescheid ändert den Bescheid vom 09.04.2018“. Feststellungsbescheide gem. § 14 Abs. 5 KStG mit Datum 19.11.2018 sind nach Angaben der Klägerinnen ihnen gegenüber nicht ergangen. Entsprechende Ausdrücke befinden sich jedenfalls in der von dem Beklagten vorgelegten Rechtsbehelfsakte. 11

Gegen die Ergänzungsbescheide und gegen die Körperschaftsteuerbescheide vom 19.11.2018 für 2014 bis 2016 erhob die Klägerin zu 1 – auch im Namen der Klägerin zu 2 und der Klägerin zu 3 – Einsprüche und trug u.a. vor, die Tätigkeit einer Organgesellschaft sei keine nach § 14 Abs. 5 KStG festzustellende Besteuerungsgrundlage. Der Bescheid dürfe keine Zuordnung ihrer Tätigkeit zu einer – erst bei der Klägerin zu 3 zu bildenden – Sparte der Klägerin zu 3 als oberster Organträgerin beinhalten. 12

Mit Schreiben vom 06.08.2019 trug der Beklagte u.a. vor, mit der Beschreibung der Tätigkeit in der Anlage ÖHK werde noch keine Spartenzuordnung der Tätigkeit der Klägerin zu 1 vorgenommen. 13

Dem widersprach die Klägerin zu 1 und regte an, in die Ergänzungsbescheide wenigstens den Passus aufzunehmen: „Diese Feststellung beinhaltet keine Zuordnung der Tätigkeit oder der Ergebnisse der Gesellschaft zu einer Sparte oder zu mehreren Sparten i.S.d. § 8 Abs. 9 KStG“. 14

Im Zuge des Einspruchsverfahrens änderte der Beklagte unter dem 29.01.2020 seine Ergänzungsbescheide. Den neuen Ergänzungsbescheiden beigefügt waren jeweils neue Anlagen ÖHK zur Spartenentrennung zum Körperschaftsteuerbescheid, zum Verlustfeststellungsbescheid und zum Feststellungsbescheid nach § 14 Abs. 5 KStG. In den neuen Anlagen ist als „Kurzbezeichnung der Sparte“ „...“ und als „Genaue Bezeichnung der Sparte“ „...“ angegeben. Die Anlagen enthielten jeweils den Hinweis: „Bei einer Organgesellschaft ist die Beschreibung bezogen auf jede einzelne Tätigkeit vorzunehmen. Eine Zusammenfassung zu Sparten nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 i.V.m. § 4 KStG erfolgt nach § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG erst beim Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist.“ 15

Die Klägerinnen hielten auch nach diesen Änderungen an ihren Einsprüchen fest. 16

Nach zwischenzeitlichem Ruhen des Verfahrens wies der Beklagte mit vier Einspruchsentscheidungen jeweils vom 01.03.2022 die Einsprüche der Klägerin zu 1 und der Klägerin zu 2 gegen die o.g. Ergänzungsbescheide zurück und verwarf die entsprechenden Einsprüche der Klägerin zu 3 als unzulässig. Ferner verwarf es die Einsprüche der Klägerin zu 1 gegen die Körperschaftsteuerbescheide als unzulässig. Wegen der Einzelheiten wird auf die jeweiligen Begründungen des Beklagten in den genannten Einspruchsentscheidungen verwiesen. 17

Hiergegen haben die Klägerinnen am 01.04.2022 die vorliegende Klage erhoben. Zur Begründung führen sie im Wesentlichen Folgendes aus: Die Tätigkeit einer Organgesellschaft sei keine nach § 14 Abs. 5 KStG festzustellende Besteuerungsgrundlage. Nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG werden das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft einheitlich und gesondert festgestellt. Zu den mit dem Einkommen zusammenhängenden anderen und deshalb nach § 14 Abs. 5 KStG gegenüber Organträger und Organgesellschaft gesondert und einheitlich festzustellenden Besteuerungsgrundlagen gehöre nicht auch die Tätigkeit der Organgesellschaft und erst recht nicht deren Spartenzuordnung. Die Tätigkeit einer Organgesellschaft sei keine Besteuerungsgrundlage, die mit dem – dem Organträger zuzurechnenden – Einkommen der Organgesellschaft zusammenhängt. Besteuerungsgrundlagen seien die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer von Bedeutung sind (§ 199 AO). Die Tätigkeit der Organgesellschaft möge für die Spartenrechnung von Bedeutung sein. Sie hänge aber nicht mit dem Einkommen der Organgesellschaft als solchem zusammen. Einkommen i.S.d. § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG sei das einheitliche und nicht das spartenweise gegliederte Einkommen der Organgesellschaft: § 8 Abs. 9 KStG gelte nicht auf der Ebene der Organgesellschaft(en) (§ 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 KStG). Er sei bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden, wenn in dem ihm organschaftlich zugerechneten Einkommen Verluste aus einem begünstigten Dauerverlustgeschäft bzw. aus mehreren Dauerverlustgeschäften i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG enthalten sind (§ 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG). Die Entscheidung über die Zuordnung einer Tätigkeit der Organgesellschaft sei nur in dem Bescheid über die Körperschaftsteuer des Organträgers – bei mehrstufigen Organschaftsketten: des obersten Organträgers – zu treffen. Dem Organträger werde also nach § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG ein einheitliches und nicht ein spartenweise gegliedertes Einkommen zugerechnet. Die Gesetzesbegründung zu § 14 Abs. 5 KStG spreche von den „Besteuerungsgrundlagen für die Ermittlung der für die Besteuerung der Organschaft notwendigen Beträge“, nicht von spartenrechnungsrelevanten Tätigkeiten der Organgesellschaft. Die Notwendigkeit einer bindenden Feststellung der Tätigkeit einer Organgesellschaft könne auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass für den obersten Organträger zuständige Finanzamt müsse die für die Entscheidung über die Spartenzuordnung notwendigen Informationen erhalten, und diese habe nur das für die Organgesellschaft zuständige Finanzamt. Für den Informationstransfer zu dem für den obersten Organträger zuständigen Finanzamt würde eine bloße, keinen Verwaltungsakt darstellende Mitteilung des für die Organgesellschaft zuständigen an das für den Organträger zuständige Finanzamt – vergleichbar der früheren Anlage MO – ausreichen; einer bindenden Feststellung mit Verwaltungsaktqualität bedürfe es hinsichtlich der Tätigkeit nicht. Dabei werde klargestellt, dass eine Wiedereinführung der bisherigen Anlage MO ausdrücklich nicht begehrt werde. Vielmehr könnten nach § 14 Abs. 5 KStG das Einkommen bzw. mögliche steuerfreie Erträge nach § 8b KStG festgestellt werden, jedoch umfasse diese Feststellung nicht die Tätigkeit der Organgesellschaft und auch nicht die spartenweise Aufgliederung des Gesamteinkommens in Form von § 8 Abs. 9 KStG. Auch der Sinn und Zweck des § 14 Abs. 5 KStG treffe auf die Spartenrechnung nicht zu. Schon deshalb gehöre die Tätigkeit der Organgesellschaft – und erst recht die Spartenzuordnung der Tätigkeit – nicht zu den gemäß § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG festzustellenden Besteuerungsgrundlagen. Die Feststellung der Tätigkeit einer Organgesellschaft nach § 14 Abs. 5 KStG widerspreche auch § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG, wonach über die Spartenzuordnung von Tätigkeiten allein auf der Ebene des obersten Organträgers entschieden werde. Die Tätigkeitsfeststellung lasse sich von der Zuordnung zu einer Sparte des Organträgers nicht trennen: Sie präjudiziere bereits eine Entscheidung über die Spartenzuordnung bei der Körperschaftsteuerfestsetzung des obersten Organträgers. Wenn die Klägerinnen die hier mit dem angefochtenen Bescheid

getroffene Feststellung der Tätigkeit der Klägerin zu 1 mit „XXX“ bestandskräftig werden ließen, könne die Klägerin zu 3 als oberste Organträgerin im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens gegen ihre Körperschaftsteuerbescheide für 2014 bis 2016 nicht mehr geltend machen, die Ergebnisse der Klägerin zu 1 aus dem Halten der E-Aktien seien der Sparte „Querverbund“ bzw. „YYY“ zuzuordnen. Bezeichnenderweise habe auch der Beklagte ihrer Anregung, in die angefochtenen Ergänzungsbescheide wenigstens den Passus aufzunehmen „Diese Feststellung beinhaltet keine Zuordnung der Tätigkeit oder der Ergebnisse der Gesellschaft zu einer Sparte oder zu mehreren Sparten i.S.d. § 8 Abs. 9 KStG“ nicht entsprochen. Die in den Änderungsbescheiden vom 29.01.2020 verwendete Formulierung „Bei einer Organgesellschaft ist die Beschreibung bezogen auf jede einzelne Tätigkeit vorzunehmen. Eine Zusammenfassung zu Sparten nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 i.V.m. 4 KStG erfolgt nach § 15 S. 1 Nr. 5 KStG erst beim Organträger, der nicht zugleich Organgesellschaft ist“ besage nur, dass über die Zusammenfassung von Tätigkeiten auf der Ebene des obersten Organträgers entschieden wird. Sie besage nicht, dass über die Zuordnung von Tätigkeiten zu Sparten allein auf der Ebene des obersten Organträgers entschieden wird. Ohne die Kenntnis sämtlicher Tätigkeiten des Organkreises lasse sich nicht beurteilen, welche Tätigkeit einer Gesellschaft einer bestimmten Sparte zuzuordnen ist. Diese Beurteilung könne nur auf der Ebene des obersten Organträgers erfolgen. Wenn im Organkreis eine Gesellschaft YYY, ZZZ, wieder eine andere E-Aktien halte und noch wieder eine andere XXX an die anderen Mitglieder des Organkreises erbringe, so ließe sich die Existenz einer Sparte „Querverbund“ und die Zuordnung von Tätigkeiten der Gesellschaften zu dieser Sparte nur anhand der Verhältnisse des Organkreises auf der Ebene des obersten Organträgers beurteilen; eine nach § 14 Abs. 5 KStG bindend festgestellte Beschreibung der Tätigkeit einer einzelnen Organgesellschaft sei hierfür nicht geeignet. Nur auf der Ebene des obersten Organträgers lasse sich beurteilen, welcher Sparte Ertrag bringendes Betriebsvermögen wie etwa eine Beteiligung zuzuordnen ist. Nach alledem beinhalte die getroffene Feststellung der Tätigkeit der Klägerin zu 1 mit „XXX“ die Feststellung der Nichtzuordnung zur Sparte „Querverbund“ bzw. „YYY“. Die Entscheidung über die Spartenzuordnung auf der Ebene der Organgesellschaft laufe aber den Wertungen des § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG zuwider, wonach die Entscheidung über die Spartenzuordnung einer Tätigkeit der Organgesellschaft nur auf der Ebene des obersten Organträgers zu treffen ist. Jedenfalls sei die mit der Feststellung der Tätigkeit der Klägerin zu 1 verbundene Zuordnung der Einkünfte aus den E-Aktien zu einer anderen Sparte als der Sparte „Querverbund“ rechtswidrig. Wenn überhaupt müsse also die Zuordnung der Einkünfte aus den E-Aktien zur Sparte „Querverbund“ erfolgen. Für Zwecke der Spartenrechnung stehe der (D-)Organkreis einem Einheitsunternehmen und dieses – bei Vorliegen der Zusammenfassungsvoraussetzungen – einem aus mehreren zusammengefassten Betrieben bestehenden Betrieb gewerblicher Art (BgA) gleich: Eine Zuordnung von Tätigkeiten zu Sparten erfolge nur auf der Ebene des obersten Organträgers. Somit seien Tätigkeiten, die zusammenfassbar wären, würden sie durch BgA ausgeübt, auf der Ebene des Organträgers wie in einem Einheitsunternehmen zu einem einheitlichen „BgA“ zusammenfassbar (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 1, § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG). Stehe der D-Organkreis einem aus mehreren zusammengefassten Betrieben bestehenden BgA gleich, so gelten für den D-Organkreis auch die Grundsätze über gewillkürtes Betriebsvermögen von BgA. BgA könnten ihrem gewillkürten Betriebsvermögen Wirtschaftsgüter zurechnen, die dazu geeignet und bestimmt sind, den Betrieb zu fördern. Dies gelte insb. für Wertpapiere (auch Aktien), weil sie grds. wie Bankguthaben eine Liquiditätsreserve darstellen oder durch die Erzielung von Erträgen das Betriebsvermögen verstärken, die Bonität erhöhen und die Finanzierungskosten senken. Dasselbe gelte mangels sachlicher Rechtfertigung einer Differenzierung auch für BgA. Für die Verstärkung des Betriebsvermögens sei es nicht entscheidend, dass die Liquidität und die Erträge aus den Wertpapieren die operativen Verluste als solche nicht verringern. Die

Annahme, der kommunale Haushalt müsse immer die operativen Verluste des BgA übernehmen mit der Folge, dass die Einlage von Ertrag bringenden Wertpapieren das Betriebsvermögen nicht mehr verstärken könne, sei falsch. Könne nach alldem ein BgA Ertrag bringende Anteile an Kapitalgesellschaften, z.B. D-Aktien oder Geschäftsanteile an mit ihm nicht organschaftlich verbundenen A und B, als Betriebsvermögen willküren, so könne eine YYY (alle Sparte „Querverbund“) solche Anteile entsprechend den o.g. Grundsätzen über gewillkürtes Betriebsvermögen der Sparte „Querverbund“ zuordnen. Die Auffassung der Finanzverwaltung, das Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sei eine eigenständige, einer selbstständigen Sparte zuzuordnende Tätigkeit, sei falsch. Wie bereits der Wortlaut des § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG und des dort Bezug genommenen § 8 Abs. 9 Satz 2 KStG erkennen lasse, sei allein entscheidend, dass im Organkreis eine Versorgungssparte bestehe und die im Organkreis gehaltenen E-Aktien das Betriebsvermögen dieser Sparte (nicht: das Betriebsvermögen einer bestimmten zum Organkreis gehörenden Gesellschaft) verstärken. Nach alldem müsse, wenn entgegen der hier vertretenen Auffassung die Tätigkeit einer Organgesellschaft als festzustellende Besteuerungsgrundlage i.S.d. § 14 Abs. 5 KStG eingeordnet wird, die Feststellung hier die Zuordnung der Einkünfte der Klägerin zu 1 aus den E-Aktien zur Sparte „Querverbund“ beinhalten; die anderslautende Feststellung in den angefochtenen Bescheiden sei rechtswidrig. Darüber hinaus sei – wie aus der den angefochtenen Ergänzungsbescheiden beigefügten Anlage ÖHK ersichtlich werde – die Anlage ÖHK Bestandteil auch der Körperschaftsteuerbescheide für 2014 bis 2016. Die Körperschaftsteuerbescheide enthielten also aufgrund der Anlage ÖHK dieselben bindenden Feststellungen wie die Feststellungsbescheide gem. § 14 Abs. 5 KStG. Dafür, die Feststellung der Tätigkeit über die Anlage ÖHK zum Inhalt des Körperschaftsteuerbescheides zu machen, gebe es noch weniger eine gesetzliche Grundlage. Schließlich sei die Klägerin zu 3 – obwohl sie nicht Adressatin der angefochtenen Bescheide sei – durch die darin getroffenen Feststellungen i.S.d. § 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beschwert. Durch einen Verwaltungsakt könne auch ein Nicht-Adressat beschwert sein, wenn er durch den Verwaltungsakt betroffen ist. Der oberste Organträger (hier die Klägerin zu 3) sei durch die Feststellungen gem. § 14 Abs. 5 KStG betreffend die unterste Organgesellschaft (hier die Klägerin zu 1) bereits deshalb beschwert, weil er das gem. § 14 Abs. 5 KStG festgestellte Einkommen der (untersten) Organgesellschaft versteuere. Die Frage, wer in einer Organschaftskette gegen Feststellungen gem. § 14 Abs. 5 KStG rechtsbehelfsbefugt ist, sei höchstrichterlich bisher nicht entschieden. Für den Fall, dass der Bundesfinanzhof übereinstimmend mit einer in der Literatur vertretenen Auffassung von einer alleinigen Rechtsbehelfsbefugnis des obersten Organträgers ausgehe, weil allein dieser das gem. § 14 Abs. 5 KStG festgestellte Einkommen der (untersten) Organgesellschaft versteuere, müsse die Klägerin zu 3 die Klage aufrechterhalten.

Die Klägerinnen beantragen

19

- 1. die Ergänzungsbescheide zu den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlage nach § 14 Abs. 5 KStG für 2014 bis 2016, allesamt in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.03.2022, aufzuheben,

201

hilfsweise

22

23

• 2. die vorstehend unter 1. genannten Ergänzungsbescheide dahingehend abzuändern, dass die Tätigkeit der Klägerin zu 1. mit „YYY“ festgestellt wird,	24
höchst hilfsweise	25
• 3. den Beklagten unter Aufhebung der vorstehend unter 1. genannten Ergänzungsbescheide zu verurteilen, die Tätigkeit der Klägerin zu 1. mit „YYY“ festzustellen,	26
höchst hilfsweise (nur die Klägerin zu 1.)	28
• 4. die Körperschaftsteuerbescheide für 2014 bis 2016, allesamt in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.03.2022, dahingehend abzuändern, dass	29
• a. die in den unter 1. genannten Ergänzungsbescheiden getroffenen Feststellungen aufgehoben werden,	32
hilfsweise	33
• b. die Tätigkeit der Klägerin zu 1. mit „YYY“ festgestellt wird,	35
hilfsweise	36
die Revision zuzulassen.	37
Der Beklagte beantragt,	38
die Klageabweisung,	39
hilfsweise	40
die Revision zuzulassen.	41
Zur Begründung verweist er auf die Ausführungen in seinen Einspruchsentscheidungen. Darüber hinaus macht er im Wesentlichen Folgendes geltend: Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG seien nur gegenüber der Klägerin zu 1 und der Klägerin zu 2 ergangen. Gegenüber der Klägerin zu 3 als obersten Organträgerin des Konzerns würden sie keine Wirkung entfalten. Hierfür seien weitere Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG für die Klägerin zu 2 und die Klägerin zu 3 erforderlich, die nicht Gegenstand des Klageverfahrens seien. Nach Auffassung der Finanzverwaltung stelle die Bezeichnung der Art der Tätigkeit(en) einer Organgesellschaft eine andere Besteuerungsgrundlage im Sinne des § 14 Abs. 5 KStG dar. Der von den Klägerinnen angeführte Verweis auf die in der BT-Drucksache 17/10774 (S. 20, letzter Absatz der rechten Spalte) beziehe sich auf das bisherige Verfahren vor Einführung des § 14 Abs. 5 KStG: „Die Besteuerungsgrundlagen für die Ermittlung der für die Besteuerung der Organschaft notwendigen Beträge wurden bisher mit der Körperschaftsteuererklärung der Organgesellschaft erklärt.“ Im zweiten Absatz der rechten	42

Spalte auf Seite 20 der BT-Drucksache wird die Gesetzesbegründung für das künftige Verfahren i. S. d. neuen § 14 Abs. 5 KStG eindeutig beschrieben: „Mit Absatz 5 wird zur Verbesserung der Rechtssicherheit im Rahmen des Besteuerungsverfahrens bei Organschaften ein Feststellungsverfahren eingeführt, in dem insbesondere das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt wird. Der Feststellungsbescheid soll im Interesse der Verfahrensökonomie, der Rechtssicherheit und einer gleichmäßigen Besteuerung die steuerrechtliche Bedeutung des Einkommens der Organgesellschaft sowie bestimmter anderer Besteuerungsgrundlagen mit Bindungswirkung für die Steuerbescheide der Organgesellschaft und den Organträger regeln.“ Der letztendlich für die Durchführung der Besteuerung maßgebliche Gesetzestext des § 14 Abs. 5 KStG umfasse die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkommen und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen. Ob eine einfache Mitteilung analog der früher verwendeten Anlage MO anstelle der gesonderten und einheitlichen Feststellung i. S. d. § 14 Abs. 5 KStG einschließlich der Anlagen ÖHK zur Durchführung der Spartenrechnung bei der Organträgerin ausreichend wäre, sei im Streitfall nicht maßgeblich, weil sie die ab dem Veranlagungszeitraum 2014 geltende gesetzliche Regelung ad absurdum führen würde. Im Übrigen werde aus den unter dem 29.01.2020 erfolgten Ergänzungen eindeutig erkennbar, dass keine Spartenzuordnung auf Ebene der Klägerin zu 1 stattgefunden habe. Schließlich sei die Bezeichnung der Art der Tätigkeit der Klägerin zu 1 als „XXX“ in den Anlagen ÖHK zutreffend erfolgt. Geschäftszweck der Klägerin zu 1 sei nach den Eintragungen im Handelsregister „XXX. Die Gesellschaft ist zu allen Maßnahmen und Geschäften berechtigt, die der Erreichung und Förderung des Gesellschaftszwecks dienlich sind. Sie kann sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben anderer Unternehmen bedienen, sich an ihnen beteiligen oder solche Unternehmen erwerben, errichten oder pachten.“ Nach Erkenntnissen des GKBpFA F habe die Klägerin zu 1 in den Jahren 2013 bis 2016 darüber hinaus keine anderen Tätigkeiten ausgeübt. Die von den Klägerinnen beantragte Qualifizierung der Tätigkeit der Klägerin zu 1 als „XXX“ erscheine nicht sachgerecht, da diese weder dem Geschäftszweck der Klägerin zu 1 noch ihrer tatsächlichen Tätigkeit entspreche. Die Auffassung der Klägerinnen, dass – im ersten Schritt – das einheitliche Einkommen der Organgesellschaft(en) der Organträgerin zuzurechnen sei (= Grundsatz der Einkommensermittlung für den Organkreis), werde von der Finanzverwaltung geteilt. Im zweiten Schritt aber sei im vorliegenden Sachverhalt den besonderen Grundsätzen der § 8 Abs. 7 und 9 KStG sowie des § 7 Satz 5 GewStG Rechnung zu tragen mit der Folge, dass das einheitliche Einkommen der Organgesellschaft(en) aufzuteilen und tätigkeitsbezogen zu ermitteln sei. Die auf die Tätigkeiten entfallenden anteiligen Einkommen seien der Organträgerin für Zwecke der Spartenrechnung zuzurechnen. Die Spartenrechnung i. S. d. § 8 Abs. 9 KStG selbst, d. h. die Bildung von Sparten i. S. d. § 8 Abs. 9 KStG sowie die Zuordnung und Zusammenfassung von Tätigkeiten und deren Einkommen bzw. Gewerbeerträgen, sei dann für den gesamten Organkreis auf Ebene der obersten Organträgerin (hier: der Klägerin zu 3) durchzuführen. Soweit in der Klageschrift die Zuordnung der Einkünfte aus den E-Aktien der Klägerin zu 1 unter Hinweis auf Zusammenfassungsmöglichkeiten bei einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) begehrt werde, sei darauf hinzuweisen, dass eine Zusammenfassung von BgA nur unter den in § 4 Abs. 6 KStG genannten Voraussetzungen möglich sei. Ein BgA könne mit einem oder mehreren anderen BgA zusammengefasst werden, wenn sie gleichartig sind, zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder BgA im Sinne des Absatzes 3 vorliegen. Ein BgA könne nicht mit einem Hoheitsbetrieb zusammengefasst werden. Diese Zusammenfassungsgrundsätze seien auch auf sogenannte Eigengesellschaften und die hierfür geltenden Spartenrechnungsgrundsätze zu übertragen. Da sich die Tätigkeiten der Klägerin zu 1 und des ZZZ der Klägerin zu 3 („Querverbund“ bzw.

„YYY“) jedoch unterscheiden, sei insoweit keine Zusammenfassung nach den v.g. Regelungen möglich. Eine ggf. andere Zusammenfassungsmöglichkeit bei einem Einheitsunternehmen möge denkbar sein, jedoch sei im vorliegenden Fall die Sachverhaltsgestaltung der Organschaft mit mehreren selbständigen Kapitalgesellschaften zu beurteilen.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die gewechselten Schriftsätze, den Inhalt der Gerichtsakte sowie der beigezogenen Steuerakten des Beklagten Bezug genommen. 43

Der Senat hat am 25.11.2024 mündlich verhandelt. Insoweit wird auf das Protokoll verwiesen. 44

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 45

A. Die Klage der Klägerin zu 3 ist unzulässig. Die Klagen der Klägerinnen zu 1 und zu 2 sind dagegen zulässig und begründet. 46

I. Der Zulässigkeit der Klage der Klägerin zu 3 steht entgegen, dass die Klägerin zu 3 im vorliegenden Fall nicht klagebefugt i.S.d. § 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist. 47

Nach § 40 Abs. 2 FGO ist – soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist – die Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. 48

Vorliegend kann die Klägerin zu 3 nicht dartun, durch die angefochtenen Ergänzungsbescheide zu den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG in ihren Rechten verletzt zu sein und es besteht für den vorliegenden Fall auch keine andere spezielle gesetzliche Regelung. 49

Regelmäßig kann derjenige geltend machen, durch einen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein, der Inhaltsadressat dieses Verwaltungsakts ist (zur sog. Adressatentheorie vgl. z.B. Krumm in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 183. Lieferung, 10/2024, § 40 FGO, Rz. 37). 50

Die Klägerin zu 3 ist jedoch nicht Inhaltsadressatin der angefochtenen Ergänzungsbescheide zu den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG, denn diese sind nicht ihr gegenüber ergangen. 51

Ein sog. Drittanfechtungsrecht besteht im vorliegenden Fall nach Ansicht des Senats ebenfalls nicht. 52

Zwar kann nicht nur derjenige inhaltlich betroffen sein, für den der Verwaltungsakt inhaltlich bestimmt ist (der Inhaltsadressat), sondern auch derjenige, der als Dritter rechtlich betroffen ist (Krumm in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 183. Lieferung, 10/2024, § 40 FGO, Rz. 69). Die Betroffenheit auch des Dritten muss eine rechtliche sein, es muss sich um eine Rechtsverletzung handeln; eine wirtschaftliche Betroffenheit oder eine tatsächliche oder ideelle Beeinträchtigung genügt nicht (Krumm in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 183. Lieferung, 10/2024, § 40 FGO, Rz. 69). 53

Die Klägerin zu 3 ist durch die angefochtenen Ergänzungsbescheide aber unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt i.S. des § 40 Abs. 2 FGO unmittelbar betroffen. Zwar ist der Klägerin zu 3 zuzugestehen, dass die Auswirkungen der hier streitgegenständlichen und im Rahmen des Organschaftsverhältnisses zwischen der Klägerin zu 1 und der Klägerin zu 2 ergangenen Feststellungen nach § 14 Abs. 5 KStG letztlich bei ihr, der Klägerin zu 3 als „oberster Organträgerin“ im Rahmen der vorliegend bestehenden sog. Organschaftskette, eintreten. Damit ist sie materiell-rechtlich vom Feststellungsbescheid mittelbar betroffen. Es handelt sich bei einer solchen Organschaftskette wie auch vorliegend jedoch um mehrere bzw. vorliegend um zwei selbständige Organschaftsverhältnisse. Es fehlt daher eine unmittelbare Betroffenheit der Klägerin zu 3. Erst durch einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG, welcher für die Klägerin zu 2 und die Klägerin zu 3 aufgrund des zwischen ihnen bestehenden Organschaftsverhältnisses zu ergehen hat, wäre die Klägerin zu 3 unmittelbar betroffen.

Eine Rechtsschutzlücke gemäß Art. 19 Abs. 4 GG, die ein Drittanfechtungsrecht des obersten Organträgers begründen könnte (vgl. hierzu etwa Bundesfinanzhof – BFH –, Urteil vom 21.12.2022 I R 53/19, BFHE 278, 435, BStBl II 2023, 504, m.w.N.), besteht nach Ansicht des erkennenden Senats hier nicht. 55

Zwar ist bislang nicht höchstrichterlich geklärt, wer in einer Organschaftskette gegen die auf den unteren Organschaftsstufen ergangenen Feststellungen gemäß § 14 Abs. 5 KStG rechtsbehelfsbefugt ist. Zur Rechtsbehelfsbefugnis bei einer Organschaftskette äußern sich auch die Gesetzesbegründung und Körperschaftsteuerrichtlinien nicht (vgl. Hölzer, Der Konzern, 2020, 331). 56

Allerdings können nach Ansicht des Senats (siehe unten unter II.) sowohl die Organgesellschaft als auch der unmittelbar betroffene Organträger, die Inhaltsadressaten des Feststellungsbescheides nach § 14 Abs. 5 KStG sind, diesen vollumfänglich außergerichtlich und gerichtlich überprüfen lassen. Insbesondere ist § 14 Abs. 5 KStG keine Rechtsschutzkonzentration auf den Organträger zu entnehmen; sie bedürfte zudem der besonderen gesetzlichen Anordnung durch Erweiterung von § 352 AO und § 48 FGO, um § 350 AO und § 40 Abs. 1 FGO einzuschränken (BFH, Urteil vom 01.07.2020 XI R 20/18, BFHE 269, 525, BStBl II 2021, 296, m.w.N., Verfassungsbeschwerde eingelegt, Aktenzeichen des Bundesverfassungsgerichts 2 BvR 926/21; bestätigt durch BFH, Urteil vom 18.08.2021 XI R 43/20, BFHE 274, 124). 57

Aus diesem Grunde erachtet der Senat die Zuerkennung eines weiteren, eigenen Anfechtungsrechts des „obersten Organträgers“ in einer Organschaftskette nicht für geboten. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass ein solcher „oberster Organträger“ mit den unmittelbar betroffenen Gesellschaften dergestalt gesellschaftsvertraglich miteinander verbunden ist, dass er seine gesellschaftsrechtlichen Befugnisse dergestalt ausüben kann, die unmittelbar betroffenen Gesellschaften zur Einlegung von Einsprüchen und ggf. Klagen gegen vermeintlich rechtswidrige Feststellungsbescheide zu veranlassen. 58

II. Die Klagen der Klägerinnen zu 1 und zu 2 sind dagegen zulässig. Die Klägerinnen zu 1 und zu 2 sind insbesondere klagebefugt i.S. des § 40 Abs. 2 FGO. 59

1. Nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG werden das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt. Die Feststellungen sind für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft bindend (§ 14 Abs. 5 Satz 2 KStG). 60

2. Zwar wirkt sich die materiell aufgeworfene Frage der Spartenbildung im wirtschaftlichen Ergebnis allein bei der Klägerin zu 3 als „oberster Organträgerin“ aus. Das hindert allerdings nicht die Rechtsschutzbefugnis sowohl der Organgesellschaft (Klägerin zu 1) als auch der Organträgerin (Klägerin zu 2). 61

a) Dies gilt zunächst für die Klägerin zu 1 als Organgesellschaft. § 14 Abs. 5 Satz 2 KStG legt ausdrücklich fest, dass die Feststellungen für die Besteuerung auch der Organgesellschaft bindend sind, ohne nach dem Inhalt der Feststellungen zu differenzieren. Die Organgesellschaft ist Adressatin des Feststellungsbescheids. Sie ist infolge der Feststellungswirkung selbst durch den Feststellungsbescheid beschwert und somit berechtigt, Einspruch einzulegen und Klage zu erheben (BFH, Urteil vom 01.07.2020 XI R 20/18, BFHE 269, 525, BStBl II 2021, 296, m.w.N., Verfassungsbeschwerde eingelegt, Aktenzeichen des Bundesverfassungsgerichts 2 BvR 926/21; bestätigt durch BFH, Urteil vom 18.08.2021 XI R 43/20, BFHE 274, 124). 62

b) Dies gilt auch für die Klägerin zu 2 als Organträgerin. Denn auch die Klägerin zu 2 ist Inhaltsadressatin der angefochtenen Bescheide und damit klagebefugt i.S.d. § 40 Abs. 2 FGO. 63

III. Die Klagen der Klägerinnen zu 1 und zu 2 sind (mit ihrem Hauptantrag) begründet. Die angefochtenen Ergänzungsbescheide zu den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG sind rechtswidrig und verletzen die Klägerinnen zu 1 und zu 2 in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 64

Zu Unrecht ist der Beklagte davon ausgegangen, dass bereits auf der Ebene der Klägerin zu 1 durch die Anlage ÖHK eine Tätigkeit und die Höhe des auf die festgestellte Tätigkeit entfallenden Gesamtbetrags der Einkünfte festzustellen ist. 65

Nach § 179 Abs. 1 AO muss eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ausdrücklich gesetzlich angeordnet sein. Dies ist darauf zurückzuführen, dass abgestufte (mehrstufige) Steuerverwaltungsverfahren, die von der Grundkonzeption des § 157 Abs. 2 AO abweichen, aufgrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) einer besonderen gesetzlichen Regelung bedürfen; die damit unverzichtbare Rechtsgrundlage für ein mehrstufiges Verfahren kann nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen ersetzt werden (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679; BFH, Beschluss vom 13.05.2013 I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434; BFH, Urteile vom 20.11.2018 VIII R 39/15, BFHE 263, 112, BStBl II 2019, 239, und vom 17.05.2023 I R 42/19, BFHE 280, 487, BStBl II 2024, 381). Sofern die gesonderte Feststellung bestimmter materiell-rechtlich maßgebender Rechengrößen nicht gesetzlich vorgesehen ist, muss über diese Größen grundsätzlich unmittelbar bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen entschieden werden (vgl. auch BFH, Urteile vom 10.04.2019 I R 15/16, BFHE 265, 56, BStBl II 2022, 266 und vom 11.07.2023 I R 36/20, BFHE 281, 439, BStBl II 2024, 439). 66

Für die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft sieht § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG vor, dass „das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen“ gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festzustellen sind. Diese Feststellungen sind nach § 14 Abs. 5 Satz 2 KStG für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft bindend. Nach § 34 Abs. 9 Nr. 9 KStG gelten diese Vorschriften erstmalig für nach dem 31.12.2013 67

beginnende Feststellungszeiträume und damit auch in den Streitjahren 2014 bis 2016.

Was genau unter „damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen“ zu verstehen ist, ist gesetzlich nicht definiert. 68

Der 13. Senat des Finanzgerichts Münster hat zu einem ähnlichen Sachverhalt entschieden, dass zu den mit dem zuzurechnenden Einkommen zusammenhängenden anderen Besteuerungsgrundlagen jedenfalls nicht die Beschreibung der konkreten Tätigkeit der Organgesellschaft und ein dieser Tätigkeit zuzurechnender Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte zählt (FG Münster, Urteil vom 06.06.2024, 13 K 780/22 F, EFG 2024, 1706; Revision beim BFH anhängig unter dem Aktenzeichen I R 18/24). 69

Dies hat er im Wesentlichen damit begründet, dass die gesonderte Feststellung der Tätigkeiten einer Organgesellschaft und eine Zuordnung von Gesamtbeträgen der Einkünfte weder mit der gesetzlichen Systematik vereinbar sei noch sachdienlich erscheine. Der Grundsatz der sog. Feststellungsklarheit gebiete angesichts des unscharfen Wortlauts des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG jedenfalls eine strenge Beurteilung bei der Beantwortung der Frage, welche Besteuerungsgrundlagen festzustellen sind. Die Feststellung von Tätigkeiten der Organgesellschaft stehe im Widerspruch zu der sich aus § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG ergebenden gesetzlichen Systematik. Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 KStG sei § 8 Abs. 9 KStG – und damit die Spartenentrennung – bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Vielmehr sei die Spartenentrennung erst auf der Ebene des Organträgers durchzuführen (§ 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG). Entgegen diesen Maßgaben würde durch eine Tätigkeitsfeststellung auf der Ebene der Organgesellschaft die Spartenentrennung teilweise vorweggenommen, die nach § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG in einem ersten Schritt ebenfalls die Bestimmung einer Tätigkeit voraussetze und die ggf. in einem zweiten Schritt in einer Sparte mit anderen Tätigkeiten zusammenzufassen sei. Solle die Tätigkeitsfeststellung die Spartenentrennung vorbereiten, so müsste bei der Definition der Tätigkeit und bei der Bestimmung des dieser Tätigkeit zuzuordnenden Teils des Gesamtbetrags der Einkünfte in den Blick genommen werden, ob es im Organkreis gleichartige Tätigkeiten gibt, ob zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder ob ein YYY vorliegt (vgl. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG). Eine solche Trennung der Tätigkeiten unter Berücksichtigung der Umstände des Organkreises bedeute indes im Ergebnis die Durchführung einer Spartenentrennung auf der Ebene der Organgesellschaft. Die gesonderte Feststellung von Tätigkeiten der Organgesellschaften entspreche darüber hinaus nicht dem Ziel der Verfahrensökonomie. Denn die Feststellung auf der Ebene der Organgesellschaften würde dazu führen, dass nicht die Organträgerin die im Organkreis ausgeübten Tätigkeiten zentral ermitteln und eine Spartenbildung vornehmen müsste, sondern sämtliche Organgesellschaften gehalten wären, die von ihnen ausgeübten Tätigkeiten mit Blick auf die bei der Organträgerin durchzuführenden Spartenentrennung bereits auf ihrer Ebene feststellen zu lassen. Hieraus folge zugleich, dass als Grund für eine Tätigkeitsfeststellung auf der Ebene der Organgesellschaften auch nicht die größere Sachnähe der für die Organgesellschaften zuständigen Finanzämter ins Feld geführt werden könne. Denn auch diese könnten eine sachgerechte Tätigkeitsfeststellung nur unter Berücksichtigung der von sämtlichen Gesellschaften des Organkreises ausgeübten Tätigkeiten vornehmen. Insgesamt führe die Tätigkeitsfeststellung auf der Ebene der Organgesellschaften damit zu einem deutlich komplexeren Rechtsschutz. Denn die Dezentralisierung der Tätigkeitsfeststellungen führe zu einer Atomisierung des Rechtsschutzes und auch insoweit zu einem administrativen Mehraufwand für die Klägerinnen, die Finanzämter und letztlich auch die Gerichte. Streitigkeiten hinsichtlich der Spartenbildung, die anderenfalls zentral auf der Ebene des 70

Organträgers geführt – und auch am einfachsten beurteilt – werden könnten, würden auf die einzelnen Organgesellschaften vorverlagert und hierdurch vervielfacht. Eine Tätigkeitsfeststellung auf der Ebene der Organgesellschaften könne ohne Verstoß gegen den ausdrücklich in § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG geäußerten Willen des Gesetzgebers letztlich nur in der Weise erfolgen, dass die einzelnen Tätigkeiten der Organgesellschaften weitest möglich atomisiert und diesen Tätigkeiten entsprechende Anteile am Gesamtbetrag der Einkünfte zugewiesen würden. Auf der Ebene des Organträgers könnten dann die atomisierten Teilbeträge den einzelnen Sparten des Organkreises zugeordnet werden. Ein solches Vorgehen wäre indes kaum sachdienlich, denn es könne, wenn die Tätigkeiten auf der Ebene des Organträgers wieder ganz oder teilweise in Sparten zusammengefasst werden können, dazu führen, dass das an den Organträger abzuführende Gesamtergebnis möglicherweise unnötig zerteilt und dadurch ein nicht unerheblicher verfahrenstechnischer Mehraufwand geschaffen wird.

Dieser Beurteilung schließt sich der erkennende Senat mit Blick für das hier vorliegende Verfahren vollumfänglich an. 71

Darüber hinaus ist aus Sicht des erkennenden Senats auch zweifelhaft, ob die hier in Rede stehende reine Tätigkeitsbeschreibung überhaupt eine „Besteuerungsgrundlage“ ist. Der Begriff der Besteuerungsgrundlage wird in § 199 Abs. 1 AO mit „die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind“ definiert. Welche Tätigkeit eine Organgesellschaft ausübt, ist aus Sicht des Senats aber als solche weder für ihre (bzw. die des Organträgers) Steuerpflicht maßgebend noch ist die Tätigkeit einer Gesellschaft als solche maßgebend für die Bemessung der Steuer. Maßgebend für die Bemessung der Steuer ist nach § 8 Abs. 9 KStG letztlich erst die Zuordnung zu den verschiedenen Sparten. Diese Zuordnung ist aber nach § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG ausdrücklich erst auf der Ebene des Organträgers vorzunehmen. Bei der reinen Tätigkeitsbeschreibung handelt es sich daher wohl eher um eine in tatsächlicher Hinsicht zu treffende Beurteilung, die lediglich eine Vorfrage für die eigentliche Besteuerungsgrundlage – der Spartenzuordnung i.S.v. § 8 Abs. 9 KStG – bildet. 72

IV. Da die Klägerinnen zu 1 und zu 2 sich bereits mit ihrem Hauptantrag durchsetzen, bedarf es zu den Hilfsanträgen keiner Entscheidung. 73

B. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Regelung ist sinngemäß auch bei einem unterschiedlichen Klageerfolg mehrerer Streitgenossen anwendbar (vgl. etwa Böwing-Schmalenbrock in Gosch, § 136 FGO Rz. 24), wobei die Gerichtskosten und die außergerichtlichen Kosten getrennt behandelt werden müssen (vgl. etwa BFH, Urteil vom 15.07.2020 I R 33/18, BFH/NV 2021, 776, m.w.N.). Es sind insoweit die Grundsätze der sog. Baumbach'schen Kostenformel anzuwenden (vgl. zu dieser etwa Herget in Zöller, 35. Aufl. 2024, § 100 ZPO Rz. 5 ff.; Schulz in Münchener Kommentar zur ZPO, 6. Aufl. 2020, § 100 ZPO Rz. 32 ff.). 74

Im vorliegenden Verfahren ist die Klägerin zu 3 mit ihrer Klage gegenüber dem Beklagten vollständig unterlegen. Die Klägerin zu 1 und die Klägerin zu 2 obsiegen dagegen jeweils vollständig mit ihren Klagen gegenüber dem Beklagten. Hiervon ausgehend waren die Gerichtskosten der Klägerin zu 3 zu 1/3 und dem Beklagten zu 2/3 aufzuerlegen. Für die außergerichtlichen Kosten waren die Kosten dem Beklagten insoweit aufzuerlegen, als die Klägerinnen zu 1 und 2 diesem gegenüber jeweils vollständig obsiegt haben. Die außergerichtlichen Kosten der Klägerin zu 3 sind nicht erstattungsfähig, weil sie mit ihrer Klage in vollem Umfang unterlegen ist. Zu den außergerichtlichen Kosten des Beklagten bedurfte es aufgrund der Regelung des § 139 Abs. 2 FGO keines Ausspruchs (vgl. etwa 75

Böwing-Schmalenbrock in Gosch, § 136 FGO Rz. 24).

C. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO 76
i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

D. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Sowohl zu der Frage, ob in 77
einer Organschaftskette die „oberste Organträgerin“ gegen die auf einer unteren
Organschaftsstufe ergangenen Feststellungen gem. § 14 Abs. 5 KStG rechtsbehelfsbefugt
ist, als auch zu der Frage, ob für Zwecke des § 8 Abs. 9 KStG auf der Ebene der
Organgesellschaft eine Beschreibung der jeweiligen konkreten Tätigkeit und die Höhe des
auf die festgestellte Tätigkeit entfallenden Gesamtbetrags der Einkünfte nach § 14 Abs. 5
Satz 1 KStG gesondert festzustellen ist, liegt bislang jeweils keine höchstrichterliche
Rechtsprechung vor. Diese Fragen sind klärungsbedürftig.

... .. 78