Urteil vom 17. Dezember 2014, I R 39/14

Volle "Schachtelprivilegierung" im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis infolge sog. Bruttomethode

BFH I. Senat

GewStG § 2 Abs 2 S 2, GewStG § 7 S 1, GewStG § 9 Nr 2a S 4, GewStG § 9 Nr 7 S 1, KStG § 8b Abs 1 S 1, KStG § 8b Abs 5 S 1, KStG § 15 S 1 Nr 2 S 1, KStG § 15 S 1 Nr 2 S 2, GewStG § 9 Nr 7 S 3

vorgehend FG Münster, 13. Mai 2014, Az: 10 K 1007/13 G

Leitsätze

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 Satz 1 (i.V.m. § 2 Abs. 2 Satz 2) GewStG 2002 maßgebenden Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zur Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb umfassen auch die in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und 2 (i.V.m. § 8b Abs. 1 bis 6) KStG 2002 (i.d.F. des SEStEG) angeordnete sog. Bruttomethode (Übereinstimmung mit BMF-Schreiben vom 26. August 2003, BStBl I 2003, 437, 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 Satz 1 GewStG 2002 nicht nach § 9 Nr. 7 Satz 3 i.V.m. § 9 Nr. 2a Satz 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 Satz 2 GewStG 2002) zugerechneten Gewerbeertrag nicht i.S. von § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 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 Satz 2 GewStG 2002 schließen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14. Mai 2014 10 K 1007/13 G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens fallen dem Beklagten zur Last.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), 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 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 2002 (GewStG 2002) in Einklang mit § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 (KStG 2002) i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom

7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) --KStG 2002 n.F.-- zunächst als Gewinn erfasste und sodann nach § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 wieder herauskürzte; eine Hinzurechnung nichtabziehbarer Betriebsausgaben auf die Dividende nach Maßgabe von § 9 Nr. 7 Satz 3 und § 9 Nr. 2a Satz 4 (und § 36 Abs. 8 Satz 5) GewStG 2002 (i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 --JStG 2007-- vom 13. Dezember 2006 [BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28] --GewStG 2002 n.F.--) i.V.m. § 8b Abs. 5 KStG 2002 unterblieb. Die Klägerin bezog den ihr von der Y-GmbH nach § 2 Abs. 2 Satz 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 (und § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2) KStG 2002 (n.F.) i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG 2002 ab.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte Letzterem im Ergebnis unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 26. August 2003 (BStBl I 2003, 437) --und unter insoweit fälschlichem Hinweis auf den im Streitfall unbeachtlichen § 8 Nr. 5 GewStG 2002-- nicht (s. auch Oberfinanzdirektion Münster, Verfügung vom 4. September 2006 G 1421-138-St 12-33, Fallbeispiel 3.1, juris).

4 Das angerufene Finanzgericht (FG) Münster gab der Klage gegen den hiernach ergangenen Gewerbesteuermessbescheid statt. Sein Urteil vom 14. Mai 2014 10 K 1007/13 G ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1511 abgedruckt.

5 Das FA stützt seine Revision auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist unbegründet.

8 1. a) Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002 gilt eine Kapitalgesellschaft, die --wie im Streitfall die Y-GmbH-- Organgesellschaft i.S. der §§ 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; ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. z.B. Senatsurteile vom 29. Mai 1968 I 198/65, BFHE 93, 289, BStBl II 1968, 807; vom 30. Juli 1969 I R 21/67, BFHE 96, 362, BStBl II 1969, 629; vom 9. Oktober 1974 I R 5/73, BFHE 114, 242, BStBl II 1975, 179; vom 23. Oktober 1974 I R 182/72, BFHE 113, 467, BStBl II 1975, 46; vom 22. April 1998 I R 109/97, BFHE 186, 443, BStBl II 1998, 748; vom 30. Januar 2002 I R 73/01, BFHE 198, 128, BStBl II 2003, 354; BFH-Urteil vom 29. August 2000 VIII R 1/00, BFHE 194, 217, BStBl II 2001, 114, jeweils m.w.N.). Erst der selbständig ermittelte Gewerbeertrag 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 auszuscheiden. Grundlage für diese Korrekturen ist § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002 (vgl. dazu z.B. Senatsurteile vom 6. November 1985 I R 56/82, BFHE 145, 78, BStBl II 1986, 73; vom 2. Februar 1994 I R 10/93, BFHE 173, 426, BStBl II 1994, 768, und in BFHE 186, 443, BStBl II 1998, 748; BFH-Urteile vom 23. Januar 1992 XI R 47/89, BFHE 167, 158, BStBl II 1992, 630; vom 25. Juli 1995 VIII R 54/93, BFHE 178, 448, BStBl II 1995, 794; zuletzt vom 30. Oktober 2014 IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227, m.w.N.).

9 b) Diese als sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie bezeichnete Vorgehensweise ist vom Senat im Urteil vom 6. Oktober 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 Reichsfinanzhof (vgl. z.B. Urteile vom 23. Januar 1940 I 226/39, RFHE 48, 113, RStBl 1940, 436; vom 4. Dezember 1940 VI 660/38, RStBl 1941, 26; vom 11. März 1942 VI 36/42, RStBl 1942, 546) vertreten hatte. Sie wurde und wird seitdem vom BFH, wie zitiert, in ständiger Rechtsprechung 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, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2014, 871; Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 3520 ff.; jeweils m.w.N.), und sie entspricht seitdem

gleichermaßen der einschlägigen Verwaltungspraxis (vgl. Abschn. 41 Abs. 1 der Gewerbesteuer-Richtlinien --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 Satz 2 GewStG (2002) zuweilen kritisch begleitet worden ist (vgl. z.B. Sarrazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 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 Satz 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, ebenda; und Suchanek/ Rüsch, ebenda, auch dazu jeweils m.w.N.).

10 2. 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.

11 a) § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 n.F. bestimmt für den körperschaftsteuerrechtlichen Organkreis abweichend von den allgemeinen Vorschriften, dass § 8b Abs. 1 bis 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 Satz 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. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 (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 Satz 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. des § 8b Abs. 1 bis 3 KStG 2002 "enthalten" sind.

12 b) Das alles ist über § 7 Satz 1 (i.V.m. § 2 Abs. 2 Satz 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 und 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 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 n.F. (ebenso z.B. Blümich/Drüen, § 7 GewStG Rz 96; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 2 Rz 520; Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 KStG Rz 23; Schnitter in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/ UmwStG, § 7 GewStG Rz 68; G. Frotscher, daselbst, § 15 KStG Rz 93 ff.; C. Pohl in Hidien/Pohl/Schnitter, a.a.O., Tz. 3.1.4.4, S. 394 f.; Schnitter, daselbst, Tz. 7.4.4, S. 766 ff.; Keß in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 2 Rz 3764; Lessig in Bergemann/Wingler, GewStG, § 2 Rz 200; Schumann in Deloitte [Hrsg.], GewStG, § 2 Rz 389; Rödder/Schumacher, Deutsches Steuerrecht --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 Satz 1 Nr. 2 Satz 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 BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 437, dort Rz 28 ff.) in diesem Punkt erneut widersprechenden-- Einwand des FA, die spezifischen Gewinnermittlungsregeln des § 15 Satz 1 KStG 2002 n.F. im Allgemeinen und dessen Nr. 2 Satz 1 im Besonderen unterfielen nicht dem Regelungsbefehl des § 7 Satz 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 Satz 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, a.a.O., § 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 Satz 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 Satz 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 Satz 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 Klägerin 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 Satz 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 Satz 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 Satz 3 i.V.m. § 9 Nr. 2a Satz 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. von § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002. Das betrifft nach § 36 Abs. 8 Satz 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 Regelungslage Senatsurteil vom 10. Januar 2007 I R 53/06, BFHE 217, 98, BStBl II 2007, 585). Doch wirkt sich § 9 Nr. 7 Satz 3 i.V.m. § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG 2002 n.F. nicht aus, weil die Anwendung von § 8b KStG 2002 infolge der "Bruttoanordnung" in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 n.F., jeweils i.V.m. § 7 Satz 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 Klägerin als Organträgerin durch. Der Gewerbeertrag der Y-GmbH wird der Klägerin (nach § 2 Abs. 2 Satz 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 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG 2002 n.F. i.V.m. § 7 Satz 1 und § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002 erforderlich-- "enthalten". Sie kann infolgedessen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organträgerin --einerseits-- nicht mehr nach Maßgabe von § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 (i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG 2002) außer Ansatz bleiben; zugleich unterbleibt --andererseits-- eine Hinzurechnung von 5 v.H. der Dividende als Ausgaben, die nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 (ebenfalls i.V.m. § 7 Satz 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 seinem Urteil vom 14. Januar 2009 I R 47/08 (BFHE 224, 126, BStBl II 2011, 131) 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) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) bestimmte Nichtanwendung von § 8b Abs. 1 bis 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 Satz 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 vermittels § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002 n.F. (i.V.m. § 7 Satz 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 Satz 2 GewStG 2002 schließen. Zum einen verdeutlichen gerade die detailliert ausgefeilten und wechselseitig aufeinander abgestimmten Regelungsstrukturen in § 15 Satz 1 Nr. 2 und § 8b KStG 2002 (n.F.) ebenso wie in § 9 Nr. 7 und 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 ausspart, 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 Satz 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 bis 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 Satz 2 GewStG 2002 ist nicht dafür bestimmt, den ausdrücklichen Regelungsbefehl des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 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. Gosch/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 15 Rz 23; G. Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 15 KStG Rz 94; derselbe, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2009, 430; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 187a; Kollruss, DStR 2006, 2291, 2293; Hageböke, Internationales Steuerrecht 2009, 473, 480; derselbe, Der Konzern 2014, 313; Güroff in Glanegger/ Güroff, a.a.O., § 2 Rz 520, und § 9 Nr. 2a Rz 3; Stangl, Beihefter zur DStR 4/2013, 8, 11; Hielscher, Betriebs-Berater 2014, 1832; Pyszka/Nienhaus, DStR 2014, 1585; Böhmer, Internationale Steuer-Rundschau 2014, 277; Rengier, Neue Wirtschafts-Briefe 2014, 2695; Schänzle/Birker, Ubg 2014, 635; Demel/ Sundheimer, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2014, 1115; Braunagel in Bergemann/Winkler, a.a.O., § 9 GewStG Rz 140; Roser in Lenski/ Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 2a GewStG Rz 45b; Rehfeld in Deloitte, a.a.O., § 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, a.a.O., Tz. 3.1.4.4, S. 394 ff.); die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung 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).

21 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de