

Urteil des Monats

Gewerbsteuer: Volle Schachtelprivilegierung in der gewerbsteuerlichen Organschaft

BFH, Urteil vom 17. 12. 2014 - I R 39/14 [E>VAAAE-86640]

Bezieht eine Organgesellschaft ausländische Dividenden, werden sie bei ihrer Weiterleitung an den Organträger dort – der sog. Bruttomethode folgend – gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG zu 5 % mit Körperschaftsteuer, nicht aber mit Gewerbesteuer belastet.

Sachverhalt

Dem Urteil liegt ein dreistufiger Sachverhalt (Mutter-, Tochter- und Enkelgesellschaft) zugrunde. Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, war zu 100 % an der Y-GmbH beteiligt. Diese wiederum war zu 72,3 % an der italienischen Y-S.p.A. beteiligt (vergleichbar mit einer deutschen Aktiengesellschaft). Zwischen den deutschen Gesellschaften bestand eine körperschaft- und gewerbsteuerliche Organschaft.

Über ihre italienische Beteiligung bezog die Y-GmbH im Streitjahr Dividenden, die sie gewerbsteuerlich zunächst als Gewinn erfasste und sodann nach § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG wieder herauskürzte. Eine Hinzurechnung i. H. von 5 % nichtabziehbarer Betriebsausgaben gem. § 9 Nr. 7 Satz 3 i. V. mit § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG i. V. mit § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG unterblieb, weil die über § 7 Satz 1 GewStG anzuwendende (körperschaftsteuerliche) Bruttomethode des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG die Anwendung der § 8b Abs. 1–6 KStG auf Organgesellschaftsebene ausschließt, damit sie erst beim Organträger zur Anwendung kommen.

Die Organträgerin, die GmbH & Co. KG, sah allerdings ebenfalls von einer Hinzurechnung der 5 % nichtabziehbaren Betriebsausgaben ab, da ihr – aufgrund der vorherigen Kürzung auf Organgesellschaftsebene – gewerbsteuerlich keine Dividenden mehr zugerechnet wurden.

Das FA war der Meinung, dass die Gewinnermittlungsregel des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG nicht dem Regelungsbefehl des § 7 Satz 1 GewStG unterfällt, eine gewerbsteuerliche Kürzung der Dividende auf Organgesellschaftsebene demnach gar nicht hätte vorgenommen werden dürfen.

Grundlagen

1. Ermittlung des Einkommens bei einer Organschaft

§ 15 KStG enthält Spezialvorschriften für die Ermittlung des Einkommens im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft. Bezieht eine Organgesellschaft in- oder ausländische (Schachtel-)Dividenden, ist die Anwendung der § 8b Abs. 1–6 KStG auf Organgesellschaftsebene durch § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG gesperrt (sog. Bruttomethode), wodurch die Dividende zu 100 % in dem an den Organträger zuzurechnenden Einkommen enthalten ist. Dort kommt es sodann durch § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG zur Anwendung

von § 8b Abs. 1 und 5 KStG, so dass die Dividende letztlich zu 5 % über die Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben Eingang in die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage findet.

2. Verknüpfung des EStG und KStG mit dem GewStG

Nach § 7 Satz 1 GewStG setzt sich die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (= der **Gewerbeertrag**) – vereinfacht dargestellt – wie folgt aus drei Teilen zusammen:

- Steuerlicher Gewinn oder Verlust (nach EStG/KStG)
- + Hinzurechnungen des § 8 GewStG
- Kürzungen des § 9 GewStG

Gewerbsteuerpflichtig sind ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. § 2 GewStG), weshalb § 7 Satz 1 GewStG auf den steuerlichen Gewinn oder Verlust *aus Gewerbebetrieb* abstellt. Dieser ist das Ergebnis der 1. und 2. Gewinnermittlungsstufe, beinhaltet demnach auch außerbilanzielle Kürzungen und Hinzurechnungen (z. B. nichtabziehbare Aufwendungen gem. § 10 KStG oder Hinzurechnung von vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).

Zentrale Frage hierbei ist, ob § 7 Satz 1 GewStG auf *sämtliche* oder *nur auf die allgemeinen* Gewinn- und Einkommensermittlungsvorschriften verweist. Davon ist abhängig, ob die spezielle Einkommensermittlung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG auch gewerbsteuerlich zur Anwendung kommt, was das FA verneint.

3. Systematik der gewerbsteuerlichen Organschaft

Die Begründung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft führt mittlerweile – bedingt durch identische Voraussetzungen – auch zu einer gewerbsteuerlichen Organschaft. Allerdings unterscheiden sich deren Rechtsfolgen:

- ▶ In der **Körperschaftsteuer** bleiben Organgesellschaft und Organträger sowohl subjektiv (*Wer ist steuerpflichtig?*) als auch objektiv (*Was ist steuerpflichtig?*) selbständige Steuersubjekte.
- ▶ In der **Gewerbsteuer** verliert die Organgesellschaft hingegen ihre Steuersubjekteigenschaft. Diese fällt infolge der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG dem Organträger zu, der nunmehr den gewerbsteuerlichen Steuerschuldner für den gesamten Organkreis darstellt. Daher rührt auch der Name der „*gebrochenen oder eingeschränkten Einheitstheorie*“ in der gewerbsteuerlichen Organschaft.

a) 1. Stufe: Ermittlung der Gewerbeerträge

Durch den Fortbestand der objektiven Gewerbsteuerpflicht der Organgesellschaften müssen diese ihren eigenen Gewerbeertrag ermitteln. Dies bedeutet, dass sämtliche gewerbsteuerlichen Vorschriften *eigenständig* und vor allem *unabhängig* vom Organträger zur Anwendung kommen (z. B. kann der Freibetrag des § 8 Nr. 1 GewStG i. H. von 100.000 € separat bei jeder Organgesellschaft genutzt werden; die erweiterte gewerbsteuerliche Grundbesitzkürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG wird ausnahmslos nach den Verhältnissen der jeweiligen Organgesellschaft geprüft).

b) 2. Stufe: Zusammenfassung der Gewerbeerträge

Die zuvor eigenständig ermittelten Gewerbeerträge des Organkreises werden auf Ebene des Organträgers additiv

zusammengefasst. Dabei erfolgt eine Kürzung jener Beträge, die gewerbsteuerlich sowohl bei den Organgesellschaften als auch beim Organträger bereits erfasst wurden, um Doppelerfassungen zu vermeiden. Entsprechendes gilt für eine evtl. doppelte Nichtberücksichtigung einzelner Positionen. Auf den verbleibenden Gewerbeertrag wird der Gewerbesteuermessbetrag festgesetzt.

Zentral hierbei ist wiederum die Frage nach der Reichweite der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG: Sind aus der Vorschrift solche Rechtsfolgen abzuleiten, die ihrerseits wiederum Auswirkungen auf die Anwendbarkeit der o. g. Bruttomethode im Rahmen der Gewerbeertragsermittlung haben könnten?

Aktuelle Entscheidung

1. Entscheidungsgrundsätze

Der BFH bestätigt das Urteil der Vorinstanz (FG Münster, Urteil vom 14. 5. 2014 - 10 K 1007/13 G \rightarrow NAAAE-68383) und widerspricht damit der Auffassung des FA. **Dabei stellt der BFH folgende zentralen Punkte fest:**

1. Die Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG bestimmt zwar die Voraussetzung der gewerbsteuerlichen Organschaft, nicht aber die Art und Weise der Gewerbeertragsermittlung und dessen Abführung an den Organträger.
2. Die Gewerbeertragsermittlung richtet sich auch in der gewerbsteuerlichen Organschaft nach § 7 Satz 1 GewStG und lässt grds. uneingeschränkt sämtliche körperschaftsteuerlichen Gewinn- und Einkommensermittlungsvorschriften zur Anwendung kommen.
3. Daher ist auch im Rahmen der Gewerbeertragsermittlung die Gewinnermittlungsvorschrift des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG (sog. Bruttomethode) zu beachten.

Das BFH-Urteil führt dazu, dass im Rahmen einer ertragsteuerlichen Organschaft **ausländische (!) Dividenden auf Organgesellschaftsebene gewerbsteuerfrei** vereinnahmt werden können. Die Organgesellschaft kürzt die Dividende im Rahmen der Gewerbeertragsermittlung über § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG zunächst vollständig heraus. Eine Hinzurechnung der sonst üblichen 5 % nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben über § 9 Nr. 7 Satz 3 i. V. mit § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG i. V. mit § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG wird infolge der anzuwendenden Bruttomethode in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG gesperrt. Bei der Zusammenfassung der Gewerbeerträge auf Organträgersebene fehlt es nun an einer Dividende, die über § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG – wie bei der Körperschaftsteuer – außer Ansatz bleiben könnte, um hiernach 5 % nichtabzugsfähige Betriebsausgaben hinzurechnen zu können. Im Ergebnis kommt es zu keiner gewerbsteuerlichen Belastung der ausländischen Dividende.

2. Übertragbarkeit des BFH-Urteils auf Inlandssachverhalte?

Das Urteil des BFH lässt sich auch auf den Bezug inländischer Dividenden auf Organgesellschaftsebene anwenden. 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 Satz 1

GewStG, sondern über § 9 Nr. 2a GewStG gekürzt. 5 % nichtabzugsfähige Betriebsausgaben werden hiernach aber 1:1 über den Ausschluss in § 7 Satz 1 GewStG i. V. mit § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG verhindert; eine Nachholung auf Organträgersebene scheitert in Ermangelung einer vorhandenen Dividende, weshalb auf die o. g. Ausführungen verwiesen werden kann.

3. Welche Konsequenzen folgen aus der Entscheidung?

Durch die Entscheidung können nunmehr sowohl ausländische als auch inländische Dividenden auf Organgesellschaftsebene gewerbsteuerfrei, d. h. ohne die Hinzurechnung von 5 % nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben, vereinnahmt werden. Allerdings folgt aus der Gewerbsteuerfreiheit der Gewinnanteile konsequenterweise nach § 9 Nr. 2a Satz 3 GewStG (ggf. i. V. mit § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG) die fehlende Abzugsmöglichkeit von in unmittelbarem Zusammenhang mit der Dividende stehenden Aufwendungen. Übersteigen diese 5 % des Dividendenbetrags, tritt für den Steuerpflichtigen infolge des aktuellen BFH-Urteils eine Verschlechterung ein, da der Kürzungsbetrag durch die entsprechenden Aufwendungen im Extremfall bis auf Null gekürzt werden kann (kein negativer Kürzungsbetrag vgl. nur Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 7 GewStG, Rz. 37 [Nov. 2012]; Rehfeld, in: Deloitte, GewStG, 1. Aufl. 2009, § 9 Nr. 7 GewStG, Rz. 19). Gleichwohl dürfte zu erwarten sein, dass diese Lücke durch den Gesetzgeber in absehbarer Zeit geschlossen werden wird, da das Problem bereits seit 2003 im Schrifttum diskutiert wird. Ob es daher zu einer Veröffentlichung der Entscheidung im Bundessteuerblatt I oder eher zu einem Nichtanwendungserlass kommt, bleibt abzuwarten. Bis dahin sollten entsprechende Erklärungen abgegeben oder auf die bekannten Rechtsbehelfe zurückgegriffen werden, wenn die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Dividende stehenden Aufwendungen kleiner als 5 % des Dividendenbetrags sind.

Keine Konsequenzen hat die Entscheidung 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 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG nicht nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG außer Ansatz, so dass sie nach § 7 Satz 1 GewStG im Gewerbeertrag der Organgesellschaft enthalten sind. Sie werden nach additiver Zusammenfassung der Gewerbeerträge nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG i. V. mit § 7 Satz 1 und § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG auf Ebene des Organträgers nach § 8b Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 KStG im Ergebnis zu 95 % von der Steuer befreit bzw. nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG dem Gewerbeertrag wieder hinzugerechnet.

Lernfazit

Mit der Entscheidung bekräftigt der BFH erneut und der ständigen Rechtsprechung folgend das Fundament der gewerbsteuerlichen Organschaft auf der „**gebrochenen oder eingeschränkten Einheitstheorie**“, wonach die Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG lediglich für den Wegfall der subjektiven Gewerbe-

steuerpflicht auf Organgesellschaftsebene führt, weitere Rechtsfolgen aus der Vorschrift jedoch nicht abgeleitet werden können. Deshalb kommen auch spezielle Gewinn- und Einkommensermittlungsvorschriften wie bspw. § 15 KStG über den Verweis in § 7 Satz 1 GewStG uneingeschränkt zur Anwendung.

L Suchanek/Rüsch, DStZ 2014 S. 871 ff.; Rengier, NWB 2014 S. 2695 ff. [→RAAAE-71953]; Hageböke, DK 2014 S. 313 ff.

AUTOREN



Markus Suchanek,
Dipl.-Finanzw. und Steuerberater ist Partner der Warth & Klein Grant Thornton AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf.



Gary Rüsch,
M.Sc., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht an der Universität zu Köln.