Urteil vom 13. Oktober 2010, I R 61/09

Aktivitätsvorbehalt bei einem Versicherungsunternehmen i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG a.F. und Betriebsführungsvertrag - In kaufmännischer Weise eingerichteter Betrieb - Auslagerung von Geschäftstätigkeiten auf eine Managementgesellschaft - Funktionale Betrachtungsweise

BFH I. Senat

AStG § 8 Abs 1 Nr 3, AEAStG , EG Art 43, EG Art 48, AEUV Art 49, AEUV Art 54

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. Mai 2009, Az: 6 K 476/06

Leitsätze

Ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Betrieb eines Versicherungsunternehmens im Sinne der Aktivitätsklausel des § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG a.F. kann auch gegeben sein, wenn die ausländische Tochtergesellschaft durch einen Betriebsführungsvertrag ein anderes Unternehmen mit der Ausführung des Versicherungsgeschäfts betraut hat .

Tatbestand

I.

1 Streitpunkt ist die Hinzurechnung von Einkünften einer irischen Tochtergesellschaft nach Maßgabe der §§ 7 ff. des Gesetzes über die Besteuerung von Auslandsbeziehungen i.d.F. des Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts vom 21. Dezember 1993 (BGBl I 1993, 2310, BStBl I 1994, 50) --AStG a.F.--.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, der das Versicherungsgeschäft in Deutschland sowie im europäischen Ausland betreibt und zu diesem Zweck Beteiligungen an zahlreichen in- und ausländischen Tochtergesellschaften hält. U.a. ist er Alleingesellschafter der im Jahr 1992 mit einem Gesellschaftskapital von umgerechnet 65 Mio. DM gegründeten Kapitalgesellschaft irischen Rechts (X-Ltd.) mit Sitz im International Finance and Service Center in Dublin ("Dublin Docks"). Die X-Ltd. gründete mit zwei ebenfalls zum Konzernverbund des Klägers gehörenden, in den Dublin-Docks ansässigen Kapitalgesellschaften (Y-Ltd. und Z-Ltd.) eine weitere in den Dublin Docks ansässige Kapitalgesellschaft irischen Rechts, die XYZ-Ltd.. "Managing Director" aller vier genannten Kapitalgesellschaften war D. Im Jahr 1992 schlossen die X-Ltd., die Y-Ltd. und die Z-Ltd. jeweils einen Betriebsführungsvertrag ("management agreement") mit der XYZ-Ltd., in denen sich die letztgenannte Gesellschaft verpflichtete, sämtliche für die Geschäftsausübung der X-Ltd., der Y-Ltd. und der Z-Ltd. erforderlichen Tätigkeiten zu erbringen. Die XYZ-Ltd. unterhielt in Dublin umfangreiche und voll ausgestattete Büroräume und beschäftigte im Jahr 1995 mehrere Arbeitnehmer. Fünf dieser Arbeitnehmer schlossen gleichlautende Arbeitsverträge auch jeweils mit der X-Ltd., der Y-Ltd. und der Z-Ltd; die Verträge nahmen im Wesentlichen auf die mit der XYZ-Ltd. bestehenden Arbeitsverträge Bezug.

3 Für den Geschäftsbereich des Abschlusses von Rückversicherungs- und Retrozessionsverträgen mit anderen Versicherungs- und Rückversicherungsgesellschaften im Hinblick auf Risiken außerhalb Irlands galt für die X-Ltd. im Jahr 1995 der ermäßigte irische Steuersatz von 10 v.H. Die X-Ltd. erzielte in diesem Jahr im Bereich der Rückversicherung von Erst- und Rückversicherungsrisiken im In- und Ausland Versicherungsprämien in Höhe von (hier und nachfolgend: umgerechnet) ca. 251 Mio. DM und wendete zur Schadensregulierung ca. 197 Mio. DM auf. Zum Ende des Jahres 1995 hielt sie Finanzanlagen in Höhe von rd. 470 Mio. DM. Insbesondere aus festverzinslichen Wertpapieren erzielte sie in 1995 Kapitalerträge (sog. "investment income") in Höhe von ca. 29 Mio. DM. Der Kläger erklärte Gewinnausschüttungen der X-Ltd. als nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer vom 17. Oktober 1962 (BGBl II 1964, 267, BStBl I 1964, 321) --DBA-Irland-- steuerfreie Schachteldividenden.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, bei der X-Ltd. handele es sich um eine

Zwischengesellschaft i.S. der §§ 7 ff. AStG a.F., so dass die im Jahr 1995 von ihr erzielten Einkünfte geeignet seien, beim Kläger für das Jahr 1996 die Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 10 AStG a.F. auszulösen. Hinsichtlich der Einkünfte aus dem Rückversicherungsgeschäft sei über § 10 Abs. 5 AStG a.F. das Schachtelprivileg des Art. XXII Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa DBA-Irland einschlägig; dies gelte jedoch nicht für das von der X-Ltd. erzielte "investment income", welches zu den in § 10 Abs. 6 AStG a.F. gesondert geregelten Einkünften mit Kapitalanlagecharakter zähle. Das FA stellte dem entsprechend den aus dem "investment income" der X-Ltd. resultierenden Hinzurechnungsbetrag auf 29.216.000 DM und die Summe der anzurechnenden Steuern auf 2.921.600 DM gesondert fest. Die deswegen vom Kläger erhobene Sprungklage (§ 45 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) hatte Erfolg; das Niedersächsische Finanzgericht (FG) hat den Feststellungsbescheid aufgehoben. Sein Urteil vom 13. Mai 2009 6 K 476/06 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1721 abgedruckt.

5 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.

6 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und (sinngemäß) die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

8 Während des Revisionsverfahrens ist das Bundesministerium der Finanzen (BMF) dem Rechtsstreit beigetreten. Es unterstützt die Rechtsauffassung des FA, hat aber keinen eigenen Sachantrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass das von der X-Ltd. im Jahr 1995 erzielte "investment income" dem Einkommen des Klägers nicht nach Maßgabe der §§ 7 ff. AStG a.F. hinzuzurechnen ist.

10 1. Sind unbeschränkt Steuerpflichtige an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat und die nicht gemäß § 3 Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuer ausgenommen ist (ausländische Gesellschaft), i.S. von § 7 Abs. 2 AStG a.F. zu mehr als der Hälfte beteiligt, so sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, bei jedem von ihnen mit dem Teil steuerpflichtig, der auf die ihm zuzurechnende Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft entfällt (§ 7 Abs. 1 AStG a.F.). Zu mehr als der Hälfte beteiligt sind unbeschränkt Steuerpflichtige i.S. von § 7 Abs. 1 AStG a.F. an einer ausländischen Gesellschaft u.a. dann, wenn ihnen allein am Ende des Wirtschaftsjahrs der Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach § 7 Abs. 1 AStG a.F. bezogen hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als 50 v.H. der Anteile oder Stimmrechte an der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sind (§ 7 Abs. 2 Satz 1 AStG a.F.).

11 Eine ausländische Gesellschaft ist i.S. von § 7 Abs. 1 AStG a.F. Zwischengesellschaft für Einkünfte, die einer niedrigen Besteuerung (durch eine Ertragsteuerbelastung von weniger als 30 v.H., § 8 Abs. 3 Satz 1 AStG a.F.) unterliegen und nicht aus jenen Einkünften stammen, die in § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG a.F. aufgelistet sind (§ 8 Abs. 1 erster Halbsatz AStG a.F.). Die hiernach steuerpflichtigen Einkünfte sind bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen mit dem Betrag, der sich nach Abzug der Steuern ergibt, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft von diesen Einkünften sowie von dem diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögen erhoben worden sind, anzusetzen (Hinzurechnungsbetrag, § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F.). Der Hinzurechnungsbetrag gehört zu den Einkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes und gilt unmittelbar nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahrs der ausländischen Gesellschaft als zugeflossen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 AStG a.F.).

12 2. Diese Voraussetzungen einer Hinzurechnung sind im Streitfall insoweit unzweifelhaft gegeben --und zwischen den Beteiligten nicht in Streit--, als es sich bei der X-Ltd. um eine Körperschaft im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes gehandelt hat, die im Jahr 1995 weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hatte, deren Einkünfte einer niedrigen Besteuerung unterlagen und an der der Kläger zu mehr als der Hälfte beteiligt war.

13 3. Kontrovers beurteilt wird von den Beteiligten, ob die Hinzurechnung deshalb zu unterbleiben hat, weil die von der X-Ltd. erzielten Einkünfte dem "Aktivitäts"-Tatbestand des § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG a.F. unterfallen. Das wäre der Fall, wenn es sich um Einkünfte handelte, die aus dem Betrieb von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen

stammten, die für ihre Geschäfte einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb unterhielten. Das FG hat das Vorliegen dieser Voraussetzungen im Streitfall zu Recht bejaht.

14 a) Ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb i.S. von § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG a.F. ist gegeben, wenn das Unternehmen so ausgestattet ist, dass es über eine personelle und sachliche Mindestausstattung für Bank- oder Versicherungsgeschäfte verfügt und für die Geschäfte eines Bank- oder Versicherungsunternehmens die nach dem jeweiligen ausländischen Recht erforderlichen Handelsbücher führt und Bilanzen aufstellt. Das Erfordernis des in kaufmännischer Weise eingerichteten Betriebs betrifft also unmittelbar (nur) die Organisation des Betriebs, nicht aber das Erfordernis, selbst und ausschließlich eine entsprechende Tätigkeit "am Markt" auszuüben (vgl. Reiche in Haase, AStG/DBA, § 8 AStG Rz 34; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 8 AStG Rz 101 f.; insoweit offenbar weiter gehend BMF-Schreiben [Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes --AEAStG--] vom 2. Dezember 1994, BStBl I 1995, Sondernummer 1/1995, 3, und vom 14. Mai 2004, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2004, 3, jeweils Tz. 8.1.3.5 f.).

15 b) Nach der den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Beweiswürdigung der Vorinstanz hat die X-Ltd. im Jahr 1995 das Versicherungsgeschäft in der Weise betrieben, dass sie über ihren von Irland aus agierenden Managing Director D und unter Zuhilfenahme der Dienste der XYZ-Ltd. in beträchtlichem Umfang (Rück-)Versicherungsverträge akquiriert, dabei die Versicherungsrisiken und -prämien selbständig abgeschätzt und den für das Rückversicherungsgeschäft erforderlichen Kapitalstock angelegt hat. Die X-Ltd. --nicht aber die XYZ-Ltd.-- verfügte über die für das von ihr betriebene Geschäft in Irland notwendige versicherungsaufsichtsrechtliche Erlaubnis und hat die dafür erforderlichen Handelsbücher geführt, die Geschäftskorrespondenz aufbewahrt und eine Bilanz aufgestellt. Mithin hat die X-Ltd. für die fraglichen Einkünfte über eine in kaufmännischer Weise eingerichtete Organisation verfügt, mit der sie in der Lage war, die von ihr ausgeübten Versicherungsgeschäfte im Sitzstaat abzuschließen und abzuwickeln.

16 An diesem Befund ändert es nichts, dass D zugleich auch Managing Director der XYZ-Ltd. gewesen ist und dass die X-Ltd. sich durch den Betriebsführungsvertrag für ihre Tätigkeit der Dienste und damit letztlich auch der Betriebsorganisation dieser Gesellschaft bedient hat (vgl. allgemein zum "Einkauf" von Managementleistungen Lehfeld in Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, § 8 AStG Rz 32). Denn die XYZ-Ltd. hat in der Weise für die X-Ltd. agiert, dass sie die Versicherungsgeschäfte ausschließlich im Namen und auf Rechnung der Geschäftsherrin abgeschlossen hat, die X-Ltd. mithin aus allen abgeschlossenen Verträgen unmittelbar selbst berechtigt und verpflichtet worden ist. Allein die X-Ltd. hat folglich die mit dem Geschäft verbundenen Gewinnchancen innegehabt und dessen unternehmerische Risiken getragen. Das führt nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen, die auch für das Außensteuerrecht maßgeblich sind, dazu, dass die aufgrund des Betriebsführungsvertrags ausgeübte Tätigkeit steuerlich der X-Ltd. zuzurechnen ist (vgl. Senatsurteil vom 1. Juli 1992 I R 6/92, BFHE 169, 138, BStBl II 1993, 222). Ist der X-Ltd. als Geschäftsherrin aber die Tätigkeit der Betriebsführungsgesellschaft außensteuerrechtlich zuzurechnen, ist es nur konsequent, den Betriebsführungsvertrag auch im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG a.F. nicht als aktivitätsfeindlich zu erachten.

17 Dem Zweck dieser Vorschrift läuft das nicht zuwider. Denn das Versicherungsgeschäft der X-Ltd. ist letztlich in dem erforderlichen Umfang und im Rahmen einer sachlich und personell dafür hinreichend ausgestatteten betrieblichen Organisation im Sitzstaat tatsächlich ausgeübt worden. Zudem entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Senats, dass die Übertragung der Betriebsführung durch sog. "Managementverträge" steuerlich grundsätzlich anzuerkennen und nicht als missbräuchlich i.S. des § 42 der Abgabenordnung anzusehen ist (vgl. Senatsurteil vom 25. Februar 2004 I R 42/02, BFHE 206, 5, BStBl II 2005, 14, m.w.N.).

18 c) Ob das dargestellte Ergebnis --wie es das FG unter Bezugnahme auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, jetzt Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH), vom 12. September 2006 C-196/04 "Cadbury Schweppes" (Slg. 2006, I-7995) angenommen hat-- im Streitfall auch mit einer an der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 i.V.m. Art. 48 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002 Nr. C 325, 1, jetzt Art. 49 i.V.m. Art. 54 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrages von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Amtsblatt der Europäischen Union 2007 Nr. C 306/01) orientierten Auslegung des § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG a.F. begründet werden könnte (vgl. zur gemeinschaftskonformen Auslegung "überschießender" Aktivitätsvorbehalte Senatsurteil vom 21. Oktober 2009 I R 114/08, BFHE 227, 64, BStBl II 2010, 774), bedarf

sonach keiner Entscheidung. Es unterliegt indes keinem Zweifel, dass nach den Maßstäben des EuGH-Urteils in Slg. 2006, I-7995 eine Gesetzesklausel, die einem Unternehmen --hier: der X-Ltd.-- unter den im Streitfall gegebenen Umständen eine "Aktivität" abspricht, mit der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit nicht in Einklang stehen würde. Wird in einem anderen Mitgliedsstaat eine Tochtergesellschaft errichtet, die dort aufsichtsrechtlich zum Betrieb eines Versicherungsgewerbes bestimmt und autorisiert ist und überdies beträchtliche Umsätze und Gewinne erwirtschaftet, kann dies schwerlich allein deshalb als "rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung" (EuGH-Urteil in Slg. 2006, I-7995, Tz. 51; vgl. auch Senatsurteil vom 29. Januar 2008 I R 26/06, BFHE 220, 392, BStBl II 2008, 978) angesehen werden, weil die Tochtergesellschaft sich im Rahmen eines Managementvertrages eines anderen in diesem Mitgliedsstaat ansässigen Unternehmens und dessen Arbeitskräften bedient, um von dort aus ihr operatives Geschäft auszuüben.

19 d) Das im Jahr 1995 erzielte "investment income" stammt aus dem Betrieb des Rückversicherungsgeschäfts der X-Ltd.

20 aa) Es entspricht allgemeiner Auffassung, dass im Zusammenhang mit der Subsumtion unter die Aktivitätstatbestände des § 8 Abs. 1 AStG a.F. wirtschaftlich zusammengehörende Tätigkeiten einheitlich zu behandeln sind (funktionale Betrachtungsweise). Dabei ist die Tätigkeit maßgebend, auf der nach allgemeiner Verkehrsauffassung das wirtschaftliche Schwergewicht liegt (Senatsurteil vom 16. Mai 1990 I R 16/88, BFHE 161, 495, BStBl II 1990, 1049; BMF-Schreiben in den AEAStG, jeweils Tz. 8.0.2; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., § 8 AStG Rz 31 ff.; Lehfeldt in Strunk/Kaminski/Köhler, a.a.O., § 8 AStG Rz 14 ff.; Reiche in Haase, a.a.O., § 8 AStG Rz 13 ff.). Eine nach diesen Maßgaben einheitlich zu beurteilende Tätigkeit liegt insbesondere vor, wenn Einkünfte aus Hilfs- oder Nebentätigkeiten zu einer Haupttätigkeit zu beurteilen sind, wie es z.B. bei den Einkünften aus der Verwaltung und Verwahrung von Wertpapieren durch Kreditinstitute oder solchen aus der Vermögensverwaltung durch Versicherungsunternehmen zum Zwecke der Besicherung künftiger Ansprüche der Versicherten der Fall ist (vgl. BMF-Schreiben in den AEAStG, jeweils Tz. 8.1.3.4; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., § 8 AStG Rz 95, 103; Rödel in Kraft, Außensteuergesetz, § 8 Rz 53; Vogt in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 8 AStG Rz 29).

21 bb) Auf der Grundlage der den Senat bindenden tatrichterlichen Feststellungen des angefochtenen Urteils, gegen die die Beteiligten keine Einwände erhoben haben, sind die dem "investment income" der X-Ltd. zugrunde liegenden Aktivitäten als Hilfstätigkeiten zu deren Rückversicherungsgeschäft zu beurteilen und stehen deshalb mit diesen in einem funktionalen Zusammenhang. So hat das FG insbesondere festgestellt, dass zum Umfang des Rückversichersicherungsgeschäfts der X-Ltd. auch die sichere Anlage der erzielten Versicherungsprämien z.B. in Wertpapieren zählte und dass im Streitfall der von der X-Ltd. gebildete Kapitalstock in einem angemessenen Verhältnis zu den versicherten Risiken gestanden hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de