

**Das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg gem. § 8 Nr. 5 GewStG i.V.m. § 9 Nr. 7 GewStG, unter Berücksichtigung der Hinzurechnungsbesteuerung gem.**

**§§ 7 bis 14 AStG**

**(Teil I)**

**1. Einleitung**

Das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg bei Auslandsbeteiligungen wird in den §§ 8 Nr. 5 i.V.m. 9 Nr. 7 GewStG geregelt. Hierbei ist jedoch das Schachtelprivileg der Doppelbesteuerungsabkommen, sowie § 9 Nr. 8 GewStG zu beachten. Gegenstand dieser Ausführung ist die Darstellung der Tatbestandsvoraussetzungen des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs gem. § 8 Nr. 5 GewStG i.V.m. § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG.

**1.1 Das Schachtelprivileg**

Schachtelprivileg bedeutet, dass die empfangenen Schachteldividenden bei der Einkommensermittlung der Muttergesellschaft nicht oder nur teilweise berücksichtigt werden.<sup>1</sup> Es soll verhindert werden, dass die Gewinnausschüttungen der ausländischen Tochtergesellschaft an die inländische Muttergesellschaft doppelt besteuert werden.<sup>2</sup>

**1.2 Entstehungsgeschichte und Zweck des § 8 Nr. 5 GewStG**

Durch das UntStFG vom 20.12.2001 wurde in § 8 GewStG die Nr. 5 neu aufgenommen. Sie führt zu einer Gewerbesteuerpflicht für Gewinnausschüttungen aus Streubesitz, soweit diese der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b Abs. 1 KStG unterliegen. Zum Erreichen dieses Regelungsziels bediente sich der Gesetzgeber der Verweistechnik. Das Verweisen auf § 9 Nr. 7 GewStG wurde notwendig, da durch das SteuerSenkG die Dividendenbesteuerung neu geregelt wurde. Danach unterliegen Ausschüttungen in- oder ausländischer Kapitalgesellschaften bei natürlichen Personen gem. § 3 Nr. 40 EStG nur zur Hälfte der Einkommensteuer und sind bei Kapitalgesellschaften gem. § 8b Abs. 1 KStG körperschaftsteuerfrei. Der Gesetzgeber hat mit dem neuen § 8b KStG ein nationales

---

<sup>1</sup> Vgl. Wilke, Lehrbuch des internationalen Steuerrechts, S. 132

<sup>2</sup> Vgl. Wilke, Lehrbuch des internationalen Steuerrechts, S. 132

Schachtelprivileg für diese Dividenden eingeführt. Die Einmalbesteuerung laufender Beteiligungs- und Veräußerungserträge in einem Beteiligungsstrang soll nun durch Steuerfreistellung und nicht mehr durch Steueranrechnung sichergestellt werden.<sup>3</sup> Das Freistellungsverfahren (§8b KStG) und das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) sollten nach der Konzeption des SteuerSenkG und nach h.M. gem. § 7 GewStG auch unmittelbar für die Ermittlung des Gewerbeertrags gelten. Probleme könnten sich ergeben, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft von einer Personengesellschaft gehalten werden.

Diese Vorschrift ist gem. § 36 Abs. 4 GewStG erstmals für Beteiligungseinkünfte, die im Erhebungszeitraum 2001 zufließen, anzuwenden.

### 1.3 Entstehungsgeschichte und Zweck des § 9 Nr. 7 GewStG

Erstmals wurde § 9 Nr. 7 GewStG durch Art. 3 des Gesetzes vom 8.9.1972 zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen in das Gesetz aufgenommen.<sup>4</sup> Seit dem Erhebungszeitraum 1972 wird der Gewerbeertrag um Gewinne aus Anteilen an einer aktiv tätigen ausländischen Kapitalgesellschaft bei einer wesentlichen Beteiligung gekürzt. Mit dem SteuerSenkG 1984 vom 22.12.1983 erfolgte die Herabsetzung der Mindestbeteiligungsquote von ursprünglich einem Viertel auf ein Zehntel.<sup>5</sup> Die letzte Änderung bzw. Anpassung erfolgte durch das UntStFG vom 20.12.2001. Nach dem Regierungsentwurf sollte § 9 Nr. 7 GewStG gestrichen werden.<sup>6</sup> Dies war im Ergebnis nicht möglich, da die Dividendenfreistellung des § 8b KStG das internationale gewerbsteuerliche Schachtelprivileg nur für Mutter-Kapitalgesellschaften entbehrlich macht und nicht für Mutter-Personengesellschaften.<sup>7</sup> Es erfolgte somit nur eine technische Korrektur, da der Verweis in § 9 Nr. 7 GewStG a.F. auf § 26 Abs. 5 Sätze 2 und 3 KStG a.F. zukünftig leerläufig ist, da § 26 Abs. 5 KStG a.F. durch das StSenkG gestrichen wurde.<sup>8</sup> Ebenso musste § 9 Nr. 7 GewStG an die Reform des AStG angepasst werden.

---

<sup>3</sup> Vgl. Prinz/Simon, DStR 5/2002, S. 149

<sup>4</sup> Vgl. Flick/Wassemeyer/Baumhoff, § 9 Nr.7 GewStG, Anm. 1

<sup>5</sup> Vgl. Meyer-Scharenberg in Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 1

<sup>6</sup> Vgl. Rödder in Unternehmenssteuerreform 2001, S. 712

<sup>7</sup> Vgl. Rödder in Unternehmenssteuerreform 2001, S. 712

<sup>8</sup> Vgl. Rödder in Unternehmenssteuerreform 2001, S. 712

§ 9 Nr. 7 GewStG dient der Vermeidung einer Doppelbelastung bestimmter Ertragsanteile mit Gewerbesteuer (z.B. im Konzern) unter den dort festgeschriebenen Voraussetzungen.<sup>9</sup> Sie bezweckt zudem eine Gleichstellung der in- und ausländischen Beteiligungserträge.<sup>10</sup> Durch die Kürzungsmöglichkeit werden Gewinnausschüttungen von bestimmten ausländischen Tochtergesellschaften von der Gewerbesteuer freigestellt.

## **2. Das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg bei Auslandsbeteiligungen**

### 2.1 Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG

§ 8 Nr. 5 GewStG setzt voraus, dass Dividenden und diesen gleichgestellte Bezüge und erhaltene Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. KStG gem. § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs.1 KStG bei der Ermittlung der gewerbesteuerlichen Ausgangsgröße außer Ansatz geblieben sind. Ist diese Voraussetzung erfüllt, sind die Einnahmen nur gewerbesteuerpflichtig, wenn sie die Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs des § 9 Nr. 2a oder Nr. 7 GewStG nicht erfüllen. Die nicht abziehbaren Betriebsausgaben des § 3c EStG und § 8b Abs. 5 KStG, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Dividende stehen, unterliegen nicht der Gewerbesteuerpflicht, d.h. sie können abgezogen werden. § 8 Nr. 5 GewStG benennt nicht im Einzelnen welche Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG der Hinzurechnung unterliegen –im Gegensatz zu § 8b KStG. Es wird nur darauf abgestellt, dass es sich um Gewinnanteile und die diesen gleichgestellten Bezüge oder erhaltenen Leistungen handelt. Da nur laufende Einnahmen aufgezählt wurden, kann nur eine Hinzurechnung der laufenden Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 Buchst. d, e, f, g, h, und i EStG gemeint sein.<sup>11</sup> Gewinnausschüttungen die unter § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG fallen, werden gem. § 8 Nr. 5 S. 2 GewStG nicht erfasst, da die Gewinne innerhalb der letzten sieben Jahre durch die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG bereits der deutschen Steuer unterlegen haben.<sup>12</sup> Demzufolge sind nur laufende Bezüge aus sog. Streubesitz im Betriebsvermögen regelmäßig gewerbesteuerpflichtig, unabhängig davon, ob der Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Ka-

---

<sup>9</sup> Vgl. Kluge, Das Internationale Steuerrecht, S. 957

<sup>10</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 2

<sup>11</sup> Vgl. Prinz/Simon, DStR 5/2002, S. 150

<sup>12</sup> Vgl. Oppenhoff/Rädler, Beilage 1/2002 zu DB 7/2002, S. 11

pitalgesellschaft ist.<sup>13</sup> Eine Hinzurechnung steuerfreier Einnahmen aus der Veräußerung von Beteiligungen aus Streubesitz scheidet aus, da § 8b Abs. 2 KStG nach h.M. gem. § 7 GewStG unmittelbar für die Gewerbesteuer gilt.<sup>14</sup> Im Ergebnis kommt dem gewerbesteuerlichen Schachtelprivileg gem. § 9 Nr.7 GewStG mit den zeitlichen und sachlichen Tatbestandsmerkmalen wieder eine erhöhte Bedeutung zu.

### **2.1.1 Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nr. 7 S. 1 HS 1 GewStG**

Aufgrund des Rechtsgrundverweises in § 8 Nr. 5 GewStG auf § 9 Nr. 7 GewStG sind die Voraussetzungen dieser Vorschrift im Rahmen des § 8 Nr. 5 GewStG zu prüfen.

§ 9 Nr. 7 Satz1 HS 1 GewStG begünstigt unter den folgenden Voraussetzungen Gewinnausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften an die inländische Muttergesellschaft in vollem Umfang.

#### **2.1.1.1 Kürzungsberechtigte Unternehmer**

§ 9 Nr. 7 GewStG ist nicht zu entnehmen, für welche Personen das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg gilt. Diese Frage lässt sich nur durch die Einordnung von § 9 GewStG in das System der Gewerbesteuer beantworten.<sup>15</sup> Diese Vorschrift ist eine Berichtigungsvorschrift für die Ermittlung des Gewerbeertrags und bezieht sich dabei auf die Summe des Gewinns aus Gewerbebetrieb und die Hinzurechnungen.<sup>16</sup> Demzufolge kann § 9 Nr. 7 GewStG jede Person anwenden die die dort normierten Voraussetzungen erfüllt und die einen Gewinn aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 7 GewStG erzielt.<sup>17</sup> Sie umfasst ebenso die anfallenden Verluste. Der Gewerbebetrieb aus dem der Gewinn erzielt wird, muss im Inland betrieben werden und ein bestehender Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG sein.<sup>18</sup> Wurde die aktive gewerbliche Tätigkeit eingestellt oder noch nicht begonnen, so besteht keine Gewerbesteuerpflicht und § 9 Nr. 7 GewStG ist nicht anwendbar.<sup>19</sup> Für die Schachtel-

---

<sup>13</sup> Vgl. Neyer, GmbHR 4/2002, S. 154

<sup>14</sup> Vgl. Oppenhoff/Rädler, Beilage 1/2002 zu DB 7/2002, S.11; Prinz/Simon, DStR 5/2002, S. 149

<sup>15</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 7

<sup>16</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 7

<sup>17</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 7

<sup>18</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 7

<sup>19</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 7

vergünstigung kommt es auf die Rechtsform des Unternehmens nicht an.<sup>20</sup> Demzufolge kann das Unternehmen als Einzelunternehmen, Personengesellschaft (GbR, OHG, KG, GmbH & Co. KG), Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA), Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft oder als nichtrechtsfähiger Verein betrieben werden.

Ebenso begünstigt ist ein im Ausland ansässiges Unternehmen, wenn diese Gesellschaft:

- mit einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist,
- sie im Inland eine Betriebsstätte unterhält und
- die Beteiligung zum Betriebsvermögen dieser Betriebsstätte gehört.<sup>21</sup>

#### 2.1.1.2 Gewinne aus Anteilen

Die Gewinne müssen aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft stammen.

Fraglich ist, was unter „Gewinnen aus Anteilen“ zu verstehen ist. Dieser Begriff könnte die gleiche Bedeutung haben wie der Begriff „Gewinnanteile“.<sup>22</sup> Wenn dies der Fall ist, erfasst der Begriff „Gewinn aus Anteilen“ zumindest alles was der Begriff „Gewinnanteile“ erfasst.<sup>23</sup> Gewinnanteil bedeutet handelsrechtlich und steuerrechtlich alles, was eine Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner auf Grund des Besitzes von Gesellschaftsanteilen verteilt.<sup>24</sup>

Der BFH hat durch Urteil vom 2. 4. 1997, mit dem Hinweis auf die Systematik des Anrechnungsverfahrens bei der Körperschaftsteuer und dem Zweck der Kürzungsvorschrift, entschieden, dass unter „Gewinnen aus Anteilen“ gem. § 9 Nr. 2a GewStG alle Leistungen einer Kapitalgesellschaft zu verstehen sind, die beim Empfänger zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG führen.<sup>25</sup> Dies gilt ebenso nach dem Systemwechsel. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG beinhaltet jedoch nun Auskehrungen von in Nennkapital umgewandelte Gewinnrücklagen. Die Vorschrift hat aber weiterhin Bezüge zum Gegenstand, die auf der Ebene der Gesellschaft bereits gewerbesteuerpflichtig sind und somit nicht nochmals mit Gewerbesteuer belastet werden sollen. Dies gilt ebenso für die Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und Nr. 10a EStG. Der Begriff „Gewinne aus Anteilen“ umfasst folglich alle

---

<sup>20</sup> Vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 3

<sup>21</sup> Vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 3

<sup>22</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baunhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 10

<sup>23</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baunhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 10

<sup>24</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 10

<sup>25</sup> Vgl. Haas, DB 11/2002, S. 549

Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleiben (d.h. ausgeschüttete Dividenden).<sup>26</sup> Somit werden offene und verdeckte Gewinnausschüttungen, Vorabgewinnausschüttungen und anderweitige geldwerte Vorteile wie Gratisaktien, Boni, Liquidationsgewinne erfasst.<sup>27</sup>

Hierbei stellt sich die Frage, ob Gewinne aus Anteilsveräußerungen auch unter den Begriff „Gewinne aus Anteilen“ fallen.

Gewinne aus Anteilsveräußerungen fallen nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG. Der BFH hat in zwei Urteilen für § 9 Nr. 2a GewStG, entgegen der Auffassung des FG, entschieden, dass unter „Gewinn aus Anteilen“ nur ausgeschüttete Dividenden zu verstehen sind.<sup>28</sup> Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber den Begriff „Gewinne aus Anteilen“ in § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG inhaltsgleich verwenden wollte. Das Urteil gilt somit auch für § 9 Nr. 7 GewStG. Folglich werden Gewinne aus Anteilsveräußerungen nicht von dem Begriff der „Gewinne aus Anteilen“ erfasst.

Eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung mindert den Gewinn aus Anteilen nicht, selbst dann wenn sie ausschüttungsbedingt ist.<sup>29</sup>

Durch die Begriffsverwendung „Gewinne aus Anteilen“ wollte der Gesetzgeber zum Ausdruck bringen, dass die Gewinnanteile netto, d.h. abzüglich der dazugehörenden Ausgaben den Kürzungsfaktor bilden.<sup>30</sup> Fraglich ist, welche Ausgaben den Gewinnen aus Anteilen zuzuordnen sind. Dem Wortlaut des § 9 Nr. 7 GewStG ist keine Regelung zu entnehmen. Aus § 7 GewStG und § 9 Nr. 7 GewStG ergibt sich, dass sich die gewerbesteuerlichen Vorschriften an die einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften anlehnen. § 9 Nr. 7 GewStG soll das Schachtelprivileg, welches nach den DBA nur für Kapitalgesellschaften gilt, auf andere Unternehmen ausdehnen. Demzufolge ist bei der Zuordnung der Betriebsausgaben der § 3c EStG zu beachten.

Der Begriff „Gewinne aus Anteilen“ bedeutet somit zum einen, dass die Gewinnanteile brutto, d.h. vor Abzug möglicher Quellensteuer, erfasst werden müssen und zum anderen dass die mit den Gewinnanteilen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen.<sup>31</sup>

---

<sup>26</sup> Vgl. Haas, DB 11/2002, S. 549

<sup>27</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 10

<sup>28</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 10a

<sup>29</sup> Vgl. Kluge, Internationales Steuerrecht, S. 959

<sup>30</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 10b

<sup>31</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 12

Die Betriebsausgaben stehen nur mit den Gewinnanteilen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang, wenn sie aufgewendet wurden, um diese bestimmten Gewinnanteile zu beziehen. Aufwendungen die nur im Interesse der Beteiligungsgesellschaft getätigt wurden, erfüllen diesen Zusammenhang nicht.<sup>32</sup> Die Berücksichtigung der Betriebsausgaben darf bei der Ermittlung des Gewinns aus Anteilen nicht zu einem negativen Gewinn führen.<sup>33</sup>

#### 2.1.1.2.1 an einer Kapitalgesellschaft

Der „Gewinn aus Anteilen“ muss von einer Kapitalgesellschaft stammen. § 9 Nr. 7 GewStG begünstigt nur eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft. Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung besteht nur, wenn eine Beteiligung am Nennkapital der Tochtergesellschaft besteht.<sup>34</sup> Die Beteiligung auf Grund eines partiarischen Darlehns oder als stiller Gesellschafter reicht nicht aus. Ob eine Beteiligung am Nennkapital vorliegt, ist nach ausländischem Recht zu beurteilen. Demzufolge muss ein Vergleich des ausländischen Rechtsgebildes mit einer deutschen Gesellschaftsform (Kapitalgesellschaft) vorgenommen werden.<sup>35</sup> Die ausschüttende ausländische Tochtergesellschaft muss nach dem Rechtstypenvergleich mit einer Kapitalgesellschaft i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr.1 KStG vergleichbar sein.<sup>36</sup> Beim Vergleich ist darauf abzustellen, ob die ausländische Gesellschaft wie eine körperschaftsteuerpflichtige juristische Person strukturiert und organisiert ist und die Beteiligung an ihr das Vermögensrecht umfasst, an Gewinnausschüttungen und an der Auskehrung des Liquidationsvermögens beteiligt zu werden.<sup>37</sup> Unbeachtlich ist, ob die Tochtergesellschaft im Ausland als Körperschaft oder Mitunternehmerschaft besteuert wird und ob sie gemessen am jeweiligen ausländischen Recht eigene Rechtsfähigkeit besitzt.<sup>38</sup> Für Tochtergesellschaften aus der EU sind die begünstigten Rechtsformen in der Anlage 2 des EStG geregelt.

---

<sup>32</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 12

<sup>33</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 12

<sup>34</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 15

<sup>35</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 15

<sup>36</sup> Vgl. Kluge, Internationales Steuerrecht, S. 958

<sup>37</sup> Vgl. Wilke, Lehrbuch des internationalen Steuerrechts, S. 134, 135

<sup>38</sup> Vgl. Wilke, Lehrbuch des internationalen Steuerrechts, S. 135

### 2.1.1.3 Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes

Die Tochtergesellschaft, welche die Gewinne aus Anteilen ausschüttet, muss ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes, d.h. im Ausland haben (§ 2 Abs. 1 S. 1 GewStG im Umkehrschluss).

### 2.1.1.4 Mindestbeteiligung

Die Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft muss mindestens ein Zehntel am Nennkapital dieser Gesellschaft betragen und in dieser Höhe ununterbrochen bestehen. Entscheidend für die Ermittlung der Beteiligungsquote ist das Nennkapital.<sup>39</sup> Die Muttergesellschaft muss wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile sein. Somit bleiben u.a. Optionsrechte, Nießbrauch und Pfandrechte außer Betracht, wenn sie kein wirtschaftliches Eigentum begründen.<sup>40</sup> Der Umfang der Stimmrechte, Rücklagen und Darlehen sind für das Beteiligungsverhältnis unerheblich.<sup>41</sup> Besitzt die Tochtergesellschaft eigene Anteile, werden diese bei der Ermittlung der Mindestbeteiligung nicht berücksichtigt, da sie wie fremde Beteiligungen behandelt werden.<sup>42</sup> Nicht entscheidend ist, dass immer die gleichen Anteile (z.B. Aktien) gehalten werden, solange die Mindestbeteiligungsquote von einem Zehntel nicht unterschritten wird.<sup>43</sup> Liegt die Beteiligung im Erhebungszeitraum auch nur kurzfristig unter einem Zehntel, entfällt das Schachtelprivileg.<sup>44</sup> Bisher hat die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass sowohl beim nationalen Schachtelprivileg (§ 9 Nr. 2a GewStG) als auch beim internationalen Schachtelprivileg (§ 9 Nr. 7 GewStG) die Voraussetzung der Mindestbeteiligung nur durch eine unmittelbare Beteiligung am Grund- und Stammkapital erfüllt werden kann. Der BFH hat mit Urteil vom 17.05.2000 entschieden, dass die Beteiligung eines inländischen Unternehmens an einer ausländischen Kapitalgesellschaft gem. § 9 Nr. 7 GewStG nicht unmittelbar sein muss. Weder § 9 Nr. 2a GewStG noch § 9 Nr. 7 GewStG verlangen - im Gegensatz zum Körperschaftsteuerrecht - ein Unmittelbarkeitserfordernis. Für die Inanspruchnahme der Kürzungen auf

---

<sup>39</sup> Vgl. Meyer-Scharenberg in Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 6

<sup>40</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 18; Steck, § 26 KStG, Rn. 25

<sup>41</sup> Vgl. Streck, § 26 KStG, Rn. 25

<sup>42</sup> Vgl. Meyer-Scharenberg in Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 6

<sup>43</sup> Vgl. Streck, § 26 KStG, Rn. 25

<sup>44</sup> Vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 2

Grund der gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegien genügt damit jegliche Form der Beteiligung in dem gesetzlich bestimmten Umfang von einem Zehntel.

#### 2.1.1.5 Beteiligung seit Beginn des Erhebungszeitraums

Um in den Genuss des Schachtelprivilegs zu kommen, muss die Beteiligung seit Beginn des Erhebungszeitraums bestehen. § 9 Nr. 7 GewStG stellt somit auf eine bestimmte Beteiligungsdauer bzw. Zeitraum ab, über den die Mindestbeteiligung ununterbrochen bestanden haben muss.<sup>45</sup> § 14 Abs. 2 Satz 2 GewStG definiert den Erhebungszeitraum als das Kalenderjahr. Der Erhebungszeitraum ist der Zeitraum, in dem ein gewerbliches Unternehmen besteht und für den aufgrund eines erzielten Gewerbeertrages Gewerbesteuer gezahlt wird.<sup>46</sup> Demzufolge muss die Beteiligung jeweils am 01.01. des maßgeblichen Kalenderjahres bestanden haben und sich im Betriebsvermögen des deutschen Unternehmens befinden.<sup>47</sup> Besteht die Beteiligung z.B. erst seit dem 01.03.01, so kommt das Unternehmen für das Kalenderjahr 01 nicht in den Genuss des Schachtelprivilegs. In den folgenden Jahren fallen die „Gewinne aus Anteilen“ unter das Schachtelprivileg, wenn sämtliche Voraussetzungen erfüllt sind.

Im Gesetz findet sich keine Regelung über das Ende des maßgeblichen Besitzzeitraums und über den Zeitraum über die eine Beteiligung mindestens gehalten werden muss. Da für den Beginn der Beteiligung auf den Erhebungszeitraum abgestellt wird, könnte man für die Ermittlung der Besitzdauer auch auf das Ende des Erhebungszeitraums abstellen.<sup>48</sup> Somit wäre jedes Ausscheiden der Beteiligung vor dem 31.12. schädlich, es sei denn das Ausscheiden fällt mit dem Ende der Gewerbesteuerpflicht zusammen. In diesem Fall endet der Erhebungszeitraum bereits in diesem Zeitpunkt.<sup>49</sup> Dem steht aber § 9 Nr. 7 GewStG als Gewinnermittlungsvorschrift entgegen. Um die Höhe der „Gewinne aus Anteilen“ zu bestimmen, bedarf es eines Gewinnermittlungszeitraums. Das Ende des Gewinnermittlungszeitraums bildet den natürlichen Abschluss der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer, auf dem § 7 GewStG und § 9 Nr.7 GewStG aufbauen. Folglich ist auf das Ende des Gewinnermittlungszeitraums (Wirtschaftsjahr) abzustellen, der in den jeweiligen Erhebungszeitraum fällt, bis zu dem die

---

<sup>45</sup> Vgl. Meyer-Scharenberg in Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 8

<sup>46</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 21

<sup>47</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 21

<sup>48</sup> Vgl. Meyer-Scharenberg in Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 10

<sup>49</sup> Vgl. Meyer-Scharenberg in Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 10

Beteiligung ununterbrochen gehalten werden muss.<sup>50</sup> Das Schachtelprivileg entfällt nur dann, wenn die Beteiligung vor Ablauf des Wirtschaftsjahres veräußert oder entnommen wird. Hat der beteiligte Unternehmer ein abweichendes Wirtschaftsjahr, ist für das Ende der Beteiligung nur das Ende des abweichenden Wirtschaftsjahres entscheidend. Damit genügt eine kürzere Inhaberschaft (vom 01.01. bis zum Ende des Wirtschaftsjahres im Erhebungszeitraum).<sup>51</sup> Veräußerer und Erwerber, die ihren Gewinn nach dem Kalenderjahr ermitteln, können das Schachtelprivileg beide in Anspruch nehmen, wenn sie die Übertragung in der logischen Sekunde zwischen dem 31.12. des Vorjahres und dem 01.01. des Folgejahres vornehmen.<sup>52</sup>

Bei der Gesamtrechtsnachfolge wird die bereits abgelaufene Beteiligungsdauer, wenn die Beteiligung zu mindestens zu einem Zehntel bestanden hat, bei der übernehmenden Gesellschaft angerechnet.<sup>53</sup>

#### 2.1.1.6 Bruttoerträge aus ausschließlich oder fast ausschließlich unter § 8 Abs. 1 Nr.1 bis 6 AStG fallenden Tätigkeiten

Die ausländische Kapitalgesellschaft muss in dem Wirtschaftsjahr, für das sie Ausschüttungen vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus einer aktiven wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 6 AStG beziehen. Hat die Gesellschaft nicht fast ausschließlich Einkünfte die unter § 8 Nr. 1 bis 6 AStG fallen, bezogen, gilt sie als passiv und kommt nicht in den Genuss des Schachtelprivilegs. Dieser Aktivitätsvorbehalt ist tätigkeitsbezogen. Eine Niedrigbesteuerung ist nicht erforderlich.<sup>54</sup>

##### 2.1.1.6.1 Bruttoerträge

Unter Bruttoerträgen werden im Falle des Betriebsvermögensvergleichs die Solleinnahmen vermindert um die Körperschaftsteuer, ggf. gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer und durchlaufende Posten verstanden.<sup>55</sup> Werden die Gewinne durch Einnahmen-Überschußrechnung ermittelt, sind die Bruttoerträge die Isteinnahmen, die der Gewinn- und Verlustrechnung der Tochtergesellschaft

<sup>50</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 22

<sup>51</sup> Vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 2

<sup>52</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 24

<sup>53</sup> Vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 2

<sup>54</sup> Vgl. Haas, DB 11/2002, S. 550

<sup>55</sup> Vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 6

die der Gewinn- und Verlustrechnung der Tochtergesellschaft entnommen werden.<sup>56</sup> Nach Ansicht der Finanzverwaltung gehören die Auflösung von Rückstellungen, Wertberichtigungen, Bestandsveränderungen, Zuschüsse, Einlagen und Schenkungen nicht zu den Bruttoerträgen.<sup>57</sup>

#### 2.1.1.6.2 ausschließlich oder fast ausschließlich

Die Tätigkeit der Tochtergesellschaften muss fast ausschließlich aktiver Natur sein. Demzufolge sind geringfügige passive Tätigkeiten unschädlich.

Fraglich ist, wie der Begriff fast ausschließlich zu verstehen ist.

Eine Geringfügigkeit kann nur vorliegen, wenn die Bruttoerträge aus der passiven Tätigkeit nicht mehr als 10 % der Gesamtbruttoerträge betragen.<sup>58</sup> Wird diese Grenze überschritten, kann die Kürzung gem. § 9 Nr. 7 GewStG nicht vorgenommen werden.

#### 2.1.1.6.3 Tätigkeiten die unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG fallen

Diese Ausführungen sind dem zweiten Teil des Referats zu entnehmen.

#### 2.1.1.7 Bruttoerträge aus Beteiligungen an bestimmten Gesellschaften

§ 9 Nr. 7 GewStG gewährt grundsätzlich eine Kürzung für Bruttoerträge aus sog. Landes- und Funktionsschachtelbeteiligungen, wenn sie bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Diese Bestimmungen wurden im Rahmen des UntStFG von § 8 Abs.2 AStG in § 9 Nr.7 S.1 1 HS Nr. 1 und 2 GewStG übernommen. Der Gesetzgeber hat allerdings einen wichtigen Punkt der AStG-Reform nicht in das GewStG übernommen. Danach sollen Beteiligungserträge in einem mehrstufigen Konzern, die ihren Ursprung in einer aktiven Tätigkeit haben, grundsätzlich von der Hinzurechnungsbesteuerung unabhängig von der Konzernstufe ausgenommen werden.<sup>59</sup> Dazu wurde in § 8 Abs. 2 AStG die Nr. 8 und Nr. 9 neu aufgenommen. Diese qualifizieren Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne als aktive Einkünfte und unterliegen somit nicht mehr der Hinzurechnungsbesteuerung. Dies führt zu

---

<sup>56</sup> Vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 6

<sup>57</sup> Vgl. Streck, § 26 KStG, Rn. 29

<sup>58</sup> Vgl. Meyer-Scharenberg in Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 13

<sup>59</sup> Vgl. Prinz/Simon, DStR 5/2002, S. 152

dem nicht beabsichtigten Ergebnis, dass Beteiligungserträge aus Gewinnausschüttungen oder Veräußerungen in einem mehr als zweistufigen grenzüberschreitenden Konzern bis auf die Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft ohne Steuerbelastung realisiert werden können.<sup>60</sup> Schüttet nun die Tochtergesellschaft an die inländische Muttergesellschaft aus, erfolgt zwar keine körperschaftsteuerliche Erfassung gem. § 8b KStG, aber diese Einkünfte unterliegen in vollem Umfang der Gewerbesteuer.<sup>61</sup> Eine Ausnahme liegt nur vor, wenn die ausschüttende ausländische Tochtergesellschaft als Landes- oder Funktionsholding agiert.

Die Tochtergesellschaft muss hierfür die folgenden Voraussetzungen erfüllen:

- unmittelbare Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft zu mindestens einem Viertel,
- ununterbrochene Beteiligung seit mindestens zwölf Monaten vor dem für die Ermittlung des Gewinns maßgebenden Abschlussstichtag und
- die Untergesellschaft muss die Aktivitätsklauseln des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG erfüllen.

#### 2.1.1.7.1 Landesschachtelbeteiligung gem. § 9 Nr. 7 S. 1 HS 1 Nr.1 GewStG

Eine Landesschachtelbeteiligung liegt vor, wenn ein inländisches Unternehmen an einer Gesellschaft (Holding) beteiligt ist und diese eine Beteiligung i.H.v. mindestens 25 % an einer anderen Gesellschaft hält, die im selben Staat wie die Holding ansässig ist und die ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG fallenden Tätigkeiten bezieht.

#### 2.1.1.7.2 Funktionsschachtelbeteiligung gem. § 9 Nr. 7 S. 1 HS 1 Nr. 2 GewStG

Eine Funktionsschachtelbeteiligung liegt vor, wenn ein inländisches Unternehmen an einer Gesellschaft (Holding) beteiligt ist, die im Zusammenhang mit einer eigenen aktiven Tätigkeit gem. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG eine Beteiligung i.H.v. 25 % an einer Gesellschaft in einem Drittstaat unterhält, die ihrerseits ausschließlich oder fast ausschließlich Bruttoerträge aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG fallenden Tätigkeiten bezieht.

---

<sup>60</sup> Vgl.Prinz/Simon, DStR 5/2002, S. 152

<sup>61</sup> Vgl.Prinz/Simon, DStR 5/2002, S. 152

#### 2.1.1.8 Ansatz bei der Ermittlung des Gewinns gem. § 7 GewStG

Das Schachtelprivileg kann nur greifen, wenn die Gewinne aus Anteilen bei der Ermittlung des Gewinns gem. § 7 GewStG mit einbezogen wurden. § 7 GewStG verweist auf den nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn aus Gewerbebetrieb. Handelt es sich bei der Muttergesellschaft um eine Kapitalgesellschaft, so werden die an sie ausgeschütteten Dividenden gem. § 8b Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Die Systemänderung durch das SteuersenkG 2000 bei der Körperschaftsteuer wirkt sich über § 7 GewStG auf die Freistellung bei der Gewerbesteuer aus.<sup>62</sup> Die „Gewinne aus Anteilen“ sind somit bei der Ermittlung des Gewinns gem. § 7 GewStG nicht angesetzt worden. Somit ist diese Tatbestandsvoraussetzung des § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllt bzw. überhaupt nicht erfüllbar. Das Schachtelprivileg des § 9 Nr. 7 GewStG ist für Kapitalgesellschaften somit ohne Bedeutung, da die Dividenden im steuerlichen Gewinn nicht enthalten sind. Die Kürzungsvorschrift läuft hier ins Leere. Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften bleibt die Relevanz des § 9 Nr. 7 GewStG erhalten, da § 8b KStG bei diesen Gesellschaften nicht anwendbar ist. Bei Einzelunternehmen sind die Dividenden im steuerlichen Gewinn gem. § 3 Nr. 40 EStG zur Hälfte enthalten. Somit kann das Schachtelprivileg, d.h. die Befreiung von der Gewerbesteuer, bei Erfüllung der Voraussetzungen für diesen Teil der Dividenden greifen.

Bei Mitunternehmerschaften, die Anteile an Kapitalgesellschaften halten, stellt sich die Frage, ob das Halbeinkünfteverfahren bei der Ermittlung des Gewerbebeitrags durchschlägt. Sind an der Mitunternehmerschaft natürliche Personen und Kapitalgesellschaften beteiligt, kommt es zu einer Konkurrenz zwischen § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG. Einerseits wird vertreten, dass § 8b Abs. 6 KStG nicht auf Personengesellschaften angewendet werden kann, wenn die Personengesellschaft als ein eigenständiges GewSt.-Subjekt betrachtet wird.<sup>63</sup> Danach sind auf sie die Schachtelprivilegien nicht anwendbar. Andererseits wird gesagt, dass es sich bei den Schachtelprivilegien um Gewinnermittlungsvorschriften handelt, die ebenso auf die Ermittlung des Gewerbebeitrags einer Personengesellschaft nach

---

<sup>62</sup> Vgl. Prinz/Simon, DStR 5/2002, S. 149

<sup>63</sup> Vgl. Prinz/Simon, DStR 5/2002, S. 149; Bogenschütz/Striegel, DB 51/52/2000, S. 2549

§ 7 GewStG angewendet werden sollen.<sup>64</sup> Die Freistellung der Erträge ist dann abhängig von der jeweiligen Qualifikation des Anteilseigners.

Eine mögliche Lösung wäre die parallele Anwendung des § 8b KStG und § 3 Nr. 40 EStG auf die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft.<sup>65</sup> Sind natürliche Personen beteiligt, ist die Hälfte des Beteiligungsertrags von der ESt und GewSt zu befreien (Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG).<sup>66</sup> Sind Kapitalgesellschaften beteiligt, erfolgt die Anwendung des § 8b KStG. Danach sind bereits bei der Mitunternehmerschaft die Beteiligungserträge von der KSt und GewSt frei zu stellen. Im Ergebnis wären bei genauer Anwendung der Vorschrift alle Dividenden gewerbsteuerpflichtig.

Fraglich ist, ob diese Wortlautauslegung mit dem Zweck der Neuregelung vereinbar ist. Mit der Wortlautauslegung fallen keine Dividenden (auch 100% Beteiligungen) unter das Schachtelprivileg des § 9 Nr. 7 GewStG. Dies nicht gewollt sein. § 8 Nr. 5 GewStG hat zum Ziel, Dividenden i.S. des § 8b Abs. 1 KStG nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen, wenn sie dem internationalen und nationalen gewerbsteuerlichen Schachtelprivileg unterliegen. Demzufolge muss § 9 Nr. 7 GewStG teleologisch reduzierend dahin ausgelegt werden, dass das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg auch dann erfüllt ist, wenn die Dividenden nicht bei der Ermittlung des Gewinns nach § 7 GewStG, sondern unter zusätzlicher Berücksichtigung der Hinzurechnungsvorschriften angesetzt worden sind.<sup>67</sup> Diese Auslegung wird durch die systematische Stellung von § 8 Nr. 5 und § 9 Nr. 7 GewStG sowie dem Einleitungssatz zu § 9 GewStG gestützt.<sup>68</sup> Gem. § 8 Nr. 5 GewStG erfolgt nur eine Hinzurechnung, wenn die Voraussetzungen des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs nicht erfüllt sind. Entscheidend ist nicht, dass die Dividenden auch auf der Rechtsfolgenseite tatsächlich zu einer gewerbsteuerlichen Kürzung führen, sondern nur das die Tatbestandsvoraussetzungen des Schachtelprivilegs dem Grunde nach erfüllt sind.<sup>69</sup> Da § 9 Nr. 7 GewStG gerade Beteiligungseinkünfte nicht der Gewerbesteuer unterwerfen wollte, kann im Rahmen der Hinzurechnungsvorschrift nicht darauf abgestellt werden, ob diese Erträge bereits Bestandteil des zu korrigierenden Gewinns sind.<sup>70</sup>

---

<sup>64</sup> Vgl. Prinz/Simon, DStR 5/2002, S. 149

<sup>65</sup> Vgl. Bogenschütz/Striegel, DB 51/52/2000, S. 2552

<sup>66</sup> Vgl. Bogenschütz/Striegel, DB 51/52/2000, S. 2552

<sup>67</sup> Vgl. Prinz/Simon, DStR 5/2002, S. 151

<sup>68</sup> Vgl. Prinz/Simon, DStR 5/2002, S. 151

<sup>69</sup> Vgl. Prinz/Simon, DStR 5/2002, S. 151

<sup>70</sup> Vgl. Prinz/Simon, DStR 5/2002, S. 151

## 2.1.2 Tatbestandsvoraussetzungen des Satz 1 HS 2

Halbsatz 2 stellt die Ausschüttungen einer Tochtergesellschaft eines anderen Mitgliedstaates an ihre deutsche Muttergesellschaft gewerbesteuerfrei, wenn die Tochtergesellschaft eine Gesellschaft i.S.v. Art. 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates v. 23.7.90 ist und die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz genannten Voraussetzungen erfüllt.

Die Mutter-Tochter-Richtlinie soll die internationale Doppelbesteuerung von Gewinnen vermeiden, die eine in einem Mitgliedsstaat ansässige Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft ausschüttet. Diese Richtlinie erleichtert die grenzüberschreitenden Aktivitäten innerhalb der EG. Dividenden von Gesellschaften in zwei verschiedenen Mitgliedsstaaten der EU unterliegen i.d.R. nicht der Gewerbesteuer. Die Tochtergesellschaft muss dafür nicht die Tätigkeitserfordernisse des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG erfüllen.<sup>71</sup>

### 2.1.2.1 Gesellschaft i.S.d. Art. 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates v. 23.7.90

Die Bedingungen der Anlage 2 müssen nicht von der Muttergesellschaft, sondern von der Tochtergesellschaft erfüllt werden.<sup>72</sup> Halbsatz 2 begünstigt somit nicht nur die in der Richtlinie genannten Muttergesellschaften, sondern alle Unternehmen, die mindestens zu einem Zehntel an einer Gesellschaft i.S.v. Art.2 der Mutter-Tochter-Richtlinie beteiligt sind.<sup>73</sup> Die Richtlinie stellt bestimmte Anforderungen an die Rechtsform, Ansässigkeit und Besteuerung.

#### 2.1.2.1.1 Rechtsform

Die Tochtergesellschaft muss in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder einer vergleichbaren Gesellschaftsform der EG betrieben werden. In der Anlage 2 zum EStG werden unter dem Punkt eins alle Gesellschaften aufgeführt, die die Voraussetzungen der Richtlinie erfüllt.

---

<sup>71</sup> Vgl. Haas, DB 11/2002, S. 550

<sup>72</sup> Vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 4

<sup>73</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 30

#### 2.1.2.1.2 Ansässigkeit

Die Richtlinie setzt unter Nr. 2 voraus, dass die Gesellschaft nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats in Bezug auf ihren steuerlichen Wohnsitz in diesem Mitgliedsstaat ansässig sein muss. Sie darf nicht außerhalb des Gemeinschaftsgebiets der EU ansässig sein.

#### 2.1.2.1.3 Besteuerung

Die Gesellschaft muss der Körperschaftsteuer oder einer ihr ähnlichen Steuer unterliegen und darf nicht von dieser Steuer befreit sein. Die Anlage 2 benennt unter nr. 3 die Steuern, die diese Voraussetzungen erfüllen.

#### 2.1.2.2 weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland

Die Tochtergesellschaft darf weder seine Geschäftsleitung noch seinen Sitz im Inland haben. Art. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie fordert, dass es sich um eine Tochtergesellschaft eines anderen Mitgliedstaates handeln muss.

#### 2.1.2.3 Beteiligung an deren Kapital

Halbsatz 2 setzt nur eine Beteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft, welche die Voraussetzungen der Richtlinie erfüllt, voraus. Demzufolge muss die Tochtergesellschaft nicht immer eine Kapitalgesellschaft, wie im Halbsatz 1 sein.

#### 2.1.2.4 ununterbrochen zu mindestens einem Zehntel

Diese Beteiligung muss zumindest zu einem Zehntel ununterbrochen bestehen, vgl. Ausführungen unter 1.5.

#### 2.1.2.5 Beteiligung seit Beginn des Erhebungszeitraums

Diese Voraussetzung entspricht der Voraussetzung des Halbsatzes 1, vgl. 1.6.

### 2.1.2.6 Gewinnanteile nicht auf Grund einer Herabsetzung des Kapital oder nach Auflösung der Gesellschaft

Die Herabsetzung bzw. die Rückforderung von Kapital stellt keine Gewinne aus Anteilen dar.<sup>74</sup> Werden Vermögensanteile auf Grund der Liquidation der Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft zugewiesen, werden diese nicht als Gewinne aus Anteilen angesehen.<sup>75</sup>

Demzufolge kann für Gewinne aus Kapitalherabsetzungen und für Gewinne nach der Gesellschaftsauflösung das Schachtelprivileg des § 9 Nr. 7 Halbsatz 2 GewStG nicht in Anspruch genommen werden.

## 2.2. Zusammenfassung

Das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg wurde durch das UntStFG in zwei Richtungen geändert. Mit § 8 Nr. 5 GewStG wurde eine neue Hinzurechnungsvorschrift für Streubesitzdividenden an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften eingeführt. Diese führt nach der Wortlautauslegung allerdings zu einer Gewerbesteuerpflicht aller Dividenden unabhängig von der Beteiligungshöhe. Es bedarf zur Herstellung „des Gewollten“ der teleologischen Reduktion. Andererseits wurde § 9 Nr. 7 GewStG an den Wegfall des § 8 Abs. 2 AStG angepasst. Das neue und wichtige außensteuerliche Holdingprivileg des § 8 Abs. 1 Nr. 8 und Nr. 9 AStG wurde nicht beachtet.

Somit ist erkennbar, dass der Gesetzgeber Nachbesserungsbedarf hat, um die Ungereimtheiten zu beseitigen.

---

<sup>74</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 38

<sup>75</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 9 Nr. 7 GewStG, Anm. 39