

Beschluss vom 23. Juli 2013, I B 13/13

Internationales Schachtelprivileg -- GewSt

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 5, GewStG § 9 Nr 7 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2

vorgehend FG Hamburg, 11. Dezember 2012, Az: 2 K 101/11

Leitsätze

NV: Zur Frage des Rechtsfortbildungsbedarfs zum Merkmal der jahrgleichen Weiterausschüttung bei einer Zwischengesellschaft, wenn die ursprüngliche Ausschüttung der Enkelgesellschaft die übrigen Tatbestandserfordernisse des § 9 Nr. 7 Satz 1 GewSt erfüllt.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die gewerbesteuerliche Hinzurechnung einer Gewinnausschüttung.
- 2 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, betrieb bis 2001 eine Linienreederei in Asien. Sie war im Streitjahr 2002 zu 99,98 % an der A Ltd. (Sitz: Hongkong) beteiligt. Die A fungierte als Holdinggesellschaft ohne eigenen gewerblichen Geschäftsbetrieb und war ihrerseits im Streitjahr zu 99,99 % an der B Ltd. (Sitz: Hongkong) beteiligt. Die B betrieb in der Vergangenheit von Hongkong aus eine Linienreederei. Die A war zudem bis Ende 1997 (zuletzt mit 2,5 %) an der C Ltd. und der D Ltd. (Sitz: jeweils Liberia) beteiligt, die als Schiffsgesellschaften jeweils ein Kühlschiff vercharterten.
- 3 In den Jahren 1996 bis 1997 beschloss die Muttergesellschaft der Klägerin, das von Hongkong aus betriebene Geschäft einzustellen. In den Jahren bis 1997 wurden Teile des Bilanzgewinns der A an die Klägerin ausgeschüttet, der Rest wurde vorgetragen. Von 1999 bis 2001 gab es keine Ausschüttungen; der Gewinnvortrag sank bis auf einen Betrag von ca. 53 Mio. \$HK Ende 2001. Im Streitjahr erzielte die A einen Verlust von ca. 35 Mio. \$HK und schüttete eine Dividende von ca. 14 Mio. \$HK (= 1.799.640 €) an die Klägerin aus. Die Klägerin behandelte diese Dividende in ihrer Gewerbesteuererklärung 2002 als gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002) i.V.m. § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes steuerfreien Beteiligungsertrag und erklärte einen Gewerbeertrag von 16.913 €. Eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG 2002 unterblieb.
- 4 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) folgte dem zunächst. Später änderte er diese Festsetzung: Die Dividende sei mit dem bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens steuerfreien Betrag (1.709.658 €) bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags hinzuzurechnen; die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 seien nicht erfüllt. Die dagegen erhobene Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Hamburg, Urteil vom 12. Dezember 2012 2 K 101/11, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 541). In der mündlichen Verhandlung hatte die Klägerin geltend gemacht, dass es angesichts des Zeitablaufs nahezu unmöglich sei, noch an verlässliche Unterlagen zu gelangen, die die Ausschüttungen der damaligen Tochter- und Enkelgesellschaften nachvollziehbar machen könnten.
- 5 Die Klägerin verweist auf § 115 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) und beantragt, die Revision zuzulassen.
- 6 Das FA hat zum Verfahren nicht Stellung genommen.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Die geltend gemachten Gründe für eine Zulassung der Revision liegen nicht vor.

- 8** 1. Die Klägerin hat im Zusammenhang mit § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO als klärungsbedürftige Rechtsfrage herausgestellt, ob nicht unter teleologischem Aspekt durch eine Gesamtschau des Regelungsinhalts von § 9 Nr. 7 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 GewStG 2002 das (im Streitfall dem Wortlaut nach nicht erfüllte) ortsbezogene Tatbestandsmerkmal des Funktionszusammenhangs der Enkelgesellschaft mit der ausschüttenden Tochtergesellschaft zurücktreten könne. Es könne für die steuerliche Beurteilung keinen Unterschied machen, ob die liberianischen Enkelgesellschaften unmittelbar "unter" ihr, der Klägerin, oder als Urenkelgesellschaften unter der B "hängen" würden, oder ob die B und die liberianischen Gesellschaften Schwestergesellschaften seien.
- 9** Weiter gehende Ausführungen, die diese Rechtsmeinung auf der Grundlage einer Darlegung des teleologischen Konzepts der Regelung stützen könnten, fehlen. Allein das Vorhaben der Klägerin, durch eine solche Auslegung "eine Anwendung dieser Regelung auf den vorliegenden Fall" zu ermöglichen, kann angesichts des klaren Gesetzeswortlauts, an den sich das FG im angefochtenen Urteil gehalten hat, für die Darlegung einer grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtsfrage (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) nicht zureichen.
- 10** 2. Die Klägerin hat im Zusammenhang mit § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO als klärungsbedürftige Rechtsfrage herausgestellt, ob das gesetzliche Erfordernis, dass die Weiterausschüttung der Dividenden der Enkelgesellschaft von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft im gleichen Wirtschaftsjahr erfolgt, dem Grundsatz der Folgerichtigkeit der Steuergesetze entspreche und dies auch in den Fällen gelten solle, in denen die aktiven Gewinne der Enkelgesellschaft mit eigenen passiven Verlusten der Tochtergesellschaft auf Ebene der Tochtergesellschaft zunächst saldiert würden und daher das ausschüttbare Volumen der Tochtergesellschaft in dem Wirtschaftsjahr nicht zur Weiterausschüttung der aktiven Dividende der Enkelgesellschaft ausreichen würde.
- 11** Das Rechtsfortbildungsanliegen der Klägerin, bei einer Zwischengesellschaft eine jahrgleiche Weiterausschüttung für entbehrlich zu erklären, wenn die ursprüngliche Ausschüttung der Enkelgesellschaft die übrigen Erfordernisse erfüllt, findet im Gesetzeswortlaut keine Stütze. Es ist auch angesichts der klaren Umschreibungen der begünstigten Strukturen im Gesetzestext nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber eine Ausnahme von der jahrgleichen Weiterausschüttung geschaffen hätte, um eine "übliche Gestaltung mit einer zwischengeschalteten Holdinggesellschaft nicht zu benachteiligen". Gerade die praktischen Probleme der Identifizierbarkeit der Ausschüttung bei weitläufigen zeitlichen Zusammenhängen könnte schon gegen eine solche Ausnahmeregelung sprechen. So zielt der Vortrag eines Rechtsfortbildungsbedarfs der Klägerin im Kern auch (nur) darauf ab, eine Anwendung der Begünstigung auf den Streitfall zu ermöglichen.
- 12** Soweit die Klägerin vorträgt, dass durch den Verweis in § 9 Nr. 7 GewStG 2002 auf die Aktivitätserfordernisse des Außensteuergesetzes ein Verstoß gegen die (auch drittstaatenbezogene) unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit vorliege, fehlt es an einer weiter gehenden Darlegung zu der Frage, ob die angegriffene Norm angesichts der Anwendungsvoraussetzungen (Mindestbeteiligungsquote von 10 %) in den Schutzbereich dieser Grundfreiheit fällt oder ob nicht ein nur auf das Gebiet der Europäischen Union beschränkter Prüfungsmaßstab der Niederlassungsfreiheit einschlägig ist (s. dazu Senatsurteil vom 29. August 2012 I R 7/12, BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89).
- 13** Soweit die Klägerin geltend macht, die Einbeziehung von Auslandsengagements in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer sei im Wege der Rechtsfortbildung auszuschließen, kann dieses Anliegen von ihr nicht mit Erfolg ausschließlich auf das sog. Äquivalenzprinzip (als Anknüpfungspunkt für eine Gewerbesteuererhebung) gestützt werden. Die Erträge der Klägerin aus der Beteiligung an ihrer Tochter-Kapitalgesellschaft werden in ihrem (inländischen) Betriebsvermögen erwirtschaftet, in dem sie die Beteiligung hält. Die Einbeziehung dieser Erträge stellt infolge dieses Inlandsbezugs keinen Verstoß gegen das sog. Territorialitätsprinzip dar; diesem Prinzip wird durch die Kürzungsregelung des § 9 Nr. 3 GewStG 2002 ausreichend Rechnung getragen, die im Streitfall allerdings nicht einschlägig ist, da eine Kapitalbeteiligung keine Betriebsstätte darstellt.
- 14** 3. Die Klägerin rügt mit ihrer Beschwerde Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) des FG. Das FG hätte ihr vor dem zweiten Erörterungstermin den Hinweis darauf erteilen müssen, dass die bisher vorgelegten Nachweise nicht ausreichen würden. Nach diesem Termin sei bis zum Termin der mündlichen Verhandlung (ca. drei Wochen später) nicht mehr ausreichend Zeit gewesen, weitere Unterlagen zu beschaffen. Durch den Verfahrensablauf sei auch ihr Recht auf Gehör verletzt worden. Denn die Klägerin habe nach dem (zweiten) Erörterungstermin die Suche nach weiteren Unterlagen "folgerichtig eingestellt", da es auf weitere Unterlagen nach der Darstellung des beteiligten Richters nicht ankommen sollte. Letztlich sei durch das Gericht der erfolgreiche Nachweis über die Zusammensetzung der Einkünfte der Tochtergesellschaft vereitelt worden.
- 15** Die Rüge der Klägerin greift nicht durch. Die Darlegung der Klägerin zu den (Aktivitäts-)Nachweisen der Tätigkeiten

der Enkelgesellschaften erscheint insoweit schon als widersprüchlich, als sie einerseits für weitere eigene Ermittlungen auf einen zu knappen zeitlichen Abstand zur mündlichen Verhandlung verweist, andererseits geltend macht, sie habe die Suche nach weiteren Unterlagen "folgerichtig" (auf der Grundlage der Erörterung im zweiten Erörterungstermin) eingestellt. Auf dieser Grundlage erscheint es auch nicht als schlüssig, dass sie vorträgt, auf die Rüge der mangelnden Sachaufklärung im Zuge der mündlichen Verhandlung (Sachantrag; bloßer Hinweis auf Nachweisschwierigkeiten) nicht verzichtet zu haben (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung) – sie hat insoweit vorgetragen, in diesem Moment gemeint zu haben, "dass die von ihr beigebrachten Unterlagen im Rahmen der freien Beweiswürdigung am Ende ausreichen würden". Darüber hinaus besteht keine Verpflichtung des Gerichts, vor dem Termin zur mündlichen Verhandlung eine Einschätzung darüber bekannt zu geben, ob den offenkundigen (gesetzlichen) Nachweiserfordernissen bisher in ausreichendem Maße nachgekommen wurde. Vielmehr ist die abschließende Würdigung der Nachweise gerade Gegenstand der Urteilsfindung auf der Grundlage der mündlichen Verhandlung.

- 16** Nicht zuletzt ist darauf zu verweisen, dass die Klageabweisung durch das FG zu einem wesentlichen Teil auch damit begründet wurde, dass von den (Aktivitäts-)Nachweisen unabhängige Tatbestandsmerkmale der Begünstigungsnorm nicht erfüllt waren: So sollte nach der insoweit maßgebenden materiell-rechtlichen Auffassung des FG die Anwendung von § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG 2002 an der fehlenden Weiterausschüttung im gleichen Wirtschaftsjahr scheitern, bezogen auf § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 fehlte es hinsichtlich der liberianischen Enkelgesellschaften an dem Erfordernis einer zwölf Monate vor dem Ende des Jahres 2001 fortbestehenden Beteiligung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de