

Urteil vom 26. Februar 2025, I R 33/21

Zur gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung der Gewinnanteile eines in den USA ansässigen stillen Gesellschafters

ECLI:DE:BFH:2025:U.260225.IR33.21.0

BFH I. Senat

GewStG § 2 Abs 2 S 2, GewStG § 8 Nr 3, KStG § 14, DBA USA 1989 Art 24 Abs 3, DBA USA 1989 Art 24 Abs 4, EG Art 56, EG Art 57 Abs 1, AEUV Art 63, AEUV Art 64 Abs 1, AEUV Art 267 Abs 3, GG Art 103 Abs 1, FGO § 79 Abs 2, FGO § 96 Abs 2, FGO § 119 Nr 3, FGO § 126 Abs 4

vorgehend FG Düsseldorf, 25. Juni 2021, Az: 2 K 622/18 G

Leitsätze

1. Der Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs ist verletzt, wenn ein Beteiligter bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung keine Kenntnis von dem Inhalt eines gerichtlichen Aufklärungsschreibens erlangt, das zu einer Frage ergangen ist, auf die das Gericht im Urteil entscheidungserheblich abstellt. Dies gilt auch dann, wenn die Äußerungen eines anderen Beteiligten Anlass gegeben hätten, zu dem betreffenden Thema vorzutragen.
2. Der Begriff "andere Entgelte" in Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 umfasst nicht die Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters.
3. Die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Gewinnanteilen eines stillen Gesellschafters nach § 8 Nr. 3 des Gewerbesteuergesetzes 2000 fällt unter die auch für Drittstaaten geltende Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EGV-- (heute Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--). Die Anwendbarkeit der Standstill-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EGV (heute Art. 64 Abs. 1 AEUV) wird grundsätzlich nicht durch Ausführungen eines Schreibens einer Oberfinanzdirektion über eine zugunsten von Steuerpflichtigen nur eingeschränkte Anwendung einer Norm beeinflusst.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 25.06.2021 - 2 K 622/18 G aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung des Gewinnanteils eines in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) ansässigen stillen Gesellschafters im Jahr 2000 (Streitjahr).
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist seit einer Umstrukturierung der ... (Z-Konzern) im Jahr 2003 Rechtsnachfolgerin der X-AG. Deren Mehrheitsaktionärin war im Streitjahr die Y-Corp. mit Sitz in ..., USA, eine mittelbare Tochtergesellschaft der ... Inc. (Holding), ..., USA (Z-Inc.).
- 3 Die Y-Corp. war zudem seit 1993 stille Gesellschafterin der X-AG. Nach der konsolidierten Vertragsfassung vom ... 2000 betrug die stille Einlage ... DM. Die stille Gesellschaft war auf unbestimmte Zeit geschlossen und konnte erstmals zum 31.12.1999 gekündigt werden. Der Y-Corp. stand als stillen Gesellschafterin ein Gewinnanteil im Verhältnis der stillen Einlage zum Grundkapital der X-AG zu. Die Verlustbeteiligung war auf die Höhe der Einlage

begrenzt. Die stille Gesellschafterin war weder an den stillen Reserven noch am Geschäftswert beteiligt. Die Geschäftsführung stand allein der Inhaberin (X-AG) zu. Die Änderung des Gegenstands der Gesellschaft, die Veräußerung oder Verpachtung des Unternehmens sowie die vollständige oder teilweise Einstellung des Handelsgewerbes standen unter dem Einwilligungsvorbehalt der stillen Gesellschafterin. Dieser war auch der Jahresbericht nebst Anhang zu übermitteln. Weitere Informations- oder Kontrollrechte standen der stillen Gesellschafterin nicht zu.

- 4 Der Gewinnanteil der stillen Gesellschafterin Y-Corp. am Gewinn der X-AG betrug für das Streitjahr ... DM. Auf Grundlage der von der X-AG eingereichten Gewerbesteuererklärung war dieser Gewinnanteil nach § 8 Nr. 3 des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) dem Gewerbeertrag hinzugerechnet worden. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).
- 5 Im Laufe einer Außenprüfung stellte die X-AG unter Berufung auf die Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) Münster vom 11.02.2008 (Der Betrieb --DB-- 2008, 437) den Antrag, den Gewinnanteil der stillen Gesellschafterin von der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung auszunehmen. Dies wurde im Prüfungsbericht vom 25.06.2010 unter Bezugnahme auf eine neuere Verwaltungsanweisung der OFD Rheinland/Münster vom 09.06.2009 (Bl. 119 der Akten des Finanzgerichts --FG-- Düsseldorf - 2 K 622/18 G, nicht veröffentlicht) abgelehnt.
- 6 Auf Grundlage des Prüfungsberichts erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) den nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewerbesteuermessbescheid vom 13.09.2010 und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Die Hinzurechnung des Gewinnanteils der Y-Corp. blieb bestehen. Ein hiergegen gerichteter Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 7 Das FG wies die Klage mit Urteil vom 25.06.2021 - 2 K 622/18 G (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1917) als unbegründet ab. Die Voraussetzungen einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 3 GewStG seien erfüllt. Die Hinzurechnung werde auch nicht durch das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) --DBA-USA 1989-- ausgeschlossen. Insbesondere verstoße sie nicht gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 oder das Gesellschafterdiskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989. Dabei könne dahinstehen, ob die gewerbesteuerrechtliche Organschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG, bei der eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 3 GewStG unterbleibe, tatsächlich als Vergleichsmaßstab für die Beurteilung einer Diskriminierung heranzuziehen sei (so das Senatsurteil vom 09.02.2011 - I R 54, 55/10, BFHE 232, 476, BStBl II 2012, 106; a.A. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 27.12.2011, BStBl I 2012, 119). Denn im Streitfall seien bereits die allgemeinen Voraussetzungen einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft nicht erfüllt. Des Weiteren könne sich die Klägerin auch nicht mit Erfolg auf die für Drittstaaten geltende Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EGV-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG-- 1997, Nr. C 340, 1; jetzt 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) berufen. Die Beschränkung des Kapitalverkehrs durch § 8 Nr. 3 GewStG sei aufgrund der sogenannten Standstill-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EGV zulässig.
- 8 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung sowohl formellen als auch materiellen Rechts und beantragt, die Vorentscheidung sowie den Gewerbesteuermessbescheid 2000 vom 13.09.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.01.2018 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt wegen eines Verfahrensmangels zur Aufhebung der

Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 11 1. Das FG hat den Anspruch der Klägerin auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO). Hierauf beruht die Vorentscheidung. Ob und inwieweit --wie von der Klägerin geltend gemacht-- auch eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO vorliegt, kann unter diesen Umständen offenbleiben.
- 12 a) Das FG hat der Klägerin, ohne den beantragten Erörterungstermin durchzuführen, mit Schreiben vom 11.09.2020 aufgegeben, die "Voraussetzungen einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft --ungeachtet der tatbestandlichen Einengung durch § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 auf ein anderes inländisches Unternehmen-- bezogen auf das Streitjahr 2000" darzulegen. Nach dem unwidersprochenen Vortrag der Klägerin hat sie von diesem Schreiben bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung keine Kenntnis erhalten. Dies entspricht auch der Aktenlage. Die richterliche Verfügung (Bl. 151 der FG-Akten) trägt zwar einen Erledigungsvermerk (Postversand), aber keinen Zustellnachweis. Außerdem wird im weiteren Verfahrenslauf an das Schreiben vom 11.09.2020 weder vom FG erinnert noch von den Beteiligten oder dem FG hierauf mittelbar Bezug genommen. Auch dem Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 25.06.2021 (Bl. 376 ff. der FG-Akten) lässt sich nicht entnehmen, dass in der mündlichen Verhandlung auf das Schreiben vom 11.09.2020 oder zumindest inhaltlich auf die darin gestellten Fragen eingegangen worden ist.
- 13 b) Der Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs umfasst unter anderem den Anspruch, über den gesamten Prozessstoff kommentarlos und ohne Einschränkungen informiert zu werden (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 15.08.2014 - 2 BvR 969/14, Neue Juristische Wochenschrift 2014, 3085; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.06.2022 - II B 94/21, BFH/NV 2022, 1072). Diese vorgelagerte Informationspflicht soll gewährleisten, dass sich die Beteiligten zu sämtlichen Umständen äußern können.
- 14 c) Indem die Klägerin bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung keine Kenntnis von dem Aufklärungsschreiben des FG vom 11.09.2020 erhalten hat, ist diese Informationspflicht und damit auch der Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör verletzt worden.
- 15 Dass nicht nur Äußerungen der Beteiligten, sondern auch gerichtliche Aufklärungsschreiben von den Informationspflichten erfasst sind, ergibt sich nicht zuletzt aus § 79 Abs. 2 FGO. Danach ist das FG als Folge des Anspruchs auf rechtliches Gehör verpflichtet, die Beteiligten von jeder Anordnung des Gerichts zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung zu benachrichtigen. Dies betrifft auch Anordnungen des Gerichts zur Ergänzung oder Erläuterung der vorbereitenden Schriftsätze (§ 79 Abs. 1 Nr. 2 FGO).
- 16 Dass die sachkundig vertretene Klägerin schon aufgrund des Schreibens des FA vom 21.05.2019 (Bl. 133 f. der FG-Akten) Anlass gehabt hätte, zu den Voraussetzungen einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft in tatsächlicher Hinsicht vorzutragen, führt zu keinem anderen Ergebnis. Zwar mag dieser Umstand Einfluss auf den Umfang der Sachaufklärungspflicht des FG nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO gehabt haben. Eine Einschränkung der Informationspflichten im Zusammenhang mit der Gewährung rechtlichen Gehörs ist damit aber nicht verbunden. Die Anordnung enthielt zumindest die für die Klägerin wichtige Zusatzinformation, dass nicht nur das FA, sondern auch das FG von der Notwendigkeit einer Ergänzung des Tatsachenvortrags zu den Voraussetzungen einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft ausging.
- 17 d) Das angefochtene Urteil beruht auf diesem Verfahrensmangel (§ 119 Nr. 3 FGO). Das FG hat in seiner Entscheidung ausdrücklich dahingestellt sein lassen, ob es für die Anwendung des abkommensrechtlichen Verbots einer Gesellschafterdiskriminierung nach Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 den Grundsätzen des Senatsurteils vom 09.02.2011 - I R 54, 55/10 (BFHE 232, 476, BStBl II 2012, 106) folgt. Stattdessen hat es entscheidend darauf abgestellt, dass --ungeachtet der inlandsbezogenen Kriterien einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG i.V.m. § 14 Nr. 1 bis 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG)-- bereits die allgemeinen Voraussetzungen einer organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung der X-AG im Verhältnis zur Y-Corp. fehlen. Diese Voraussetzungen waren auch Gegenstand des nicht zur Kenntnis der Klägerin gelangten Aufklärungsschreibens des FG vom 11.09.2020. Die Klägerin hat im Revisionsverfahren hinreichende Anhaltspunkte vorgetragen, die es zumindest als möglich erscheinen lassen, dass das FG im Zusammenhang mit einer weiteren Sachaufklärung (zum Beispiel Beiziehung der Umsatzsteuerakten zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft) zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre.
- 18 e) Schließlich hat die Klägerin nicht auf eine Rüge des Verfahrensmangels verzichtet (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295

der Zivilprozessordnung). Dies folgt bereits daraus, dass sie bis zum Ende der mündlichen Verhandlung keine Kenntnis über das Schreiben des FG vom 11.09.2020 hatte. Insofern fehlte schon die Möglichkeit, den Verfahrensmangel zu rügen.

- 19** 2. Die von der Klägerin geltend gemachten materiellen Einwände greifen dagegen nicht durch.
- 20** a) Einen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 hat das FG im Ergebnis zu Recht abgelehnt.
- 21** aa) Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 sieht vor, dass --sofern nicht Art. 9 Abs. 1, Art. 11 Abs. 4 oder Art. 12 Abs. 4 DBA-USA 1989 anzuwenden sind-- Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine im erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen sind.
- 22** bb) Der Gewinnanteil der stillen Gesellschafterin Y-Corp. stellt bereits keine "Zinsen, Lizenzgebühren oder andere Entgelte" im Sinne des Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 dar. Auf die aus Sicht des FG entscheidungserhebliche Feststellung einer Diskriminierung kommt es somit nicht an.
- 23** (1) Der Begriff "andere Entgelte" ist im DBA-USA 1989 nicht definiert und daher auszulegen. Hierfür ist nicht ein etwaiges nationales Begriffsverständnis maßgebend, sondern eine abkommensautonome Auslegung (Blum in Wassermeyer USA Art. 24 Rz 93). Denn der unbestimmte Rechtsbegriff "andere Entgelte" wird in Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 als Auffangtatbestand zu den in Art. 11 Abs. 2 und Art. 12 Abs. 2 DBA-USA 1989 definierten Begriffen "Zinsen" und "Lizenzgebühren" verwendet. Auch wenn sich diese Definitionen nach ihrem Wortlaut jeweils nur auf eine Verwendung "in diesem Artikel" beziehen, gelten sie auch für Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989. Hierfür spricht vor allem, dass sich die Grundlage dieses Diskriminierungsverbots in Art. 24 Abs. 5 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) 1977 aus Diskussionen im OECD-Musterkommentar 1963 zu Art. 11 und 12 OECD-MA 1963 entwickelt hat (vgl. Bruns in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 24 Rz 20 und 133, m.w.N.). Hinreichende Anhaltspunkte, weshalb in Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 ein von Art. 11 Abs. 2 und Art. 12 Abs. 2 DBA-USA 1989 abweichendes Begriffsverständnis von "Zinsen" und "Lizenzgebühren" Anwendung finden sollte, sind nicht erkennbar. Aufgrund des Sachzusammenhangs des Auffangtatbestands "andere Entgelte" zu den abkommensrechtlichen Begriffen "Zinsen" und "Lizenzgebühren" ist auch der Begriff "andere Entgelte" abkommensautonom auszulegen.
- 24** (2) Die abkommensautonome Auslegung führt unter Berücksichtigung der gewöhnlichen Bedeutung des Begriffs "andere Entgelte" sowie der als Beispiele genannten Zinsen und Lizenzgebühren zu dem Ergebnis, dass jeder Gegenleistungscharakter ausreicht, aber auch notwendig ist (vgl. Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer MA Art. 24 Rz 65).
- 25** (3) Diese Voraussetzung ist bei dem Gewinnanteil eines stillen Gesellschafters nicht erfüllt. Entscheidend sind hierfür Art. 10 Abs. 4 Satz 2 und Art. 11 Abs. 2 Satz 3 DBA-USA 1989. In Art. 10 Abs. 4 Satz 2 DBA-USA 1989 wird der Gewinnanteil eines stillen Gesellschafters ausdrücklich als Dividende qualifiziert. Zwar gilt diese Begriffsbestimmung nach der Einleitung in Art. 10 Abs. 4 Satz 1 DBA-USA 1989 ebenfalls nur für die Verwendung des Dividendenbegriffs "in diesem Artikel". Im Rahmen einer abkommensautonomen Auslegung bestehen aber auch insoweit keine hinreichenden Anhaltspunkte, dass dies ohne Auswirkungen auf Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 bleiben soll (vgl. auch Senatsurteil vom 04.06.2008 - I R 62/06, BFHE 222, 255, BStBl II 2008, 793, zur Ausdehnung einer solchen Definition im DBA-Luxemburg auf den dortigen Methodenartikel). Dies wird durch Art. 11 Abs. 2 Satz 3 DBA-USA 1989 bestätigt, der ausdrücklich vorsieht, dass Dividenden im Sinne des Art. 10 DBA-USA 1989 nicht vom Begriff der Zinsen umfasst sind. Die abkommensrechtliche Qualifikation des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters als Dividende und der Ausschluss der Dividenden vom Begriff der Zinsen führen dazu, dass solche Gewinnanteile auch nicht vom Auffangtatbestand "andere Entgelte" in Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 erfasst sind.
- 26** b) Darüber hinaus hat das FG zu Recht einen Verstoß des § 8 Nr. 3 GewStG gegen die --auch im Verhältnis zu Drittstaaten geltende-- Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EGV verneint.
- 27** aa) Für die Beantwortung der Frage, ob eine nationale Regelung unter die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EGV (heute Art. 63 AEUV) oder die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EGV (heute Art. 49 AEUV) fällt, ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- (z.B. Urteil EV vom 20.09.2018 - C-685/16, EU:C:2018:743, BStBl II 2019, 111, zum AEUV, m.w.N.) auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen. In den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fällt eine nationale Regelung, die nur auf Beteiligungen

anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Hingegen sind nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen. Sogenannte neutrale Vorschriften, die nicht ausschließlich für Situationen gelten, in denen die Muttergesellschaft einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft und deren Tätigkeiten ausüben kann, sind im Drittstaatenfall anhand der Kapitalverkehrsfreiheit zu beurteilen; auf die tatsächliche Höhe der Beteiligung kommt es hier nicht an (EuGH-Urteil SECIL vom 24.11.2016 - C-464/14, EU:C:2016:896, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2017, 118, zum AEUV).

- 28** Nach diesen Maßgaben ist § 8 Nr. 3 GewStG im Streitfall anhand der Kapitalverkehrsfreiheit zu beurteilen. Die Anwendung dieser Vorschrift war nicht von einer bestimmten Beteiligungshöhe abhängig. Dass die Y-Corp. als Mehrheitsaktionärin tatsächlich einen sicheren Einfluss auf die X-AG ausüben konnte, ist für die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit unerheblich, da es sich beim Ansässigkeitsstaat der Y-Corp. um die USA und somit um einen Drittstaat handelt.
- 29** bb) Ob § 8 Nr. 3 GewStG zu einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit führt und ob eine solche Beschränkung gerechtfertigt sein könnte, kann im Streitfall dahingestellt bleiben. Jedenfalls wäre diese Beschränkung nach der Standstill-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EGV (heute Art. 64 Abs. 1 AEUV) zulässig.
- 30** (1) Art. 56 EGV verbietet allgemein alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern. Kapitalverkehr im Sinne dieser Bestimmung sind nach der Rechtsprechung des EuGH (z.B. Urteil X vom 26.02.2019 - C-135/17, EU:C:2019:136, zum AEUV) insbesondere direkte Investitionen in Form der Beteiligung an einem Unternehmen durch den Besitz von Aktien, die die Möglichkeit verschafft, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft und an deren Kontrolle zu beteiligen (sogenannte Direktinvestitionen), sowie der Erwerb von Wertpapieren auf dem Kapitalmarkt allein in der Absicht einer Geldanlage, ohne auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss nehmen zu wollen (sogenannte Portfolioinvestitionen).
- 31** Ungeachtet dessen bleibt nach Art. 57 Abs. 1 EGV die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf Drittstaaten erlaubt, die am 31.12.1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit Drittstaaten im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestanden. Daraus folgt nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil X vom 26.02.2019 - C-135/17, EU:C:2019:136, zum AEUV), dass die Standstill-Klausel Beschränkungen des Kapitalverkehrs im Zusammenhang mit Direktinvestitionen erfasst, aber nicht mit Portfolioinvestitionen. Dabei setzt die Anwendbarkeit der Standstill-Klausel nicht voraus, dass sich die den Kapitalverkehr beschränkende einzelstaatliche Regelung ausschließlich auf Direktinvestitionen bezieht.
- 32** (2) Im Streitfall liegt eine von Art. 57 Abs. 1 EGV erfasste Direktinvestition vor.
- 33** (a) Der Begriff "Direktinvestitionen" ist im Vertrag nicht definiert. Der EuGH (z.B. Urteil SECIL vom 24.11.2016 - C-464/14, EU:C:2016:896, IStR 2017, 118, zum AEUV, m.w.N.) stützt sich zur Auslegung auf die Nomenklatur für den Kapitalverkehr in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24.06.1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (ABIEG 1988, Nr. L 178, 5). Damit bezieht sich der Begriff auf Investitionen jeder Art durch natürliche oder juristische Personen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmen, für die die Mittel zum Zweck einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind. Darunter werden unter anderem folgende Fallgruppen gefasst: Gründung und Erweiterung von Zweigniederlassungen oder neuen Unternehmen, die ausschließlich dem Geldgeber gehören, und vollständige Übernahme bestehender Unternehmen sowie Beteiligung an neuen oder bereits bestehenden Unternehmen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen.
- 34** Für die Fallgruppe der Beteiligung an neuen oder bereits bestehenden Unternehmen in Form von Aktiengesellschaften gilt dies allerdings nur unter der weiteren Voraussetzung, dass die Aktien ihrem Inhaber entweder nach den nationalen aktienrechtlichen Vorschriften oder aus anderen Gründen die Möglichkeit geben, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen (EuGH-Urteil SECIL vom 24.11.2016 - C-464/14, EU:C:2016:896, IStR 2017, 118, zum AEUV, m.w.N.).
- 35** (b) Nach diesen Maßgaben gelten zum einen die von der Y-Corp. an der X-AG gehaltenen Aktien als Direktinvestition. Denn die Y-Corp. war nach den Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) zumindest Mehrheitsaktionärin.

- 36** Zum anderen ist aber auch die stille Beteiligung selbst als Direktinvestition anzusehen. Insofern sind die Voraussetzungen der zweiten Fallgruppe in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24.06.1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (ABIEG 1988, Nr. L 178, 5) erfüllt. Die hierfür erforderliche Kontrollmöglichkeit muss nicht isoliert aus der stillen Beteiligung selbst folgen, vielmehr reicht die gleichzeitige Stellung als Mehrheitsaktionärin aus. Dies lässt sich ohne Weiteres der oben zitierten Rechtsprechung des EuGH entnehmen, wonach sich die Möglichkeit zur Kontrolle aus den nationalen aktienrechtlichen Vorschriften "oder aus anderen Gründen" ergeben kann. Daraus folgt, dass eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist.
- 37** Im Übrigen gehören nach einer dritten Fallgruppe in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24.06.1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (ABIEG 1988, Nr. L 178, 5) auch langfristige Darlehen (Laufzeit mehr als fünf Jahre) zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen zu den Direktinvestitionen. Dabei werden als wesentliche Beispiele Darlehen einer Mutter- an ihre Tochtergesellschaft sowie Darlehen mit einer Gewinnbeteiligung genannt. Auch wenn eine stille Beteiligung nicht als Darlehen zu qualifizieren ist, zeigt diese Fallgruppe, dass stille Beteiligungen erst recht erfasst sein müssen.
- 38** (c) Darüber hinaus bestand § 8 Nr. 3 GewStG unverändert seit dem 31.12.1993 und erfüllt somit auch die zeitlichen Anforderungen der Standstill-Klausel.
- 39** Art. 57 Abs. 1 EGV bezieht sich auf "Beschränkungen ..., die am 31. Dezember 1993 ... bestehen". Dies setzt nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil EV vom 20.09.2018 - C-685/16, EU:C:2018:743, BStBl II 2019, 111, zum AEUV) voraus, dass der rechtliche Rahmen, in den sich die betreffende Beschränkung einfügt, seit diesem Zeitpunkt ununterbrochen Teil der nationalen Rechtsordnung des betreffenden Mitgliedstaats gewesen sein muss. Dabei ist nach dem EuGH zu berücksichtigen, dass diese zeitlichen Voraussetzungen --wie auch insgesamt Art. 57 Abs. 1 EGV-- als Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs eng auszulegen sind. Vor diesem Hintergrund greift Art. 57 Abs. 1 EGV nicht ein, wenn eine den Kapitalverkehr beschränkende Regelung zwar im Wesentlichen mit einer am 31.12.1993 bestehenden Regelung übereinstimmt, diese frühere Regelung aber zwischenzeitlich aufgehoben oder in ihren Grundgedanken geändert worden ist (vgl. EuGH-Urteil X vom 26.02.2019 - C-135/17, EU:C:2019:136, zum AEUV, m.w.N.).
- 40** § 8 Nr. 3 GewStG bestand bereits am 31.12.1993. Die Klägerin kann auch nicht mit Erfolg einwenden, dass eine Berufung auf Art. 57 Abs. 1 EGV wegen der Verfügung der OFD Münster vom 11.02.2008 (DB 2008, 437) ausgeschlossen war. Denn die Gesetzeslage hatte sich dadurch nicht geändert, auch wenn die Verfügung unter Hinweis auf das Urteil des FG Münster vom 13.07.2007 - 9 K 1080/04 K,G,F, 9 K 4302/04 K,F (EFG 2007, 1976) zur Unionsrechtswidrigkeit des § 8 Nr. 3 GewStG bei in der Europäischen Union ansässigen stillen Gesellschaftern vorsah, von einer Anwendung des § 8 Nr. 3 GewStG auch im Fall des Abschlusses eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Ansässigkeitsstaat des stillen Gesellschafters abzusehen.
- 41** Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil SECIL vom 24.11.2016 - C-464/14, EU:C:2016:896, IStR 2017, 118, zum AEUV, m.w.N.) ist es zwar nicht erforderlich, dass die am 31.12.1993 bestehende Regelung (hier: § 8 Nr. 3 GewStG) förmlich aufgehoben oder geändert wurde. Eine Änderung des Rechtsrahmens muss nach dem EuGH aber "unmittelbare Wirkung" haben und der Steuerpflichtige muss sich "vor Gericht" auf sie berufen können (Urteil SECIL vom 24.11.2016 - C-464/14, EU:C:2016:896, IStR 2017, 118, zum AEUV). Diese Voraussetzungen sind bei einer Verwaltungsverfügung aber nicht erfüllt.
- 42** cc) Der Senat erachtet die Unionsrechtslage auf der Grundlage der Rechtsprechung des EuGH als eindeutig. Einer Vorlage an den EuGH nach Art. 267 Abs. 3 AEUV bedarf es daher nicht (s. allgemein EuGH-Urteile CILFIT vom 06.10.1982 - Rs. 283/81, EU:C:1982:335, Slg. 1982, 3415; Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi vom 06.10.2021 - C-561/19, EU:C:2021:799; vgl. auch BVerfG-Beschlüsse vom 04.03.2021 - 2 BvR 1161/19, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2021, 504; vom 08.11.2023 - 2 BvR 1079/20, HFR 2024, 357).
- 43** 3. Aufgrund des Verfahrensmangels war die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen. Das FG wird im zweiten Rechtsgang der Klägerin Gelegenheit geben, zum Schreiben vom 11.09.2020 Stellung zu nehmen, und diesen Vortrag sowie etwaige Ergebnisse einer weiteren Sachaufklärung im Hinblick auf die Voraussetzungen einer gewerbesteuerrechtlichen Organshaft nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG i.V.m. § 14 Nr. 1 bis 3 KStG würdigen.
- 44** a) Eine Entscheidung nach § 126 Abs. 4 FGO scheidet aus. Zwar erkennt die BFH-Rechtsprechung auch beim absoluten Revisionsgrund des § 119 Nr. 3 FGO eine Ausnahme an, wenn sich die Verletzung des rechtlichen Gehörs nur auf einzelne Feststellungen bezieht, auf die es für die Entscheidung unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt

ankommen kann (Senatsurteil vom 08.11.1989 - I R 14/88, BFHE 159, 112, BStBl II 1990, 386, m.w.N.). Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall aber nicht vor. Denn der Vergleichsmaßstab für die Anwendung des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 --und damit auch der Umfang einer Überprüfung des auf einer zeitlich ausgelaufenen gewerbesteuerrechtlichen Rechtslage beruhenden Senatsurteils vom 09.02.2011 - I R 54, 55/10 (BFHE 232, 476, BStBl II 2012, 106)-- hängt von der vorgelagerten Frage ab, ob und mit welchen unmittelbaren oder mittelbaren ausländischen Gesellschaftern (insbesondere Y-Corp. und/oder Z-Inc.) die Voraussetzungen einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft vorgelegen hätten, falls diese Gesellschafter im Inland ansässig gewesen wären (und gegebenenfalls auch von der weiteren Frage, ob die betreffenden Gesellschafter eine inländische Betriebsstätte unterhielten). Unter diesen Umständen ist es nicht ausgeschlossen, dass es entscheidungserheblich auf die den Gehörsverstoß betreffenden Eingliederungsvoraussetzungen einer Organschaft ankommen wird.

- 45** b) Im zweiten Rechtsgang wird das FG zu berücksichtigen haben, dass nach derzeitiger Aktenlage im Streitjahr die Voraussetzungen einer unmittelbaren beziehungsweise mittelbaren finanziellen Eingliederung aufgrund von Mehrheitsbeteiligungen erfüllt waren. Eine wirtschaftliche Eingliederung kommt bei Holdinggesellschaften als Organträger aber nur unter bestimmten Voraussetzungen in Betracht, die sich nicht mit denen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft decken (vgl. Senatsbeschluss vom 24.07.1998 - I B 7/98, BFH/NV 1999, 373; BFH-Urteil vom 17.04.1969 - V 44/65, BFHE 95, 353, BStBl II 1969, 413). Eine organisatorische Eingliederung ist zwar einerseits auch ohne Beherrschungsvertrag denkbar. Andererseits dürfte es hierfür aber grundsätzlich nicht ausreichen, wenn die Klägerin auf Schriftsätze verweist, die nicht das Streitjahr und zudem lediglich das Verhältnis zu anderen Konzerngesellschaften betreffen.
- 46** Im Übrigen ist zu beachten, dass eine Nichtanwendung der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 3 GewStG als Folge der Anwendung des abkommensrechtlichen Gesellschafterdiskriminierungsverbots nach Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 i.V.m. den Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG und des § 14 Nr. 1 bis 3 KStG nur dann in Betracht kommen kann, wenn (auch) die stille Gesellschafterin Y-Corp. zum gewerbesteuerrechtlichen Organkreis gehört.
- 47** c) Ungeachtet dessen ist nicht erkennbar, inwieweit bisher geprüft wurde, ob die Gewinnbeteiligung der stillen Gesellschafterin Y-Corp. der Höhe nach angemessen oder als verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu qualifizieren ist (vgl. dazu z.B. Senatsbeschluss vom 10.08.2004 - I B 2/04, BFH/NV 2005, 239). Eine solche Prüfung könnte wegen des Verhältnisses zwischen Gewinnanteil (... DM) und Einlage (... DM) veranlasst sein. Sofern das FG im zweiten Rechtsgang eine Hinzurechnung der Gewinnanteile nach § 8 Nr. 3 GewStG ablehnen sollte, wäre insofern eine weitere Aufklärung des Sachverhalts in Betracht zu ziehen (zum Beispiel zur Zusammensetzung des Gewinnanteils, da die Y-Corp. nach dem Vertrag über die stille Gesellschaft weder an den stillen Reserven noch am Geschäftswert beteiligt war).
- 48** 4. Die Kostenentscheidung wird nach § 143 Abs. 2 FGO dem FG übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de