

GEWERBESTEUER

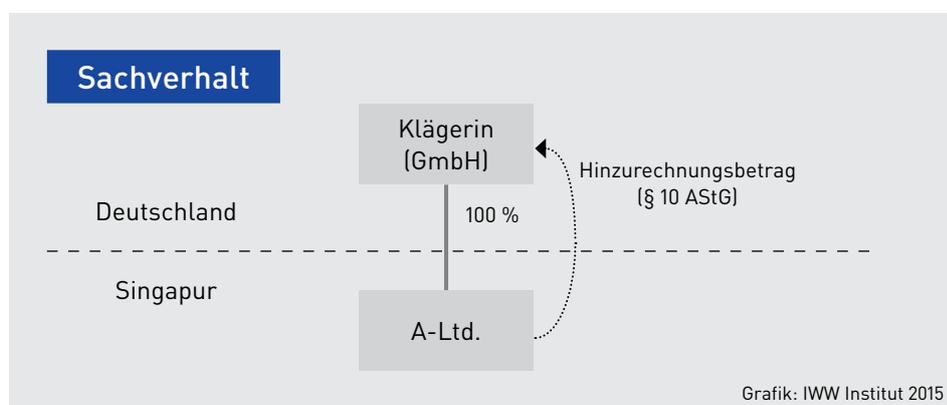
## Hinzurechnungsbeträge sind nun doch aus dem Gewerbeertrag zu kürzen

von StB Dr. Carsten Heinz und Peter Scheuch, M.I.Tax, beide Noerr LLP, Berlin

┃ Nachdem das FG Düsseldorf trotz Kritik in der Literatur keinen Raum für eine Kürzung von Hinzurechnungsbeträgen aus dem Gewerbeertrag des Hinzurechnungsadressaten sah (s. Cloer/Hagemann, PISStB 14, 267), hat der BFH sich nun auf die Seite des Steuerpflichtigen geschlagen und der Vorinstanz eine klare Absage erteilt (BFH 11.3.15, I R 10/14, DB 15, 1077). Laut BFH lässt sich der Hinzurechnungsbetrag unter die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG subsumieren. Das aus Sicht der Steuerpflichtigen erfreuliche Urteil und die zum Teil unsystematischen Praxisfolgen werden nachfolgend genau analysiert. ┃

### 1. Das Urteil des BFH

Für den Erhebungszeitraum 2009 beehrte die Klägerin, eine unbeschränkt steuerpflichtige GmbH, die vollständige gewerbsteuerliche Kürzung des aus ihrer singapurischen Kapitalgesellschaftsbeteiligung stammenden Hinzurechnungsbetrags. Sie berief sich dabei auf § 9 Nr. 3 GewStG (Einkünfte ausländischer Betriebsstätten):



Im Streitfall waren in Bezug auf die A-Ltd. alle in den §§ 7 f. AStG geforderten Tatbestandsvoraussetzungen für eine Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt (qualifizierende Beteiligung, passive Einkünfte, niedrige Besteuerung; detailliert zur Hinzurechnungsbesteuerung s. jüngst Hagemann/Kahlenberg, PISStB 15, 98 und 131). Der aufgrund der Rechtsform der Klägerin zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehörende Hinzurechnungsbetrag wurde nach § 10 Abs. 1 AStG mit 110.567 EUR ermittelt und im körperschaftsteuerlichen Einkommen berücksichtigt. Der Hinzurechnungsbetrag war somit auch im körperschaftsteuerlichen Gewinn als Ausgangsbetrag für die Ermittlung des Gewerbeertrags enthalten, wurde aber seitens der Klägerin nach § 9 Nr. 3 GewStG vollständig gekürzt. In der Gewerbesteuererklärung ergab sich somit ein Gewerbesteuerermessbetrag von 0 EUR.



**IHR PLUS IM NETZ**  
Rechtsquelle im  
Online-Archiv

**Subsumtion unter  
Einkünfte einer  
ausländischen  
Betriebsstätte**



**ARCHIV**  
Ausgaben 4 und 5 | 2015  
Seite 98 und 131

Das Finanzamt setzte den Gewerbesteuermessbetrag hingegen ohne eine entsprechende Kürzung fest. Das FG Düsseldorf pflichtete dem bei, ließ aber wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache die Revision zu.

Der BFH hat nun zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden, dass die aktuelle Gesetzeslage einer Kürzung des Hinzurechnungsbetrags nach § 9 Nr. 3 GewStG nicht entgegensteht. Das Ziel einer Kürzung des Hinzurechnungsbetrags lässt sich nach Lesart des BFH sowohl anhand des dahingehend nicht einschränkenden Wortlauts von § 9 Nr. 3 GewStG als auch anhand einer extensiven Auslegung der Vorschrift erreichen:

- Bereits der Regelungswortlaut von § 9 Nr. 3 GewStG, wonach die Kürzung den Teil des Gewerbeertrags erfasst, der auf „eine“ nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt, setzt keine ausländische Betriebsstätte **des Steuerpflichtigen** voraus. Vielmehr genügt in diesem Fall eine Betriebsstätte der Zwischengesellschaft, um die Kürzungsvorschrift auf Ebene des inländischen Hinzurechnungsadressaten anzuwenden.
- Doch selbst wenn man annähme, dass § 9 Nr. 3 GewStG nur auf originäre Auslandsbetriebsstätten des Hinzurechnungsadressaten anwendbar wäre, käme man zu keinem anderen Ergebnis. So führe die Hinzurechnungsbesteuerung zwar nicht zu einer Zurechnung der Einkünfte der Zwischengesellschaft zum Hinzurechnungsadressaten. Allerdings stellen sich Hinzurechnungsbeträge nach extensiver Auslegung – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – **nicht als „betriebsstättenlose“ Einkünfte dar**, sondern seien einer Auslandsbetriebsstätte i.S.v. § 9 Nr. 3 GewStG zuzuordnen.

**MERKE** | Der BFH reagiert damit auf die bereits seit Längerem in der Literatur geäußerte Kritik an der gewerbesteuerlichen Behandlung von Hinzurechnungsbeträgen (BFH, a.a.O., Tz. 9). So würde der Einbezug des Hinzurechnungsbetrags in den Gewerbeertrag dem strukturellen Inlandsbezug der Gewerbebesteuerung widersprechen und durch die mangelnde Anrechnung ausländischer Steuern der Zwischengesellschaft auf die Gewerbebesteuerung (s. § 12 Abs. 1 AStG) zu einer unsystematischen Doppelbesteuerung führen. Darüber hinaus käme es im direkten Vergleich zur steuerlichen Behandlung passiver, niedrig besteueter Betriebsätteneinkünfte nach § 20 Abs. 2 AStG zu einer Ungleichbehandlung zwischen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, die wohl nur durch eine systemgerechte Anwendung von § 9 Nr. 3 GewStG verhindert werden könne.

Nach Auffassung des BFH kommt neben § 9 Nr. 3 GewStG grundsätzlich auch § 9 Nr. 7 GewStG (ausländische Beteiligungserträge) als Kürzungsmöglichkeit in Betracht. Allerdings lag im Streitfall weder eine aktive (§ 9 Nr. 7 S. 1 Hs. 1 GewStG) noch eine unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fallende Beteiligung (§ 9 Nr. 7 S. 1 Hs. 2 GewStG) vor, sodass eine entsprechende Kürzung ausschied. § 9 Nr. 3 GewStG wird durch die nicht anwendbare Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG allerdings nicht verdrängt (a.A. Hagemann, Ubg 14, 706 (711)). So wiege der Einwand, dass eine Versagung der Exklusivität von § 9 Nr. 7 GewStG im Verhältnis zu § 9 Nr. 3 GewStG im Ergebnis zu einer günstigeren steuerlichen Behandlung von Hinzurechnungsbeträgen gegen-

Deutliche „Ohrfeige“  
für die Vorinstanz

BFH stimmt für eine  
extensive Auslegung  
des § 9 Nr. 3 GewStG  
...

... um die  
sonst drohende  
Doppelbesteuerung  
abzuwenden

§ 9 Nr. 3 GewStG wird  
nicht verdrängt

über den Beteiligungserträgen passiver Tochtergesellschaften führt, nur „gering“, da es sich um eine **nur wirtschaftliche Ungleichbehandlung** (kurz: Auslandseinkünfte der Zwischengesellschaft als Grundlage für die Hinzurechnungsbesteuerung vs. normaler Beteiligungsertrag aus der passiven Auslandsgesellschaft) handele.

**Beachten Sie** | Der BFH musste die Anwendung von § 9 Nr. 8 GewStG (DBA-Freistellung) als weitere Kürzungsvorschrift wegen der im DBA-Singapur enthaltenen – und einschlägigen – Aktivitätsklausel sowie der in § 20 Abs. 1 AStG enthaltenen Vorbehaltsklausel im vorliegenden Fall nicht weiter beleuchten. Dies gilt gleichfalls für einen etwaigen Verstoß der Hinzurechnungsbesteuerung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV).

## 2. Anmerkungen und Praxisfolgen

Mit erfreulicher Klarheit bestätigt der BFH die von der Literatur zuvor diskutierten Möglichkeiten einer gewerbsteuerlichen Kürzung des Hinzurechnungsbetrags nach § 9 Nr. 3 und 7 GewSt (vgl. Cloer, PISStB 14, 267 ff.).

Kritisch hinterfragt werden könnte allenfalls die Argumentation des BFH, dass Hinzurechnungsbeträge generell keine (im Ausland) betriebsstättenlosen Einkünfte darstellen. Denn lässt man eine nach § 12 AO zu beurteilende Betriebsstätte der Zwischengesellschaft für die Anwendung von § 9 Nr. 3 GewStG genügen, ist eine generelle Kürzung des Hinzurechnungsbetrags aus der deutschen Bemessungsgrundlage in allen denkbaren Konstellationen geboten. Denn letztlich muss jede Zwischengesellschaft zumindest eine ausländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte besitzen, auf die der Hinzurechnungsbetrag entfällt (vgl. Kraft/Schreiber, IStR 15, 149 (153)).

**Beachten Sie** | Durch einfache „Schaffung“ einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte mittels Zwischenschaltung einer als eigenes Steuersubjekt qualifizierenden ausländischen Kapitalgesellschaft wird aber gerade kein Gleichlauf zwischen den §§ 7 bis 14 AStG und § 20 Abs. 2 AStG erreicht. Bei einer Betriebsstätte i.S.d. § 20 Abs. 2 AStG kann bzw. wird es sich nämlich in aller Regel nicht um die Geschäftsleitungsbetriebsstätte des unbeschränkt steuerpflichtigen DBA-Begünstigten handeln (allerdings zur Problematik mehrerer Geschäftsleitungsbetriebsstätten Heinz/Scheuch, PISStB 15, 123).

**PRAXISHINWEIS** | U.E. sollte grundsätzlich darauf abgestellt werden, ob die durch die Zwischengesellschaft vermittelte Betriebsstätte auch eine solche des Hinzurechnungsadressaten sein könnte (Substanz fordernd auch Gosch, BFH/PR 15, 256, a.A. wohl Hielscher, BB 15, 1320). Dies würde zumindest auch dem Sinn und Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung entsprechen. Danach soll die bloße Einschaltung einer Zwischengesellschaft dem Steuerpflichtigen keine un gerechtfertigten steuerlichen Vorteile – hier im Rahmen der Nichterfassung passiver und niedrig besteuerteter Einkünfte bei der Gewerbesteuer – verschaffen (vgl. BFH 21.1.98, I R 3/96, BStBl II 98, 468, Tz. 16).

Kürzung wegen  
DBA-Freistellung  
hier nicht einschlägig



ARCHIV  
Ausgabe 5 | 2015  
Seiten 123–130

Sinn und Zweck  
der Hinzurechnungs-  
besteuerung wäre  
gewahrt

Allerdings stellt der BFH bereits selbst klar, dass es einer solchen Auslegung durch den undifferenzierten Wortlaut von § 9 Nr. 3 GewStG nicht bedarf (BFH, a.a.O., Tz. 9). Für die Praxis ergeben sich daraus folgende Konsequenzen:

- Insbesondere für **Kapitalgesellschaften als Anteilseigner ausländischer Zwischengesellschaften** sollte die gewerbsteuerliche Kürzung des Hinzurechnungsbetrags eine deutliche Steuerentlastung darstellen. Insoweit kommt es folglich nicht mehr zu einer unsystematischen Doppelbesteuerung von ausländischen Steuern auf Ebene der Zwischengesellschaft und inländischer Gewerbesteuer.

**MERKE** | Bislang war dies insbesondere dann der Fall, wenn sich das ausländische Steuerniveau zwischen dem inländischen Körperschaftsteuersatz von 15 % und der Niedrigbesteuerung i.S.v. § 8 Abs. 2 AStG von 25 % bewegte. Denn dann kam es zu Anrechnungsüberhängen, die mangels Anrechnung im Rahmen der Gewerbesteuer definitiv wurden (anschaulich Kraft/Schreiber, IStR 15, 149 (153)). In diesen Fällen bleibt es künftig bei einer Gesamtbelastung auf ausländischem Steuerniveau ohne unsystematische Doppelbesteuerung.

- Für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die die Voraussetzungen des internationalen gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs (§ 9 Nr. 7 GewStG) nicht erfüllen und für deren Ausschüttungen auch kein DBA-Schachtelprivileg infrage kommt, kann die Hinzurechnungsbesteuerung nach Maßgabe des BFH-Urteils sogar vorteilhaft sein. In diesen Fällen kommt es im Rahmen der Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags lediglich zu einer Belastung mit Körperschaftsteuer von maximal 15 % (in Abhängigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern; zzgl. SolZ). Im Gegenzug bleibt eine spätere Ausschüttung gemäß § 3 Nr. 41 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG körperschaftsteuerfrei und mangels Hinzurechnung auch gewerbsteuerfrei (s. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR; vgl. Melkonyan/Kudert, Ubg 15, 132).

**MERKE** | Die Anwendung der 5%igen Schachtelstrafe nach § 8b Abs. 5 KStG ist in diesen Fällen umstritten, es sprechen jedoch gute Gründe dagegen (vgl. Wassermeyer/Schönfeld in: F/W/B, § 10 AStG, Rn. 208.2).

Trotz der Steuerfreiheit der tatsächlichen Gewinnausschüttungen lassen sich hierauf entfallende ausländische Quellensteuern gemäß § 12 Abs. 3 AStG nachträglich auf die durch den Hinzurechnungsbetrag entstandene Körperschaftsteuer anrechnen. Zum Vergleich:

- Bei einer Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft von **mind. 10 %** greifen auf Ebene der Körperschaftsteuer grundsätzlich § 8b Abs. 1 und 5 KStG. Die Dividende wird zwar in vollem Umfang freigestellt, jedoch gelten 5 % als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Für Zwecke der Gewerbesteuer erfolgt, da das internationale gewerbsteuerliche Schachtelprivileg nicht greift, eine Hinzurechnung i.H.v. 95 % der Dividende (§ 8 Nr. 5 S. 1 i.V.m. § 9 Nr. 7 GewStG), wobei die 5%ige Schachtelstrafe bereits im Ausgangsbetrag für die Ermittlung des Gewerbeertrags enthalten sind. D.h., im Ergebnis ist die empfangene Dividende voll

Deutliche  
Steuerentlastung  
vorprogrammiert

Hinzurechnungs-  
besteuerung kann  
sogar vorteilhaft sein

Variante 1:  
Beteiligung von  
mindestens 10 %

gewerbsteuerpflichtig. Vorteile der Hinzurechnungsbesteuerung (nur Körperschaftsteuerbelastung) gegenüber einer normalen Dividendenbesteuerung (Schachtelstrafe plus volle Gewerbesteuerbelastung) ergeben sich damit nur bei hohen Gewerbesteuerhebesätzen.

- Bei einer Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft von weniger als 10 % gilt für seit dem 28.2.13 zugeflossene Gewinnausschüttungen die Neuregelung für Streubesitzdividenden, wonach § 8b Abs. 1 u. 5 KStG nicht anwendbar sind. Die Dividende geht daher vollständig in das körperschaftsteuerliche Einkommen und (mangels Kürzung) in den Gewerbeertrag ein, was einer vollständigen Körperschaft- und Gewerbesteuerbelastung der Dividende gleichkommt. Der Vorteil der Hinzurechnungsbesteuerung gegenüber einer normalen Dividendenbesteuerung ist somit in Streubesitzfällen beträchtlich.

**PRAXISHINWEIS** | Konstellationen dieser Art dürften insbesondere im Bereich der Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter relevant sein, bei denen u.U. absolute Minimalbeteiligungen eine Hinzurechnungsbesteuerung auslösen können (§ 7 Abs. 6, 6a AStG). Auch betroffen sind reguläre passive Tätigkeiten mit Inländerbeherrschung durch mehrere Streubesitz-Anteilseigner (§ 7 Abs. 1 AStG).

**Ergebnis:** Das Urteil des BFH ist für alle mit der Hinzurechnungsbesteuerung in Berührung stehende Gewinnermittler, insbesondere aber Kapitalgesellschaften und deren Berater eine gute Botschaft. Neben der Vermeidung einer Doppelbesteuerung des Hinzurechnungssubstrats mit inländischer Gewerbesteuer und ausländischen Steuern bietet die Hinzurechnungsbesteuerung gegenüber einer normalen Dividendenbesteuerung nach dieser Lesart erhebliche Vorteile für Streubesitzinvestments.

**PRAXISHINWEIS** | Ob sich aus dem Urteil des BFH tatsächlich Gestaltungspotenzial ergibt, hängt von der Reaktion der Finanzverwaltung und des Gesetzgebers ab. So wird in der Literatur bereits mit einer Wiederherstellung des früheren Status quo durch den Gesetzgeber gerechnet, wenngleich dies aus systematischen Gründen und auch aus unionsrechtlicher Sicht problematisch erscheint (vgl. u.a. Gosch, BFH/PR 15, 256; Gläser/Birk, ISR 15, 233). Für „offene“ Veranlagungen sollten die aus § 9 Nr. 3 GewStG durch den BFH gezogenen Rechtsfolgen dennoch nachvollzogen werden.

### 3. Beispielfall

Die potenziellen Auswirkungen des BFH-Urteils sollen anhand eines Streubesitzfalls beispielhaft dargestellt werden:

Die A-GmbH ist zu 5 % an einer in einem Nicht-EU-/EWR-Staat ansässigen X-Corp. beteiligt. Die Gesellschaft erzielt Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter i.S.d. § 7 Abs. 6a AStG von 100.000 EUR, wobei der Ansässigkeitsstaat

Variante 2:  
Beteiligung von  
weniger als 10 %

Urteil des BFH ist  
eine „gute Botschaft“  
...

... Gegenreaktion des  
Gesetzgebers wird  
aber befürchtet

- diese Einkünfte mit effektiv weniger als 25 % besteuert (Szenario 1).
- diese Einkünfte mit effektiv mehr als 25 % besteuert (Szenario 2; alternativ könnten auch aktive Einkünfte unterstellt werden).

**Beachten Sie** | Zur Verdeutlichung der Besteuerungsunterschiede wird davon ausgegangen, dass in beiden Fällen die Steuerlast effektiv etwas weniger bzw. mehr als 25 % beträgt, sodass die ausländische Steuerbelastung in der nachfolgenden Tabelle jeweils mit 25.000 EUR angenommen wird. Es wird weiterhin vereinfachend unterstellt, dass die auf Ebene der X-Corp. erhobenen Ertragsteuern problemlos auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet werden können und im Ansässigkeitsstaat der X-Corp. auf tatsächliche Ausschüttungen keine Quellensteuern erhoben werden.

Vereinfachende  
Betrachtung

■ **Steuerbelastungsvergleich**

Szenario (anteilig und in EUR)	Szenario 1 „Hinzurechnungsbesteuerung“ (passiv, < 25 % Besteuerung)	Szenario 2 „Ausschüttungsbesteuerung“ (passiv, > 25 % Besteuerung, aktiv)
<b>Besteuerung Ausland</b>		
Gewinn	100.000	100.000
Ausl. KSt (25 % ± 0/00)	25.000	25.000
Ausschüttbarer Gewinn	75.000	75.000
<b>Besteuerung Inland</b>		
Hinzurechnungsbesteuerung		
KSt (15 %)	0 (§ 12 AStG)	n/a
GewSt (15 %)	0 (§ 9 Nr. 3 GewStG)	n/a
Ausschüttungsbesteuerung		
KSt (15 %)	0 <sup>(1)</sup> (§ 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG)	11.250 (§ 8 Nr. 4 KStG)
GewSt (15 %)	0 (§ 8 Nr. 5 S. 2 GewStG)	11.250 (kein § 8 Nr. 7 GewStG)
<b>Gesamtsteuerbelastung</b>		
Ausl. KSt	25.000 <sup>(2)</sup>	25.000
KSt	0	11.250 <sup>(3)</sup>
GewSt	0	11.250
(1) Anwendung von § 8 Abs. 5 KStG (Schachtelstrafe) in diesem Zusammenhang umstritten (2) Erhöht sich u.U. um ausländische Quellensteuer (3) Verringert sich u.U. durch Anrechnung ausländischer Quellensteuer		

**Ergebnis:** Ein im Ausland erzielter Gewinn von 100.000 EUR führt im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach Lesart des BFH zu erheblich günstigeren steuerlichen Konsequenzen beim Anteilseigner als das Ausschüttungsszenario. Dabei wird allerdings angenommen, dass keine Schachtelstrafe und auch keine deutsche Körperschaftsteuer infolge einer entsprechend hohen Anrechnung der ausländischen Ertragsteuern anfallen.

Szenario 1  
deutlich günstiger