

Gewerbsteuer: Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 AStG als Teil des Gewerbeertrages, Kürzung des Gewerbeertrages, Ausländische Betriebsstätte i.S.d. § 9 Satz 1 Nr. 3 GewStG

GewStG § 7 Satz 1; GewStG § 9 Nr. 3; GewStG § 9 Nr. 7; GewStG § 9 Nr. 8; AStG § 7 Abs. 1; AStG § 8 Abs. 1; AStG § 8 Abs. 3; AStG § 10 Abs. 1 Satz 1; AStG § 10 Abs. 1 Satz 2; AStG § 12 Abs. 1; AStG § 20 Abs. 1; AStG a.F. § 11 Abs. 2; AStG a.F. § 13 Abs. 1 Nr. 2; AO § 12

- **Die gewerbsteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrages nach § 10 Abs. 1 AStG für niedriger besteuerte ausländische (hier: Singapur) Beteiligungseinkünfte aus passivem Erwerb als Teil des Gewerbeertrages widerspricht weder dem Charakter der Gewerbsteuer als Objektsteuer noch der prinzipiellen Beschränkung auf inländische Gewinne.**
- **Der Wegfall der Vorschriften der §§ 11 Abs. 2 und 13 Abs. 1 Nr. 2 AStG a.F. sollte an der Relevanz der Zurechnungsbeträge für die Gewerbsteuer nichts ändern.**
- **Das Verständnis des Tatbestandsmerkmals des Entfallens des Gewerbeertrages auf eine „nicht im Inland belegenen Betriebsstätte“ als Voraussetzung der Kürzung nach § 9 Satz 1 Nr. 3 GewStG kann nicht dahingehend erweitert werden, dass diese Kürzung auf alle Hinzurechnungsbeträge, die „letztlich in ausländischen Betriebsstätten ihren Ursprung“ haben, Anwendung findet.**
- **Der Hinzurechnungsbetrag nach dem AStG fällt nicht unter die in der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 8 GewStG genannten „Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft“.**

FG Düsseldorf Urteil v. 28.11.2013 – 16 K 2513/12 G

Die Klägerin wendet sich gegen die Festsetzung des Gewerbsteuermessbetrages für das Jahr 2009 mit Bescheid vom 19.12.2011 (Schätzung), geändert am 12.3.2012, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.6.2012.

Streitig ist, ob der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 des Außensteuergesetzes (AStG) den gewerblichen Einkünften zuzurechnen ist.

Die Klägerin wurde mit Vertrag vom 4.8.2006 gegründet. Sie ist seitdem Alleingesellschafterin der „A“ in „B“-Land. Letztere erzielte in 2009 Einkünfte aus sog. passiver Tätigkeit (Zinsen und Währungsdifferenzen) i.S.d. AStG in Höhe von 110.567 Euro. Dieser Betrag wurde erklärungsgemäß dem körperschaftssteuerlichen Einkommen zugerechnet. In der Gewerbsteuererklärung machte die Klägerin diesen Betrag als Kürzung des positiven Teils des Gewerbeertrages, der auf Betriebsstätten im Ausland entfällt, nach § 9 Nr. 3 des Gewerbsteuergesetzes (GewStG) geltend. Dem folgte der Beklagte, anders als in den Vorjahren, nicht.

Im Einspruchsverfahren trug die Klägerin vor, dass es sich bei der ausländischen Zwischengesellschaft zwar nicht um eine Betriebsstätte handle, jedoch die Hinzurechnungsbesteuerung die Abschirmwirkung der ausländischen Kapitalgesellschaft in unzulässiger Weise durchbreche. Außerdem habe die Gewerbsteuer Inlandscharakter, da nur der stehende Gewerbebetrieb im Inland besteuert werde. Dem widerspreche die Einbeziehung der ausländischen Einkünfte. Aus dem Wegfall der §§ 11 Abs. 2 und 13 Abs. 1 Nr. 2 AStG a.F. (UntStFGesetz vom 20.12.2001 BGBl I S. 3858) sei zudem zu schließen, dass auch nach der gesetzgeberischen Absicht die betreffenden ausländischen Einkünfte nicht mehr dem inländischen Betrieb der Klägerin zuzurechnen sein sollen. Aus dem Wortlaut des § 10 Abs. 2 Satz 2 AStG sei hingegen nicht zu schließen, dass die Einbeziehung der Einkünfte einer ausländischen Tochtergesellschaft mit Betriebsstatteneinkünften gerechtfertigt sei, da die Hinzurechnungsbeträge auf das ausländische Betriebsvermögen entfielen. Sodann sei es erforderlich, egal, ob die ausländischen Einkünfte durch eine ausländische Tochtergesellschaft oder durch eine ausländische Betriebsstätte erwirtschaftet würden, diese gleich zu behandeln.

Der Beklagte hielt dem entgegen, die hier in Rede stehenden ausländischen Einkünfte erfüllten die Voraussetzungen der §§ 7 ff. AStG. Die Einkünfte seien gem. § 7 Abs. 1 AStG steuerpflichtig und gem. § 10 Abs. 1 AStG als sog. Hinzurechnungsbetrag anzusetzen. Der Hinzurechnungsbetrag gehöre nach § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG zu den Einkünften i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und sei bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft, wie hier, Teil der

gewerblichen Einkünfte (§ 10 Abs. 2 Satz 2 AStG). Wegen der Verknüpfung des Gewerbeertrages mit dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 Abs. 1 GewStG) wirke sich dies auch auf den Gewerbesteuermessbetrag aus. Daran ändere auch die Vorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG nichts, denn es handele sich bei der Beteiligung an der „A“ nicht um eine Betriebsstätte im Sinne dieser Vorschrift. Eine Kürzung würde zudem die Sinnhaftigkeit des § 10 Abs. 2 AStG (Fassung Art. 5 Gesetz vom 20.12.2001 BGBl I Seite 3858, § 21 Abs. 7 Satz 4 Nr. 2 AStG) in Frage stellen. Die teilweise in der Fachliteratur geäußerten Zweifel rechtfertigten keine analoge Anwendung des § 9 Nr. 3 GewStG.

Am 6.7.2012 hat die Klägerin die zulässige Klage erhoben.

Im Klageverfahren ergänzte die Klägerin ihr Vorbringen. Der Telos des § 9 Nr. 3 GewStG gebiete, ausgehend von dem Grundsatz der Besteuerung des im Inland betriebenen stehenden Gewerbebetriebes, die Gleichbehandlung der fraglichen Einkünfte der Klägerin mit Betriebsstätteneinkünften. Systematisch könne es keinen Unterschied machen, ob eine ausländische Tochtergesellschaft oder ein ausländischen Betriebsstätte betroffen sei. Letztlich komme es bei der Vorgehensweise des Beklagten zu einer unzulässigen Auswechslung des Steuersubjekts.

Die Belastung mit Gewerbesteuer widerspreche zudem dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Zwecksetzung der Hinzurechnungsbesteuerung als Mittel der Missbrauchsabwehr.

Schließlich sei beachtlich, dass auch die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 8 GewStG einschlägig sei. Der Hinzurechnungsbetrag sei im vorliegenden Sachverhalt als Gewinn aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft zu verstehen. Nach § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG gehöre der Hinzurechnungsbetrag zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Das AStG qualifiziere also den Hinzurechnungsbetrag als einen unter diese Vorschrift fallenden Gewinnanteil, so dass der Anwendungsbereich des § 9 Nr. 8 GewStG eröffnet sei. Zwischen Deutschland und „B“- Land bestehe auch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

Die Klägerin beantragt,

die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für 2009 in der Gestalt des Änderungsbescheides vom 12.3.2012 sowie der Einspruchsentscheidung vom 5.6.2012 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 Euro festgesetzt wird;

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen;

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte hält an seiner Auffassung fest. Ergänzend weist er darauf hin, dass gemäß § 20 AStG die Vorschriften der §§ 7 bis 18 AStG durch DBA nicht berührt würden und bereits daher § 9 Nr. 8 GewStG nicht zur Anwendung komme.

Die Klage ist unbegründet. Der Beklagte hat den Gewerbesteuermessbetrag zutreffend ermittelt und dabei zu Recht den maßgeblichen Gewinn nicht um den Hinzurechnungsbetrag gem. § 10 Abs. 1 AStG gekürzt.

1. Der für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages maßgebliche Gewerbeertrag (§ 6 GewStG) ist der nach den Vorschriften des EStG und des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge (vgl. § 7 Satz 1 GewStG). Der für die Klägerin nach den Vorschriften des KStG ermittelte Gewinn ist um den sog. Hinzurechnungsbetrag (§ 10 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 AStG) zu erhöhen (§ 10 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AStG). Voraussetzung für den Ansatz eines Hinzurechnungsbetrages ist die Beteiligung unbeschränkt Steuerpflichtiger in einem bestimmten Umfang an ausländischen Gesellschaften, die Einkünfte aus passivem Erwerb (vgl. § 8 Abs. 1 AStG: Zwischengesellschaft) erzielen, welche im Ausland einer niedrigeren Besteuerung (vgl. § 8 Abs. 3 AStG) unterliegen. Diese Voraussetzungen sind im Falle der Klägerin, wovon auch die Beteiligten übereinstimmend ausgehen, bezüglich ihrer Beteiligung an der „A“ erfüllt. Der Betrag ist, auch hiervon gehen die Beteiligten übereinstimmend aus, der Höhe nach zutreffend ermittelt.

2. Als Teil der gewerblichen Einkünfte der Klägerin ist der Hinzurechnungsbetrag auch Teil des Gewerbeertrages für Zwecke der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 21.12.2005 I R 4/05, Bundessteuerblatt -BStBl- II 2006, 555; Abschnitt 38 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 der Gewerbesteuererrichtlinien -GewStR- 1998 und Hinweis 7.1 (1) zu den

GewStR 2009; Bundestagsdrucksache -BT-Drs.- 14/6882, Seite 43; Rödder, Zeitschrift für internationales Steuerrecht -IStR- 2009, 873 m.w.N.).

Das Gericht kann sich nicht der Meinung der Klägerin anschließen, dass sich aus dem Gesetz dergleichen nicht ergebe. In § 21 Abs. 7 AStG geht der Gesetzgeber offenbar von gewerbesteuerlichen Konsequenzen als selbstverständlich aus. Die Einbeziehung des Hinzurechnungsbetrages in die Gewerbesteuerpflicht ergibt sich zudem aus der Gesetzessystematik, wonach der Gewerbeertrag mit dem Gewinn aus Gewerbebetrieb verknüpft ist.

Der Umstand des Wegfalls der Vorschriften der §§ 11 Abs. 2 und 13 Abs. 1 Nr. 2 AStG sollte an der Relevanz der Zurechnungsbeträge für die Gewerbesteuer nichts ändern. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 AStG a.F. sollten bestimmte Gewinnanteile (Schachteldividenden) für die Gewerbesteuer von dem Hinzurechnungsbetrag (§ 10 AStG) auszunehmen sein. Nach § 11 Abs. 2 AStG sollten bei Überschreiten des Hinzurechnungsbetrages durch ausgeschüttete Gewinnanteile u.a. Gewerbesteuern zu erstatten sein. Das gewünschte steuerliche Ergebnis im Hinblick auf das Verhältnis zwischen dem Hinzurechnungsbetrag und Ausschüttungen wurde nunmehr durch § 3 Nr. 41 EStG und § 8 b KStG sichergestellt, so dass es des § 11 Abs. 2 AStG nicht mehr bedurfte (vgl. Vogt in Blümich, Kommentar zum AStG, Stand Mai 2011, § 11 Rz. 17).

Auch aus der in § 12 Abs. 1 AStG angeordneten Begrenzung der Anrechnung der Steuern der ausländischen Zwischengesellschaft auf die Körperschaftsteuer der beteiligten Kapitalgesellschaft und eben nicht auf die Gewerbesteuer lässt sich nicht herleiten, dass der Hinzurechnungsbetrag nur der Körperschaftsteuer unterliegen soll (ebenso Rödder IStR 2009, 873, 876).

Die gewerbesteuerliche Erfassung auch des Hinzurechnungsbetrages widerspricht, anders als die Klägerin meint, weder dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer noch der prinzipiellen Beschränkung auf inländische Gewinne (so wohl auch Roser in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG § 9 Nr. 3 Rz. 12). Denn aus diesem Charakter lässt sich kein Grundsatz ableiten, der es gebieten würde, ausländische Teile des Gewerbebetriebes nicht zum inländischen Steuerobjekt zu zählen und im Ausland erwirtschaftete Erträge, die nicht einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, aus der Besteuerung des im Inland befindlichen Gewerbebetriebes auszunehmen. Vielmehr unterfällt der Unternehmer im vollen Umfang der Gewerbesteuer auch dann, wenn er im Ausland tätig ist und nur eine inländische Betriebsstätte unterhält. Erträge des inländischen Unternehmers aus Auslandsbeziehungen sind also nicht generell von der Gewerbesteuer frei, sondern nur die in einer ausländischen Betriebsstätte erzielten Erträge (vgl. Gosch in Blümich § 9 GewStG Rz. 216, 217). Ob die Einbeziehung der Hinzurechnungsbeträge angesichts der eingangs erwähnten Prinzipien sachlich zwingend geboten war, kann dahinstehen. Letztlich handelt es sich bei den passiven Einkünften typischerweise um ausgelagerte Einkünfte, die ohne eine eigene (ausländische) Betriebsstätte im Ausland verbucht werden und deshalb sozusagen aus gewerbesteuerlicher Sicht „in der Luft hängen“.

Rechtsfolge der sog. Hinzurechnungsbesteuerung ist die Durchbrechung der für Kapitalgesellschaften kennzeichnenden Abschirmwirkung und eine Besteuerung auch nicht ausgeschütteter Einkünfte beim inländischen Gesellschafter. Zweck der Regelung ist die Beseitigung von Steuervorteilen aufgrund einer aus Sicht des Inlandes unerwünschten Einkünfteverlagerung in das niedrig besteuerte Ausland (vgl. Rödder aaO.). Die dadurch tangierte Freiheit des Kapitalverkehrs, welche durch EU-Recht auch im Verhältnis zu Drittstaaten gewährleistet wird, steht dem nicht entgegen. Bei den §§ 7 ff. AStG handelt es sich um Vorschriften, welche am 31.12.1993 in dem hier maßgeblichen Umfang bereits bestanden und deren Anwendung deshalb nicht durch die Kapitalverkehrsfreiheit eingeschränkt wird (vgl. BFH-Urteil vom 21.12.2005 I R 4/05, BStBl II 2006, 555). Der prinzipielle Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts tritt schon aus diesem Grund zurück.

Die an der gesetzlichen Regelung geübte Kritik mag gerechtfertigt sein (vgl. insb. Gosch in Blümich, Kommentar zum GewStG § 9 Rz. 221a). So dürfte der Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer eine überschießende Tendenz innewohnen (vgl. hierzu insbesondere Rödder aaO. und Beispiel bei Schnitger, IStR 2011, 328). Deshalb wird dafür plädiert, zumindest eine Anrechnung ausländischer Ertragsteuern auf die Gewerbesteuer zu ermöglichen (vgl. Rödder aaO. Seite 875). Allerdings sind die gesetzlichen Regelungen noch von dem dem Gesetzgeber zustehenden weiten Spielraum bei der Ausgestaltung der Besteuerung umfasst und ist es nicht Aufgabe des Rechtsanwenders, hierbei Korrekturen vorzunehmen. Im Einzelfall mag eine Lösung im Erlasswege gefunden werden. Die Regelungen sind auch nicht einer anderweitigen Auslegung zugänglich noch enthalten sie Gesetzeslücken, die durch richterliche Rechtsfortbildung zu schließen wären.

3. Eine Kürzung nach § 9 Satz 1 Nr. 3 GewStG ist nicht vorzunehmen. Die Vorschrift setzt eine „nicht im Inland belegene Betriebsstätte“ voraus. Es gilt der Betriebsstättenbegriff des § 12 der Abgabenordnung -AO- (vgl. Gosch in Blümich § 9 GewStG Rz. 218). Demgegenüber unterhielt die Klägerin in Singapur keine Betriebsstätte.

Eine Kürzung des Gewinnes und der Hinzurechnungen lässt sich deshalb im Falle der Klägerin mit dem Gesetzeswortlaut nicht vereinbaren. Der anders lautenden Auffassung, wie sie in der Literatur von Gosch (in Blümich § 9 GewStG Rz. 221a) und von Rödder (IStR 2009, 873; Unternehmensbesteuerung –Ubg- 2013, 23) vertreten wird (dagegen Schnitger, IStR 2011, 328 330), kann sich das Gericht nicht anschließen. Es erscheint, jedenfalls im Falle der Klägerin, zu weitgehend, eine Betrachtung dahingehend zu erweitern, dass diese Beträge, also die Hinzurechnungsbeträge, „letztlich auf ausländische Betriebsstätten entfallen“ und „in solchen ihren Ursprung“ haben. Ob sich hieraus möglicherweise ein Handlungsbedarf für den Gesetzgeber ergeben könnte, eine entsprechende Erweiterung vorzunehmen, ist nicht Gegenstand im Klageverfahren zu entscheiden.

4. Eine Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG kommt nicht in Betracht, denn die ausländische Gesellschaft („B“- Land) fällt nicht unter die Mutter-Tochter Richtlinie (§ 9 Nr. 7 Satz 1 2. Halbsatz) und erwirtschaftet ihre Einkünfte auch nicht aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG unterfallenden Tätigkeiten (§ 9 Nr. 7 Satz 1 1. Halbsatz) (dazu Schnitger aaO. Seite 330; Rödder aaO. Seite 876).

5. Ebensowenig sind die Voraussetzungen für eine Kürzung gemäß § 9 Nr. 8 GewStG gegeben. Danach ist der Gewinn um Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter der Maßgabe einer Mindestbeteiligung von der Gewerbesteuer befreit sind, unter bestimmten weiteren Voraussetzungen zu kürzen. Zu den Gewinnen aus Anteilen rechnen alle wirtschaftlichen Vorteile, die aus dem Besitz der Anteile gezogen werden und die beim Anteilseigner zu steuerbaren Bezügen führen (vgl. BFH-Urteil vom 25.1.2006 I R 104/04, BStBl II 2006, 844). Darunter fällt der Hinzurechnungsbetrag nach dem AStG nicht.

Eine weitergehende Befreiung nach dem DBA-„B“-Land kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil die Vorschriften von DBA gem. § 20 Abs. 1 AStG die Anwendung des AStG nicht berühren.

6. Die Revision wird zugelassen. Die Sache hat angesichts der in der Fachliteratur geäußerten Kritik an der gesetzlichen Regelung und dem dort erwogenen Verständnis insbesondere des § 9 Nr. 3 GewStG grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO-).

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.