Urteil vom 07. Dezember 2016, I R 76/14

Ausnahmsweise Zulässigkeit der Klage gegen sog. Nullbescheid - Gewerblichkeitsfiktion des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung inländischen Grundbesitzes - Gewinnermittlungsart

ECLI:DE:BFH:2016:U.071216.IR76.14.0

BFH I. Senat

FGO § 40 Abs 2, EStG § 4 Abs 1, EStG § 10d Abs 4 S 4, EStG § 21, EStG § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst f S 2, EStG VZ 2011 , EStG § 15 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 11. November 2014, Az: 12 K 12320/12

Leitsätze

1. Nach der Neukonzeption des Verhältnisses zwischen Steuerfestsetzung und Verlustfeststellung durch das Jahressteuergesetz 2010 kann der Steuerpflichtige gegebenenfalls auch gegen die Festsetzung der Körperschaftsteuer auf 0 € klagen, wenn der Festsetzung ein aus seiner Sicht zu hoher Gesamtbetrag der Einkünfte zugrunde liegt, der zur Feststellung eines zu niedrigen Verlustvortrags führt.

2. Zu den bei ausländischen Körperschaften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG als gewerblich fingierten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung inländischen Grundbesitzes gehört nicht der Ertrag aus einem gläubigerseitigen Verzicht auf die Rückzahlung eines Darlehens, mit dem die Körperschaft den Erwerb der Immobilie finanziert hatte.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 12. November 2014 12 K 12320/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine luxemburgische Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der Société à responsabilité limitée (S.à.r.l.), die in Luxemburg ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung hat. Alleinige Gesellschafterin der Klägerin ist eine weitere luxemburgische S.à.r.l., welche ihrerseits in Anteilseigentum der in Großbritannien ansässigen Gesellschaft B-L.P. steht.

2 Die Klägerin, die im Inland über keine feste Geschäftseinrichtung verfügte, erwarb im Jahr 2007 für einen Kaufpreis von ca. 90 Mio. € ein im Inland belegenes Grundstück, welches ihr einziges Sachanlagevermögen war und durch das sie Mieteinnahmen erzielte. Zur Finanzierung des Grundstückskaufs nahm sie mehrere Darlehen bei verbundenen Unternehmen auf, darunter eines in Höhe von 8.412.355 € bei der B-L.P., das im Dezember 2011 zur Rückzahlung fällig sein sollte.

3 Im Februar 2011 veräußerte die Klägerin das Grundstück für 72.008.398,21 €. Aus dem Erlös konnte das Darlehen der B-L.P. nicht vollständig getilgt werden. Die B-L.P. verzichtete aufgrund der Verlustsituation bei der Klägerin im Dezember 2011 auf Teilbeträge der Darlehensforderung in Höhe von 7.036.989,38 € und 50.000 €.

4 Die Klägerin, die ihr im Inland zu versteuerndes Einkommen seit 2009 durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt,

hatte im Vorfeld der Veräußerung (im November 2010) beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eine verbindliche Auskunft dahingehend beantragt, dass ein Verzicht der Darlehensgläubiger auf wertlos gewordene Darlehensforderungen bei ihr nicht zu im Inland steuerpflichtigen Erträgen ("Entstrickungsbesteuerung") führen werde. Das FA lehnte die Erteilung der Auskunft nach Rücksprache mit dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) im Januar 2012 ab. Es berücksichtigte die beiden Verzichtsbeträge ertragswirksam, ermittelte aber auf dieser Grundlage für das Jahr 2011 (Streitjahr) gleichwohl noch negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ./. 16.871.990 €. Auf dieser Grundlage setzte das FA die Körperschaftsteuer für das Streitjahr auf 0 € fest.

5 Hinsichtlich der Berücksichtigung des Verzichtsbetrags von 50.000 € hat die Klägerin mit Zustimmung des FA Sprungklage gemäß § 45 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gegen den Körperschaftsteuerbescheid erhoben. Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg hat den angefochtenen Bescheid dahin geändert, dass ein Ertrag in Höhe von 50.000 € aus einem Forderungsverzicht der B-L.P. nicht zu berücksichtigen sei; sein Urteil vom 12. November 2014 12 K 12320/12 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 308 abgedruckt.

6 Gegen das FG-Urteil richtet sich die vom FG zugelassene und auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.

7 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

9 Das dem Revisionsverfahren mit Schriftsatz vom 27. Februar 2015 gemäß § 122 Abs. 2 FGO beigetretene BMF hat keinen Antrag gestellt. Es unterstützt in der Sache jedoch die Rechtsauffassung des FA.

Entscheidungsgründe

B.

10 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

11 I. Die Vorinstanz ist zu Recht von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen, obgleich diese sich gegen einen Bescheid richtet, durch den die Körperschaftsteuer auf 0 € festgesetzt worden ist (sog. Nullbescheid).

12 Gemäß § 40 Abs. 2 FGO ist eine Anfechtungsklage nur dann zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Dies ist bei der Anfechtung eines Nullbescheids regelmäßig nicht der Fall (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 8. November 1989 I R 174/86, BFHE 158, 540, BStBl II 1990, 91; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Dezember 2014 X B 113/14, BFH/NV 2015, 510, m.w.N.). Ausnahmsweise kann die Klage gegen einen Nullbescheid jedoch zulässig sein, wenn der Bescheid sich für den Kläger deshalb nachteilig auswirkt, weil in ihm angesetzte Besteuerungsgrundlagen im Rahmen anderer Verfahren verbindliche Entscheidungsvorgaben liefern (Senatsurteile vom 8. Juni 2011 I R 79/10, BFHE 234, 101, BStBl II 2012, 421; vom 21. September 2011 I R 7/11, BFHE 235, 273, BStBl II 2014, 616; BFH-Urteil vom 20. Dezember 1994 IX R 80/92, BFHE 177, 44, BStBl II 1995, 537, jeweils m.w.N.). So liegt der Fall hier in Bezug auf die Auswirkungen des im Rahmen der Steuerfestsetzung zu Grunde zu legenden Einkommens der Klägerin auf die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2011.

13 Nach § 31 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), jeweils in der für das Streitjahr geltenden Fassung, sind bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, und des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zu Grunde gelegt worden sind. Die für das Verhältnis von Grundlagenbescheiden zu Folgebescheiden geltenden Vorschriften des § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) sowie § 42 FGO gelten entsprechend (§ 10d Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 2 EStG). Diese mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) geschaffenen Regeln gelten gemäß § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG erstmals für Verluste, für die nach dem 13. Dezember 2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben wird und sind mithin auf die Verlustfeststellung der Klägerin zum 31. Dezember 2011 anzuwenden.

14 Durch die gesetzliche Neukonzeption wird der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid in Bezug auf die für

die Verlustfeststellung relevanten Besteuerungsgrundlagen zwar nicht zum Grundlagenbescheid für die Verlustfeststellung des betreffenden Veranlagungszeitraums. Sie bewirkt aber eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid (BFH-Urteil vom 10. Februar 2015 IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812; Pfirrmann in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 10d Rz 23; vgl. auch Meyer/Ball, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 345, 346: "Quasi-Grundlagenbescheid"). Eine eigenständige Prüfung der betreffenden Besteuerungsgrundlagen findet im Rahmen der Verlustfeststellung grundsätzlich nicht mehr statt. Der Steuerpflichtige wird infolgedessen mit Blick auf die Verlustfeststellung nunmehr gegebenenfalls auch durch einen Nullbescheid beschwert, wenn bei der Festsetzung ein aus seiner Sicht zu hoher Gesamtbetrag der Einkünfte zu Grunde gelegt worden ist (vgl. Heuermann in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 10d Rz D 93; Hallerbach in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 10d EStG Rz 43, 127 f.; Blümich/Schlenker, § 10d EStG Rz 227; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 40 FGO Rz 55; Schmidt/Heinicke, EStG, 35. Aufl., § 10d Rz 36, 37; Meyer/Ball, DStR 2011, 345, 346).

15 Die Bestimmung des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG 2009 i.d.F. des JStG 2010 steht der Annahme einer Beschwer im Streitfall nicht entgegen. Nach dieser Ausnahmeregelung dürfen die Besteuerungsgrundlagen bei der Verlustfeststellung abweichend von Satz 4 der Vorschrift --d.h. unabhängig von den der Steuerfestsetzung zu Grunde liegenden Besteuerungsgrundlagen-- berücksichtigt werden, soweit die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung eines Steuerbescheids ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt. Eine derartige Konstellation liegt hier aber nicht vor.

16 II. Auch in materiell-rechtlicher Hinsicht ist das FG-Urteil zutreffend. Der durch den Forderungsverzicht der B-L.P. bei der Klägerin im Streitjahr entstandene Ertrag gehört nicht zu deren der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden inländischen Einkünften. Insbesondere ist er --entgegen der Auffassung von FA und BMF-- nicht im Rahmen der Ermittlung der (fiktiven) Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Maßgabe von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG zu berücksichtigen.

17 1. Die im Streitjahr erzielten Einkünfte der Klägerin aus der Vermietung und der Veräußerung des inländischen Grundstücks sind allerdings gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG inländische Einkünfte i.S. der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG).

18 a) Der --vorrangige-- Tatbestand der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. der §§ 15 bis 17 EStG, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist) liegt im Fall der Klägerin mangels inländischer Betriebsstätte und ständigen Vertreters nicht vor.

19 b) Auch sind die Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 EStG nicht erfüllt. Nach dieser Bestimmung sind gewerbliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Doppelbuchst. aa) oder Veräußerung (Doppelbuchst. bb) u.a. von inländischem unbeweglichem Vermögen beschränkt steuerpflichtig, soweit sie nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG fallen. Die Vorschrift ist im Streitfall nicht einschlägig, weil es sich bei den Einnahmen der Klägerin aus der Vermietung und der Veräußerung des streitbefangenen Grundstücks nicht um gewerbliche Einkünfte i.S. von § 15 Abs. 2 EStG handelt. Die Regelung des § 8 Abs. 2 KStG, der zufolge bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, gilt nicht für die beschränkte Steuerpflicht. Das streitbefangene Grundstück war nach den von den Beteiligten nicht in Zweifel gezogenen tatrichterlichen Feststellungen des FG das einzige Vermietungs- und Veräußerungsobjekt der Klägerin, so dass es sich bei den Mieteinkünften originär um solche aus Vermögensverwaltung (Vermietung und Verpachtung, vgl. § 21 EStG) und nicht um solche aus gewerblicher Tätigkeit (§ 15 Abs. 2 EStG) gehandelt hat (vgl. zur Abgrenzung z.B. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 47 ff., 80 ff.).

20 c) Über das Fehlen der originären Gewerblichkeit hilft indessen die Fiktion des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG hinweg. Danach "gelten" auch die Einkünfte aus den in Satz 1 der Norm beschriebenen Tätigkeiten, die von einer Körperschaft i.S. des § 2 Nr. 1 KStG erzielt werden, die mit einer Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG vergleichbar ist, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Vom Vorliegen dieser Voraussetzungen ist im Streitfall auszugehen. Zwar hat das FG keine ausdrücklichen Feststellungen dazu getroffen, inwiefern die luxemburgische S.à.r.l. im Rahmen eines Typenvergleichs einer deutschen Kapitalgesellschaft (GmbH oder AG) oder sonstigen juristischen Person entspricht; es hat dies vielmehr offenkundig als selbstverständlich vorausgesetzt. Für die Zwecke des Revisionsverfahrens kann unterstellt werden, dass diese Annahme zutrifft.

21 2. Der durch den Forderungsverzicht der B-L.P. verursachte Ertrag ist jedoch im Rahmen der Ermittlung der

Einkünfte des sonach fiktiven Gewerbebetriebs nicht gewinnwirksam zu berücksichtigen. Denn es handelt sich dabei weder um Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung noch um solche aus der Veräußerung des inländischen Grundstücks. Die gesetzliche Umqualifizierung der Vermietungs- und Veräußerungseinkünfte in gewerbliche Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG ändert daran nichts.

22 a) Die gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG (fiktiv) gewerblichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Veräußerung sind --ebenso wie die originär gewerblichen Einkünfte aus jenen Tätigkeiten nach Satz 1 der Vorschrift-- mangels anderslautender gesetzlicher Vorgaben nach Maßgabe von § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 4 ff. EStG zu ermitteln. Der Senat hat dies zu der bis 2008 geltenden Fassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG entschieden, welcher bereits eine der heutigen Regelung entsprechende Umqualifizierung von Einkünften aus der Veräußerung inländischen unbeweglichen Grundvermögens in gewerbliche Einkünfte angeordnet hatte (Urteile vom 5. Juni 2002 I R 81/00, BFHE 199, 300, BStBl II 2004, 344, und I R 105/00, BFH/NV 2002, 1433). Nichts anderes gilt für die mit dem Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) geschaffene, im Streitjahr anwendbare Fassung der Vorschrift, die zusätzlich auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung inländischen unbeweglichen Grundvermögens --die zuvor, wenn sie nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG fielen, der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG unterlagen-- in die Umqualifizierung als gewerbliche Einkünfte einbezieht (Senatsbeschluss vom 15. Oktober 2015 I B 93/15, BFHE 251, 309, BStBl II 2016, 66; BMF-Schreiben vom 16. Mai 2011, BStBl I 2011, 530 Rz 7; Peffermann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 633; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 49 Rz 45 f.; Blümich/Wied, § 49 EStG Rz 138 f.; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 49 Rz 59; Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG, § 49 Rz 198; zweifelnd Drüen, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFSt-- 2010/2011, S. 837 f.).

23 b) Im Streitfall sind die umqualifizierten Vermietungs- und Veräußerungseinkünfte somit durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Eine Ermittlung durch Einnahmen-/Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ist hier ausgeschlossen (und wird von der Klägerin auch nicht angestrebt), weil die Klägerin über die betreffenden Einkünfte jedenfalls freiwillig Buch geführt und den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt hat (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 251, 309, BStBl II 2016, 66). Auf die vom FA in seiner Revisionserwiderung erörterten Fragen, ob die Klägerin nach luxemburgischem Recht buchführungspflichtig gewesen sei und ob eine solche Buchführungspflicht gemäß § 140 AO auch für Zwecke der inländischen Besteuerung von Bedeutung wäre, kommt es mithin im Streitfall nicht an.

24 c) Obgleich es in den Konstellationen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG an einem realen inländischen Betriebsvermögen fehlt, ist sonach für die Zwecke der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ein Vermögensvergleich zwischen einem Anfangs- und einem Endbestand eines (fiktiven) Betriebsvermögens durchzuführen (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 251, 309, BStBl II 2016, 66; den Begriff des Betriebsvermögens in diesem Zusammenhang ablehnend Wassermeyer, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2009, 238, 239; Schmid/Renner, Finanz-Rundschau --FR-- 2012, 463, 465; anderer Ansicht Huschke/Hartwig, IStR 2008, 745, 747; Peffermann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 633).

25 Zu den in den Bestandsvergleich einzubeziehenden Wirtschaftsgütern gehören die betreffende inländische Immobilie und die Forderungen und Verbindlichkeiten, die mit den inländischen Einkunftsquellen (d.h. der Vermietungs- bzw. Veräußerungstätigkeit) im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (vgl. Huschke/Hartwig, IStR 2008, 745, 747; Lieber/Wagner, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2012, 229, 236; Frotscher in Frotscher/Geurts, a.a.O., § 49 Rz 199). Unterschiedliche Auffassungen bestehen darüber, ob eine einheitliche Gewinnermittlung für alle umqualifizierten Einkünfte zu erfolgen hat (so BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 530, Rz 8 f.; Peffermann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 633) oder ob Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte einerseits und Veräußerungseinkünfte andererseits in zwei Schedulen getrennt zu ermitteln sind (in diesem Sinne Mensching, DStR 2009, 96, 98; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 49 Rz 46 a.E.; Lieber/Wagner, Ubg 2012, 229, 236).

26 d) Dieser Frage muss im anhängigen Verfahren jedoch nicht nachgegangen werden. Denn die Verbindlichkeit aus dem der Klägerin von der B-L.P. gewährten Darlehen würde weder bei einer einheitlichen noch bei einer getrennten Gewinnermittlung zu den steuerwirksam in die Bestandsvergleiche einzubeziehenden Wirtschaftsgütern gehören. Zwar besteht zwischen dem Darlehen und der Vermietungs- und Veräußerungstätigkeit der Klägerin ein wirtschaftlicher Zusammenhang (Veranlassungszusammenhang). Denn die Darlehensmittel sind von der Klägerin verwendet worden, um das inländische Grundstück zu erwerben, welches sie sodann vermietet und später veräußert hat. Jedoch vermag eine Wertveränderung dieser Verbindlichkeit nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder zu Veräußerungseinkünften i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG führen.

27 aa) Die Steuerbarkeit nach § 49 EStG bezieht und beschränkt sich auf die dort abschließend aufgeführten inländischen Einkunftsquellen und Tätigkeiten (Objektsteuerprinzip). Auch die den beschränkt Steuerpflichtigen treffende Einkünfteermittlung richtet sich daher nur auf diese steuerbaren Einkünfte (Senatsurteil vom 17. Dezember 1997 I R 95/96, BFHE 185, 16, BStBl II 1998, 260). In die Besteuerung des nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG ermittelten Ergebnisses dürfen daher nur Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung (Satz 1 Doppelbuchst. aa) und Veräußerung (Satz 1 Doppelbuchst. bb) inländischen unbeweglichen Vermögens einbezogen werden. Es ist nichts dafür ersichtlich, dass die Umqualifizierung der Einkünfte durch § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG in gewerbliche Einkünfte und der damit verbundene Wechsel der Gewinnermittlungsart den Umfang der der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkunftsquellen oder Tätigkeiten erweitern sollte (vgl. Wassermeyer, IStR 2009, 238, 240; Gläser/Birk, IStR 2011, 762, 763 f.; Schmid/Renner, FR 2012, 463, 465; Peffermann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 633). Insbesondere wird durch die Fiktion der Gewerblichkeit nach allgemeiner --und zutreffender-- Auffassung keine inländische Betriebsstätte fingiert (so auch BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 530, Rz 15), welcher die Fremdfinanzierungsverbindlichkeit zugeordnet werden könnte.

28 Aus der Gesetzeshistorie ergibt sich kein Anhalt dafür, dass der Gesetzgeber mit der Gewerblichkeitsfiktion des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG zugleich eine Erweiterung der der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkunftsquellen und Tätigkeiten beabsichtigt hat. Bis einschließlich 1993 wurden außerhalb der Betriebsstättenbesteuerung nur die Erträge ausländischer Körperschaften aus dem Immobilienbesitz als inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG besteuert; Gewinne aus der Veräußerung von inländischem Grundbesitz waren nicht steuerbar. Diese Lücke ist mit dem Gesetz zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz) vom 21. Dezember 1993 (BGBl I 1993, 2310, BStBl I 1994, 50) durch Schaffung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG geschlossen worden, welcher erstmals die Veräußerungsgewinne erfasst und --soweit sie nicht ohnehin gewerblicher Natur waren-- in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert hat. Die Einbeziehung auch der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Anwendungsbereich des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG --welcher dem § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG vorgeht-- durch das Jahressteuergesetz 2009 ist damit begründet worden (BTDrucks 16/10189, S. 58 f.), dass die Aufteilung von Veräußerungsgewinnen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einerseits und Vermietungseinkünften als solche aus Vermietung und Verpachtung andererseits "zu einer Aufspaltung von einheitlichen wirtschaftlichen Vorgängen in verschiedene Einkunftsarten und damit einhergehend zur Anwendung unterschiedlicher Einkunftsermittlungsarten" führe, ohne dass es hierfür eine einleuchtende Rechtfertigung gebe. Mit der Änderung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG würden "die einer gewerblichen Tätigkeit des beschränkt Steuerpflichtigen zuzuordnenden Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Grundbesitz und Rechten künftig unabhängig von einer inländischen Betriebsstätte oder einem ständigen Vertreter im Inland als gewerbliche Einkünfte besteuert, so dass in solchen Fällen sowohl die laufenden Vermietungseinkünfte als auch der Veräußerungserlös den gleichen Gewinnermittlungsvorschriften unterliegen". Der Gesetzesbegründung ist mithin zu entnehmen, dass die bisher allein dem Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG zugeordneten laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des unbeweglichen Inlandsvermögens nunmehr einer anderen Einkünfteermittlungsart unterstellt werden sollten. Dafür, dass nach dem Willen des Gesetzgebers damit zugleich eine Erweiterung des Objekts der unbeschränkten Steuerpflicht verbunden sein sollte, fehlt es an jeglichem Anhalt.

29 bb) Die Wertveränderung der Fremdfinanzierungsverbindlichkeit für den Grundstückserwerb gehört nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; sie ist auch kein Bestandteil des Gewinns aus der Grundstücksveräußerung und ist daher im Rahmen der Ermittlung der nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG zu versteuernden fiktiv gewerblichen inländischen Einkünfte nicht zu berücksichtigen (ebenso Günkel, JbFSt 2010/2011, 826, 834; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 49 Rz 46; Blümich/Wied, § 49 EStG Rz 138; Peffermann in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 49 EStG Rz 633; H. Fischer/Dominik, Internationale Wirtschaftsbriefe 2011, 163, 166 ff.; H. Fischer, Steuerberater Woche 2011, 554, 556; Gläser/Birk, IStR 2011, 762, 764; Lieber/Wagner, Ubg 2012, 229, 236; Trautmann, IStR 2016, 10, 12).

30 aaa) Für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. aa EStG) kann auf § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG zurückgegriffen werden, der seinerseits grundsätzlich die Einkünfte des § 21 EStG umfasst (s. z.B. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 49 Rz 85; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 49 Rz 109). Danach gehören zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung die Gegenleistungen für die zeitlich begrenzte Überlassung des Mietobjekts sowie alle sonstigen Entgelte, die in einem objektiven tatsächlichen Zusammenhang mit dieser Einkunftsart stehen und durch diese veranlasst sind (vgl. Blümich/Schallmoser, § 21 EStG Rz 232).

31 Der durch den Verzicht auf die Darlehensforderung entstehende Vermögenszuwachs der Klägerin steht nicht in einem Veranlassungszusammenhang zur Vermietung des streitgegenständlichen Grundstücks durch die Klägerin. Die Vermietung war zum Zeitpunkt des Verzichts bereits seit mehreren Monaten beendet, weil die Klägerin das Grundstück veräußert hatte. Der Verzicht auf die Darlehensforderung hatte seine Ursache darin, dass die Klägerin, nachdem sie das Grundstück veräußert und die anderweitigen Verbindlichkeiten bedient hatte, zur Rückzahlung der Darlehensvaluta außerstande war und die Darlehensgeberin und mittelbare Gesellschafterin B-L.P. offenkundig bestrebt gewesen ist, eine Insolvenz der Klägerin zu vermeiden. Ein innerer Sachzusammenhang zur vormaligen entgeltlichen Gebrauchsüberlassung kann daraus nicht abgeleitet werden. Der Umstand, dass die Klägerin mit dem Darlehen den Grundstückserwerb finanziert hatte, hat zwar dazu geführt, dass die während der Vermietungszeit angefallenen Darlehenszinsen als Betriebsausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen waren. Entgegen der Sichtweise des BMF folgt daraus aber keineswegs, dass deshalb auch das für den Erwerb der Vermögenssubstanz aufgenommene Darlehensstammrecht als im Inland steuerverhaftet angesehen werden müsste. Von einem unzulässigen "Cherry picking" seitens der Klägerin kann mithin nicht die Rede sein.

32 bbb) Die infolge des Verzichts auf die Darlehensforderung eingetretene Vermögensmehrung gehört auch nicht zum Veräußerungsgewinn i.S. von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. bb EStG aus dem Verkauf des Grundstücks. Veräußerungsgewinn im Sinne der vorgenannten Vorschrift ist der Veräußerungspreis abzüglich Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und Veräußerungskosten (vgl. Senatsurteile in BFHE 199, 300, BStBl II 2004, 344, und in BFH/NV 2002, 1433, sowie vom 22. August 2006 I R 6/06, BFHE 215, 103, BStBl II 2007, 163). Die verzichtsbedingte Vermögensmehrung kann nicht als Bestandteil des der Klägerin zugeflossenen Kaufpreises angesehen werden; denn es handelt sich dabei nicht um eine Gegenleistung für die Übertragung des Eigentums an dem Grundstück. Der einzige Zusammenhang zwischen dem Darlehensverzicht und dem Verkaufserlös ist der Umstand, dass die geringe Höhe des erzielten Kaufpreises die Ursache für die prekäre Vermögenslage der Klägerin gewesen ist, welche sodann den Forderungsverzicht ausgelöst hat. Dies führt jedoch nicht dazu, die verzichtsbedingte Vermögensmehrung aus wirtschaftlicher Sicht als Gegenleistung zur Eigentumsverschaffung zu werten.

33 3. Sonach handelt es sich bei der verzichtsbedingten Vermögensmehrung nicht um der beschränkten Steuerpflicht unterliegende inländische Einkünfte der Klägerin. Auf die zwischen den Beteiligten des Weiteren streitige Frage, ob auf der Grundlage der Rechtsauffassung von FA und BMF das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nach dem für das Streitjahr geltenden Abkommen mit dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausgeschlossen wäre oder nicht, kommt es somit für die Entscheidung des Rechtsstreits nicht an.

34 III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de