
Datum: 30.10.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 5916/97
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1030.4K5916.97.00

Tenor:

Der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 1991 vom 12.12.1994 wird insoweit geändert, als das Gewerbekapital um DM zu reduzieren ist. Die Berechnung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer AG. Gegenstand des Unternehmens ist die Beteiligung an Unternehmen im In- und Ausland.

Im Streitjahr ist die Klägerin u.a. unmittelbar und mehrheitlich an der A, der B, der C, der D und der E beteiligt.

Diese Unternehmen waren ihrerseits (ausgenommen C) wieder zu 64,15 v.H. an dem Grundkapital der F beteiligt und zwar die A zu 41,15 v.H., die B zu 13 v.H., die D zu 5 v.H. und die E zu 5 v.H..

1

2

3

4

5

Darüber hinaus waren diese Tochterunternehmen zu 42,76 v.H. an der G beteiligt und zwar die A zu 4,75 v.H., die B zu 0,61 v.H., die C zu 36,21 v.H. die D zu 0,40 v.H. und die E zu 0,79 v.H..

Die Klägerin ist seit 1988 zu 3,2 % an der H beteiligt. Die J und die B, an denen die Klägerin jeweils mehrheitlich beteiligt war, hielten ihrerseits jeweils eine Schachtelbeteiligung in Höhe von 10,01 % bzw. 29,96 % an der H.

Die Klägerin ist zudem an der I zu 6,4 % beteiligt. Die B und die C, an denen die Klägerin mehrheitlich beteiligt war, hielten ihrerseits jeweils eine Schachtelbeteiligung in Höhe von 72,8 % bzw. 20,8 % an der I.

A, B, C, D, E und J sind Organgesellschaften des gewerbesteuerlichen Organkreises der Klägerin.

Die im Einheitswert des Betriebsvermögens der E, der D, der B und der A enthaltenen Beteiligungsansätze an der F bzw. an der G betragen:

E	F	DM
	G	DM
D	F	DM
	G	DM
B	G	DM
A	G	<u>DM</u>
	Summe	DM

Die im Einheitswert des Betriebsvermögens der Klägerin enthaltenen Beteiligungsansätze an der H und I betragen:

Klägerin	H	DM DM
	I	<u>DM</u>
	Summe	DM

Bezüglich der Beteiligungsansätze der E, D, B und A an G, E und D an F und der Klägerin an H und I berücksichtigte der Beklagte keine Kürzungen nach § 12 Abs. 3 Nr. 2 a bzw. § 12 Abs. 3 Nr. 5 bzw. § 12 Abs. 3 Nr. 4 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) im Gewerbesteuermessbescheid 1991 der Klägerin.

Hiergegen wendet sich die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren mit der vorliegenden Klage. Es sei nicht auf die von der Klägerin, der E, der D, der B und der A an der jeweiligen Gesellschaft allein gehaltenen Beteiligungsquoten abzustellen, sondern auf die im Organkreis bezüglich der einzelnen Beteiligungsgesellschaft insgesamt vorhandenen Beteiligungsquoten. Nach § 12 Abs. 3 Nr. 2 a GewStG werde die Summe des Einheitswerts des Gewerbebetriebs und der Hinzurechnungen u. a. gekürzt um den Wert aller zum

Gewerbekapital gehörenden Beteiligungen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft i. S. von § 2 Abs. 2 GewStG, wenn die Beteiligung mindestens 10 v. H. des Grund- bzw. Stammkapitals betrage. Entsprechendes gelte gemäss § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG und § 12 Abs. 3 Nr. 5 GewStG für die Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft unter den weiteren in diesen Normen genannten Voraussetzungen. Die Bedeutung des § 12 Abs. 3 Nr. 2 a bzw. der Nrn. 4 und 5 GewStG liege in der Vermeidung der gewerbekapitalsteuerlichen Doppelbelastung, die bei den in § 12 Abs. 3 Nr. 2 a, Nr. 4 und Nr. 5 GewStG genannten Beteiligungen ohne die bei den Anteilsinhabern vorgenommene Kürzung eintreten würde. Bei der Zielsetzung der Vorschrift hätte es an sich nahegelegen, die Kürzung um den Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften ohne Rücksicht auf die Höhe der Beteiligung zuzulassen, wie das nach § 12 Abs. 3 Nr. 2 GewStG für Anteile an Personengesellschaften der Fall sei. Denn die Ausgangsüberlegung, nämlich die Beseitigung der Doppelbelastung, gelte auch für niedrigere als die in § 12 Abs. 3 Nr. 2 a, Nr. 4 und Nr. 5 GewStG vorgesehene Beteiligungen. Auf Grund der historisch gewachsenen Bindung an die Vermögensteuer habe der Gesetzgeber jedoch die Vermeidung der Doppelbelastung bei Körperschaften auf sog. Schachtelbeteiligungen, die in der Regel als Beteiligung längerfristig gehalten würden und unternehmerischen Einfluss garantierten, beschränkt. Demgegenüber stehe die einzelne Aktie, die ohne quotenmäßige oder mengenmäßige Zusammenführung keinen direkten Einfluss auf das Unternehmen und damit auf die unternehmerische Führung der Kapitalgesellschaft beinhalte. Voraussetzung für das Vorliegen eines gewerbesteuerlichen Organkreises sei die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organkreises. Hierdurch werde sichergestellt, dass der Wille des Organträgers im Unternehmen der Organgesellschaften durchgesetzt werde. Auch die einzelne Aktie erhalte somit im gewerbesteuerlichen Organkreis eine andere Qualität als außerhalb des gewerbesteuerlichen Organkreises. Im faktischen oder durch Unternehmensverträge geprägten (Vertrags-) Konzern habe die Konzernmutter die unternehmerische Führung. Die einzelnen Beteiligungen der Konzerngesellschaften würden zielgerichtet zur unternehmerischen Führung der Beteiligungsgesellschaften konzentriert. Somit herrschten im gewerbesteuerlichen Organkreis hinsichtlich der zwar auf die Organgesellschaften verteilten, aber insgesamt die Mindestbeteiligungsquote erreichenden Beteiligungen keine anderen Verhältnisse als bei einer direkten Beteiligung nur einer Kapitalgesellschaft in Höhe der Mindestbeteiligungsquote. In Organkreisfällen sei die Mindestbeteiligungsquote des § 12 Abs. 3 Nr. 2 a GewStG und die des § 12 Abs. 3 Nr. 5 GewStG deshalb organkreisbezogen auszulegen. Soweit sich diese Auslegung nicht bereits dem Wortlaut der Kürzungsregelung des § 12 Abs. 3 Nr. 2 a bzw. 12 Abs. 3 Nr. 5 GewStG entnehmen lasse, sei sie Ausfluss des in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG enthaltenen Rechtsgedankens. Hiernach würden die in Rede stehenden Organgesellschaften als Betriebsstätten der Obergesellschaft gelten. Soweit sich in diesem Zusammenhang die Frage nach einer Mindestbeteiligungsquote stelle, könne deshalb nicht die der einzelnen Betriebsstätte (= Organgesellschaft) zuzurechnende Einzelbeteiligungsquote ausschlaggebend sein, sondern vielmehr sei auf die Summe der von allen vorhandenen Betriebsstätten (= Organgesellschaft) gehaltenen Einzelbeteiligungsquoten abzustellen. Im Übrigen werde auf das Urteil des BFH vom 17.05.2000 I R 31/99 sowie die Verfügung der OFD Hannover vom 15.07.2002 Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt,

15

den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 1991 vom 12.12.1994 in Gestalt der 16 Einspruchsentscheidung vom 01.07.1997 abzuändern unter Minderung des Gewerbekapitals um insgesamt DM,

17

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Die geltend gemachten Schachtelvergünstigungen nach § 12 Abs. 3 Nr. 2 a und Nr. 5 GewStG seien zutreffend nicht gewährt worden. Entgegen der Auffassung der Klägerin scheide eine Zusammenrechnung insbesondere mittelbarer Beteiligungen aus. Es sei zu berücksichtigen, dass Gegenstand der Kürzung nach § 9 Nr. 2 a GewStG - und dem folgend auch § 12 Abs. 3 Nr. 2 a GewStG - die aus einer Beteiligung erzielten Gewinnanteile (Dividenden) seien. Dividendenerträge könnten jedoch nur ausschließlich aus einer unmittelbaren Beteiligung bezogen werden. Der Bezug von Dividendenerträgen aus einer mittelbaren Beteiligung sei nicht möglich. Eine im Sinne der Klägerin zu gewährende steuerliche Begünstigung wäre nicht systemkonform. In diesem Zusammenhang sei ferner zu beachten, dass der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung zu § 9 Nr. 7 GewStG ausdrücklich ausgeführt habe, dass eine Zusammenrechnung von unmittelbaren und mittelbaren Schachtelbeteiligungen nicht möglich sei (Urteil des BFH vom 21.08.1996 I R 186/94, BStBl II 1997, 434). Die Kürzungs- und Hinzurechnungsvorschriften des Gewerbesteuergesetzes sollten im Ergebnis die Doppelerfassung von Verlusten oder Gewinnen und von Vermögenswerten vermeiden und zu einer zutreffende Objektbesteuerung führen. Verluste, Gewinne und Vermögenswerte sollten sich gewerbesteuerrechtlich nur einmal und allein in dem Unternehmen auswirken, indem sie entstanden seien. Gegenstand der Gewerbesteuer seien nur der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital, die auf den eigenen Betrieb entfielen. Der Betrieb dieser Gesellschaften bilde einen selbständigen Steuergegenstand. Gewerbeertrag und Gewerbekapital seien deshalb nur bei dieser Gesellschaft anzusetzen. Insoweit unterbleibe im Ergebnis eine Zusammenrechnung im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses, weil die F und die G unstreitig nicht zum Organkreis der Klägerin gehörten. Diese Erträge und Vermögenswerte müssten vielmehr außerhalb des Organschaftsverhältnisses bleiben. Die Zusammenrechnung der im Organkreis insgesamt bestehenden Beteiligungsverhältnisse würde deshalb im Ergebnis zu einer unzutreffenden - und vom Gesetzgeber nicht gewollten - Besteuerung führen. Die geltend gemachte Vergünstigung nach § 12 Abs. 3 Nr. 2 a GewStG sei deshalb zu Recht versagt worden. Die Vergünstigung des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG habe lediglich die Aufgabe, die sich innerhalb eines Organkreises etwa ergebenden ungerechtfertigten steuerlichen Belastungen - insbesondere auf Grund von Mehrfacherfassung - zu korrigieren. Dies könne aber nicht dazu führen, dass ausserhalb des Organkreises erwirtschaftete Gewinne durch eine Zusammenrechnung der Beteiligungen innerhalb des Organkreises zu einer steuerlich nicht gewollten Entlastung führe. Die Möglichkeit einer Zusammenrechnung mittelbarer und unmittelbarer Beteiligungen sei auch nicht Gegenstand des Verfahrens des BFH I R 31/99 gewesen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Der Beklagte hat zu Unrecht die Summe des Einheitswerts des Gewerbebetriebs und der Hinzurechnungen nicht gekürzt um die Werte der 5 % -igen Anteile der D und der E an der F, um die Werte des 4,75 % -igen Anteils der A, des 0,61 % -igen Anteils der B, des 0,4 % -igen Anteils der D und des 0,79 % -igen Anteils der E an der G, um die Werte des 3,2 % -igen

Anteils der Klägerin an der H und den Wert des 6,4 % -igen Anteils der Klägerin an der I.

a. Nach § 12 Abs.3 Nr.2a GewStG wird die Summe des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs und der Hinzurechnungen u.a. gekürzt um den Wert einer zum Gewerbekapital gehörenden Beteiligung an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft, wenn die Beteiligung mindestens ein Zehntel des Grund- oder Stammkapitals beträgt. 25

D und E sind jede für sich nur zu 5 % an der F beteiligt und erfüllen damit für sich betrachtet nicht die Voraussetzungen des § 12 Abs.3 Nr.2a GewStG hinsichtlich der Mindestbeteiligung, so dass bei diesen Gesellschaften von den für die Gesellschaften zuständigen Finanzämtern zu Recht keine Kürzungen nach § 12 Abs.3 Nr.2a GewStG vorgenommen worden sind. D und E sind aber Organgesellschaften der Klägerin und gelten daher als Betriebsstätten der Klägerin (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG). Diese Fiktion führt nach Auffassung des erkennenden Senates dazu, dass diese Beteiligungen auch als unmittelbare Beteiligung der Klägerin anzusehen sind (so wohl auch Urteil des BFH vom 21.08.1996 I R 186/94, BStBl. II 1997, 434). Bei unmittelbaren Beteiligungen ist nach Auffassung des erkennenden Senates eine zusammenrechnende Beurteilung im Rahmen der Kürzungsvorschriften vorzunehmen. Da sich bezüglich der F Beteiligung insgesamt eine unmittelbare Beteiligung von mehr als 10% ergibt, nämlich in Höhe von insgesamt 64,15 %, sind bei der Klägerin Kürzungen gem. § 12 Abs.3 Nr.2a GewStG auch bezüglich des Werte des 5% -igen Anteils der D und des 5 % -igen Anteils der E an der F vorzunehmen. 26

b. Nach § 12 Abs. 3 Nr. 5 GewStG wird bei Vorliegen weiterer hier nicht streitiger Voraussetzungen die Summe des Einheitswerts des Gewerbebetriebs und der Hinzurechnungen um den Wert einer zum Gewerbekapital gehörenden Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft gekürzt, wenn die Beteiligung mindestens ein Zehntel beträgt. 27

A, B, D und E sind jede für sich unter 10 % an der G beteiligt und erfüllen damit für sich betrachtet nicht die Voraussetzungen des § 12 Abs.3 Nr. 5 GewStG hinsichtlich der Mindestbeteiligung, so dass bei diesen Gesellschaften von den für die Gesellschaften zuständigen Finanzämtern zu Recht keine Kürzungen nach § 12 Abs.3 Nr.5 GewStG vorgenommen worden sind. A, B, D und E sind aber Organgesellschaften der Klägerin und gelten daher als Betriebsstätten der Klägerin (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG). Diese Fiktion führt nach Auffassung des erkennenden Senates dazu, dass diese Beteiligungen auch als unmittelbare Beteiligung der Klägerin anzusehen sind (so wohl auch Urteil des BFH vom 21.08.1996 I R 186/94, BStBl. II 1997, 434). Bei unmittelbaren Beteiligungen ist nach Auffassung des erkennenden Senates eine zusammenrechnende Beurteilung im Rahmen der Kürzungsvorschriften vorzunehmen. Da sich bezüglich der G Beteiligung insgesamt eine unmittelbare Beteiligung der Klägerin von mehr als 10 % ergibt, nämlich in Höhe von insgesamt 42,76 %, sind Kürzungen gem. § 12 Abs.3 Nr.5 GewStG auch bezüglich der Werte des 4,75 % -igen Anteils der A, des 0,61 % -igen Anteils der B, des 0,4 % -igen Anteils der D und des 0,79 % -igen Anteils der E an der G vorzunehmen. 28

c. Nach § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG wird bei Vorliegen weiterer hier nicht streitiger Voraussetzungen die Summe des Einheitswerts des Gewerbebetriebs und der Hinzurechnungen um den Wert einer zum Gewerbekapital gehörenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes gekürzt, wenn die Beteiligung mindestens ein Zehntel des Nennkapitals beträgt. 29

Im Streitfall betragen die unmittelbaren Beteiligungen der Klägerin an der H in Höhe von 3,2% und der I in Höhe von 6,4 % jede für sich zwar keine 10%. Da die J und die B aufgrund ihrer Eigenschaft als Organgesellschaften als Betriebsstätten der Klägerin gelten (§ 2 Abs. 2 Satz 30

2 GewStG), ist die Klägerin aber weiterhin unmittelbar an der H in Höhe von 39,97% (=10,01 % + 29,96 %) und an der I in Höhe von 93,6% (=72,8 % + 20,8 %) beteiligt (vgl. hierzu auch Urteil des BFH vom 21.08.1996 I R 186/94, BStBl. II 1997, 434(435)). Bei unmittelbaren Beteiligungen ist nach Auffassung des erkennenden Senates eine zusammenrechnende Beurteilung im Rahmen der Kürzungsvorschriften vorzunehmen. Da sich bei einer Zusammenrechnung eine Beteiligung von jeweils mehr als 10% ergibt, sind Kürzungen gem. § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG auch bezüglich des Werts des 3,2 % -igen Anteils der Klägerin an der H und des Werts des 6,4 % -igen Anteils der Klägerin an der I vorzunehmen.

d. Die Übertragung der Berechnung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für 1991 beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 31

e. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit aus § 155 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozeßordnung. 32

f. Die Revision war zuzulassen, da die Sache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 33