Urteil vom 13. April 2022, I R 1/19

Inländische Anschlusstransporte bei einem Schifffahrtsunternehmen

ECLI:DE:BFH:2022:U.130422.IR1.19.0

BFH I. Senat

AO § 12 S 2 Nr 2, KStG § 2 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst a, DBA HKG-S Art 3 Abs 1, DBA HKG-S Art 3 Abs 4, DBA HKG-S Art 3 Abs 5, OECDMustAbk Art 8, OECD-MA Art 8, EStG VZ 2011 , KStG VZ 2011

vorgehend FG Bremen, 05. Dezember 2018, Az: 1 K 73/16 (3)

Leitsätze

Einkünfte aus der Beteiligung eines Schifffahrtsunternehmens an einer inländischen Mitunternehmerschaft, die nationale Anschlusstransporte insbesondere per Bahn organisiert und abwickelt, sind nach dem Schifffahrts-DBA mit der Sonderverwaltungsregion Hongkong nicht von der inländischen Besteuerung freigestellt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 05.12.2018 - 1 K 73/16 (3) wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Kapitalgesellschaft nach dem Recht der Sonderverwaltungsregion Hongkong der Volksrepublik China, betreibt eine Reederei. Für ihre Kunden erbringt sie regelmäßig ein Gesamtleistungspaket, das aus dem Container-Seetransport und dem sich daran anschließenden Anschlusstransport zum Empfänger des Containers besteht. Im Jahr 2011 (Streitjahr) unterhielt die Klägerin eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung in Z (Inland).

2 Die Klägerin beteiligte sich im Streitjahr als Kommanditistin an der Beigeladenen, einer in Z ansässigen GmbH & Co. KG (Beigeladene). Die Höhe der Beteiligung lag unter 1 %. Eine Vielzahl weiterer Kommanditisten hielt Beteiligungen in ähnlicher Höhe.

3 Gegenstand des Unternehmens der Beigeladenen war insbesondere die Organisation und Abwicklung von intermodalen Container-Transporten per Bahn, Binnenschiff und per Short-Sea-Verkehr. Die Klägerin erteilte der Beigeladenen regelmäßig Aufträge, den o.g. Anschlusstransport im Inland per Bahn oder einem anderen Beförderungsmittel für sie durchzuführen. Internationalen Seetransport führte die Beigeladene selbst nicht durch.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ gegenüber der Beigeladenen einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Feststellungsbescheid für das Streitjahr, mit dem der Klägerin ein Gewinnanteil zugerechnet wurde. Später beantragte die Klägerin die Änderung des Bescheids gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO). Sie machte hierbei geltend, dass die ihr zuzurechnenden Einkünfte aus der Beteiligung an der Beigeladenen 0 € betrügen. Zur Begründung berief sie sich auf Art. 3 des Abkommens zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der Sonderverwaltungsregion Hongkong der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Schifffahrtsunternehmen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 13.01.2003 (BGBl II 2004, 36, BStBl I 2005, 611) --DBA-Hongkong--, wonach Gewinne eines Unternehmens einer Vertragspartei (hier: Sonderverwaltungsregion Hongkong)

aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr nur im Gebiet dieser Vertragspartei (hier: Sonderverwaltungsregion Hongkong) besteuert werden können. Der --häufig per Bahn durchgeführte-- inländische Anschlusstransport sei Teil dieses internationalen Seetransports.

5 Das FA folgte dieser Argumentation nicht und lehnte es ab, den Feststellungsbescheid zu ändern.

6 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Bremen vom 05.12.2018 - 1 K 73/16 (3)).

7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des Art. 3 DBA-Hongkong.

8 Sie beantragt, unter Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils sowie der Ablehnungsentscheidung des FA vom 29.01.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.05.2016 das FA zu verpflichten, den Bescheid vom 13.09.2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2011 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus ihrer Beteiligung an der Beigeladenen in Höhe von ... € nicht als in die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer der Klägerin eingehende Einkünfte festgestellt werden.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Das beigetretene Bundesministerium der Finanzen (§ 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) hat keinen Antrag gestellt. In der Sache unterstützt es das Vorbringen des FA.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass die Einkünfte der Klägerin aus ihrer mitunternehmerischen Beteiligung an der Beigeladenen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, weil eine Steuerbefreiung auf der Grundlage des DBA-Hongkong nicht zu gewähren ist.

12 1. a) Die Klägerin hat aus ihrer mitunternehmerischen Beteiligung an der gewerblich tätigen Beigeladenen einen Gewinnanteil i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) bezogen. Dieser unterliegt bei der gemäß § 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Klägerin der Besteuerung, weil für den Gewerbebetrieb der Beigeladenen unter deren Geschäftsadresse in Z eine Betriebsstätte unterhalten wurde (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG). Denn dort befand sich das Büro, das Personal und die Geschäftsleitung der Beigeladenen. Nach ständiger Senatsrechtsprechung wird die Betriebsstätte der Beigeladenen der Klägerin als Mitunternehmerin des Gewerbebetriebs als eigene zugerechnet (vgl. z.B. Senatsurteile vom 29.11.2017 - I R 58/15, BFHE 260, 209; vom 18.12.2002 - I R 92/01, BFHE 201, 447). Auf der Grundlage des nationalen Rechts hat das FA daher die der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegenden gewerblichen Einkünfte der Klägerin zutreffend in die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO einbezogen, weil an den Einkünften der Beigeladenen noch weitere Personen beteiligt waren. Darüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit, weshalb der Senat von weiteren Ausführungen absieht.

13 b) Das FA hat im angegriffenen Bescheid im Ergebnis nur eine Regelung für den der Klägerin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnenden Gewinnanteil i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG getroffen und deren sachliche Körperschaftsteuerpflicht bejaht, weil abkommensrechtliche Regelungen dem seines Erachtens nicht entgegenstehen. Das FA hat dagegen keine Regelung zu der Frage getroffen, ob der von der Klägerin unter der Geschäftsadresse in Z unterhaltenen Zweigniederlassung (einer Betriebsstätte i.S. des § 12 Satz 2 Nr. 2 AO) ein Teil des von ihr weltweit erzielten Gewinns aus Gewerbebetrieb mit der Folge zuzurechnen ist, dass dieser "Gewinn-Anteil", bei dem es sich nicht um einen solchen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG handelt, der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG wegen der bestehenden inländischen Zweigniederlassungs-Betriebsstätte unterliegt. Einen solchen inländischen Besteuerungsanspruch, der nicht in einer gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, sondern unmittelbar in einem Körperschaftsteuerbescheid zu erfassen wäre, hat das FA im Streitfall nicht geltend gemacht.

14 c) Die Anwendung des § 49 Abs. 3 EStG scheitert im Streitfall an dessen Satz 3. Die von der Norm vorgesehene pauschalierte Ermittlung der Einkünfte der Schifffahrtsunternehmen aus bestimmten Beförderungsleistungen gilt nach Satz 3 nicht, soweit das deutsche Besteuerungsrecht nach einem Abkommen zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung ohne Begrenzung des Steuersatzes aufrechterhalten bleibt (s. insoweit auch Lieber in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 1310; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 49 Rz 109). Wie unten auszuführen sein wird, weist das DBA-Hongkong das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus den streitgegenständlichen inländischen Transporten nicht der Sonderverwaltungsregion Hongkong zu, sondern belässt dieses der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland).

15 2. Aus dem DBA-Hongkong ergibt sich keine Steuerbefreiung für die im Feststellungsbescheid erfassten Einkünfte der Klägerin, da sie nicht in den sachlichen Anwendungsbereich des Art. 3 DBA-Hongkong fallen. Weitere mit der Anwendung des DBA-Honkong zusammenhängende Fragen bedürfen daher keiner Entscheidung.

16 a) Art. 3 DBA-Hongkong regelt in Absatz 1, dass Gewinne eines Unternehmens einer Vertragspartei aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr nur im Gebiet dieser Vertragspartei besteuert werden können. Absatz 5 bestimmt, dass für die Zwecke dieses Artikels der Ausdruck "Gewinne eines Unternehmens einer Vertragspartei aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr" umfasst

Buchst. a: Einkünfte und Bruttoerträge aus dem Betrieb von Seeschiffen für den Transport von Personen, Vieh, Gütern, Post oder Waren;

Buchst. b: Gewinne aus der Vercharterung von vollständig ausgerüsteten, bemannten und versorgten Schiffen oder von leeren Seeschiffen;

Buchst. c: Gewinne aus der Nutzung oder Vermietung von Containern (einschließlich Trailern und zusätzlicher Ausstattung, die dem Transport der Container dienen);

Buchst. d: Zinserträge aus unmittelbar mit diesem Betrieb zusammenhängenden Mitteln.

17 b) Die streitgegenständlichen Einkünfte unterfallen Art. 3 Abs. 1 und 5 DBA-Hongkong nicht, da sie nicht solche sind, die aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr resultieren.

18 aa) Auch wenn, wie die Klägerin meint, dem Abs. 5 des Art. 3 DBA-Hongkong eine klarstellende oder erweiternde Bedeutung für das Verständnis des Ausdrucks "Gewinne eines Unternehmens einer Vertragspartei aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr" zukommen sollte, geht es im Streitfall nicht um Einkünfte aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr, sondern um Einkünfte aus nationalen (Anschluss-)Transporten, die auf dem Landweg --in der Regel per Bahn-- erfolgten. Der reine Wortlaut des DBA lässt es nicht zu, derartige Transporte zu erfassen. Denn der Abkommenstext enthält --im Unterschied etwa zu nationalen Regelungen in § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG oder in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG-- weder in Abs. 1 noch in Abs. 5 des Art. 3 DBA-Hongkong eine ausdrückliche erweiternde Definition des Begriffs "Betrieb eines Schiffes im internationalen Verkehr" auf Inlandstransporte oder --allgemeiner-- auf mit dem Betrieb von Seeschiffen zusammenhängende Neben- und Hilfsgeschäfte.

19 Das zu einem anderen Abkommen ergangene Senatsurteil vom 01.04.2003 - I R 31/02 (BFHE 202, 446, BStBl II 2003, 875) betraf die Frage des Anschlusstransports nicht.

20 bb) Auch der Abkommenszusammenhang bestätigt, dass nur zu bestimmten ausgewählten Erscheinungsformen des maritimen Wirtschaftslebens solche erweiternden Definitionen von den Vertragsstaaten in das DBA-Hongkong ausdrücklich aufgenommen wurden. Zu nennen sind beispielsweise die Regelungen für die sog. Bare-Boat-Charter (Vercharterung leerer Seeschiffe) oder die reine Container-Vermietung --durch einen nicht selbst die Schifffahrt betreibenden Unternehmer (vgl. Laub, Internationales Steuerrecht 2005, 223)-- in Art. 3 Abs. 5 Buchst. b und c DBA-Hongkong. Für rein nationale Anschlusstransporte, die nicht mit einem Seeschiff durchgeführt werden, fehlt es indes an einer vergleichbaren Regelung im Abkommen, was für sich genommen gegen die Einbeziehung der hieraus erzielten Einkünfte in den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens spricht.

21 cc) Dass der --bei Abschluss des DBA-Hongkong bestehende (zum sog. statischen Auslegungsmodus vgl. die ständige Senatsrechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 11.07.2018 - I R 44/16, BFHE 262, 354; vom 15.03.2021 - I R 61/17, BFHE 272, 399; Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 63/17, BFHE 274, 18, BStBl II 2022, 250)-- Musterkommentar der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-MustKomm 2000) in Nr. 9 zu Art. 8 des OECD-Musterabkommens (OECD-MustAbk) nationale Anschlusstransporte ("If an enterprise engaged in international transport undertakes to see to it that, in connection with such transport, goods are delivered directly

to the consignee in the other Contracting State, such inland transportation is considered to fall within the scope of the international operation of ships or aircraft and, therefore, is covered by the provisions of this Article.") zum "Betrieb eines Seeschiffs im internationalen Verkehr" rechnet, rechtfertigt im Streitfall keine andere Beurteilung. Zum einen sind die Regelungen des Art. 3 Abs. 5 DBA-Hongkong nicht im OECD-Musterabkommen enthalten, so dass ein wesentlich abweichender Wortlaut vorliegt. Zum anderen hat Deutschland diesbezüglich ausdrücklich einen Vorbehalt in Nr. 29 OECD-MustKomm 2000 zu Art. 8 OECD-MustAbk angebracht ("Germany reserves its position as to the application of the Article to income from inland transportation and container services (cf. paragraphs 9 and 10 above).").

22 Allerdings stellt der Musterkommentar in einem solchen Fall bereits keine taugliche Auslegungshilfe dar. Eine Auslegung im Sinne des OECD-Musterabkommens und des OECD-Musterkommentars ist nur dann zu vermuten, wenn und soweit es in seiner Konzeption, seinem Aufbau und seinen Formulierungen dem OECD-Musterabkommen folgt und die Vertragsstaaten keine Vorbehalte und Bemerkungen angebracht haben (vgl. Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, MA Vor Art. 1 Rz 34 und 44). Durch den oben angeführten ausdrücklichen Vorbehalt gegen die Bemerkungen in Nr. 9 OECD-MustKomm 2000 zu Art. 8 OECD-MustAbk fehlt die Grundlage für die Annahme, dass sich die Vertragsstaaten dahin verständigt hätten, Inlandstransporte entsprechend des Musterkommentars in den sachlichen Anwendungsbereich des Art. 3 DBA-Hongkong einzubeziehen.

23 c) Eine Steuerbefreiung ergibt sich auch nicht aus Art. 3 Abs. 4 DBA-Hongkong. Nach dieser Vorschrift gilt Absatz 1 auch für Gewinne aus der Beteiligung an einem Pool, einer Betriebsgemeinschaft oder einer internationalen Betriebsstelle. Die Vorinstanz hat die Anwendbarkeit des Art. 3 Abs. 4 DBA-Hongkong im Streitfall mit der Begründung verneint, auch insoweit sei es erforderlich, dass durch den Pool oder einen anderen Zusammenschluss Seeschifffahrt betrieben werde und hierzu auch der Inlandstransport zu zählen wäre. Diese Begründung lässt einen Rechtsfehler nicht erkennen.

24 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 und 3, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de