
Datum: 08.11.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 7326/96
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:1108.4K7326.96.00

Tenor:

Der Ergänzungsbescheid vom 11.11.1996 wird in der Weise geändert, dass zusätzliche gemäß § 32 c Abs. 1 EStG tarifbegünstigte Einkünfte in Höhe von Mio. DM festgestellt werden. Die Berechnung im einzelnen wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

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

1

Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, betreibt einen Versandhandel. Komplementärin ohne Kapitalanteil ist die K Geschäftsführungs-GmbH, Kommanditisten sind Herr L, Herr E und Frau C. Diese halten zugleich im Sonderbetriebsvermögen sämtliche Geschäftsanteile der Q GmbH (GmbH). Wirtschaftsjahr sowohl der Klägerin als auch der GmbH ist der Zeitraum vom 1. Mai eines Jahres bis zum 30. April des Folgejahres. Zwischen der Klägerin und der GmbH bestand ein (nicht im Handelsregister eingetragener) Ergebnisabführungsvertrag, der zum 30. April 1991 gekündigt wurde.

2

Die Gewinne der GmbH aus den Wirtschaftsjahren ab 1991/92 wurden auch nach der Kündigung des Ergebnisabführungsvertrages mit Wirkung für die Gewerbesteuer gemäß § 2

3

Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) der Klägerin zugerechnet. Die GmbH schüttete am 28. April 1994 Gewinne aus den Wirtschaftsjahren 1991/92 bis 1993/94 in Höhe von insgesamt Mio. DM (einschließlich anrechenbarer Körperschaftsteuer) an die Klägerin aus.

Durch Bescheid vom 13. Juli 1995 stellte der Beklagte (das Finanzamt --FA--) die gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb für das Streitjahr (1994) unter Berücksichtigung von Änderungen, die sich gegenüber der Feststellungserklärung durch eine Betriebsprüfung u. a. für das Streitjahr ergeben hatten, auf Mio. DM fest und rechnete sie den Kommanditisten im Verhältnis ihrer Beteiligung an der Klägerin zu. Eine Feststellung dazu, ob und in welchem Umfang die festgestellten Einkünfte zu den gewerblichen Einkünften gehören, die der Tarifbegrenzung nach § 32 c des Einkommensteuergesetzes (EStG) unterliegen, enthält der Bescheid, der nicht angefochten wurde, nicht. 4

Mit Schreiben vom 27. Februar 1996 beantragte die Klägerin unter Hinweis auf § 179 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO 1977) festzustellen, in welchem Umfang § 32 c EStG auf den Gewinn des Streitjahres Anwendung finde. Das FA erließ daraufhin einen Ergänzungsbescheid vom 11. November 1996, in dem es lediglich den um die Ausschüttungen der GmbH verminderten Gewinn der Klägerin aus Gewerbebetrieb als gewerbliche Einkünfte i. S. von § 32 c EStG feststellte und den Kommanditisten entsprechend ihrer Beteiligung zurechnete. 5

Die Klägerin legte dagegen Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung, die das FA mit der Begründung ablehnte, § 32 c EStG sei auf Gewinnanteile eines Gesellschafters einer Personengesellschaft nur insoweit anwendbar, als darin keine Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft enthalten seien. 6

Daraufhin hat die Klägerin gegen den Ergänzungsbescheid die vorliegende Sprungklage erhoben, der das FA gemäß § 45 Abs. 1 FGO zugestimmt hat. Sie vertritt die Ansicht, dass § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG auf Gewinnausschüttungen einer Organgesellschaft an den Organträger keine Anwendung finde, weil die ausgeschütteten Gewinne beim Organträger der Gewerbesteuer unterlegen hätten und die Kürzung seines Gewerbeertrags um die Ausschüttungen nicht nach § 9 Nr. 2 a GewStG, sondern nach der systematisch vorrangigen Vorschrift des § 2 Abs. 2 GewStG erfolge. 7

Der erkennende Senat hat einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung stattgegeben und ausgeführt, dass es sich bei den Ausschüttungen der GmbH, die Teil der Einkünfte der Klägerin seien, um gewerbliche Einkünfte i. S. von § 15 Abs. 1 EStG handle. Diese unterlägen gemäß § 7 GewStG der Gewerbesteuer. Unerheblich sei, dass es gewerbesteuerlich zu einer Kürzung des Gewerbeertrags der Klägerin um die Ausschüttungen der GmbH komme, um die sonst mit Rücksicht auf die Zusammenrechnung der Gewerbeerträge von Organgesellschaft und Organträger eintretende Doppelbelastung zu vermeiden; denn der Gewerbeertrag der GmbH als Organgesellschaft bleibe bei der Klägerin als Organträgerin gewerbesteuerpflichtig. Da § 32 c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht darauf abstelle, bei welchem Besteuerungssubjekt die gewerblichen Einkünfte der Gewerbesteuer unterlägen, müsse die Vorschrift in derartigen Fällen Anwendung finden. 8

Die Tarifbegrenzung sei auch nicht nach § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG i. V. m. § 9 Nr. 2 a GewStG ausgeschlossen. Die Voraussetzungen von § 9 Nr. 2 a GewStG seien nicht gegeben, weil der Gewinn einer Organgesellschaft dem Organträger unabhängig davon zugerechnet werde, ob es tatsächlich zu einer Gewinnausschüttung komme oder ob der 9

Gewinn thesauriert werde. Dem Gewerbeertrag des Organträgers werde in jedem Fall nur der zur Vermeidung von Doppelbelastungen um Ausschüttungen gekürzte Gewinn der Organgesellschaft hinzugerechnet. Da diese Kürzung bereits bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG statfinde, bedürfe es der Anwendung des § 9 Nr. 2 a GewStG nicht mehr.

Mit der vom Senat gemäß § 128 Abs. 3 i. V. m. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassenen Beschwerde hat das FA geltend gemacht, dass § 9 Nr. 2 a GewStG im Rahmen von Organgesellschaftsverhältnissen auf der ersten, den selbständig ermittelten Gewerbeertrag jedes beteiligten Unternehmens betreffenden Stufe Anwendung finden müsse. Bei der Zusammenrechnung der Gewerbeerträge bedürfe es daher keiner Kürzung nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG mehr, weil es nicht zu einer Doppelbelastung komme. § 32 c EStG sei daher auf Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft im Rahmen einer gewebesteuerlichen Organschaft nicht anwendbar. Diese Auslegung entspreche, wie die Ausführungen des Bundesrates in seiner Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes (JStG) 1997 (BTDrucks 13/5359, 123) zeigten, auch den Vorstellungen des Gesetzgebers. 10

Diese Beschwerde des FA hat der BFH mit Beschluss vom 03.03.1998 (IV B 49/97, BStBl II 1998, 608) als unbegründet zurückgewiesen und in den Gründen im Wesentlichen ausgeführt: 11

Bei summarischer – von der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift ausgehenden - Betrachtung sei ernstlich zweifelhaft, ob --wie das FA meine-- § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG der Tarifbegrenzung bezüglich der Ausschüttungen der GmbH an die Klägerin entgegenstehe. 12

a) Die Tarifvergünstigung des § 32 c EStG wolle einen Ausgleich für die Gewerbesteuerbelastung gewerblicher Einkünfte gewähren. Sie beziehe sich deshalb nur auf solche Gewinne, die beim Steuerpflichtigen oder seiner Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterlegen hätten. Sie komme deshalb auch dann zur Anwendung, wenn die Personengesellschaft Organträger im Rahmen einer gewerbesteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Organschaft gewesen sei. In diesem Fall habe der Organträger gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG auch einen von der Organgesellschaft erzielten Gewerbeertrag zu versteuern. Seien die Voraussetzungen des § 14 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sämtlich erfüllt, sei dem Organträger auch der Gewinn der Organgesellschaft hinzuzurechnen. Deswegen bestünden zumindest bei überschlägiger Beurteilung Bedenken, auf den Gewinn des Organträgers § 32 c EStG auch insoweit anzuwenden, als er durch Einkünfte der Organgesellschaft beeinflusst sei. 13

b) Im Streitfall könne angenommen werden, dass zwischen der Klägerin und der GmbH eine gewerbesteuerliche Organschaft bestanden habe, weil die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 KStG im Wirtschaftsjahr 1993/94 erfüllt gewesen seien. Da jedoch kein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen worden sei, habe nicht auch ein körperschaftsteuerliches Organschaftsverhältnis bestanden. Da die Klägerin Gewerbesteuer auf die Gewinne der GmbH entrichtet habe, spreche einiges dafür, dass § 32 c EStG zur Anwendung komme, wenn ihr die Gewinne zwar nicht im Rahmen einer Gewinnabführung, wohl aber im Wege einer Ausschüttung zuflössen, zumal dadurch der (abgesenkte) Steuersatz des § 23 Abs. 1 KStG bei der GmbH verloren gehe. 14

Zwar seien nach § 32 c Abs. 2 Satz 2 EStG solche Gewinne nicht begünstigt, die beim Steuerpflichtigen oder seiner Gesellschaft im Hinblick auf das Schachtelprivileg des § 9 Nr. 2 a GewStG nicht der Gewerbesteuer unterlegen hätten. Ob die Vorschrift im Rahmen der gewerbesteuerlichen Organschaft benötigt werde, um Gewinnabführungen oder 15

–ausschüttungen von der Beeinflussung des Gewerbeertrages beim Organträger auszuschließen, sei indes strittig. Für die Auslegung von § 32 c EStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung werde es jedoch darauf ankommen, dass im Falle des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs die Gewerbesteuer von Beteiligungsunternehmen entrichtet worden sei, sie hier aber von der Klägerin als Organträger entrichtet werde. Über diese Fragen könne abschließend erst im Hauptsacheverfahren entschieden werden.

Das Verfahren war ausgesetzt bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (VerfG) über die Richtervorlage des X. Senats des BFH (Beschluss vom 24.02.1999 X R 171/96, BStBl II 1999, 450 ff.). 16

Nach Bekanntwerden des Beschlusses des BVerfG vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, wonach die Tarifvergünstigung des § 32 c EStG in verfassungsrechtlicher Hinsicht grundsätzlich unbedenklich ist, ist das Verfahren wieder aufgenommen worden. 17

Die Klägerin beantragt, 18

die nach § 32 c EStG zu begünstigenden Einkünfte um Mio. DM zu erhöhen und den Ergänzungsbescheid vom 11.11.1996 entsprechend zu ändern, 19

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 20

Das Finanzamt beantragt, 21

die Klage abzuweisen, 22

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 23

Das Finanzamt bleibt bei seiner bisher schon vertretenen Auffassung und befürwortet ein weiteres Ruhen des Verfahrens im Hinblick auf die beim BFH anhängigen Streitfälle. Die Klägerin hat einem Ruhen des Verfahrens nicht zugestimmt. 24

Entscheidungsgründe: 25

Die Klage ist begründet. 26

Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Zu Unrecht hat der Beklagte die Gewinnausschüttungen der GmbH an die Klägerin als nicht tarifbegünstigte gewerbliche Einkünfte festgestellt. 27

Gem. § 32 c Abs. 1, 4 EStG ist von der tariflichen Einkommensteuer ein Entlastungsbetrag abzuziehen, soweit in dem zu versteuernden Einkommen gewerbliche Einkünfte enthalten sind, deren Anteil am zu versteuernden Einkommen mindestens 100.278,00 DM beträgt. Gem. Abs. 2 Satz 1 dieser Vorschrift sind gewerbliche Einkünfte im Sinne des Gesetzes Gewinne oder Gewinnanteile, die nach § 7 oder § 8 Nr. 4 GewStG der Gewerbesteuer unterliegen; dabei sind jedoch nach Abs. 2 Satz 2 der genannten Vorschrift ausgenommen u. a. Gewinne und Gewinnanteile, die nach § 9 Nr. 2 a GewStG zu kürzen sind. 28

Im Falle einer gewerbesteuerlichen Organschaft gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG bilden die eingegliederten Kapitalgesellschaften (die Organgesellschaften) und das andere Unternehmen (der Organträger) kein einheitliches Unternehmen. Sie bleiben vielmehr selbständige Gewerbebetriebe, die einzeln für sich bilanzieren und deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind. Die Organschaft führt jedoch dazu, dass die persönliche 29

Gewerbsteuerpflicht der Organgesellschaften für die Dauer der Organschaft dem Organträger zugerechnet wird. (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 02.02.1994, I R 10/93, BStBl II 1994, 768 und vom 27.06.1990 I R 183/85, BStBl II 1990, 916, 918). Deshalb ist der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag für die zum Organkreis gehörenden Gewerbebetriebe allein gegenüber dem Organträger festzusetzen.

Um den für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags nach dem Gewerbeertrag maßgebenden Gewerbeertrag des Organkreises zu ermitteln, sind die getrennt ermittelten Gewerbeerträge des Organträgers und der Organgesellschaft(en) zusammenzurechnen und die Summe um die sich aufgrund der Zusammenrechnung etwa ergebenden steuerlichen Doppelbelastungen oder ungerechtfertigten steuerlichen Entlastungen zu korrigieren. Je nachdem, um welchen Rechenposten es sich handelt, sind die Korrekturen entweder bereits bei den selbständig ermittelten Gewerbeerträgen der zum Organkreis gehörenden Betriebe oder nachfolgend durch Hinzurechnungen zu bzw. Abzügen von der Summe der getrennt ermittelten Gewerbeerträge vorzunehmen. Rechtsgrundlage dieser Korrekturen ist allein § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG (vgl. BFH, BStBl II 1994, 768 m.w.Nw., und vom 25.07.1995 VIII R 54/93, BStBl II 1995, 794). Die Vorschrift des § 9 Abs. 2 a GewStG (sog. Schachtelprivileg) wird hier im Rahmen der gewerbsteuerlichen Organschaft nicht benötigt.

30

Dies ist zwar in der Literatur streitig (vgl. z. B. die Zitate in dem die Aussetzung der Vollziehung betreffenden BFH-Beschluss vom 3.03.1998 IV B 49/97, BStBl. II 1998, 608). Letztlich hat diese mehr dogmatische Frage jedoch keine entscheidungserhebliche Bedeutung für den vorliegenden Rechtsstreit, weil § 9 Nr. 2 a GewStG jedenfalls in den Fällen von Ausschüttungen im Rahmen einer nur gewerbsteuerlichen Organschaft leerläuft und sich nicht auswirkt. Diese "Überlagerung" des Ausschlusstatbestands des § 32 c Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG i. V. m. § 9 Nr. 2 a GewStG durch § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG führt auch nach den Vertretern der Gegenansicht dazu, dem Organträger die Tarifvergünstigung sowohl nach dem Gesetzeswortlaut als auch nach dem Gesetzestelos zuzusprechen (vgl. z. B. Blümich/Gosch, EStG § 32 c, Rn. 45; HHR/Wendt, EStG § 32 c, Rn. 39; Lenski/Steinberg, GewStG § 2, Rz. 1085; Littmann/Hörger, EStG § 32 c, Rn. 27; a. A. Schmidt/Glanegger, EStG, 21. Aufl. 2002, § 32 c, Rz. 9). Dieses Verständnis der Vorschrift teilt offenbar auch der BFH, wenn er in seinem die Aussetzung der Vollziehung betreffenden Beschluss vom 3.03.1998 (IV B 49/97, BStBl. II 1998, 608) zutreffend darauf hinweist, dass es für die Auslegung von § 32 c EStG entscheidend darauf ankommen werde, dass im Falle des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs die Gewerbebesteuer vom Beteiligungsunternehmen entrichtet worden sei, sie hier aber von der Klägerin als Organträgerin entrichtet werde.

31

Bei den Ausschüttungen der GmbH an die Klägerin handelt es sich danach zwar um gewerbliche Einkünfte i. S. von § 15 Abs. 1 EStG, die gem. § 7 GewStG der Gewerbebesteuer unterliegen, wie § 32 c EStG dies voraussetzt. Entgegen der Ansicht des Beklagten sind diese Gewinne aber nicht von der Tarifbegünstigung des § 32 c EStG in der für das Streitjahr gültigen Fassung (also für Veranlagungszeiträume vor 1999) ausgenommen. Entsprechend den oben dargestellten Grundsätzen wird nämlich eine gewerbsteuerliche Doppelerfassung der Ausschüttung der GmbH bei der Klägerin auf der Ebene des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG vermieden. Es handelt sich nicht um eine Kürzung nach § 9 Nr. 2 a GewStG, jedenfalls hat sich eine solche nicht ausgewirkt. Nur wenn die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 a GewStG wirksam geworden wäre, wäre jedoch entsprechend dem klaren Wortlaut des § 32 c EStG die Gewährung der Tarifbegünstigung ausgeschlossen.

32

Wenn demgegenüber der Beklagte die Ansicht vertritt, die Vorschrift sei auch vor der "Klarstellung" in der ab 01.01.1999 gültigen Fassung (in § 32 c Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2

33

EStG) nach dem Willen des Gesetzgebers dahingehend zu verstehen gewesen, dass Ausschüttungen im Falle einer nur gewerbesteuerlichen Organschaft von der Tarifvergünstigung ausgeschlossen seien, so vermag der Senat dem nicht zu folgen. Ein derartiger dahingehender Wille des Gesetzgebers kann jedenfalls der Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 1997, BT Drucks. 13/5359, 123) schon deshalb nicht entnommen werden, weil es im vorliegendem Fall um die für das Streitjahr 1996 gültige Fassung der Vorschrift geht, die also im Zeitpunkt dieser Äußerung bereits in Kraft war. Selbst wenn sich aber ein dahingehender Wille auch des früheren Gesetzgebers feststellen ließe, so müsste dieser doch unberücksichtigt bleiben, weil er im Wortlaut des hier maßgeblichen Gesetzes keinen Ausdruck gefunden hat.

Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache und der beim Bundesfinanzhof anhängigen Revisionsverfahren VIII R 18/98 (vorhergehend FG Münster, Urteil vom 08.01.1998 14 K 5268/96 F, EFG 1998, 768) und IV R 50/98 (vorhergehend FG Münster, Urteil vom 15.05.1998 4 K 6242/96 F, EFG 1998, 1646) und der grundsätzlichen Bedeutung der Sache hat der Senat der Revision gem. § 115 Abs. 2 FGO zugelassen. 34

Die Übertragung der Ermittlung des festzustellenden Betrages auf das Finanzamt beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 35

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10 analog, 711 ZPO. 36