

## Steuerrecht

2. Aus den in der Beschwerde zitierten obergerichtlichen Entscheidungen ergibt sich nichts anderes. Beide haben für die Beurkundung von Satzungsänderungen bei einer GmbH – mithin Erklärungen der Gesellschafter – angenommen, dass der Notar nach § 378 Abs. 2 FamFG als ermächtigt gelte, auch für den an der Änderung des Geschäftsvertrags nicht beteiligten anmeldepflichtigen Geschäftsführer die Änderung des Geschäftsvertrags anzumelden. Denn der Wortlaut des § 378 Abs. 2 FamFG enthalte keinen Hinweis darauf, dass der Notar nur dann als bevollmächtigt gelten solle, wenn er eine Beurkundung mit demjenigen Organ einer juristischen Person vorgenommen habe, das zur Anmeldung verpflichtet sei. Im allgemeinen könne vermutet werden, dass eine Gesellschaft, die einen Notar mit der Beurkundung oder Beglaubigung gesellschaftsrechtlicher Erklärungen vertraue, diesem auch das Vertrauen entgegenbringen werde, dass für den – eher formalen – Akt der Anmeldung der Erklärungen zum Handelsregister erforderlich sei. Da Vertragspartner des Notars bei dem der Beurkundung zugrunde liegenden Geschäftsbesorgungsvertrag regelmäßig nicht deren einzelnen Organe – etwa die Gesellschafter oder die Geschäftsführer – sein werde, sondern die Gesellschaft selbst, sei es nicht gerechtfertigt, das Vertrauensverhältnis nur dann zu vermuten, wenn dasselbe Organ die Erklärung abgegeben habe, das auch zur Anmeldung verpflichtet sei. Bei Konflikten innerhalb der Gesellschaft könne der Geschäftsführer die Vollmachtsvermutung ohne weiteres durch einen entsprechenden Hinweis an das RegG beseitigen (OLG Karlsruhe v. 31.1.2011 – 11 Wx 2/11, Rpfleger 2011, 382 [383] = GmbHR 2011, 308; OLG Oldenburg v. 16.9.2011 – 12 W 193/11, FGPrax 2011, 311).

Diese Gesichtspunkte treffen zu, soweit hier der Notar mit seiner Eigenurkunde v. 29.1.2015 als Vertreter der am Verschmelzungsvertrag beteiligten Gesellschaften die Anmeldung vorgenommen hat. Sie stützen aber nicht seine Auffassung, er könne auch die übrigen Gesellschafter der B-GmbH & Co. KG vertreten. Gegenstand seiner Urkundstätigkeit war weder eine Erklärung der B-GmbH & Co. KG noch eine solche ihrer persönlich haftenden Gesellschafterin oder der weiteren Kommanditisten. § 378 Abs. 2 FamFG bietet keine Grundlage dafür, die Vollmachtsvermutung auch auf solche Anmeldungen zu erstrecken, die in Folge des beurkundeten Vorgangs aufgrund gesetzlicher Vorschriften (hier: § 108 HGB) von Dritten abzugeben sind, die weder Gesellschafter noch Organ der an der Errichtung der Urkunde beteiligten Gesellschaften sind.

## Rechtsprechung

## Steuerrecht

**Organschaft: Volle „Schachtelprivilegierung“ im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis infolge sog. Bruttomethode**

GewStG 2002 (i.d.F. des JStG 2007) § 2 Abs. 2 S. 2, § 7 S. 1, § 9 Nr. 2a S. 4 u. Nr. 7 S. 1; KStG 2002 (i.d.F. des SEStEG) § 8b Abs. 1 S. 1 u. Abs. 5 S. 1, § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 u. 2

**1. An der in ständiger Spruchpraxis des BFH sowie in ständiger Verwaltungspraxis vertretenen sog. gebrochenen oder eingeschränkten Einheitstheorie ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis festzuhalten.**

**2. Die im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis für die Ermittlung der Gewerbeerträge der Organgesellschaft und des Organträgers nach § 7 S. 1 (i.V.m. § 2 Abs. 2 S. 2) GewStG 2002 maßgebenden Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zur Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb umfassen auch die in § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 u. 2 (i.V.m. § 8b Abs. 1 – 6) KStG 2002 (i.d.F. des SEStEG) angeordnete sog. Bruttomethode (Übereinstimmung mit BMF-Schr. v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770 - 18/03, BStBl. I 2003, 437 = GmbHR 2003, 1084, dort Rz. 28 ff.).**

**3. Deswegen ist – zum einen – bei der Organgesellschaft ein von dieser vereinnahmter Gewinn aus Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft bei der Berechnung des Kürzungsbetrags im Rahmen des sog. gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs nach § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG 2002 nicht nach § 9 Nr. 7 S. 3 i.V.m. § 9 Nr. 2a S. 4 GewStG 2002 (i.d.F. des JStG 2007) um fiktive nichtabziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG 2002 (der sog. Schachtelstrafe) zu vermindern, und beim Organträger ist der Gewinn aus den Kapitalanteilen – zum anderen – infolge des der Organgesellschaft gewährten sog. Schachtelprivilegs in dem ihm (nach § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG 2002) zugerechneten Gewerbeertrag nicht i.S.v. § 15 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG 2002 (i.d.F. des SEStEG) enthalten, weshalb auch bei ihm keine Hinzurechnung von fiktiven nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG 2002 vorzunehmen ist; eine sich daraus ggf. ergebende „Hinzurechnungslücke“ lässt sich weder durch Auslegung oder Analogie noch durch eine spezifisch organschaftliche Korrektur über § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG 2002 schließen.**

BFH, Urt. v. 17.12.2014 – I R 39/14

► Aus den Gründen:

## I.

[1] Die Klägerin (Kl.in), eine GmbH & Co. KG, war im Streitjahr 2006 alleinige Gesellschafterin der Y-GmbH und dieser im Rahmen einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft als Organträgerin verbunden. Die Y-GmbH wiederum war zu 72,3 v.H. an einer italienischen Kapitalgesellschaft, Y-S.p.A., beteiligt.

[2] Im Streitjahr bezog die Y-GmbH von der Y-S.p.A. eine Dividende, die die Y-GmbH bei der Ermittlung ihres Gewerbeertrags nach § 7 S. 1 GewStG 2002 in Einklang mit

## Steuerrecht

§ 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG 2002 i.d.F. des *Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)* v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782 = BStBl. I 2007, 4) – KStG 2002 n.F. – zunächst als Gewinn erfasste und sodann nach § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG 2002 wieder herauskürzte; eine Hinzurechnung nichtabziehbarer Betriebsausgaben auf die Dividende nach Maßgabe von § 9 Nr. 7 S. 3 u. § 9 Nr. 2a S. 4 (und § 36 Abs. 8 S. 5) GewStG 2002 (i.d.F. des *Jahressteuergesetzes 2007 – JSiG 2007* – v. 13.12.2006 [BGBl. I 2006, 2878 = BStBl. I 2007, 28] – GewStG 2002 n.F. –) i.V.m. § 8b Abs. 5 KStG 2002 unterblieb. Die Kl.in bezog den ihr von der Y-GmbH nach § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG 2002 zugerechneten Gewerbeertrag bei der Ermittlung ihres Gewerbeertrags ein. Auch sie sah von einer Hinzurechnung der auf die Dividende der Y-S.p.A. entfallenden nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 (u. § 15 S. 1 Nr. 2 S. 2) KStG 2002 (n.F.) i.V.m. § 7 S. 1 GewStG 2002 ab.

[3] Das FA folgte Letzterem im Ergebnis unter Hinweis auf das Schr. des BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770 - 18/03, BStBl. I 2003, 437 = GmbHR 2003, 1084 – und unter insoweit fälschlichem Hinweis auf den im Streitfall unbeachtlichen § 8 Nr. 5 GewStG 2002 – nicht (s. auch OFD Münster v. 4.9.2006 – G 1421 - 138 - St 12 - 33, Fallbeispiel 3.1, juris).

[4] Das angerufene FG Münster gab der Klage gegen den hiernach ergangenen Gewerbebesteuermessbescheid statt (FG Münster v. 14.5.2014 – 10 K 1007/13 G, EFG 2014, 1511 = GmbHR 2014, 1115 m. Komm. *Uwe Demell/Sundheimer*). ...

## II.

[7] Die Revision ist unbegründet.

### 1. Festhalten an der sog. gebrochenen oder eingeschränkten Einheitstheorie bei Ermittlung des Gewerbeertrags im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis

[8] a) Nach § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG 2002 gilt eine Kapitalgesellschaft, die – wie im Streitfall die Y-GmbH – Organgesellschaft i.S.d. §§ 14, 17 oder 18 KStG 2002 ist, als Betriebsstätte des Organträgers (sog. gewerbesteuerrechtliche Organschaft). Trotz dieser Fiktion bilden die Organgesellschaft und der Organträger kein einheitliches Unternehmen. Sie bleiben vielmehr selbständige Gewerbebetriebe, die einzeln für sich bilanzieren und deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind. Der Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist so zu ermitteln, als wäre diese Gesellschaft selbständiges Steuersubjekt. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags jedes der Unternehmen sind auf dieser ersten Stufe die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (§§ 8, 9 GewStG 2002) zu beachten (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie; st. Rspr. des BFH, vgl. z.B. BFH v. 29.5.1968 – I 198/65, BFHE 93, 289 = BStBl. II 1968, 807; v. 30.7.1969 – I R 21/67, BFHE 96, 362 = BStBl. II 1969, 629; v. 9.10.1974 – I R 5/73, BFHE 114, 242 = BStBl. II 1975, 179 = GmbHR 1975, 69; v. 23.10.1974 – I R 182/72, BFHE 113, 467 = BStBl. II 1975, 46 = GmbHR 1975, 24; v. 22.4.1998 – I R 109/97, BFHE 186, 443 = BStBl. II 1998, 748 = GmbHR 1998, 1141; v. 30.1.2002 – I R 73/01, BFHE 198, 128 = BStBl. II 2003, 354 = GmbHR 2002, 603; v. 29.8.2000 – VIII R 1/00, BFHE 194, 217 = BStBl. II 2001, 114 = GmbHR 2001, 209, jeweils m.w.N.). Erst der selbständig ermittelte Ge-

werbeertrag der Organgesellschaft ist sodann – auf einer zweiten Stufe – mit dem für den Organträger selbst ermittelten Gewerbeertrag zusammenzurechnen. Ergeben sich dabei unberechtigte doppelte steuerrechtliche Be- oder Entlastungen, so sind diese auszuschneiden. Grundlage für diese Korrekturen ist § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG 2002 (vgl. dazu z.B. BFH v. 6.11.1985 – I R 56/82, BFHE 145, 78 = BStBl. II 1986, 73; v. 2.2.1994 – I R 10/93, BFHE 173, 426 = BStBl. II 1994, 768 = GmbHR 1994, 420; v. 22.4.1998 – I R 109/97, BFHE 186, 443 = BStBl. II 1998, 748 = GmbHR 1998, 1141; v. 23.1.1992 – XI R 47/89, BFHE 167, 158 = BStBl. II 1992, 630 = GmbHR 1992, 485; v. 25.7.1995 – VIII R 54/93, BFHE 178, 448 = BStBl. II 1995, 794 = GmbHR 1995, 908; zuletzt BFH v. 30.10.2014 – IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227 = GmbHR 2015, 149, m.w.N.).

[9] b) Diese als sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie bezeichnete Vorgehensweise ist vom Senat in ... BFH v. 6.10.1953 – I 29/53 U, BFHE 58, 101 = BStBl. III 1953, 329 in Abkehr von der früheren sog. Filial- oder Einheitstheorie entwickelt worden, wie sie der RFH (vgl. z.B. RFH v. 23.1.1940 – I 226/39, RFHE 48, 113 = RStBl. 1940, 436; v. 4.12.1940 – VI 660/38, RStBl. 1941, 26; v. 11.3.1942 – VI 36/42, RStBl. 1942, 546) vertreten hatte. Sie wurde und wird seitdem vom BFH, wie zitiert, in st. Rspr. fortgeführt (vgl. zur historischen Entwicklung auch z.B. *Herzig* [Hrsg.], *Organschaft*, 2003, S. 4; *Knobbe-Keuk*, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. Aufl. 1993, S. 767; *Suchanek/Rüsch*, *DStZ* 2014, 871; *Keß* in *Lenski/Steinberg*, *GewStG*, § 2 Rz. 3520 ff.; jeweils m.w.N.), und sie entspricht seitdem gleichermaßen der einschlägigen Verwaltungspraxis (vgl. Abschn. 41 Abs. 1 GewStR 1998, R 7.1 Abs. 5 GewStR 2009). Der Senat hat keine Veranlassung, von ihr aufgrund der dagegen in der mündlichen Verhandlung unspezifisch vorgebrachten Einwände des für das FA auftretenden Vertreters des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen abzurücken. Dass die sog. eingeschränkte oder gebrochene Einheitstheorie im Schrifttum in der Vergangenheit in Anbetracht des Wortlauts in § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG (2002) zuweilen kritisch begleitet worden ist (vgl. z.B. *Sarrazin* in *Lenski/Steinberg*, *GewStG*, § 2 [Stand Februar 2011] Rz. 2573; *C. Pohl* in *Hidien/Pohl/Schnitter*, *Gewerbesteuer*, 15. Aufl. 2014, Tz. 3.1.4.4, S. 394 f.), ändert daran jedenfalls nach gegenwärtiger Regelungslage nichts: Die körperschaftsteuerrechtlichen und gewerbesteuerrechtlichen Organschaftsvoraussetzungen stimmen mittlerweile überein; § 7 S. 1 GewStG 2002 verbindet die Ermittlung des Gewerbeertrags mit der Ermittlung des körperschaftsteuerrechtlichen Gewinns und bestätigt insofern den Gleichlauf beider Rechtskreise (vgl. z.B. *Keß* in *Lenski/Steinberg*, *GewStG*, § 2 Rz. 3520 ff.; und *Suchanek/Rüsch*, *DStZ* 2014, 871, auch dazu jeweils m.w.N.).

### 2. Beachtung der sog. Bruttomethode auch im Rahmen der Gewerbeertragsermittlung

[10] Das FA ist unabhängig davon – auf der Basis jener Theorie zur Errechnung der jeweiligen Gewerbeerträge bei Vorliegen einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft – der Rechtsauffassung, dass die vom FG daraus gezogenen Schlussfolgerungen für die hier in Rede stehende Situation der der Organträgerin zugerechneten Dividenden einer Beteiligungsgesellschaft, deren Anteile von der Organgesellschaft gehalten werden, unzutreffend seien. Dem ist ebenfalls nicht beizupflichten.

## Steuerrecht

[11] a) § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG 2002 n.F. bestimmt für den körperschaftsteuerrechtlichen Organkreis abweichend von den allgemeinen Vorschriften, dass § 8b Abs. 1 – 6 KStG 2002 bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden ist. Die hiernach angeordnete sog. Bruttozurechnung bewirkt, dass der Gewinn der Organgesellschaft selbständig und ungeschmälert um darin enthaltene Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 zu ermitteln und er sodann dem Organträger nach § 14 S. 1 (einleitender Satzteil) KStG 2002 zuzurechnen ist. Sodann ist der brutto zugerechnete Gewinn beim Organträger den zuvor ausgeschlossenen allgemeinen Vorschriften zu unterwerfen. Insbesondere sind nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 die im zugerechneten Gewinn enthaltenen Bezüge, Dividenden und Gewinnanteile i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2002 bei der Ermittlung des Einkommens hier außer Ansatz zu lassen. Jedoch gelten nunmehr 5 v.H. von jenen Bezügen nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG 2002 als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Das greift aber nur dann, wenn in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 1 – 3 KStG 2002 „enthalten“ sind.

[12] b) Das alles ist über § 7 S. 1 (i.V.m. § 2 Abs. 2 S. 2) GewStG 2002 für die Ermittlung des Gewerbeertrags im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis bedeutsam. Denn danach ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (vgl. § 14 GewStG 2002) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 u. 9 GewStG 2002 bezeichneten Beträge. Zu den betreffenden Vorschriften des (hier allein einschlägigen) Körperschaftsteuergesetzes gehören auch die spezifischen Gewinnermittlungsvorschriften für den körperschaftsteuerrechtlichen Organkreis, damit also auch § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG 2002 n.F. (ebenso z.B. *Drüen* in Blümich, § 7 GewStG Rz. 96; *Güroff* in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 2 Rz. 520; *Herrlinghaus* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 KStG Rz. 23; *Schnitter* in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 7 GewStG Rz. 68; *G. Frotscher* in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 15 KStG Rz. 93 ff.; *C. Pohl* in Hiddien/Pohl/Schnitter, Gewerbesteuer, 15. Aufl. 2014, Tz. 3.1.4.4, S. 394 f.; *Schnitter*, daselbst, Tz. 7.4.4, S. 766 ff.; *Keß* in Lenski/Steinberg, GewStG, § 2 Rz. 3764; *Lessig* in Bergemann/Wingler, GewStG, § 2 Rz. 200; *Schumann* in Deloitte [Hrsg.], GewStG, § 2 Rz. 389; *Rödder/Schumacher*, DStR 2003, 805 [810]). Allerdings verändert sich für die Ermittlung des Gewerbeertrags naturgemäß der Gegenstand der organschaftlichen Zurechnung: Zugerechnet wird hier nicht der – u.a. über § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG 2002 n.F. korrigierte – Gewinn der Organgesellschaft. Es ist dies vielmehr der für diese Gesellschaft ermittelte Gewerbeertrag.

[13] c) Dem auch dagegen in der mündlichen Verhandlung gerichteten – und der allgemeinen Praxis der Finanzverwaltung (im Schr. des BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770 - 18/03, BStBl. I 2003, 437 = GmbHR 2003, 1084, dort Rz. 28 ff.) in diesem Punkt erneut widersprechenden – Einwand des FA, die spezifischen Gewinnermittlungsregeln des § 15 S. 1 KStG 2002 n.F. im Allgemeinen und dessen Nr. 2 S. 1 im Besonderen unterfielen nicht dem Regelungsbefehl des § 7 S. 1 GewStG 2002, folgt der Senat erneut nicht.

[14] Der Einwand will der sog. Bruttomethode bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesellschaft keine Bedeutung beimessen, weil § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG 2002 die Rechtsfolge der gewerbesteuerrechtlichen Organschaft eigenständig im Sinne einer (eingeschränkten) Fiktion der Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers regelt, Gewinnabführungen im Organkreis daher eigentlich ohne Einfluss auf den Gewerbeertrag des Organkreises bleiben müssten und weder Vermögensmehrungen noch -minderungen, die auf der Gewinnabführung beruhen, den Gewerbeertrag des Organkreises beeinflussen dürften (ähnlich *Sarrazin* in Lenski/Steinberg, GewStG, § 2 [Stand Februar 2011] Rz. 2653; *Suchanek/Rüsch*, DStZ 2014, 871 [874]; im Ergebnis auch *Müller* in Müller/Stöcker/Lieber, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rz. 1001 ff.). Deswegen sei sowohl im Regelungstext als auch in der dazu gegebenen Überschrift von dem Einkommen der betreffenden Steuersubjekte die Rede, nicht aber von dem Gewinn. Dieser Einwand überzeugt indessen abermals nicht. Er übersieht, dass § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG 2002 unter Bezugnahme auf §§ 14, 17 und 18 KStG (2002) lediglich die Voraussetzungen einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft bestimmt, aber nichts darüber aussagt, wie der dem Organträger zuzurechnende Gewerbeertrag der Organgesellschaft zu ermitteln und wie der zugerechnete Gewerbeertrag beim Organträger zu behandeln ist. Der Einwand übersieht auch, dass § 7 S. 1 GewStG 2002 die Anwendbarkeit der körperschaftsteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften im Grundsatz einschränkungslos anordnet; soweit er davon abweicht, ergibt sich das aus den nachfolgenden Sätzen der Vorschrift, die – wie sich aus deren ausdifferenzierten Inhalten ergibt – abschließender Natur sind und nicht durch übergeordnete Systemüberlegungen überlagert werden. Dementsprechend verknüpft § 7 S. 1 GewStG 2002 die Gewinnermittlung auch folgerichtig mit der Einkommensermittlung; die darauf gestützten Gegenerwägungen des FA sind nicht nachvollziehbar.

[15] d) Für den Streitfall bedeutet das alles:

[16] aa) Es ist auf der ersten Stufe zunächst der der Kl.in als Organträgerin zuzurechnende Gewerbeertrag der Y-GmbH zu ermitteln. Letztere erfüllt mit ihrer Beteiligung an der italienischen Y-S.p.A. die qualifizierten Beteiligungs- und Aktivitätserfordernisse der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG 2002. Das liegt nach den tatrichterlich getroffenen Feststellungen auf der Hand und wird auch vom FA nicht bestritten, so dass sich weitere Ausführungen dazu erübrigen. Der in der dargelegten Weise „brutto“ ermittelte Gewinn der Y-GmbH als der Organgesellschaft ist also um die darin enthaltene Dividende der Y-S.p.A. nach Maßgabe von § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG 2002 als Gewinn aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs des Gewerbesteuergesetzes zu kürzen. Der Kürzungsbetrag ist seinerseits nicht nach § 9 Nr. 7 S. 3 i.V.m. § 9 Nr. 2a S. 4 GewStG 2002 n.F. um fiktive nichtabziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG 2002 zu vermindern. Zwar sind solche fiktiven Betriebsausgaben kraft ausdrücklicher Gesetzesanordnung hiernach keine kürzungsfähigen Gewinne aus Anteilen i.S.v. § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG 2002. Das betrifft nach § 36 Abs. 8 S. 5 GewStG 2002 n.F. auch das Streitjahr, und deshalb entspräche eine darauf bezogene Minderung des Kürzungsbetrags den allgemeinen Vorschriften bei der Ermittlung des Gewerbeertrags (vgl. demgegenüber noch zur vorangehenden Rege-

## Steuerrecht

lungslage BFH v. 10.1.2007 – I R 53/06, BFHE 217, 98 = BStBl. II 2007, 585 = GmbHR 2007, 779). Doch wirkt sich § 9 Nr. 7 S. 3 i.V.m. § 9 Nr. 2a S. 4 GewStG 2002 n.F. nicht aus, weil die Anwendung von § 8b KStG 2002 infolge der „Bruttoanordnung“ in § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG 2002 n.F., jeweils i.V.m. § 7 S. 1 GewStG 2002, (auch) in diesem Punkt suspendiert ist. Im Ergebnis sind die Dividenden aus der Beteiligungsgesellschaft damit rechnerisch wie rechtlich vollen Umfangs nicht (mehr) Bestandteil des ermittelten Gewerbeertrags der Organgesellschaft.

[17] bb) Das wiederum schlägt sodann – auf der zweiten Stufe – auf die Ermittlung des Gewerbeertrags der Kl.in als Organträgerin durch. Der Gewerbeertrag der Y-GmbH wird der Kl.in (nach § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG 2002) als Saldogröße zugerechnet, er wird nicht in Einzelbestandteile und Einzelbeträge zerlegt und erst bei dem Organträger im Rahmen des für diesen zu ermittelnden Gewerbeertrags entsprechend „zusammengesetzt“. Die Dividende der Y-S.p.A. als der Beteiligungsgesellschaft der Organgesellschaft ist in dem zugerechneten Gewerbeertrag deswegen nicht mehr – wie aber nach § 15 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG 2002 n.F. i.V.m. § 7 S. 1 u. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG 2002 erforderlich – „enthalten“. Sie kann infolgedessen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organträgerin – einerseits – nicht mehr nach Maßgabe von § 8b Abs. 1 S. 1 KStG 2002 (i.V.m. § 7 S. 1 GewStG 2002) außer Ansatz bleiben; zugleich unterbleibt – andererseits – eine Hinzurechnung von 5 v.H. der Dividende als Ausgaben, die nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG 2002 (ebenfalls i.V.m. § 7 S. 1 GewStG 2002) nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Es verhält sich insoweit nicht anders als beispielsweise bei steuerfreien Betriebseinnahmen der Organgesellschaft, die gleichermaßen auf deren Ebene außerbilanziell „herausgekürzt“, sodann dem Organträger in dieser Höhe zugerechnet werden und deswegen nicht im zugerechneten Einkommen enthalten sind. Und aus letztlich selbigem Grunde hat der Senat in ... BFH v. 14.1.2009 – I R 47/08, BFHE 224, 126 = BStBl. II 2011, 131 = GmbHR 2009, 556 darauf erkannt, dass die für die Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft in § 15 Nr. 2 KStG 2002 i.d.F. bis zur Änderung durch das *Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz)* v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660 = BStBl. I 2003, 321) bestimmte Nichtanwendung von § 8b Abs. 1 – 6 KStG 2002, also die sog. Bruttomethode, sich im Veranlagungszeitraum 2002 nicht auf Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft erstreckte, welche nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als sog. abkommensrechtliches Schachtelprivileg von der Besteuerung auszunehmen sind; nur weil die privilegierte Auslandsdividende nicht im zuzurechnenden Organeinkommen „enthalten“ war, bedurfte es der regulativen Nachbesserung durch § 15 S. 2 KStG 2002 i.d.F. des *Steuervergünstigungsabbaugesetzes*. Schließlich wäre auch die spezifische Regelung für die Einbeziehung entsprechend freigestellter Dividenden in den Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1a EStG 2002 überflüssig, wenn die Dividende ohnehin Einkommensbestandteil beim Organträger wäre.

[18] cc) Ob das im Ergebnis unsystematisch ist, weil nicht organschaftlich und organschaftlich verbundene Strukturen unterschiedlich behandelt werden, kann dahinstehen. Allerdings mag man daran durchaus Zweifel hegen, weil beide Konstellationen systematisch von vornherein nicht

vergleichbar sind. Und so gesehen ist die unterschiedliche Behandlung schlicht Folge dessen, dass das Gesetz die allgemeinen Vorschriften vermittle § 15 S. 1 Nr. 2 KStG 2002 n.F. (i.V.m. § 7 S. 1 GewStG 2002) einerseits verdrängt, es aber andererseits diese Verdrängung vollständig bloß für die Einkommensermittlung angeordnet hat, nicht aber für die davon abzuhebende Ermittlung des Gewerbeertrags. Folge dessen ist dann weiter, dass auch eine entsprechende Hinzurechnung der fiktiv nichtabziehbaren Betriebsausgaben beim Organträger ausscheidet.

[19] dd) Eine sich daraus womöglich dennoch ergebende „Hinzurechnungslücke“ lässt sich weder durch Auslegung oder Analogie noch durch eine spezifisch organschaftliche Korrektur über § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG 2002 schließen. Zum einen verdeutlichen gerade die detailliert ausgefeilten und wechselseitig aufeinander abgestimmten Regelungsstrukturen in § 15 S. 1 Nr. 2 und § 8b KStG 2002 (n.F.) ebenso wie in § 9 Nr. 7 u. Nr. 2a sowie in § 8 Nr. 5 GewStG 2002, dass der Gesetzgeber nahezu jede erdenkliche einschlägige Situation im Auge gehabt hat und hat regeln wollen. Wenn er dann aber eine bestimmte Konstellation auspart, muss er sich das anrechnen lassen, nicht anders als umgekehrt der Steuerpflichtige, der in dem recht komplexen und unübersichtlichen Regelungsgeflecht die eine oder andere Regelungskonsequenz zu seinem Nachteil „übersieht“. Zum anderen scheidet auch eine Korrektur im Organkreis über die Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG 2002 aus, weil – wie das FG richtig anmerkt – eine etwaige doppelte Erfassung oder Entlastung derselben Gewerbeerträge nicht durch den Mechanismus der zunächst getrennten Ermittlung der Gewerbeerträge ausgelöst wird; ursächlich dafür ist vielmehr die im Kern ihrerseits unsystematische gesetzgeberische Entscheidung, die Anwendung von § 8b Abs. 1 – 3 KStG 2002 bei der Ermittlung des Gewerbeertrags auszusparen und diese Vorschrift allein beim Organträger nach Zurechnung des derart ermittelten Gewerbeertrags der Organgesellschaft anzusetzen. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG 2002 ist nicht dafür bestimmt, den ausdrücklichen Regelungsbefehl des § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG 2002 n.F. und die daraus abzuleitenden Konsequenzen gegenzukorrigieren. Ob es aus verfassungsrechtlichen Überlegungen möglich ist, in vergleichbaren Konzernstrukturen ohne organschaftliche Verbundenheit eine Gleichbehandlung im Auslegungswege zu erstreiten, soll hier dahinstehen.

[20] ee) Diesen Schlussfolgerungen pflichtet das Schrifttum letztlich einhellig bei (vgl. z.B. *Neumann* in *Gosch*, KStG, 2. Aufl., § 15 Rz. 23; *G. Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG/GewStG/UmwStG, § 15 KStG Rz. 94; *G. Frotscher*, *Ubg* 2009, 430; *Gosch* in *Blümich*, § 9 GewStG Rz. 187a; *Kollruss*, *DStR* 2006, 2291 [2293]; *Hageböke*, *ISr* 2009, 473 [480]; *Hageböke*, *Der Konzern* 2014, 313; *Güroff* in *Glanegger/Güroff*, *GewStG*, 8. Aufl., § 2 Rz. 520 u. § 9 Nr. 2a Rz. 3; *Stangl*, *Beihefter zur DStR* 4/2013, S. 8 [11]; *Hielscher*, *BB* 2014, 1832; *Pyszkal/Nienhaus*, *DStR* 2014, 1585; *Böhmer*, *ISr* 2014, 277; *Rengier*, *NWB* 2014, 2695; *Schänzle/Birker*, *Ubg* 2014, 635; *Demell/Sundheimer*, *GmbHR*- 2014, 1115; *Braunagel* in *Bergemann/Wingler*, *GewStG*, § 9 GewStG Rz. 140; *Roser* in *Lenski/Steinberg*, *GewStG*, § 9 Nr. 2a GewStG Rz. 45b; *Rehfeld* in *Deloitte* [Hrsg.], *GewStG*, § 9 Nr. 2a GewStG Rz. 13, 19; *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, *DBA*, Art. 23A/B OECD-MA Rz. 24; *C. Pohl* in *Hidien/Pohl/Schnitter*, *Gewbesteuer*, 15. Aufl. 2014, Tz. 3.1.4.4, S. 394 ff.); die von der Finanzverwaltung vertretene Auf-

## Steuerrecht

fassung wird allein von Verwaltungsangehörigen geteilt (vgl. *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG, Rz. 380, 385; Dötsch, daselbst, § 15 KStG Rz. 27, 28, 52; Schlagheck, GmbHR 2014, 1138). ...

### Der GmbHR-Kommentar

#### I. Einleitung

Die vorstehend abgedruckte Entscheidung des BFH v. 17.12.2014 – I R 39/14 bestätigt das Urteil der Vorinstanz (FG Münster v. 14.5.2014 – 10 K 1007/13 G, GmbHR 2014, 1115 m. Anm. Demell/Sundheimer), wonach eine auf Organgesellschaftsebene empfangene ausländische Dividende bei ihrer Weiterleitung an den Organträger zwar dort – der Bruttomethode folgend – gemäß § 8b Abs. 5 S. 1 KStG zu 5 % der Körperschaftsteuer, nicht aber der Gewerbesteuer unterliegt.

Das Urteil des FG Münster war im Schrifttum bereits Gegenstand ausführlicher Abhandlungen (vgl. z.B. Hageböke, DK 2014, 313 ff.; Pyszka, DStR 2014, 1585 ff.; Schlagheck, GmbHR 2014, 1138 ff.) weshalb nachfolgend nur noch auf die wesentlichsten Punkte der BFH-Entscheidung eingegangen werden soll. Zunächst sollen die relevanten Entscheidungsgründe des I. Senats dargestellt werden, bevor hiernach auf die zentralen Rechtsfolgen für den außer- und innerorganschaftlichen Fall eingegangen wird.

#### II. Zentrale Entscheidungsgründe

Der BFH erläutert eingangs ausführlich die Historie und Funktionsweise der gewerbesteuerlichen Organschaft (vgl. dazu auch Suchanek/Rüsch, DStZ 2014, 871 ff., m.w.N.) und widerspricht der Argumentation des FA in dem zentralen Punkt, wonach die Gewinnermittlungsregeln des § 15 S. 1 KStG nicht über den Verweis in § 7 S. 1 GewStG zur Anwendung kommen könnten (vgl. Rz. 13). Dabei stellt er folgendes klar:

1. Die Betriebsstättenfiktion in § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG bestimmt zwar die Voraussetzung der gewerbesteuerlichen Organschaft, nicht aber die Art und Weise der Gewerbeertragsermittlung (vgl. Rz. 14).
2. Diese richtet sich auch in der gewerbesteuerlichen Organschaft nach § 7 S. 1 GewStG und lässt grundsätzlich uneingeschränkt sämtliche körperschaftsteuerliche Gewinnermittlungsvorschriften zur Anwendung kommen (vgl. Rz. 14).
3. Aus diesem Grund ist auch im Rahmen der Gewerbeertragsermittlung die Gewinnermittlungsvorschrift des § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG (sog. Bruttomethode) zu beachten (vgl. Rz. 12).

Das FA muss in der mündlichen Verhandlung auf schwerem Posten gestanden haben, denn seine Argumentation, § 7 S. 1 GewStG suspendiere die Anwendung des § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG, steht der Aussage im Schr. des BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770 - 18/03, BStBl. I 2003, 437 = GmbHR 2003, 1084, Rz. 28 entgegen, wonach die Anwendung der Bruttomethode auch im Rahmen der Gewerbesteuer angeordnet wird. Die sich widersprechenden Einwände des FA werden vom BFH an verschiedenen Stellen verdeutlicht (vgl. Rz. 13 u. 14).

### III. Schlussfolgerungen für die Praxis

#### 1. Außerhalb einer Organschaft

Für die Vereinnahmung einer in- oder ausländischen Dividende durch eine nicht organschaftlich verbundene Kapitalgesellschaft, die die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a bzw. 7 GewStG erfüllt, bleibt alles beim Alten. Über § 8b Abs. 1 S. 1 KStG bleibt diese zunächst vollständig außer Ansatz, bevor über § 8b Abs. 5 S. 1 KStG nichtabziehbare Betriebsausgaben i.H.v. 5 % fingiert und mit 0,75 % Körperschaftsteuer (5 % x 15 %) und über § 7 S. 1 GewStG typischerweise noch mit 0,7 % Gewerbesteuer (5 % x 3,5 % x 400 %) belastet werden. Über die 5 % hinausgehende (zugehörige) Betriebsausgaben können gemäß § 8b Abs. 5 S. 2 KStG i.V.m. § 7 S. 1 GewStG körperschaft- und gewerbesteuerlich uneingeschränkt abgezogen werden.

#### 2. Innerhalb einer Organschaft

##### a) Ausländische Dividenden – Urteilssachverhalt

Es ist zu betonen, dass der I. Senat ausschließlich über den Fall einer ausländischen Dividende zu entscheiden hatte. In Anlehnung an die eingangs dargestellten Entscheidungsgründe schlussfolgert der BFH weiter, dass durch die eigenständige Gewerbeertragsermittlung auf Organgesellschaftsebene die Auslandsdividende dort zunächst – unstrittig – über § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG vollständig gewerbesteuerlich gekürzt werden kann, was sich nachfolgend positiv für den Steuerpflichtigen auswirkt. Denn im Unterschied zur Körperschaftsteuer, bei der die entsprechende Kürzung über § 8b Abs. 1 S. 1 KStG durch die Bruttomethode in § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG verhindert wird, ist in diesem Zeitpunkt gewerbesteuerlich bereits keine Dividende mehr im Gewerbeertrag enthalten. Die Hinzurechnung der sonst üblichen 5 % nichtabziehbaren Betriebsausgaben (§ 9 Nr. 7 S. 3 i.V.m. § 9 Nr. 2a S. 4 GewStG i.V.m. § 8b Abs. 5 S. 1 KStG) wird von der Bruttomethode gesperrt, weil im Rahmen von § 7 S. 1 GewStG sämtliche körperschaftsteuerliche Gewinnermittlungsvorschriften, also auch die des § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG, beachtet werden müssen.

Dem Gewerbesteuerrecht fehlen demzufolge eigenständige, mit der Körperschaftsteuer vergleichbare Regelungen, was auch der BFH anmerkt (vgl. Rz. 18 u. 19), entweder in Form nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben wie der des § 8b Abs. 5 S. 1 KStG oder in Form der Bruttomethode des § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG, die die gewerbesteuerliche Kürzung erst beim Organträger zur Anwendung hätte kommen lassen. Ohne eine derartige Regelung kommt auch eine Nachholung der fiktiven Betriebsausgabenbesteuerung beim Organträger nicht in Betracht, da diesem von der Organgesellschaft durch die vorherige Kürzung „rechnerisch wie rechtlich“ (vgl. Rz. 16) keine Dividenden mehr zugeführt werden.

Aufgrund des klaren Wortlauts der Vorschriften sieht der BFH weder die Möglichkeit der Auslegung noch – in Anbetracht der Regelungsdichte – die Möglichkeit einer Analogie. Insofern könne bei diesen Rechtsfolgen auch nicht von einer Gesetzeslücke ausgegangen werden (vgl. Rz. 19).

Mit der Gewerbesteuerfreiheit der Auslandsdividende geht konsequenterweise nach § 9 Nr. 7 S. 2 i.V.m. § 9 Nr. 2a S. 3 GewStG auch die fehlende Abzugsmöglichkeit zugehöriger Aufwendungen einher. Übersteigen die Aufwendungen in ihrer Höhe nicht 5 % der Dividende, ergibt sich

## Steuerrecht

hieraus für den Steuerpflichtigen im Vergleich zur vorherigen Situation allerdings kein Nachteil, da auch die fiktiven 5 %igen Betriebsausgaben der Regelbesteuerung unterlagen. Die Aufwendungen können darüber hinaus nach wie vor in den Anwendungsbereich einer der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungstatbestände fallen (z.B. Zinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG), sofern sie nicht nach § 9 Nr. 7 S. 2 i.V.m. § 9 Nr. 2a S. 3 GewStG hinzugerechnet werden. Übersteigen die in unmittelbarem Zusammenhang mit Gewinnanteilen stehenden Aufwendungen den fiktiv nach § 8b Abs. 5 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgabe zu behandelnden Dividendenanteil, tritt für den Steuerpflichtigen mit vorstehender Entscheidung eine Verschlechterung ein, da der Kürzungsbetrag durch die entsprechenden Aufwendungen bis auf Null reduziert werden kann (kein negativer Kürzungsbetrag vgl. nur *Roser* in *Lenski/Steinberg*, GewStG, § 9 Nr. 7 Rz. 37 [Nov. 2012]; *Rehfeld* in *Deloitte*, GewStG, 1. Aufl. 2009, § 9 Nr. 7 Rz. 19).

#### b) Inländische Dividenden – Anwendung der Urteilsgrundsätze

Das Urteil des BFH lässt sich darüber hinaus uneingeschränkt auf den Bezug *inländischer* Dividenden bei Organgesellschaften anwenden (vgl. nur *Roser* in *Lenski/Steinberg*, GewStG, § 9 Nr. 2a Rz. 45b [März 2014]; *Gosch* in *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz. 187a [Nov. 2012]; *Rehfeld* in *Deloitte*, GewStG, 1. Aufl. 2009, § 9 Nr. 2a Rz. 13, 19; *Braunagel* in *Bergemann/Wingler*, GewStG, 1. Aufl. 2012, § 9 Rz. 140). Aus diesem Grund werden vom I. Senat zum Beleg seiner Aussagen auch umfangreiche Literaturfundstellen zu § 9 Nr. 2a GewStG zitiert. Ursächlich hierfür ist, dass die Urteilsgründe nicht auf den Bezug ausländischer Dividenden eingeschränkt werden können. Im inländischen Fall werden die Dividenden bei der Organgesellschaft gewerbsteuerlich nicht über § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG, sondern über § 9 Nr. 2a GewStG gekürzt, 5 % nichtabzugsfähige Betriebsausgaben werden hiernach aber analog über den Ausschluss in § 7 S. 1 GewStG i.V.m. § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG verhindert; eine Nachholung auf Organträgerebene scheitert in Ermangelung der vorhandenen Dividende, weshalb auf die o.g. Ausführungen verwiesen werden kann. Für den Steuerpflichtigen abgerundet wäre die Urteilsbegründung, wenn der BFH hierauf im Rahmen eines *obiter dictum* hingewiesen hätte.

#### c) Keine Auswirkungen auf Veräußerungsgewinne und -verluste

Keine Konsequenzen hat die Entscheidung hingegen für Veräußerungsgewinne oder -verluste aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen auf Ebene der Organgesellschaft. Diese bleiben bei der Ermittlung des an den Organträger abzuführenden körperschaftsteuerlichen Einkommens der Organgesellschaft nach § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG nicht nach § 8b Abs. 2 u. 3 KStG außer Ansatz, sodass sie nach § 7 S. 1 GewStG im Gewerbeertrag der Organgesellschaft enthalten sind. Sie werden nach additiver Zusammenfassung der Gewerbeerträge nach § 15 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG i.V.m. § 7 S. 1 u. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG auf Ebene des Organträgers nach § 8b Abs. 2 S. 1 u. Abs. 3 S. 1 KStG im Ergebnis zu 95 % von der Steuer befreit bzw. nach § 8b Abs. 3 S. 3 KStG dem Gewerbeertrag wieder hinzugerechnet.

#### IV. Systematische Zweifelsfragen

Das Urteil führt zu einer Ungleichbehandlung von inner- und außerorganschaftlichen Strukturen, insbesondere in Konzernsachverhalten. Inwieweit hieraus ein Problem hinsichtlich Art. 3 GG entstehen könnte, wird nicht thematisiert. Der I. Senat mag daran jedoch nicht zwangsläufig ein unsystematisches Ergebnis erkennen, da für ihn die Ausgangssituation bereits nicht vergleichbar sei (Rz. 19). Ob diese Rechtsfolge durch eine ertragsteuerliche Organshaft allerdings zu rechtfertigen ist, scheint zumindest zweifelhaft. Explizit offen lässt der I. Senat zudem die Frage, ob es aus verfassungsrechtlichen Überlegungen möglich ist, in außerorganschaftlichen Konzernstrukturen eine Gleichbehandlung im Auslegungswege zu „erstreiten“ (vgl. Rz. 19).

Nicht zuletzt weist er zutreffend auf die bereits unsystematische gesetzgeberische Entscheidung hin, im Gewerbesteuerrecht keine dem Körperschaftsteuerrecht vergleichbare Bruttomethode eingeführt zu haben (Rz. 19).

#### V. Fazit

Der I. Senat ist mal wieder hart mit dem Gesetzgeber zu Gericht gegangen, da er diesem vorhält, damit leben zu müssen, wenn im Rahmen eines detaillierten Regelungskonglomerats die ein oder andere – für ihn nachteilige – Rechtsfolge scheinbar übersehen wurde. Fast tröstend muten seine Ausführungen in diesem Kontext an, dass es dem Steuerpflichtigen schließlich nicht anders ergehe, wenn dieser in dem recht komplexen und unübersichtlichen Regelungsgeflecht die eine oder andere Regelungskonsequenz zu seinem Nachteil „übersehe“ (vgl. Rz. 19).

Daher gilt, dass derzeit ausländische, aber auch inländische Dividenden auf Organgesellschaftsebene gewerbsteuerfrei, d.h. ohne die Fiktion von 5 % nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben, vereinnahmt werden können. Gleichwohl dürfte zu erwarten sein, dass diese Lücke durch den Gesetzgeber in absehbarer Zeit geschlossen werden wird. Ob es daher zu einer Veröffentlichung im BStBl. II oder eher zu einem Nichtanwendungserlass kommt, bleibt abzuwarten. Bis dahin sollten entsprechende Erklärungen abgegeben werden oder auf die bekannten Rechtsbehelfe zurückgegriffen werden. Allerdings muss in diesem Zusammenhang auch erwähnt werden, dass es aufgrund der Entscheidung durch § 9 Nr. 2a S. 3 u. Nr. 7 S. 2 GewStG für den Steuerpflichtigen durchaus auch zu Nachteilen kommen kann, wenn die in unmittelbarem Zusammenhang mit den Gewinnanteilen stehenden Aufwendungen 5 % des Dividendenbetrags übersteigen.

Abschließend bleibt weiterhin festzuhalten, dass Ausgangspunkt der Gewerbebesteuerung nach § 7 S. 1 GewStG der nach den Vorschriften des EStG und KStG ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb ist. Das durch diese Verknüpfung – auf den ersten Blick – einfach ausgestaltete Gewerbebesteuerrecht wird durch die für die Ermittlung der objektiven Ertragskraft nötigen Kürzungs- und Hinzurechnungstatbestände seit jeher deutlich verkompliziert. Hinzu kommen Abweichungen zu den vergleichbaren Regelungen des EStG und KStG (z.B. die unterschiedlichen Grenzen der Schachtelprivilegien).

**Dipl.-Finanzw. Markus Suchanek, Steuerberater,  
Düsseldorf (Warth & Klein Grant Thornton AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) und  
Gary Rüscher, M.Sc., Universität zu Köln**