Finanzgericht Münster, 9 K 1908/21 F

Datum:	20.11.2024
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	9. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	9 K 1908/21 F
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2024:1120.9K1908.21F.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens; die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht zu erstatten.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Mit Blick auf eine organschaftliche Innenfinanzierung ist streitig, ob das teilweise Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Verbindung mit § 15 Satz 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) auf solche Zinsaufwendungen anzuwenden ist, die die Klägerin als Organgesellschaft im Streitjahr (2016) an die Beigeladene als Organträgerin für ein Darlehen gezahlt hat, das dem Erwerb einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung diente. 1

Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), an der im Streitjahr allein die Beigeladene, eine Kommanditgesellschaft, beteiligt war. Die Beigeladene erzielt im Rahmen ihrer eigenen Tätigkeit ausschließlich gewerbliche Einkünfte. 2

Zwischen der Beigeladenen als Organträgerin und der Klägerin als Organgesellschaft bestand eine körperschaftsteuerliche Organschaft. An der Beigeladenen waren im Streitjahr 3

nur natürliche Personen beteiligt.

Im Jahr 2014 erwarb die Klägerin X % der Anteile an der L S.A.S. (im Folgenden: S.A.S.) mit Sitz in N, einem französischen Überseegebiet. Zur Finanzierung des Beteiligungserwerbs stellte die Beigeladene der Klägerin per Verrechnungskonto am 17.04.2014 ein verzinsliches Termingeld mit jährlicher Verlängerung in Höhe von X. Euro zur Verfügung. 4

Im Streitjahr vereinnahmte die Klägerin X Euro aus der Beteiligung an der S.A.S. und zahlte an die Beigeladene Zinsen in Höhe von X Euro. 5

Steuerlich erklärte sie (in der Anlage OG) unter „Werte, die für die Besteuerung des Organträgers von Bedeutung sind“ die Einnahmen als solche im Sinne des § 3 Nr. 40 EStG; unter „Betriebsvermögensminderung, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten und weitere Beträge im Sinne des § 3c Abs. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG“ erklärte sie die Zinsen nicht. 6

Mit Bescheid vom 11.05.2018 setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer gegenüber der Klägerin mit 0 Euro fest. Mit verfahrensgegenständlichem Bescheid vom selben Tag stellte der Beklagte für das Streitjahr das dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft nach § 14 Abs. 5 KStG einheitlich und gesondert fest, wobei er die Einnahmen aus der Beteiligung an der S.A.S. in voller Höhe (X Euro) ansetzte; Feststellungen zu Beträgen nach § 3c Abs. 2 EStG enthielt der unter Vorbehalt der Nachprüfung stehende Bescheid nicht. 7

Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat die Groß- und Konzernbetriebsprüfung (GKBP) die Auffassung, dass der Zinsaufwand eine Betriebsausgabe im Sinne des § 3c Abs. 2 EStG darstelle. Dieser stehe im Zusammenhang mit dem Ertrag aus der Beteiligung der S.A.S.; Ertrag und Aufwand seien nach dem Teileinkünfteverfahren nur zu 60 % steuerlich zu berücksichtigen (Prüfungsbericht vom 28.06.2019, Textziffer 2.2 und Anlage 2). Daher seien auf Ebene der Beigeladenen (40 % von X Euro =) X Euro nicht abziehbar. Zur Begründung führte die GKBP aus: 8

- Das Einkommen der Klägerin sei nach den allgemeinen Vorschriften zu ermitteln, bevor es der Beigeladenen als Organträgerin zugerechnet werde. Eine abweichende Regelung enthalte (jedoch) § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG. Danach werde die Freistellung von Beteiligungserträgen verhindert; das Einkommen sei insoweit unbereinigt zuzurechnen. Die steuerliche Behandlung erfolge auf Ebene der Organträgerin nach den für diese geltenden Vorschriften; für Beteiligungseinkünfte gelte also das Teileinkünfteverfahren und für damit zusammenhängende Betriebsausgaben die Vorschrift des § 3c Abs. 2 EStG. 9

- Die körperschaftsteuerliche Organschaft führe nicht dazu, dass von einem einheitlichen Unternehmen auszugehen sei. Die Organgesellschaft bleibe eigenständiges Steuersubjekt. Auf Ebene des Organträgers werde der zugerechnete Gewinn nicht als steuerlicher Gewinn der Organträgerin gezählt. Die gewerbesteuerlichen Besonderheiten ließen aber keine Übertragung auf den Streitfall zu. Gleiches gelte für die Regelungen zur Zinsschranke; hier sei in § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG normiert, dass die Organträger und Organgesellschaft als ein Betrieb gelten. 10

Der Beklagte schloss sich der Auffassung des Betriebsprüfers an und erließ am 16.09.2019 auf Grundlage des § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) einen entsprechend geänderten Bescheid und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. 11

12

Dagegen legte die Beigeladene (am 11.10.2019 mit einem von einem Mitarbeiter der Steuerabteilung und am 14.10.2019 durch ein durch den Bevollmächtigten der Beigeladenen und der Klägerin unterzeichnetes Schreiben) Einspruch ein. Der Beklagte behandelte den Einspruch als solchen der Klägerin und der Beigeladenen (vgl. Schreiben vom 16.01.2020). Der Einspruch wurde wie folgt begründet: Es komme auf Ebene der Beigeladenen als Organträgerin zu einer Konfusion von Zinsaufwand und Zinsertrag; daher verbleibe kein Zinsaufwand, auf den § 3c Abs. 2 EStG angewendet werden könne. Dies ergebe sich aus den Regelungen zur Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft an den Organträger.

- Das Einkommen der Organgesellschaft sei dem Organträger nach der sog. Bruttomethode zuzurechnen; gemäß § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG seien die Regelungen in § 8b Abs. 1 bis Abs. 6 KStG auf Ebene der Organgesellschaft nicht anzuwenden. 13

- Auf Ebene des Organträgers werde der zugerechnete Gewinn aus Gewerbebetrieb mit dem eigenen Gewinn des Organträgers zusammengefasst. Das Einkommen der Organgesellschaft werde zu den gewerblichen Einkünften des Organträgers gezählt und nicht erst der Summe der Einkünfte hinzugerechnet. Dies bestätige § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 KStG, wonach das Einkommen der Organgesellschaft der inländischen Betriebsstätte des Organträgers zugerechnet werde. 14

- Auch der Bundesfinanzhof (BFH) spreche in seinem Urteil vom 12.10.2016 I R 92/12 (BStBl II 2022, 123) – im Rahmen der Vorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG a. F. – von „konsolidierten Einkünften“ des Organträgers. 15

- Die Zurechnung müsse rechtsformunabhängig erfolgen, weil § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG keine rechtsformabhängige Zurechnung vorsehe. 16

- § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG sei eine Sondervorschrift für die Gewinnermittlung des Organträgers. Die Prüfung der Steuerfreiheit sei aus der zweiten Ebene der Gewinnermittlung außerbilanziell vorzunehmen. Der Organträger werde so gestellt, als habe er die Ausschüttung selbst erhalten und die dazugehörigen Aufwendungen selbst getragen. 17

- Nach dem Wortlaut des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG seien die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bei der „Ermittlung des Einkommens des Organträgers“ anzuwenden; sie seien also nach der Zurechnung im Rahmen der Gewinnermittlung anzuwenden. 18

- Die bestätige sich durch das Gewerbesteuerrecht; nach § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) gelte eine Kapitalgesellschaft im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft als Betriebsstätte des Organträgers und somit ihr Einkommen als Gewinn aus Gewerbebetrieb des Organträgers. 19

- Dies bekräftige auch ein Vergleich mit den Steuerfolgen einer Organschaft bei den Regelungen zur Zinsschranke und zu den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen. Insbesondere was die Zinsschranke angehe, sei es allgemeine Auffassung, dass Finanzierungsbeziehungen innerhalb eines Organkreises steuerlich keine Bedeutung hätten (so ausdrücklich Bundesrats-Drucksachen 220/07, S. 127). 20

Auch bei einer wirtschaftlichen Betrachtung sei dieses Ergebnis zutreffend. 21

- § 15 KStG solle verhindern, dass Steuervorteile einer Kapitalgesellschaft auf Organträger in der Rechtsform einer Personengesellschaft durchschlügen. Im Streitfall 22

erlange die Beigeladene aber keinen Vorteil durch die gewählte Gestaltung, weil ihrem Zinsaufwand ein entsprechender Zinsertrag gegenüberstehe. Es handele sich um eine reine Innenfinanzierung; bei einer Ausstattung mit Eigenkapital ergäbe sich wirtschaftlich kein anderes Ergebnis.

- Bei Nichtanwendung des § 3c Abs. 2 EStG entspreche das Ergebnis demjenigen bei einer unentgeltlichen Überlassung des Darlehens. 23

Jedenfalls sei § 3c Abs. 2 EStG im Wege der teleologischen Reduktion nicht anzuwenden. Der BFH habe im Urteil vom 06.02.2020 IV R 5/18 (BStBl II 2020, 448) entschieden, dass § 3c Abs. 2 EStG auf Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit einem Beteiligungserwerb, die eine Mitunternehmerschaft an einen Mitunternehmer leiste, im Wege der teleologischen Reduktion nicht anzuwenden sei. Denn die Zinszahlungen – die beim Mitunternehmer als Sondervergütung erfasst würden – wirkten sich auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht aus, sodass eine Doppelbegünstigung, die § 3c EStG vermeiden wolle, nicht eintreten könne. 24

Mit (an die Klägerin gerichteter) Einspruchsentscheidung vom 24.06.2021 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. 25

Es sei unstreitig, dass die Zinsaufwendungen grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 EStG fielen. Daran ändere die Vorschrift des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG nichts. 26

Ein Vergleich mir den Regelungen zur Gewerbesteuer oder zur Zinsschranke sei nicht angebracht; diese Regelungen enthielten ausdrücklich die Fiktion, die Organgesellschaft als Betriebsstätte bzw. Organgesellschaft und Organträger als einen Betrieb anzusehen. 27

Es bleibe im Rahmen der organschaftlichen Zurechnung bei zwei eigenständigen Steuersubjekten. Dem Organträger werde fremdes Einkommen zugerechnet. 28

Das Organschaftsverhältnis wirke sich dadurch im Streitfall punktuell steuerlich nachteilig aus; denn ohne Vorliegen einer Organschaft hätten die Aufwendungen auf Ebene der Klägerin voll abziehbaren Beteiligungsaufwand dargestellt. 29

§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG sei insoweit „missverständlich formuliert“, weil § 3c Abs. 2 EStG nicht bei der „Ermittlung des Einkommens des Organträgers“ anzuwenden sei, sondern lediglich eine Korrektur des dem Organträger zuzurechnenden Organeinkommens erfolge. 30

Es sei keine teleologische Reduktion vorzunehmen. Ein Ausgleich zwischen Zinsaufwand und Zinsertrag auf Ebene des Organträgers finde nicht statt. Der BFH habe in seinem Urteil vom 06.02.2020 IV R 5/18 (BStBl II 2020, 448) die teleologische Reduktion zudem mit dem Ziel des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG begründet, den Gewinn des Mitunternehmers dem des Einzelunternehmers gleichzustellen; dieser könne mit sich selbst kein Darlehensverhältnis eingehen. Organträger und Organgesellschaft seien indes selbständige Rechtsträger, woran auch mehrere steuerliche Vorschrift anknüpften. 31

Mit der dagegen gerichteten Klage (Eingang bei Gericht: 22.07.2021) verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter und trägt, ihr bisheriges Vorbringen ergänzend und vertiefend, vor: 32

Der Streitfall sei durch die Besonderheit einer organschaftlichen Innenfinanzierung geprägt. 33

Streitig sei letztlich nur die Frage, wie der in § 15 Satz Nr. 2 Satz 2 KStG geregelte Gesetzesbefehl genau zu verstehen und auf welcher Ebene § 3c Abs. 2 EStG mithin 34

anzuwenden sei.

Der Wortlaut des § 15 KStG spreche für eine Anwendung auf Ebene der Organträgerin. In § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG sei von „zugerechnetem Einkommen“ die Rede, nicht von zuzurechnendem; § 3c Abs. 2 EStG finde erst nach der Zurechnung Anwendung. § 15 KStG gelte insgesamt „bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers“; hierbei könne es sich nur um das Gesamteinkommen nach Zurechnung des Organgesellschaftseinkommens handeln. 35

Dies entspreche dem Sinn und Zweck der Vorschriften. 36

- § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG solle systematische Verwerfungen vermeiden, die dadurch entstehen könnten, dass die Organgesellschaft stets Körperschaft sein müsse, der Organträger dagegen nicht. Im Streitfall seien aber die Besteuerungsgrundlagen durch den Ausgleich von Zinsaufwand und -ertrag „nicht mehr vorhanden“, sodass auch kein Einkommen korrigiert werden könne und müsse. Auch der Beklagte habe in der Einspruchsentscheidung eine Schlechterstellung anerkannt, halte aber dennoch an seiner Rechtsauffassung fest. 37

- § 3c Abs. 2 EStG solle eine Doppelbegünstigung des Steuerpflichtigen durch die teilweise Steuerfreiheit von Einnahmen einerseits und die volle Abziehbarkeit von damit zusammenhängenden Ausgaben andererseits vermeiden. Hier seien aber durch den Ausgleich von Zinsaufwand und -ertrag keine Ausgaben mehr vorhanden. 38

Auch in den Gesetzesmaterialien zur Einführung des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG sei von einer Anwendung „auf Ebene des Organträgers“ die Rede. Daraus lasse sich schließen, dass sie nach einer Konsolidierung mit den eigenen Einkünften des Organträgers anzuwenden seien. Bei der Schaffung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG sei der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass § 3c Abs. 2 EStG erst nach Zurechnung des Organgesellschaftseinkommens an den Organträger zu Anwendung gelange und mithin leerlaufe, wenn entsprechende Betriebsausgaben – wie hier – nicht mehr vorhanden seien. Die Rechtsprechung habe vor der Regelung zur körperschaftsteuerlichen Organschaft (durch das Gesetz zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 17.06.1968) dazu tendiert, nichtabzugsfähige Betriebsausgaben trotz Vorliegens eines Organschaftsverhältnisses teilweise unverändert der Organgesellschaft zuzuordnen und bei ihr zu versteuern, anstatt sie dem Einkommen des Organträgers zuzurechnen (Verweis auf BFH, Urteil vom 13.01.1970 I R 161/66, BStBl II 1970, 346, m. w. N.). Der Gesetzgeber sei dem entgegengetreten, weil diese Auffassung zu einer Besteuerung der Organgesellschaft führe, „[…] obwohl der Organkreis als Ganzes kein positives Einkommen erzielt hat.“ Das gesetzgeberische Ziel sei daher gewesen, dem Organträger das gesamte Einkommen zuzurechnen und nur das zu besteuern, was nach der Zurechnung noch vorhanden sei (vgl. Bundestags-Drucksache V/3017, S. 6 f.). 39

Schließlich finde rechtstechnisch nach den Schemata der Verwaltung und im Schrifttum die Anwendung des § 15 KStG nach der Zurechnung des Einkommens, also mit Blick auf das gesamte Einkommen des Organträgers, statt. 40

Jedenfalls sei § 3c Abs. 2 EStG teleologisch zu reduzieren. Der BFH habe im Urteil vom 06.02.2020 IV R 5/18 (BStBl II 2020, 448) ausgeführt, § 3c Abs. 2 EStG setze voraus, dass sich die Ausgaben aufwandswirksam ausgewirkt hätten. Da sich Zinsertrag (der Beigeladenen) und Zinsaufwand (der Klägerin) ausgeglichen hätten, hätten sich die Zinsaufwendungen nicht auf den Gesamtgewinn der Beigeladenen ausgewirkt. 41

Die Klägerin beantragt, 42

den Bescheid für 2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG vom 16.09.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.06.2021 aufzuheben. 43

Der Beklagte beantragt, 44

die Klage abzuweisen. 45

Er stützt sich auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend im Wesentlichen vor: 46

Es werde nicht bestritten, dass § 3c Abs. 2 EStG auf Ebene der Beigeladenen anzuwenden sei. Ihr werde aber das Einkommen der Klägerin als fremdes Einkommen zugerechnet; in Bezug auf dieses fremde Einkommen müsse § 3c Abs. 2 EStG angewendet werden, und in diesem Einkommen hätten sich die Zinsen aufwandswirksam ausgewirkt. Weil der Zinsaufwand eigenständiger Aufwand der Klägerin bleibe, sei auch den Ausführungen zum Sinn und Zweck und zur Gesetzbegründung nicht zu folgen. 47

Eine Schlechterstellung sei im Streitfall nicht zu erkennen. 48

Der Beklagte verweist weiter auf die Randnummern 58 ff. des BFH-Urteils vom 16.11.2023 IV R 26/20 (BStBl II 2024, 367). Diese bestätigten seine, des Beklagten, Auffassung, dass keine teleologische Reduktion vorzunehmen sei. Insbesondere seien die Zinszahlungen bei isolierter Betrachtung der Klägerin als Organgesellschaft dort aufwandswirksam geworden. Die Zurechnung an die Beigeladene sei unerheblich, weil sie nicht im Rahmen der Gewinnermittlung erfolge. 49

Im Übrigen und wegen der Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten Bezug genommen. 50

Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt. 51

Die Sache ist am 20.11.2024 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 52

Entscheidungsgründe

Die Klage ist jedenfalls unbegründet. 53

I. Nach der Rechtsprechung des BFH besteht eine parallele Rechtsschutzbefugnis von Organgesellschaft und Organträgerin (vgl. BFH, Urteil vom 01.07.2020 XI R 20/18, BStBl II 2021, 296, Rn. 18 bis 20, m. w. N.). Soweit dies anders gesehen wird (Bartone in Gosch, AO/FGO, § 350 AO Rn. 15; Gosch/Neumann, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 529g; Teiche, Deutsches Steuerrecht 2013, 2197), kann diese Frage – wie auch sonstige Fragen zur Zulässigkeit der Klage – dahinstehen, weil die Klage jedenfalls unbegründet ist. 54

II. Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 55

1. Rechtsgrundlage für den Erlass des angefochtenen Feststellungsbescheids ist § 14 Abs. 5 KStG, wonach das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt werden. 56

2. Der Beklagte hat zu Recht festgestellt, dass die Zinsen, die die Klägerin an die Beigeladene bezahlt, der Organträgerin zuzurechnen, aber nur zu 60 % abziehbar sind. 57

a) Nach §§ 14 Abs. 1 Satz 1, 17 Satz 1 KStG ist (unter bestimmten Voraussetzungen, deren Vorliegen zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig ist) das Einkommen einer Organgesellschaft (hier: der Klägerin) dem Organträger (hier: der Beigeladenen) zuzurechnen. Organgesellschaft und Organträger bleiben zivilrechtlich und steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger; es geht nur das Einkommen der Organgesellschaft, nicht deren steuerliche Rechtsstellung insgesamt auf den Organträger über. Die Einkommen der Organgesellschaft und des Organträgers sind getrennt und eigenständig zu ermitteln und sodann auf Ebene des Organträgers zusammenzurechnen (BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 60; BFH, Urteil vom 22.01.2004 III R 19/02, BStBl II 2004, 515, Rn. 13; BFH, Urteil vom 13.11.2002 I R 9/02, BStBl II 2003, 489, Rn. 22; BFH, Urteil vom 26.09.2018 I R 16/16, BStBl II 2020, 206, Rn. 15 f.). 58

Nach § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG gilt bei der Ermittlung des Einkommens bei Organschaft abweichend von den allgemeinen Vorschriften Folgendes: § 8b Abs. 1 bis 6 KStG sind bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG). Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Abs. 1 bis 3 KStG oder mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben im Sinne des § 3c Absatz 2 EStG enthalten, sind § 8b KStG und § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG). 59

Diese Regelungen haben für Beteiligungserträge im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG (Ausschüttungen) zur Folge, dass diese Beteiligungserträge bei der Einkommensermittlung der Organgesellschaft in voller Höhe berücksichtigt werden und erst auf der Ebene des Organträgers – abhängig von dessen persönlichem Status – dem Regime des § 8b KStG oder dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegen (sog. Bruttomethode, vgl. BFH, Urteil vom 26.09.2018 I R 16/16, BStBl II 2020, 206, Rn. 25). § 3c Abs. 2 EStG ist so anzuwenden, als hätte der Organträger die Dividenden erhalten; ist der Organträger eine Personengesellschaft, deren Gesellschafter steuerlich als Mitunternehmer anzusehen sind, gilt das Teileinkünfteverfahren (vgl. Rode in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 15 KStG Rn. 24 f., Stand: Juli 2024; Bundestags-Drucksache 14/6882, S. 37 f. = Bundesrats-Drucksache 638/01, S. 60). 60

b) Nach dieser Maßgabe sind die Zinsaufwendungen der Klägerin nur beschränkt abziehbar. Die Regelungen der §§ 8b Abs. 1 bis 6 KStG sind bei der Klägerin als Organgesellschaft nicht anzuwenden. Es sind aber die Vorschriften der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Einkommens der Beigeladenen als Organträgerin anzuwenden mit der Rechtsfolge, dass die Zinsaufwendungen nur zu 60 % zum Abzug zuzulassen sind. 61

aa) Die Dividenden sind auf Ebene der Klägerin als Organgesellschaft in voller Höhe zu erfassen; es greift keine Befreiungsvorschrift. 62

- Nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG findet die Vorschrift des § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin als Organgesellschaft keine Anwendung. Ob die im 63

Einkommen der Organgesellschaft enthaltenen Dividendenerträge Streubesitzdividenden i.S.v. § 8b Abs. 4 KStG darstellen, wird erst auf der Ebene des Organträgers geprüft (Walter in: Bott/Walter, KStG, 179. Ergänzungslieferung, § 15 KStG Rn. 49, Stand: September 2024).

- Auch die Frage, ob die Dividenden nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei sind, ist erst auf Ebene der Beigeladenen zu prüfen. Denn nach § 15 Satz 2 KStG gilt § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG entsprechend für Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung auszunehmen sind. Unabhängig davon greift aber auch keine Steuerbefreiung ein. In Betracht kommt allein eine Befreiung nach dem Doppelbesteuerungs-abkommen Deutschland-Frankreich (im Folgenden: Abkommen). Nach Art. 9 Abs. 2 des Abkommens steht Frankreich (wenn, wie im Streitfall, eine Kapitalgesellschaft mit einer Beteiligung von weniger als 10 % eine Dividende erhält, vgl. Art. 9 Abs. 3 des Abkommens) zwar eine Quellensteuer zu; die Dividende ist aber in Deutschland nicht steuerbefreit (im Umkehrschluss aus Art. 20 Abs. 3 des Abkommens; vgl. Art. 20 Abs. 1 Buchst. b, 25b Abs. 1 Satz 1 des Abkommens zur Anrechnung der französischen Quellensteuer). Ungeachtet dessen ist das Abkommen bereits räumlich nicht mehr anwendbar, sodass allein die nationalen Besteuerungsvorschriften Anwendung finden (vgl. § 2 Abs. 1 AO). Die S.A.S. hat ihren Sitz in N. N zählt nicht mehr zum räumlichen Anwendungsbereich des Abkommens. Dazu gehören nach Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 des Abkommens neben dem französischen Mutterland nur die überseeischen Departements U, A, B und C; N [ ] bildet [ ] eine eigene Collectivité d'Outre Mer (dazu Jaeckel in Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 349 Rn. 4, Stand: August 2020, mit weiteren Nachweisen; vgl. Schmalenbach in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 355 AEUV Rn. 1 Fn. 2; Khan in Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair, EUV/AEUV, 7. Auflage 2023, Art. 355 AEUV Rn. 19). Maßgeblich für die Auslegung des Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 des Abkommens ist aber die Rechtslage im Jahr der Anwendung des Abkommens und nicht die Rechtslage im Jahr des Abschlusses des Abkommens (vgl. Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens: Bedeutung „im Anwendungszeitraum"; vgl. Wunderlich, Internationales Steuerrecht Länderberichte – IStR-LB – 2020, 62 f. über schwedische Rechtsprechung zur Anwendung des Doppelbesteuerungs-abkommens Schweden-Frankreich mit Blick auf N). Die Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens kann schon deshalb nicht maßgeblich sein, weil ansonsten die Souveränität des Staates N eingeschränkt würde. 64

- Das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG) findet auf Ebene der Klägerin keine Anwendung; denn § 8b KStG enthält eine abschließende Sonderregelung für körperschaftsteuerpflichtige Rechtssubjekte (wie die Klägerin). Nichts anderes ergibt sich daraus, dass § 8b Abs. 1 KStG auch ungeachtet der Regelung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG aufgrund der Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG keine Anwendung fände, weil die Klägerin zu weniger als 10 % an der S.A.S. beteiligt ist (sog. Streubesitzbeteiligung). Auch bei Streubesitzdividenden gemäß § 8b Abs. 4 KStG greift das Teileinkünfteverfahren nicht, weil § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG nach dem Sinn und Zweck nur für natürliche Personen gilt, die unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind (ganz h. M., vgl. Valta in Brandis/Heuermann, § 3 Nr. 40 EStG Rn. 9, Stand: Novemer 2023; Partsch in BeckOK EStG, § 3 Nr. 40 Rn. 39.1, Stand: Juli 2024; jeweils m. w. N.). 65

bb) In dem der Beigeladenen als Organträgerin zugerechneten Einkommen der Klägerin sind Ausgaben enthalten, die im Sinne des § 3c Abs. 2 EStG mit Gewinnen im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG zusammenhängen. Im Streitfall sind die Dividenden der S.A.S. Bezüge der Organgesellschaft nach § 8b Abs. 1 KStG und die Zinsaufwendungen der Klägerin damit im 66

Sinne des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG zusammenhängende Ausgaben. Entgegen der Auffassung der Klägerin findet § 3c Abs. 2 EStG auf die Zinsaufwendungen der Klägerin Anwendung.

(1) Es ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig, dass der Zinsaufwand der Klägerin bei der Beigeladenen nur zu 60 % erfasst werden dürfte, wenn Empfänger der Zinszahlungen nicht die Beigeladene wäre. Die Voraussetzungen des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG in Verbindung mit § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG liegen vor. Die Dividenden sind Bezüge der Klägerin nach § 8b Abs. 1 KStG. Mit ihnen hängen die Zinsaufwendungen der Klägerin wirtschaftlich zusammen, weil das zugrundeliegende Darlehen zum Erwerb der Anteile an der S.A.S. verwendet wurde. 67

(a) § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG, der (für Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Mitunternehmern wie die Beigeladene) die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf Ebene der Beigeladenen als Organträgerin für die Bezüge der Klägerin nach § 8b Abs. 1 bis 3 KStG vorschreibt, findet auch dann Anwendung, wenn – wie im Streitfall, weil die Klägerin zu weniger als 10 % an der S.A.S. beteiligtist – bei der Organgesellschaft ohne den Anwendungsausschluss in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG die Vorschrift des § 8b Abs. 4 KStG anzuwenden wäre; dies ergibt sich im Umkehrschluss aus § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG, der die Anwendung von § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG ausschließt, soweit bei der Organgesellschaft § 8b Abs. 7, 8 oder 10 KStG greift. Die Geltung von § 8b Abs. 4 KStG wird im Rahmen des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG gerade nicht ausgeschlossen. Zu dieser Regelung ist in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG lediglich geregelt, dass für die Anwendung der Beteiligungsgrenze des § 8b Absatz 4 KStG Beteiligungen der Organgesellschaft und Beteiligungen des Organträgers getrennt betrachtet werden. Dadurch soll bei Streubesitzdividenden ein organschaftsspezifischer Vorteil verhindert werden, wenn verschiedene Gesellschaften des Organkreises an derselben Streubesitzgesellschaft beteiligt sind (vgl. Walter in: Bott/Walter, KStG, § 15 Rn. 49, Stand: September 2024). Die Anwendung auf Ebene der Beigeladenen als Organträgerin scheitert jedoch daran, dass es sich bei der Beigeladenen um eine Personengesellschaft mit ausschließlich natürlichen Personen als Mitunternehmern handelt und § 8b Abs. 4 KStG dementsprechend nicht gilt (Rödder/Liekenbrock in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 15 KStG Rn. 85, 85a m. w. N.; Rode in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, KStG § 15 Rn. 25, Stand: September 2024). Dies hat im Streitfall zur Folge, dass § 8b Abs. 4 KStG weder auf Ebene der Klägerin noch auf Ebene der Beigeladenen zur Anwendung gelangt. 68

(b) Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dürfen Betriebsausgaben, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrundeliegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden. Die streitgegenständlichen Zinsaufwendungen stehen mit den Beteiligungserträgen der S.A.S. in wirtschaftlichem Zusammenhang. Diese Beteiligungserträge sind nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG zu 40 % steuerfrei. 69

§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG stellt 40 % der Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerfrei. Nach § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG gilt dies nur in Verbindung mit § 20 Abs. 8 EStG, wonach Einkünfte der in den § 20 Abs.1 EStG bezeichneten Art, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören, diesen Einkünften zuzurechnen sind. 70

Die Dividenden sind Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Weil § 3 Nr. 40 EStG bei der Ermittlung des Einkommens des Beigeladenen anzuwenden ist, sind sie auch solche im Sinne des § 20 Abs. 8 EStG; sie gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb der Beigeladenen. 71

Anhaltspunkte dafür, dass die Dividenden das Einkommen der S.A.S. nicht gemindert haben oder die Bezüge nach dem für die S.A.S. geltenden Recht einer anderen Person als der Klägerin zugerechnet werden (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Sätze 2 und 3 EStG), sind nicht ersichtlich. 72

(2) Der Auffassung der Klägerin, dass ihre Zinsaufwendungen und der Zinsertrag der Beigeladenen vor einer Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG wegen der eintretenden Konfusion zu saldieren seien und daher kein Raum mehr für eine Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG bleibe, folgt der Senat nicht. Der Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG steht nicht entgegen, dass die Zinsaufwendungen der Klägerin zu einem Zinsertrag der Beigeladenen führen. Anders als die Klägerin meint, sind der Zinsaufwand der Klägerin und die empfangenen Zinsen der Beigeladenen insbesondere nicht auf Ebene der Beigeladenen zu konsolidieren. 73

Weder § 14 noch § 15 KStG ist als Rechtsfolge eine solche Konsolidierung der Einkommen von Organgesellschaft und Organträger zu entnehmen. § 14 enthält als Rechtsfolge lediglich die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft an den Organträger. Es werden der Beigeladenen also nicht die Zinsaufwendungen der Klägerin zugerechnet, sondern deren (durch Zinsaufwendungen gemindertes) Einkommen (vgl. BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367 Rn. 56, 62). § 15 KStG enthält lediglich Regelungen für die Ermittlung des Einkommens von Organgesellschaft und Organträger, die die Anwendung bestimmter Vorschriften auszuschließen oder anzuweisen (Rode in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 15 KStG Rn. 1, Stand: September 2024). 74

Es kommt mithin im Rahmen der Organschaft zu keiner Konsolidierung der einzelnen Besteuerungsgrundlagen von Organgesellschaft und Organträger; daher werden Transaktionen zwischen Organträger und Organgesellschaft nicht ausgeglichen oder auf andere Weise für Steuerzwecke eliminiert (Rödding in Hasselbach/Nawroth/Rödding, Beck'sches Holding-Handbuch, 3. Auflage 2020 Teil D Rn. 178; Böcking/Korn in Böcking et. al., Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Teil B 120 Rn. 6, Stand: Juni 2024; Prinz, Beihefter zu DStR 30/2010, 67, 68; Frotscher in Frotscher/Drüen, § 15 KStG Rn. 104, Stand: Juli 2024). 75

Unerheblich ist vor diesem Hintergrund, welches Berechnungsschema man für Zwecke des § 15 KStG ansetzt. Im Schrifttum findet wohl überwiegend ein Schema Zustimmung, bei dem die Anwendung des § 15 KStG vor der Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft an den Organträger erfolgt (Rödder/Liekenbrock in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Auflage 2023, § 15 Rn. 64; Frotscher in Frotscher/Drüen, § 15 KStG Rn. 50 m. w. N., Stand: Juli 2024). Andererseits wird auch eine Anwendung des § 15 KStG nach der Zusammenrechnung beider Einkommen vorgeschlagen (Walter in Bott/Walter, § 14 KStG Rn. 879, Stand: September 2024). Bei der ersten Variante wird deutlicher, dass keine Konsolidierung erfolgt. Auch bei der zweiten Variante ist aber eine Anwendung der Vorschrift des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG dergestalt möglich, dass nur die von ihr erfassten Besteuerungsgrundlagen von den dort in Bezug genommenen Vorschriften betroffen werden, die sonstigen Besteuerungsgrundlagen aus dem Einkommen des Organträgers (hier: die Zinserträge) also außer Betracht bleiben (vgl. dazu Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 KStGRn. 47 m. w. N., Stand: Juni 2024; Heurung/Möbus, BB 2003, 766, 767). 76

(3) Die von der Klägerin dagegen vorgebrachten Argumente greifen nicht durch: 77

(a) Der Wortlaut der entscheidungserheblichen Vorschriften steht dem nicht entgegen. 78

Nach dem Wortlaut des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG sind die Vorschriften des § 8b KStG oder des Teileinkünfteverfahrens anzuwenden, wenn in dem „zugerechneten Einkommen“ Beträge im Sinne des § 8b Abs. 1 bis 3 KStG enthalten sind. Der Gesetzestext stellt insoweit nicht auf ein konsolidiertes Gesamteinkommen des Organträgers ab, sondern nur auf das Einkommen der Organgesellschaft, das dem Organträger zugerechnet wurde. Aus der Formulierung „zugerechnetes Einkommen“ ergibt sich entgegen der Auffassung der Klägerin nichts anderes. Zwar verwendet § 15 KStG das Partizip „zugerechnet“ und nicht, wie § 14 KStG, „zuzurechnen“. Daraus ergibt sich aber allenfalls, dass im Rahmen der Anwendung des § 15 KStG schon feststeht, dass das Einkommen zugerechnet wird, während § 14 als Grundnorm zu Zurechnung als Rechtsfolge enthält. Jedenfalls lässt sich daraus, anders als die Klägerin meint, keine Konsolidierung der Einkommen der Organgesellschaft und des Organträgers ableiten. 79

Soweit die Klägerin aus der Formulierung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG, die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG seien bei der „Ermittlung des Einkommens des Organträgers“ anzuwenden, ableitet, sie seien also nach der Zurechnung im Rahmen der Gewinnermittlung und mithin im Streitfall nicht anzuwenden, setzt diese Schlussfolgerung eine Konsolidierung voraus, die gerade nicht vorzunehmen ist. Diese Formulierung steht einer Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG auf die im zugerechneten Einkommen enthaltenen Aufwendungen nicht entgegen. 80

(b) Auch nach systematischer Auslegung der Norm sind Zinsaufwand und Zinsertrag nicht zu konsolidieren. 81

Dies ergibt sich gerade nicht aus der Regelung des § 15 Satz 1 Nr. 3 Sätze 2 und 3 KStG, wonach bei Anwendung der § 4h Abs. 1 EStG (Zinsschranke) Organgesellschaft und Organträger als ein Betrieb gelten und Zinsaufwendungen und Zinserträge im Sinne des § 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 sind. Denn diese Vorschrift fingiert allein für Zwecke der Zinsschranke einen einheitlichen Betrieb (Frotscher in Frotscher/Drüen, § 15 KStG Rn. 104, Stand: Juli 2024; Walter in: Bott/Walter, KStG § 15 KStG Rn. 62, Stand: September 2024). Im Umkehrschluss folgt daraus, dass Organgesellschaft und Organträger außerhalb dieser besonderen gesetzlichen Anordnung gerade als zwei getrennte Betriebe anzusehen sind und eine Konsolidierung etwaiger konzerninterner Aufwendungen und Erträge nicht stattfindet (Finanzgericht – FG – Köln, Urteil vom 12.12.2018 12 K 2317/16, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2019, 520, Rn. 31). Die Regelung kann auch nicht analoge Anwendung finden, weil der Gesetzgeber sie bewusst nur als Sonderregelung zur Zinsschranke eingeführt hat; der Senat schließt sich den Ausführungen des FG Köln (Urteil vom 12.12.2018 12 K 2317/16, EFG 2019, 520, Rn. 32, zu § 4 Abs. 4a EStG). 82

Auch dass nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG das Einkommen der Organgesellschaft als Gewinn aus Gewerbebetrieb des Organträgers gilt, hat für die streitgegenständliche Frage keine Bedeutung (zumal auch nach der für die gewerbesteuerliche Organschaft geltenden sog. eingeschränkten oder gebrochenen Einheitstheorie beide Betriebe ihren Gewerbeertrag selbständig ermitteln, vgl. BFH, Urteil vom 04.06.2003 I R 100/01, BStBl II 2004, 244, Rn. 8). 83

Für den Streitfall unerheblich ist zuletzt, dass der BFH in seinem Urteil vom 12.10.2016 I R 92/12 (BStBl II 2022, 123, Rn. 49) im Rahmen der Vorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG a. F. von „konsolidierten Einkünften“ des Organträgers spricht. Diese Vorschrift lautete: Ein negatives Einkommen des Organträgers bleibt bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit es in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wird. Der BFH 84

hat bei der Frage, ob der Organträger ein negatives Einkommen erzielt hat, auf das „konsolidierte“ Ergebnis nach Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft abgestellt. Dieser Formulierung kann nicht entnommen werden, dass der BFH davon ausginge, dass generell eine Konsolidierung zu erfolgen habe.

(c) Ebenso wenig ist nach Sinn und Zweck der Vorschrift eine Konsolidierung der Ergebnisse geboten. 85

§ 14 KStG soll eine Doppel- bzw. Mehrfachbesteuerung des Organeinkommens vermeiden und einen Verlustausgleich innerhalb des Organkreises ermöglichen (BFH, Urteil vom 22.01.2004 III R 19/02, BStBl II 2004, 515, Rn. 19; BFH, Urteil vom 14.04.1992 VIII R 149/86, BStBl II 1992, 817, Rn. 27). § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG enthält Regelungen, die die Anwendung bestimmter Vorschriften von der Ebene der Organgesellschaft auf die Ebene des Organträgers verlagern. Hintergrund dieser Vorschriften ist die Möglichkeit, dass Organträger auch eine Personengesellschaft (mit natürlichen Personen als Mitunternehmern) oder ein Einzelunternehmen sein kann; nur mit der Sonderregelung wird eine 95-prozentige Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG im Bereich der Einkommensteuer vermieden (Walter in: Bott/Walter, KStG § 15 KStG Rn. 22, Stand: September 2024). Der Anwendungsbefehl des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG ist erforderlich, weil die Einkünfte der Organgesellschaft nicht in dem Einkommen des Organträgers enthalten sind; dem Organträger wird nur das Einkommen der Organgesellschaft als fremdes Einkommen zugerechnet (vgl. BFH, Urteil vom 22.01.2004 III R 19/02, BStBl II 2004, 515, Rn. 13). Die Regelungen dienen zudem der Vereinfachung, indem sie auf Ebene der Organgesellschaft eine Gewinnermittlung ohne Berücksichtigung der Verhältnisse des Organträgers ermöglicht (Walter in: Bott/Walter, KStG § 15 KStG Rn. 22, Stand: September 2024). 86

Zwar ist das Ergebnis des Streitfalls nicht für die Erfüllung des Zwecks, eine Anwendung der 95-prozentigen Steuerbefreiung im Bereich der Einkommensteuer zu vermeiden, erforderlich; denn ohne die Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG wären (wegen § 8b Abs. 4 KStG) die Dividenden in voller Höhe steuerpflichtig und der Zinsaufwand in voller Höhe abzugsfähig. Es kann indes dahinstehen, ob insoweit eine Einschränkung geboten ist. Denn dies ginge im Ergebnis zulasten der Klägerin (bzw. der Beigeladenen), weil die Höhe der Dividenden die Höhe der Zinsaufwendungen übersteigt; die Differenz aus Dividenden und Zinsaufwendungen wäre vollständig und nicht lediglich nach dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG) zu versteuern. Dies wird auch von der Klägerin nicht begehrt. 87

Überdies entspricht die Nichtanwendung des § 8b Abs. 4 KStG im Streitfall den gesetzlichen Regelungen, die auch der Vereinfachung dienen (vgl. nochmals Walter in: Bott/Walter, KStG § 15 KStG Rn. 22, Stand: September 2024), indem die Vorschrift des § 8b KStG auf Ebene der Organgesellschaft nicht zu prüfen ist. 88

Soweit die Klägerin meint, die Zurechnung müsse rechtsformunabhängig erfolgen, weil § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG keine rechtsformabhängige Zurechnung vorsehe, steht dem entgegen, dass im Rahmen der für den Streitfall entscheidenden Vorschrift des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG eine Differenzierung nach Rechtsformen gerade vorgeschrieben ist. 89

Auch soweit die Klägerin der Auffassung ist, es müsse im Streitfall eine Besteuerung erfolgen wie in den Vergleichsfällen einer Finanzierung durch Eigenkapital oder durch ein unverzinsliches Darlehen, folgt der Senat dem nicht. Zu besteuern ist der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt. Insbesondere können nicht alle Darlehen im Organkreis wie Eigenkapital behandelt werden (dazu näher Frotscher in Frotscher/Drüen, § 14 KStG Rn. 624, Stand: September 2019). 90

c) Der Normgehalt von § 3c Abs. 2 EStG ist auch nicht teleologisch zu reduzieren. 91

aa) (1) Der IV. Senat des BFH hat bereits entschieden, dass § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG im Wege teleologischer Reduktion in dem Umfang auf Betriebsausgaben der Gesamthand keine Anwendung finde, wie diese Sondervergütungen der Gesellschafter seien (BFH, Urteil vom 06.02.2020 IV R 5/18, BStBl II 2020, 448, Rn. 24). Wegen der vollständigen Hinzurechnung der Sondervergütungen auf der Ebene der Gesellschafter wirkten sich die Betriebsausgaben bezogen auf den Gesamtgewinn nicht aufwandswirksam aus. Es wäre daher widersinnig, den Betriebsausgabenabzug der Gesellschaft gemäß § 3c Abs. 2 EStG teilweise zu kürzen (BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 44; Reddig, juris PraxisReport Steuerrecht 27/2020, Anm. 4). 92

§ 3c Abs. 2 EStG bezwecke, dass bei (anteilig) steuerbefreiten Einnahmen, wie zum Beispiel Gewinnausschüttungen aus einer betrieblichen Beteiligung an einer Körperschaft, kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt werde. Das Teilabzugsverbot setze danach voraus, dass sich die Ausgaben aufwandswirksam ausgewirkt hätten. Sei Anteilseigner und Ausschüttungsempfänger eine Mitunternehmerschaft, sei zu beachten, dass diese zwar Einkünfteermittlungssubjekt sei, die Einkommensteuersubjekte jedoch die an ihr beteiligten Mitunternehmer seien. Solle das Teileinkünfteverfahren einerseits dazu führen, dass unter anderem Gewinnausschüttungen aus einer betrieblichen Beteiligung, die im Gesamtgewinn, also im Gesamthands- oder Sonderbetriebsgewinn der Mitunternehmerschaft, enthalten seien, beim Mitunternehmer anteilig von der Steuer befreit seien, andererseits aber Ausgaben, die mit diesen beim Mitunternehmer anteilig freizustellenden Einnahmen im Zusammenhang stünden, ihrerseits nur anteilig zum Abzug zugelassen würden, sei zu berücksichtigen, dass Zinszahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter, der der Gesellschaft das Darlehen zum Erwerb der Beteiligung gewährt habe, bei diesem als Sondervergütung erfasst würden. Bezogen auf die Mitunternehmerschaft und ihren Gesamtgewinn hätten sich die Zinszahlungen also nicht aufwandswirksam ausgewirkt, sodass eine Doppelbegünstigung, die § 3c Abs. 2 EStG vermeiden wolle, bezogen auf die Gesamthand nicht eingetreten sein könne. Auch wenn es sich also auf der Ebene der Gesamthand um Betriebsausgaben handele, seien die Voraussetzungen des § 3c Abs. 2 EStG bezogen auf den Zweck der Norm nicht erfülle (BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 45, m. w. N.). 93

(2) Eine entsprechende teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG sei auch im umgekehrten Fall geboten, also wenn es um Zinszahlungen des Mitunternehmers an die Gesellschaft gehe, die ihm ein Darlehen zum Erwerb einer Beteiligung, die Sonderbetriebsvermögen bei der Mitunternehmerschaft darstellt, gewährt habe. Das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG finde in dem Umfang auf Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter keine Anwendung, wie diese Betriebseinnahmen der Gesamthand seien. Auch in diesem Fall hätten sich – bezogen auf die Mitunternehmerschaft und deren Gesamtgewinn – die Zinszahlungen nicht aufwandswirksam ausgewirkt, sodass eine Doppelbegünstigung, die § 3c Abs. 2 EStG vermeiden wolle, bezogen auf die Gesamthand nicht eingetreten sein könne (BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 46, m. w. N.). 94

(3) Zur Klärung der Frage, ob Zinszahlungen aufwandswirksam werden, hält der BFH eine auf den Gesamtgewinn der (jeweiligen) Mitunternehmerschaft bezogene Betrachtung für maßgeblich (BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 49, 54). Denn die gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers bestünden aus dessen Anteil am 95

Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft. Hiervon zu trennen sei demgegenüber die der Ermittlung des Gesamtgewinns nachfolgende Frage der Gewinnzurechnung an die einzelnen Mitunternehmer, die auf die Höhe des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft keinen Einfluss habe (BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 49). Dementsprechend hat der BFH in diesem Urteil entschieden, dass Zinszahlungen nur dann nicht aufwandswirksam würden, wenn dem Zinsaufwand im Sonderbetriebs- bzw. Gesamthandsbereich entsprechende Zinseinnahmen im Gesamthands- bzw. Sonderbetriebsbereich derselben Mitunternehmerschaft gegenüberstünden (BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 49). Demgegenüber seien Auswirkungen auf das Gesamtergebnis einer anderen Mitunternehmerschaft nicht in die Betrachtung einzubeziehen, und zwar auch dann nicht, wenn die andere Mitunternehmerschaft die Obergesellschaft der Personengesellschaft sei, bei der die (Sonder-)Betriebsausgaben zu erfassen seien (BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 54). Diese Sichtweise sei nicht nur systemgerecht, weil es weder eine aus Ober- und Untergesellschaft bestehende Mitunternehmerschaft noch einen Gesamtgewinn einer solchen Mitunternehmerschaft gebe. Sie entspreche auch den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen. Diese ließen eine weitergehende teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dahin, dass die Frage der Aufwandswirksamkeit von (Sonder?)Betriebsausgaben unter Berücksichtigung des Gesamtgewinns von Ober- und Untergesellschaft zu beantworten sei, nur dann zu, wenn die auf den Wortlaut der Regelung abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde. Dies sei jedoch nicht der Fall, wenn die Finanzierung des Anteilserwerbs nicht durch den Gesellschafter oder die Gesellschaft erfolge, sondern durch eine andere Mitunternehmerschaft, deren Gewinn getrennt zu ermitteln sei (BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 55).

Dass eine Gewinnzurechnung erfolge, stehe dem nicht entgegen. Die Gewinnzurechnung führe zwar dazu, dass der auf die Obergesellschaft entfallende Anteil am Steuerbilanzgewinn oder -verlust der Untergesellschaft in den Steuerbilanzgewinn oder -verlust der Obergesellschaft eingehe. Dieser Umstand ändere aber nichts daran, dass über die Frage des Halbabzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG allein auf der Ebene der Untergesellschaft zu entscheiden sei. Dementsprechend stelle sich die Frage, ob die (Sonder-)Betriebsausgaben aufwandswirksam geworden seien (oder nicht), allein bezogen auf den Gesamtgewinn der Untergesellschaft, bei der die gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben außerbilanziell hinzuzurechnen seien. Sie könne dementsprechend auch nur auf der Ebene dieses Einkünfteermittlungssubjekts – und damit unter Einbeziehung des Gesamtgewinns dieser Mitunternehmerschaft – beantwortet werden. Die nachfolgende Gewinnzurechnung sei hiervon zu trennen (BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 56). 96

(4) Ebenso wenig sei eine teleologische Reduktion geboten, wenn Zinszahlungen, die Sonderbetriebsausgaben eines Mitunternehmers darstellten, an eine Gesellschaft gezahlt würden, deren Einkommen der Mitunternehmerschaft im Rahmen einer Organgesellschaft zugerechnet würden. 97

Da Organträger und Organgesellschaft zivil- und steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger blieben, hätten sie ihr jeweiliges Einkommen selbständig zu ermitteln. Das Organeinkommen sei erst danach dem Organträger zuzurechnen. Die Zurechnung erfolge nicht im Rahmen der Gewinnermittlung, sondern als Zurechnung fremden Einkommens zur Besteuerung. Das eigene Einkommen des Organträgers und das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft bildeten gemeinsam das vom Organträger zu versteuernde (Gesamt-)Einkommen (BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 60, m. w. N.). 98

Die Zurechnung betreffe bei einer Organträger-Personengesellschaft die Personengesellschaft selbst. Da bei ihr stets eine gesonderte Gewinnfeststellung durchzuführen sei, sei es geboten, im Feststellungsverfahren auch das der Mitunternehmerschaft zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft zu ermitteln und zu verteilen. Insoweit sei das zuzurechnende Organeinkommen gesondert vom eigenen Gewinn der Personengesellschaft festzustellen und nach dem sich aus den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags beziehungsweise des Handelsgesetzbuchs ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter der Personengesellschaft zu verteilen (BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 61, m. w. N.). 99

Danach gingen – über die Zurechnung des Organeinkommens – zwar auch Zinserträge aus innerhalb der Organschaft ausgereichten Darlehen letztlich gewinnerhöhend in das Gesamtergebnis des Organträgers ein. Die Zurechnung eines durch Zinszahlungen erhöhten fremden Einkommens könne indes die Annahme, die Zinsaufwendungen seien nicht aufwandswirksam geworden, nicht begründen. Dies gelte nicht nur bei der Zurechnung von Gewinnen aus einer Unter-Personengesellschaft, sondern erst recht bei der Zurechnung des Gewinns einer Organgesellschaft an den Organträger (BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 62). 100

bb) Auf Grundlage dieser Rechtsauffassung, der der Senat sich anschließt, kommt eine teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 EStG im Streitfall nicht in Betracht. Denn die Zinszahlungen der Klägerin sind bei der Ermittlung ihres Einkommens als Organgesellschaft aufwandswirksam geworden. Dass über die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG erst auf Ebene des Organträgers (hier: der Beigeladenen) zu entscheiden ist, dem das Einkommen der Organgesellschaft (hier: der Klägerin) nach Maßgabe von §§ 14, 15 KStG zugerechnet wird, ist wegen der zivil- und steuerrechtlichen Eigenständigkeit von Organträger und Organgesellschaft (vgl. BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 60, m. w. N.) irrelevant. Weil Organträger und Organgesellschaft zivil- und steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger bleiben, sind die Zinsaufwendungen bei der Organgesellschaft aufwandsmindernd berücksichtigt worden. Hieran ändert nach Maßgabe der Rechtsprechung des BFH die spätere Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft (hier: der Klägerin) an den Organträger (hier: an die Beigeladene) nichts (vgl. BFH, Urteil vom 16.11.2023 IV R 26/20, BStBl II 2024, 367, Rn. 60). 101

III. Die Entscheidung über die Kosten beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen waren nicht der Klägerin aufzuerlegen; die Beigeladene hat sich weder durch einen förmlichen Sachantrag nach § 135 Abs. 3 FGO einem Kostenrisiko ausgesetzt noch das finanzgerichtliche Verfahren durch wesentliche Mitwirkungen oder die Abgabe von Prozesserklärungen gefördert (vgl. BFH, Beschluss vom 27.12.2006 IX B 199/05, BFH/NV 2007, 1140; BFH, Beschluss vom 29.05.2009 IV B 143/08, BFH/N 2009, 1452). 102

IV. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 103

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE