Urteil vom 11. März 2015, I R 10/14

Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb um den Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG

BFH I. Senat

AStG § 10 Abs 1 S 1, AStG § 10 Abs 2 S 1, AStG § 10 Abs 2 S 2, GewStG § 7 S 1, GewStG § 9 Nr 3, GewStG § 9 Nr 7, GewStG § 9 Nr 8, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, AO § 12, DBA SGP Art 7, DBA SGP Art 10, DBA SGP Art 24 Abs 1 Buchst a, DBA SGP Art 24 Abs 1 Buchst b, DBA SGP Art 24 Abs 1 Buchst c, GewStG VZ 2009

vorgehend FG Düsseldorf, 27. November 2013, Az: 16 K 2513/12 G

Leitsätze

Bei dem Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG handelt es sich um einen Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. Der Gewinn des inländischen Unternehmens ist deswegen um diesen Betrag nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 zu kürzen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 28. November 2013 16 K 2513/12 G aufgehoben.

Der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid wird abgeändert.

Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Festsetzung nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen.

Die Kosten des Rechtsstreits fallen dem Beklagten zur Last.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, war im Streitjahr 2009 alleinige Gesellschafterin einer singapurischen Kapitalgesellschaft, der A-Ltd. Letztere erzielte im Streitjahr Einkünfte aus sog. passiver Tätigkeit (Zinsen und Währungsdifferenzen) i.S. von § 10 Abs. 2 (i.V.m. §§ 7 und 8) des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) --AStG-- in Höhe von 110.567 €. Dieser Betrag wurde erklärungsgemäß dem körperschaftsteuerrechtlichen Einkommen hinzugerechnet. In ihrer Gewerbesteuererklärung kürzte die Klägerin jedoch diesen Betrag nach § 7 Satz 1 i.V.m. § 9 Nr. 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002). Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--), anders als in den Vorjahren, nicht. Die Klage gegen den hiernach ergangenen Gewerbesteuermessbescheid blieb erfolglos (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Düsseldorf vom 28. November 2013 16 K 2513/12 G, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 304).

2 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und den Gewerbesteuermessbetrag 2009 dahingehend abzuändern, dass der Messbetrag auf 0 € festgesetzt wird.

3 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

4 Die Revision ist begründet. FA und FG haben die von der Klägerin bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages beanspruchte Kürzung des Hinzurechnungsbetrages zu Unrecht abgelehnt. Das FG-Urteil ist deshalb aufzuheben und der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid ist antragsgemäß abzuändern (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

5 1. Die Klägerin als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft (vgl. § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG 2002--) war im Streitjahr an der singapurischen A-Ltd. als Körperschaft im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland zu mehr als der Hälfte beteiligt. Sie ist deshalb nach § 7 Abs. 1 AStG mit den Einkünften, für die die A-Ltd. Zwischengesellschaft ist, mit dem Teil steuerpflichtig, der auf die ihr zuzurechnende Beteiligung am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft entfällt. Die A-Ltd. wiederum ist nach den tatrichterlichen und den Senat bindenden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen Zwischengesellschaft in diesem Sinne, weil sie mit den hier in Rede stehenden Einkünften aus Zinsen und Währungsdifferenzen Einkünfte erzielt, die einer niedrigen Besteuerung nach § 8 Abs. 3 AStG unterliegen und die sog. passive Einkünfte sind, weil sie nicht aus dem Einkunftskatalog stammen, welcher in § 8 Abs. 1 AStG aufgelistet ist. Damit ist der Tatbestand des § 7 Abs. 1 AStG erfüllt und die Klägerin unterfällt der Hinzurechnungsbesteuerung, die nach ihrem Zweck der Missbrauchsabwehr dient. Das alles ist unter den Beteiligten einvernehmlich. Der festgestellte Sachverhalt gibt nichts dafür her, dieses Einvernehmen in Frage zu stellen. Weitere Ausführungen dazu erübrigen sich daher.

6 2. Nach § 7 Satz 1 GewStG 2002 ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (vgl. § 14 GewStG 2002) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG 2002 bezeichneten Beträge. Zu den betreffenden Vorschriften des (hier allein einschlägigen) Körperschaftsteuergesetzes (vgl. § 8 Abs. 1 KStG 2002) gehört auch die außensteuerrechtliche Hinzurechnungsbesteuerung. Denn der Hinzurechnungsbetrag seinerseits gehört nach § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG zu den Einkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (2002). Gehören Anteile an der ausländischen Gesellschaft zu einem Betriebsvermögen, so gehört der Hinzurechnungsbetrag zu den Einkünften (u.a.) aus Gewerbebetrieb, § 10 Abs. 2 Satz 2 AStG. Letzteres ist die Situation des Streitfalls und auch das steht als solches hier nicht in Streit. Und dass der Hinzurechnungsbetrag aus Gründen einer spezielleren gesetzlichen Anordnung überhaupt nicht der Gewerbesteuer unterfallen sollte, lässt sich den Regelungszusammenhängen nicht entnehmen. Die Anwendungsvorschriften in § 21 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 7 AStG gebieten vielmehr das Gegenteil (vgl. Senatsurteil vom 21. Dezember 2005 I R 4/05, BFHE 212, 226, BStBl II 2006, 555; R 38 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 der Gewerbesteuer-Richtlinien 2008). Auch darüber streiten die Beteiligten denn auch nicht.

7 3. Kontrovers ist unter den Beteiligten allerdings, ob der Hinzurechnungsbetrag unter jene Beträge fällt, um welche der Gewinn der Klägerin als Ausgangsgröße nach Maßgabe von § 7 Satz 1 i.V.m. § 9 GewStG 2002 zu kürzen ist. Entgegen der Annahme von FA und FG ist das zu bejahen.

8 a) Einschlägig ist dafür § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002. Danach wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gekürzt um den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. So verhält es sich hier. Der Hinzurechnungsbetrag bestimmt sich nach dem quotalen Anteil der Zwischeneinkünfte und das sind wiederum die Einkünfte der Zwischengesellschaft, die ihrerseits aus einer ausländischen Betriebsstätte (nach Maßgabe von § 12 der Abgabenordnung --AO--, vgl. Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 218) resultieren.

9 Nun handelt es sich, das liegt auf der Hand, bei jener Betriebsstätte um eine solche der Zwischengesellschaft, hier der A-Ltd., nicht aber der Klägerin. Der Regelungswortlaut des § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 nimmt darauf indessen keine Rücksicht; es genügt, wie beschrieben, wenn die Einkünfte auf "eine" nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallen. Doch selbst dann, wenn man die darin angelegte Verallgemeinerung vernachlässigt und grundsätzlich einfordert, dass es sich um eine Betriebsstätte des gewerbesteuerpflichtigen inländischen Unternehmens --hier also der Klägerin-- handeln muss, liegt jedenfalls unter den hier zu beurteilenden Gegebenheiten der Tatbestand der Vorschrift vor: Zwar verändert die Hinzurechnungsbesteuerung (anders als die allgemeine Missbrauchsverhinderung nach § 42 Abs. 1 AO) "rechtstechnisch" nicht die Einkünftezurechnung (vgl. § 2 Abs. 1 EStG 2002). Die ausländische Zwischengesellschaft in ihrer subjektiven Existenz und das daraus abgeleitete korporationsrechtliche Trennungsprinzip bleiben auch aus steuerrechtlicher Sicht unberührt; der entgegenstehenden Annahme des FG ist nicht beizupflichten. Indem das Gesetz die Einkünfte der Zwischengesellschaft in solche der an ihr qualifiziert beteiligten Inlandsgesellschaft umformt, eröffnet es aber zugleich ein erweiterndes Regelungsverständnis, wonach

die betreffenden Einkünfte beim Gesellschafter nicht als "betriebsstättenlose" Auslandseinkünfte --so aber das FG-- "in der Luft hängen", vielmehr einer Auslandsbetriebsstätte zuzuordnen sind, die die Anforderungen des § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 erfüllt. Die in § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG getroffene Anordnung, dass der Hinzurechnungsbetrag zu den Kapitaleinkünften gehört, bewirkt nichts anderes. Dadurch wird der Hinzurechnungsbetrag lediglich fiktiv einer Einkunftsart zugeordnet; an der Zuordnung des zugrundeliegenden Gewerbeertrags zu der Betriebsstätte der Zwischengesellschaft ändert das jedoch nichts. Diese Zuordnung bestimmt sich nach wie vor allein nach den --hier außer Frage stehenden-- tatsächlichen Gegebenheiten, sie wird nicht fiktiv durch einen gegenläufigen Regelungsbefehl überlagert.

10 Alles andere zöge ohne Not systematische Verwerfungen nach sich, die unsachgemäß wären. Es unterwürfe den anteiligen Gewinn der Gewerbesteuer, obschon dieser Gewinn nicht nur auslandsradiziert ist, sondern auch bei dem Gesellschafter steuerwirksam erfasst wird. Das aber widerspräche dem strukturellen Inlandsbezug der Gewerbesteuer (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG 2002) und das zöge zudem eine unsystematische Doppelbesteuerung nach sich, weil die Steuern, welche im Ausland zu Lasten der Zwischengesellschaft von den dem Hinzurechnungsbetrag zugrundeliegenden Einkünften erhoben worden sind, nach § 12 Abs. 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 und § 7 Abs. 1 AStG nur auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer, nicht aber auf die Gewerbesteuer angerechnet werden. Überdies würden ausländische Tochtergesellschaften und Betriebsstätten andernfalls ungleich behandelt. Genau solches soll für die außensteuerrechtliche Hinzurechnungsbesteuerung aber vermieden werden, wie sich augenfällig aus § 20 Abs. 2 AStG ergibt, der im Kern einen Rechtsfolgengleichklang vorsieht, wenn die betreffenden Einkünfte nicht in einer ausländischen selbständigen Tochtergesellschaft, sondern in einer Auslandsbetriebsstätte anfallen (s. zum prinzipiellen Gleichbehandlungsgebot von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten in grenzüberschreitenden Zusammenhängen auch aus unionsrechtlicher Sicht Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, jetzt Gerichtshof der Europäischen Union, CLT-UFA vom 23. Februar 2006 C-253/03, EU:C:2006:129, Slg. 2006, I-1831, und Oy AA vom 18. Juli 2007 C-231/05, EU:C:2007:439, Slg. 2007, I-6373, und nachgehend Senatsurteile vom 9. August 2006 I R 31/01, BFHE 214, 496, BStBl II 2007, 838; vom 19. Dezember 2012 I R 73/11, BFHE 240, 99, BStBl II 2013, 392). Übereinstimmend damit bleiben nach § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG auf den Hinzurechnungsbetrag denn auch bestimmte steuerliche Vergünstigungen unberücksichtigt, welche (u.a.) an das Bestehen eines (inländischen) Betriebs oder einer (inländischen) Betriebsstätte anknüpfen. Ein anderweitiges Regelungsverständnis des § 9 Nr. 3 GewStG 2002 trüge dem nicht hinreichend Rechnung; es bliebe sozusagen auf halber Strecke stecken. Das aber ist nicht nötig, weil der Regelungswortlaut, wie beschrieben, ein sachangemessenes Verständnis ermöglicht (im Ergebnis ebenso z.B. Rödder/ Schumacher, Deutsches Steuerrecht 2002, 105, 112; Fuhrmann in Mössner/Fuhrmann, Außensteuergesetz, 2. Aufl., § 10 Rz 105; Sieker, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2003, 78, 79; Haun/Reiser/Cortez in Wöhrle/Schelle/Gross, Außensteuergesetz, § 10 Rz 137; Luckey in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 10 AStG Rz 10.1 und 10.2; Edelmann in Kraft, AStG, § 10 Rz 358; Rödder/Liekenbrock, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2013, 23; Kraft/Schreiber, IStR 2015, 149; wohl auch Wassermeyer/ Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 10 AStG Rz 187.1; sowie im Ausgangspunkt Hagemann, Ubg 2014, 706, 707 ff.; s.a. Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 221a; derselbe, Außensteuerliche Aspekte der Gewerbesteuer, Grüne Hefte Nr. 177/2011, S. 21; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 116; anders z.B. Ruf/Wohlfahrt, Ubg 2009, 496, 498; Schnitger, IStR 2011, 328, 330; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 9 Nr. 3 Rz 4; Schnitter in G. Frotscher/Maas, KStG/GewStG/ UmwStG, § 9 GewStG Rz 164c; insoweit wohl auch Quilitzsch, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2014, 193; Schnorbeger/Dust/Golz, IStR 2014, 271).

11 b) Ein derartiges Regelungsverständnis lässt nicht außer acht, dass mit § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 eine weitere Möglichkeit gegeben wird, Auslandseinkünfte als Kürzungsposition anzusetzen, nämlich unter bestimmten Beteiligungs- und Aktivitätsvoraussetzungen die Gewinne aus Anteilen an einer Auslands-Kapitalgesellschaft. Es steht im Streitfall fest, dass die A-Ltd. als Tochtergesellschaft der Klägerin die qualifizierenden Aktivitätsvoraussetzungen dieser Kürzungsvorschrift, die sich mit Abweichungen an jene des Außensteuergesetzes anlehnen, nicht erfüllt; es wird deswegen darauf verzichtet, diese Voraussetzungen näher vorzustellen. Für den Streitfall genügt es festzuhalten, dass die Auslegung von § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 durch die Kürzungsmöglichkeit nach Nr. 7 Satz 1 der Vorschrift nicht beeinflusst wird. Zwar repräsentieren die Gewinnanteile an der Auslandsgesellschaft beim Gesellschafter aus wirtschaftlicher Sicht auch deren Einkünfte. Und richtig ist es auch, dass, wie bereits dargetan, der Hinzurechnungsbetrag durch § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG als Einkünfte i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (2002) und damit (auch) als Gewinnanteile bestimmt wird. Doch ändert das nichts daran, dass die der Inlandsgesellschaft über den Hinzurechnungsbetrag zugerechneten Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft als solche eben keine (bloßen) Gewinnanteile (Dividenden) sind, sondern dass sie unmittelbar aus der Einkunftsermittlung der Zwischengesellschaft (wenn auch in entsprechender Anwendung der Vorschriften

des deutschen Steuerrechts, s. § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG) herrühren. Dieser Unterschied rechtfertigt es, sie als Teil des auf die Auslandsbetriebsstätte entfallenden Gewerbeertrags i.S. von § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 anzusehen und von den Gewinnanteilen i.S. von § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 abzugrenzen.

12 Hagemann (Ubg 2014, 706, 711) gibt zu bedenken, dass das --auf der anderen Seite-- im Ergebnis die Besserstellung des Hinzurechnungsbetrages gegenüber solchen Auslandseinkünften zur Folge habe, die zwar ebenfalls "passiv" sind, jedoch keiner niedrigen Besteuerung unterfallen; letztere blieben gewerbesteuerpflichtig. Dieser Einwand trifft im Kern zu. Er wiegt aber gering, weil er sich eben auf die Referenzgröße für die Kürzung nach § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 bezieht, nämlich auf den "normalen" Gewinnanteil an der ausländischen Kapitalgesellschaft, nicht jedoch auf die Einkünfte der Auslandsgesellschaft als solche, die aber von der Hinzurechnungsbesteuerung und auch von § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 erfasst werden. Die konstatierte Ungleichbehandlung ist also eine wirtschaftliche. Dieser Befund erzwingt jedoch nicht notwendigerweise die auch rechtliche Ungleichbehandlung ein und derselben Einkünfte, jedenfalls dann nicht, wenn sich diese Ungleichbehandlung wie hier aufgrund der tatbestandlichen Vorgaben vermeiden lässt. Eine Anwendung von § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 wird folglich nicht durch einen Anwendungsvorrang von § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 versperrt.

13 c) Die Unterscheidung von Gewinnanteil und Auslandseinkünften betrifft in gleicher Weise den Kürzungsbetrag, den § 9 Nr. 8 Satz 1 GewStG 2002 für die Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft anordnet, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter der Voraussetzung einer Mindestbeteiligung von der Gewerbesteuer befreit sind. Das ist hier aber nicht einschlägig. Zum einen, weil das im Streitfall anzuwendende Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Singapur zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 28. Juni 2004 (BGBl II 2006, 931, BStBl I 2007, 158) --DBA-Singapur 2004-- für die aus einer Hinzurechnung nach Maßgabe von §§ 7 ff. AStG hergeleiteten fiktiven Gewinnanteile mangels hinreichender Aktivität der zugrundeliegenden Tätigkeiten der Zwischengesellschaft keine Steuerfreistellung als Grundvoraussetzung für jene Kürzung zulässt (Art. 24 Abs. 1 Buchst. a i.V.m. Buchst. b und c und Art. 7 und Art. 10 DBA-Singapur 2004). Zum anderen, weil die Hinzurechnungsbesteuerung sich nach § 20 Abs. 1 AStG über etwaige anderweitige Besteuerungszuordnungen in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung allemal hinwegsetzt, und das betrifft dann auch die Gewerbesteuer, wie sich aus § 7 Satz 1 GewStG 2002 und ebenso unmissverständlich aus § 21 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 7 AStG ergibt.

14 4. In Anbetracht des Vorstehenden kann hier dahinstehen, ob die Hinzurechnungsbesteuerung im Allgemeinen gegen die unionsrechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV--, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47) verstößt, diese Grundfreiheit ihrerseits trotz des Erfordernisses einer Mindestbeteiligung nicht durch die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV) verdrängt wird (s. dazu z.B. Senatsurteil vom 29. August 2012 I R 7/12, BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89, m.w.N.) und deswegen drittstaatenweit --im Streitfall also auch bezogen auf die singapurische A-Ltd.-- wirkt. Es kann gleichermaßen unbeantwortet bleiben, ob auch § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 und die darin abgeforderte Aktivität der Auslandstochtergesellschaft in ähnlicher Weise gegen das Unionsrecht verstößt (so z.B. C. Pohl in Hidien/Pohl/Schnitter, Gewerbesteuer, 15. Aufl., Kap. 7 S. 784; Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 7 Rz 20a; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 297; derselbe, Außensteuerliche Aspekte der Gewerbesteuer, Grüne Hefte Nr. 177/2011, S. 14 f.; Quilitzsch, ISR 2014, 193; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 9 Nr. 7 Rz 4). Und es soll unbeantwortet bleiben, ob --bejahendenfalls-- die Drittstaatenwirkung an der sog. Stand still-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV scheitern könnte. Schließlich ist auch zu den unspezifisch vorgebrachten verfassungsrechtlichen Einwendungen der Klägerin nichts weiter auszuführen.

15 5. Die Vorinstanz hat eine dem entgegen stehende Rechtsauffassung vertreten. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Steuerbescheid ist antragsgemäß abzuändern. Die Ermittlung und Berechnung des festzusetzenden Messbetrages wird dem FA nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung überlassen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

16 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de