Urteil vom 25. Juni 2014, I R 24/13

Kein "Wahlrecht" zur Überschussrechnung für atypisch still Beteiligten an einer bilanzierenden ausländischen (hier: österreichischen) GmbH

BFH I. Senat

EStG § 4 Abs 3 S 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 32b Abs 1 Nr 3, EStG § 32b Abs 2 S 1, DBA AUT Art 5 Abs 1, DBA AUT Art 7 Abs 1, DBA AUT Art 7 Abs 7, DBA AUT Art 23 Abs 1 Buchst a, AO §§ 140ff, AO § 140, DBAProt AUT Abs 3

vorgehend FG Nürnberg, 27. Februar 2013, Az: 6 K 875/11

Leitsätze

Der im Inland ansässige atypisch stille Gesellschafter einer ausländischen (hier: österreichischen) Kapitalgesellschaft, die im Inland über keine Betriebsstätte verfügt und die ihrerseits aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die dies freiwillig tut, ist nicht befugt, nach Maßgabe von § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 als seinen Gewinn aus der Beteiligung den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen .

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden für das Streitjahr 2008 als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Der Kläger, der im Streitjahr eine kapitalisierte Pensionszahlung von ... Mio. € vereinnahmte, beteiligte sich im selben Jahr mit einer Einlage von ... Mio. € atypisch still an einer in Österreich ansässigen GmbH, der C-GmbH, die mit Edelmetallen handelte und ihre Geschäfte im November 2008 aufgenommen hatte. Der Kläger hat dazu mitgeteilt, die C-GmbH habe laufend An- und Verkäufe von Buntmetallen durchgeführt und auch die im Streitjahr von dieser erworbenen Kupfer- und Manganerzlager seien zwischen März und August 2009 wieder veräußert worden. Die Umsätze der C-GmbH hätten zwischen rd. 100.000 € und 5 Mio. € betragen; der Handelswarenumsatz habe sich auf rd. 85 Mio. € belaufen. In geringerem Umfang sei die C-GmbH auch beratend tätig. Sie habe ihren Gewinn und Verlust im Wege der Bilanzierung ermittelt. Nach der Bilanz zum 31. Dezember 2008 habe sich ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in Höhe von ./. ... Mio. € ergeben. Hiervon sei ihm als atypisch stillem Gesellschafter ein Betrag in Höhe von ./. ... Mio. € zugerechnet worden.

3 Aus dieser Beteiligung erklärten die Kläger nach Art. 7 und Art. 23 Abs. 1 Buchst. a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24. August 2000 (BGBl II 2002, 735, BStBl I 2002, 584) --DBA-Österreich 2000-- steuerfreie gewerbliche Einkünfte von ./. ... Mio. €, die sie dem sog. negativen Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 8) --EStG 2002 n.F.-- unterwarfen. Den Verlust errechneten die Kläger im Wege der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 2002, wobei die Anschaffungskosten für die im Streitjahr getätigten Rohstofferwerbe als sofort abziehbare Betriebsausgaben angesetzt wurden. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem zwar dem Grunde nach. Allerdings sei für die Berechnung der österreichische Jahresabschluss der C-GmbH zum 31. Dezember 2008 maßgebend. Der Verlustanteil betrage hiernach aber lediglich ... Mio. € zzgl. Sonderbetriebsausgaben in Höhe von ... €, also ... Mio. €. Eine alternative Gewinnermittlung nach Maßgabe von § 4 Abs. 3 EStG 2002 und ein sofortiger Abzug der Anschaffungskosten für die gehandelten Edelmetalle als Betriebsausgaben scheide aus (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16. Mai 2011, BStBl I 2011, 530, Tz. 3, vgl. jetzt auch

die Neufassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung --AEAO-- vom 31. Januar 2014, BStBl I 2014, 291, dort AEAO zu § 140 Satz 4).

4 Die (Sprung-)Klage gegen die hiernach festgesetzte Einkommensteuer war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) Nürnberg gab ihr durch Urteil vom 28. Februar 2013 6 K 875/11, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1018, statt und setzte die zuvor auf ... Mio. € festgesetzte Einkommensteuer infolge des nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 n.F. anzusetzenden Steuersatzes nunmehr auf 0 € fest.

5 Das FA stützt seine Revision auf Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klageabweisung. Die Vorinstanz hat im Ergebnis zu Unrecht angenommen, der Kläger habe seinen Gewinnanteil aus der atypisch stillen Beteiligung an der C-GmbH im Wege der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 2002 ermitteln können. Richtigerweise ist auch dieser Gewinnanteil --wie der Gewinn der atypisch stillen Gesellschaft insgesamt-- durch Vermögensvergleich zu ermitteln, und auf dieser Basis ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid zu bestätigen.

8 1. Das FG ist davon ausgegangen, dass der im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Kläger im Streitjahr an der C-GmbH atypisch still beteiligt war. Es ist weiter davon ausgegangen, dass er aus seiner Beteiligung gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 erwirtschaftet hat; die C-GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts habe nach den Maßstäben des § 15 Abs. 2 EStG 2002 einen Gewerbebetrieb betrieben. All das ist unter den Beteiligten unstreitig und das gibt dem Senat auch keinen Anlass zu rechtlichen Beanstandungen. Es genügt infolgedessen, in diesen Punkten auf das angefochtene Urteil zu verweisen.

9 2. Das FG ist weiter davon ausgegangen, dass das Besteuerungsrecht an dem Gewinnanteil des Klägers an der atypisch stillen Gesellschaft Österreich und nicht der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zustehe. Das ergebe sich aus Art. 7 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 7 DBA-Österreich 2000. Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats werden danach nur in diesem Staat besteuert, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, und das gilt nach Art. 7 Abs. 7 Satz 1 DBA-Österreich 2000 auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft; nach Abs. 3 des zu dem Abkommen ergangenen Protokolls vom 24. August 2000 (BGBl II 2002, 745, BStBl I 2002, 597) zu den Art. 7 und 10 DBA-Österreich 2000 wird ein stiller Gesellschafter wie ein Unternehmer behandelt, wenn mit seiner Einlage eine Beteiligung am Vermögen des Unternehmens verbunden ist. Die (alleinige) Betriebsstätte der C-GmbH befinde sich nach Auffassung des FG aber in Österreich und nicht in Deutschland, und diese Betriebsstätte sei dem Kläger als Mitunternehmer der atypisch stillen Gesellschaft aus Sicht des Abkommensrechts anteilig zuzurechnen. Es handele sich deswegen um Einkünfte aus Österreich, die in Deutschland nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Österreich 2000 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen seien. Deutschland behalte nach Satz 2 der Abkommensvorschrift lediglich das Recht, die so von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte zu berücksichtigen, und davon werde durch § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 n.F. innerstaatlich auch Gebrauch gemacht.

10 Auch das ist im Ausgangspunkt alles zutreffend (vgl. Senatsurteil vom 21. Juli 1999 I R 110/98, BFHE 190, 118, BStBl II 1999, 812; kritisch wohl Hahn in juris PraxisReport Steuerrecht 26/2013 Anm. 4). Allerdings wäre es vorstellbar, dass der Kläger in Deutschland in seiner Funktion als Mitunternehmer der atypisch stillen Gesellschaft und für diese eine eigene Betriebsstätte unterhalten hat, welcher sein Gewinnanteil zuzurechnen wäre (s. zu einer sog. Mitunternehmerbetriebsstätte z.B. Senatsurteil vom 12. Juni 2013 I R 47/12, BFHE 242, 107; Senatsbeschlüsse vom 13. November 2013 I R 67/12, BFHE 243, 361, BStBl II 2014, 172; vom 11. Dezember 2013 I R 4/13, BFHE 244, 1, jeweils m.w.N.). In casu mag man dem entgegenhalten, der Kläger habe, soweit nach den tatrichterlichen Feststellungen ersichtlich, in Deutschland bezogen auf den Handel mit den Edelmetallen keinerlei "operative" Aktivitäten entfaltet (so aber u.U. die Situation, über welche das FG Münster zu entscheiden hatte: Urteil vom 11. Dezember 2013 6 K 3045/11 F, EFG 2014, 753, dort unter II.2.c der Entscheidungsgründe), die den

Anforderungen, welche Art. 5 Abs. 1 DBA-Österreich 2000 an die Existenz einer Betriebsstätte stellt, genügen. Der Senat lässt das im Ergebnis unbeantwortet, weil es darauf für die Entscheidung des Streitfalls nicht ankommt.

11 3. Denn der Kläger war nicht nur dann, wenn die atypisch stille Gesellschaft über eine Inlandsbetriebsstätte verfügen sollte, sondern auch dann, wenn das zu verneinen wäre, gehalten, seinen Gewinnanteil an der atypisch stillen Gesellschaft nach Maßgabe des deutschen Rechts einheitlich durch Vermögensvergleich zu ermitteln. Er konnte deswegen die Anschaffungskosten der erworbenen Edelmetalle nicht unmittelbar als Betriebsausgaben in Abzug bringen, woraus sich wiederum ergibt, dass die Berechnung des Steuersatzes nach Maßgabe von § 32a Abs. 1 und Abs. 5 i.V.m. § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 n.F. so, wie sie vom FA vorgenommen worden ist, entgegen der Vorinstanz richtig ist.

12 a) Nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 können (nur) Steuerpflichtige als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, die --erstens-- nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und --zweitens-- die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen. Damit knüpft die Vorschrift an die allgemeinen abgabenrechtlichen Bestimmungen über die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten in §§ 140 ff. der Abgabenordnung (AO) an, die ihrerseits auf die einschlägigen handelsrechtlichen Pflichten zurückzuführen sind (vgl. Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 544).

13 An diesen tatbestandlichen Anforderungen fehlt es unter den Gegebenheiten des Streitfalls. Denn die C-GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts wird nach den tatrichterlichen Feststellungen von dem einschlägigen österreichischen Handelsrecht verpflichtet, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und sie ist tatsächlich auch in dieser Weise verfahren. Unter diesen Maßgaben steht dem Kläger als atypisch still beteiligtem Gesellschafter aber kein "Wahlrecht" zu, von der Gewinnermittlung abzuweichen und nur für seine Person den Gewinnanteil im Wege der Überschussrechnung zu ermitteln. Vielmehr ist der Gewinn der atypisch stillen Gesellschaft für alle an ihr Beteiligten einheitlich zu ermitteln. Dass der Inhaber des Handelsgeschäfts in Österreich ansässig ist, ändert daran nichts. Die Abschlüsse der atypisch stillen Gesellschaft sind auch in dieser Situation für die Zwecke der inländischen Besteuerung prinzipiell nach deutschem Handels- und Steuerrecht und hierbei nach den allgemeinen innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschiften aufzustellen (vgl. Senatsurteil vom 16. Februar 1996 I R 43/95, BFHE 180, 286, BStBl II 1997, 128).

14 b) Im Streitfall führt das zur Anwendung von § 4 Abs. 1 EStG 2002. Bei der Gewinnermittlung ist sonach von dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (bzw. im Zeitpunkt der Eröffnung des Betriebs, s. § 6 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2002), vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen, auszugehen.

15 Die atypisch stille Gesellschaft als solche betreibt --anders als die Personenhandelsgesellschaft-- zwar kein gewerbliches Unternehmen. Eine zivilrechtliche Tätigkeit der atypisch stillen Gesellschaft gibt es nicht. Tätig ist nur der Inhaber des Handelsgeschäfts. Allerdings führt der Geschäftsinhaber die Geschäfte im Innenverhältnis für alle Gesellschafter entsprechend der für sie geltenden Gemeinschaftsordnung; sie sind deshalb entsprechend der Gemeinschaftsordnung auch allen Gesellschaftern einheitlich zuzurechnen. Darauf stellt das Einkommensteuerrecht in § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG 2002 ab und danach wird auch eine atypisch stille Gesellschaft im Sinne dieser Regelungen gewerblich tätig. Sie ist selbständiges Subjekt der Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. November 1996 VIII R 42/94, BFHE 182, 101, BStBl II 1998, 328; vom 5. Februar 2002 VIII R 31/01, BFHE 198, 101, BStBl II 2002, 464; BFH-Beschluss vom 5. Juli 2002 IV B 42/02, BFH/NV 2002, 1447; Schmidt/Wacker, EStG, 33. Aufl., § 15 Rz 347, jeweils m.w.N.). Ob es vor diesem Hintergrund einer "eigenen" Steuerbilanz der atypisch stillen Gesellschaft bedarf, mag dahinstehen. Jedenfalls ist eine Gesamtbilanz der atypisch stillen Gesellschaft aus der Handels- und Steuerbilanz des Geschäftsinhabers abzuleiten (vgl. zu alledem z.B. Bolk in Kirchhof/Nieskens [Hrsg.], Festschrift für Wolfram Reiß, 2008, S. 449, 466 ff., m.w.N.). Auf dieser Basis gibt es aber nur einen einheitlichen Vermögensvergleich und einen Gewinn oder Verlust der Gesellschaft und dem sind, wie gesagt, alle Beteiligten unterworfen (s. allgemein Chr. Korn, Steuerrecht kurzgefasst 2011, 428; Pfirrmann, Die Einkommensteuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zwischen Steuerrecht und Zivilrecht, 2002, S. 182 ff. und passim, sowie für eine mit dem Streitfall vergleichbare Sachverhaltsgestaltung FG Nürnberg, Urteil vom 26. November 2013 1 K 1884/10, nicht veröffentlicht).

16 c) Selbst wenn die C-GmbH nach österreichischem Recht nicht zur Buchführung verpflichtet gewesen sein sollte,

verhielte es sich nicht anders. Auch dann schiede ein "Wahlrecht" des Klägers, seinen individuellen Gewinn aus der atypisch stillen Beteiligung durch Überschussrechnung zu ermitteln, aus, weil die C-GmbH unter solchen Umständen jedenfalls freiwillig einen Vermögensvergleich angestellt hätte. Auch das stünde aber, wie sich aus dem kumulativ erforderlichen zweiten Tatbestandsmerkmal des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 ergibt, einer Überschussrechnung durch den Kläger entgegen.

17 d) Auf die (umstrittene) Rechtsfrage danach, ob sich eine materiell-rechtliche Buchführungspflicht des Klägers (auch) isoliert nach Maßgabe von § 140 AO in Verbindung mit dem hier maßgebenden österreichischen Handelsrecht ergibt, bedarf es deswegen im Streitfall --nach wie vor (s. bereits Senatsurteile vom 13. September 1989 I R 117/87, BFHE 158, 340, BStBl II 1990, 57, und vom 14. September 1994 I R 116/93, BFHE 176, 125, BStBl II 1995, 238, sowie Senatsbeschluss vom 9. August 1989 I B 118/88, BFHE 158, 40, BStBl II 1990, 175)-- keiner abschließenden Antwort (bejahend BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 530, dort Tz. 3; AEAO in BStBl I 2014, 291, dort zu § 140 Satz 4; R 4.1 Abs. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien 2008; ebenso z.B. Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 140 AO Rz 7; derselbe, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2014, 265, m.w.N.; verneinend demgegenüber neben dem FG z.B. Hessisches FG, Urteil vom 15. November 2012 11 K 3175/09, EFG 2013, 503; FG Münster, Urteil in EFG 2014, 753; Märtens in Beermann/Gosch, § 140 AO Rz 10; Görke in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 140 AO Rz 11; St. Richter/John, ISR 2014, 37; Cloer/Conrath, Internationale Wirtschaftsbriefe 2013, 220, ebenfalls m.w.N.). Gleichermaßen können die unter den Beteiligten diskutierten Fragen offen bleiben, ob die besonderen Abzugsregelungen des § 4 Abs. 3 Satz 4 oder des § 15b EStG 2002 auf die Situation des Streitfalls anwendbar sind oder nicht.

18 4. Nach diesen Grundsätzen ist die Festsetzung der Einkommensteuer durch das FA nicht zu beanstanden. Da die Vorinstanz im Ergebnis eine abweichende Rechtsauffassung vertreten hat, war ihr Urteil aufzuheben. Die Klage ist abzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de