

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 9.7.2003, I R 82/01

"Niedrige Besteuerung" i.S. des § 8 Abs. 3 AStG - Feststellung des FG zum Inhalt ausländischen Rechts

Leitsätze

Ob eine "niedrige Besteuerung" i.S. des § 8 Abs. 3 AStG vorliegt, ist grundsätzlich nach den einschlägigen Rechtsvorschriften des Sitzstaates bzw. des Geschäftsleitungsstaates zu beurteilen. Eine niedrige Besteuerung ist deshalb regelmäßig nicht gegeben, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft nach dem Recht des Geschäftsleitungsstaates einem Steuersatz von mehr als 30 v.H. (altes Recht) bzw. 25 v.H. (neues Recht) unterliegen, die ausländische Finanzbehörde sie aber tatsächlich niedriger oder gar nicht besteuert hat.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war in den Streitjahren (1974 bis 1981) im Inland ansässig und jedenfalls mit einem Anteil von 50 v.H. des Stammkapitals an einer Luxemburger Kapitalgesellschaft (X) beteiligt. Ob er darüber hinaus weitere Anteile an der X hielt und ob neben ihm ggf. andere unbeschränkt Steuerpflichtige an der X beteiligt waren, ist zwischen den Beteiligten streitig.
- 2 Unternehmensgegenstand der X war die Verwertung einer vom Kläger gemachten Erfindung. Für diese Erfindung hatte der Kläger im Jahr 1972 ein deutsches Schutzrecht (Hilfsgebrauchsmuster) erwirkt. Die X verwertete einen Teil der Erfindung mit Einwilligung des Klägers durch die entgeltliche Vergabe von Lizenzen an Dritte. Außerdem hatte der Kläger einer Tochtergesellschaft der X, der Y-GmbH, die Nutzung eines anderen Teils der Erfindung gestattet; die aus dieser Nutzung erzielten Gewinne schüttete die Y-GmbH teilweise an die X aus. Schließlich zahlte die Y-GmbH der X in den Streitjahren Leasinggebühren für die Überlassung von Werkzeugen.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) sah im Anschluss an eine Steuerfahndungsprüfung die X als Zwischengesellschaft i.S. der §§ 7 ff. des Außensteuergesetzes (AStG) an. Dabei ging er davon aus, dass sich die X gegenüber den Luxemburger Steuerbehörden als Holdinggesellschaft bezeichnet hatte und daraufhin in Luxemburg zu keiner Steuer herangezogen worden war. Auf dieser Basis erließ er Feststellungsbescheide gemäß § 18 AStG, in denen er --im Schätzungswege ermittelte-- Einkünfte der X für das Jahr 1974 teilweise und für 1975 bis 1981 vollständig dem Kläger zurechnete. Die gegen diese Bescheide gerichtete Klage des Klägers hatte Erfolg; das Finanzgericht (FG) hob die angefochtenen Bescheide auf, da die X keine Zwischengesellschaft gewesen sei. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2001, 954 abgedruckt.
- 4 Hierzu führte das FG aus, die X habe in Luxemburg keiner niedrigen Besteuerung unterlegen. Für die Prüfung dieses Merkmals sei nicht auf die tatsächlich erhobene oder entrichtete, sondern auf die gesetzlich vorgesehene Steuer abzustellen. Die Tarifbelastung der von der X erzielten Einkünfte habe, wenn man die vom FA angesetzten Einkünfte zu Grunde lege, nach luxemburgischem Recht in allen Streitjahren bei mindestens 30 v.H. gelegen. Tatsächlich sei die X zwar in Luxemburg nicht besteuert worden. Dies sei aber nur darauf zurückzuführen, dass sie sich den dortigen Behörden gegenüber zu Unrecht als Holdinggesellschaft bezeichnet habe. Die Nichtbesteuerung der X widerspreche daher dem Luxemburger Steuerrecht. Angesichts dessen müsse die nach diesem Recht zutreffende Belastung im deutschen Besteuerungsverfahren eigenständig ermittelt werden; da sie nicht unterhalb von 30 v.H. liege, sei für eine Hinzurechnungsbesteuerung kein Raum.
- 5 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung des § 8 Abs. 3 AStG. Es beantragt, das erstinstanzliche Urteil aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 6 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Einkünfte der X nicht der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Die X war keine Zwischengesellschaft i.S. der §§ 7 ff. AStG, da ihre Einkünfte in Luxemburg keiner niedrigen Besteuerung i.S. des § 8 Abs. 3 AStG unterlegen haben.
- 8 1. Nach § 7 Abs. 1 AStG sind unter bestimmten, im Gesetz selbst genannten Voraussetzungen Einkünfte ausländischer Kapitalgesellschaften bei deren unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern als deren eigene Einkünfte zu erfassen (Hinzurechnungsbesteuerung). Zu den Voraussetzungen dieser Hinzurechnungsbesteuerung zählt u.a., dass die ausländische Kapitalgesellschaft für die betreffenden Einkünfte Zwischengesellschaft ist. Zwischengesellschaft kann sie nur dann sein, wenn ihre Einkünfte einer niedrigen Besteuerung unterliegen (§ 8 Abs. 1 AStG). Voraussetzung für das Vorliegen einer niedrigen Besteuerung ist nach der im Streitfall einschlägigen Gesetzesfassung, dass die Einkünfte weder im Staat der Geschäftsleitung noch im Staat des Sitzes der ausländischen Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von 30 v.H. oder mehr unterliegen (§ 8 Abs. 3 AStG i.d.F. bis zum In-Kraft-Treten des Steuersenkungsgesetzes 2000). Für Einkünfte, die im Geschäftsleitungs- oder Sitzstaat einer Ertragsteuerbelastung von mindestens 30 v.H. unterliegen, scheidet deshalb eine Hinzurechnungsbesteuerung aus.
- 9 2. Im Streitfall hat das FG festgestellt, dass die Einkünfte der X nach luxemburgischem Recht in allen Streitjahren einer Ertragsteuer von mindestens 30 v.H. unterlegen haben. Hierbei handelt es sich um eine Feststellung zum Inhalt ausländischen Rechts, die aus revisionsrechtlicher Sicht wie eine Feststellung von Tatsachen zu behandeln ist (Senatsurteil vom 15. März 1995 I R 14/94, BFHE 177, 263, BStBl II 1995, 502, 504). Der Bundesfinanzhof (BFH) ist deshalb gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) an eine solche Feststellung gebunden, wenn gegen sie keine zulässigen und begründeten Verfahrensrügen vorgebracht worden sind. Derartige Rügen hat das FA im Streitfall nicht erhoben, so dass im Revisionsverfahren von der Richtigkeit der vom FG getroffenen Feststellungen zum Luxemburger Steuerrecht auszugehen ist.
- 10 3. Angesichts dessen war die X mangels "niedriger Besteuerung" i.S. des § 8 Abs. 3 AStG keine Zwischengesellschaft i.S. der §§ 7 ff. AStG. Das gilt ungeachtet dessen, dass sie nach den Feststellungen des FG in Luxemburg tatsächlich nicht besteuert worden ist. Denn entgegen der Ansicht des FA ist bei der Anwendung des § 8 Abs. 3 AStG nicht auf die tatsächlich erhobene ausländische Ertragsteuer, sondern --zumindest im Grundsatz-- auf diejenige Steuer abzustellen, die das Recht des betreffenden ausländischen Staates für die Einkünfte der Gesellschaft vorsieht.
- 11 a) Für eine solche Auslegung des § 8 Abs. 3 AStG spricht zunächst der Wortlaut der Vorschrift. Hiernach ist auf diejenige Ertragsteuerbelastung abzustellen, der die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft im Sitzstaat oder im Geschäftsleitungsstaat "unterliegen". Der Begriff "unterliegen" mag zwar nicht in dem Sinne eindeutig sein, dass der Gesetzestext es von vornherein ausschließt, auf die der ausländischen Gesellschaft gegenüber festgesetzte Steuer abzustellen. Doch verwendet der Gesetzgeber ihn z.B. in § 1 Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), in § 1 Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) und in § 1 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) zweifelsfrei in dem Sinne, dass hiermit die nach dem Gesetz zu steuernden ("steuerbaren") und nicht (nur) die tatsächlich besteuerten Vorgänge bezeichnet werden. Andererseits stellt er, wenn er die Anknüpfung des deutschen Rechts an die tatsächlich erfolgte ausländische Besteuerung zum Ausdruck bringen will, auf die "festgesetzte", "gezahlte" oder "erhobene" ausländische Steuer ab (z.B. § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG, § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG, § 26 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--). Angesichts dessen legt die Wortwahl in § 8 Abs. 3 AStG die Annahme nahe, dass es hier nicht auf die konkret festgesetzte, sondern auf die rechtlich vorgesehene ausländische Steuer ankommen soll (ebenso Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 6. Aufl., § 8 AStG Rz. 404). Für diese Beurteilung spricht auch, dass auf die "Belastung durch Ertragsteuern" abgestellt wird.
- 12 b) Diese Überlegung wird durch den Blick auf den Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung bestätigt. Der Gesetzgeber wollte mit §§ 7 ff. AStG der Steuerflucht durch Einschaltung von Basisgesellschaften begegnen, wobei er als Basisgesellschaften ausländische Gesellschaften angesehen hat, die keiner aktiven werbenden Geschäftstätigkeit nachgehen und ihr Einkommen im Sitzstaat nicht oder nur gering zu versteuern haben (Nr. IV 1 der Leitsätze der Bundesregierung vom 17. Dezember 1970, abgedruckt bei Flick/Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., Gesetzesmaterialien zu § 7 AStG). Es ging ihm mithin um Gesellschaften, die in Staaten ansässig sind, deren Rechtsordnung für die maßgeblichen ("passiven") Einkünfte eine niedrige Ertragsteuerbelastung vorsieht oder zumindest ermöglicht (vgl. Wassermeyer, a.a.O., § 8 AStG Rz. 404). Hingegen soll das Gesetz nicht

- diejenigen Fälle erfassen, in denen eine in einem Hochsteuerland ansässige ausländische Gesellschaft die in ihrem Sitz- oder Geschäftsleitungsstaat anfallenden Steuern verkürzt. Die Hinzurechnungsbesteuerung dient nicht dazu, einen auf diese Weise bei dem ausländischen Fiskus eintretenden Steuerausfall zu kompensieren. Dazu könnte es aber kommen, wenn das Merkmal der "niedrigen Besteuerung" an die tatsächlich festgesetzte oder gezahlte ausländische Steuer anknüpfen würde. Angesichts dessen sprechen auch aus teleologischer Sicht die besseren Gründe für die Annahme, dass § 8 Abs. 3 AStG nicht auf die tatsächlich erfolgte, sondern auf die rechtlich vorgesehene Besteuerung im Geschäftsleitungs- oder Sitzstaat abstellt.
- 13 c) Allerdings läuft eine solche Auslegung des § 8 Abs. 3 AStG im Grundsatz darauf hinaus, dass bei der Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung das jeweils einschlägige ausländische Steuerrecht eigenständig und ohne Bindung an tatsächlich erfolgte Steuerfestsetzungen ermittelt werden muss. Das kann, wie das FA zu Recht vorträgt, in der Praxis zu Schwierigkeiten führen. Doch werden sich diese Schwierigkeiten auf Einzelfälle beschränken, da in der Regel davon ausgegangen werden kann, dass eine von der ausländischen Finanzbehörde festgesetzte Steuer dem dortigen Recht entspricht. Insbesondere zwingen weder das in § 85 der Abgabenordnung (AO 1977) niedergelegte Officialprinzip noch der Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO 1977) die deutsche Finanzverwaltung dazu, eine im Ausland erfolgte Steuerfestsetzung in jedem Fall auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Dies ist vielmehr nur dann geboten, wenn sich aus dem Vortrag des Steuerpflichtigen oder aus anderen Umständen konkrete Hinweise darauf ergeben, dass die Steuer gegenüber der ausländischen Gesellschaft objektiv unrichtig festgesetzt worden ist. Angesichts dessen ist der Hinweis auf die praktische Handhabbarkeit für sich allein nicht geeignet, die vom FA befürwortete Auslegung des § 8 Abs. 3 AStG zu tragen.
- 14 Abgesehen davon sind Anwendungsprobleme, und zwar auch solche größeren Umfangs, ohnehin im System der Hinzurechnungsbesteuerung begründet. So sind z.B. zwecks Feststellung der maßgeblichen Ertragsteuerbelastung die Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft eigenständig nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln (§ 10 Abs. 3 AStG). Bei bestimmten Abweichungen in den Bemessungsgrundlagen (z.B. unterschiedlichen Abschreibungssätzen) kann wiederum auf das ausländische Steuerrecht zurückgegriffen werden (vgl. hierzu Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 12. Dezember 1994, BStBl I 1995 Sondernummer 1, Tz. 8.3.2.3; Wassermeyer, a.a.O., § 8 AStG Rz. 399). Dies zeigt, dass gerade die Ermittlung der "niedrigen Besteuerung" mit Schwierigkeiten befrachtet ist, die sich aus dem Zwang zur Berücksichtigung des ausländischen Steuerrechts ergeben. Sind solche Schwierigkeiten aber der Anwendung des § 8 Abs. 3 AStG immanent, so können sie in der hier interessierenden Frage nicht zu einer Auslegung der Vorschrift führen, die von deren Wortlaut nicht geboten wird und ihrem Zweck widerstreitet.
- 15 d) Der Senat folgt deshalb der im Schrifttum vertretenen Ansicht, dass im Rahmen der nach § 8 Abs. 3 AStG anzustellenden Belastungsberechnung grundsätzlich nicht auf die tatsächlich gezahlte, sondern auf die nach dem maßgeblichen ausländischen Recht geschuldete Steuer abzustellen ist (Schaumburg, Internationales Steuerrecht --IStR--, 2. Aufl., Rz. 10.122; Mössner in Brezing/Krabbe/Lempenau/Mössner/Runge, Außensteuerrecht, § 8 AStG Rz. 116). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz mag in Fällen angezeigt sein, in denen ein ausländischer Staat die in seinem Recht vorgesehene Steuer --z.B. wegen Stillstands der Rechtspflege oder aus Gründen der Wirtschaftsförderung-- in der Praxis allgemein auf Dauer nicht oder nicht vollständig festsetzt. Diese und ähnliche Gestaltungen müssen im vorliegenden Verfahren nicht abschließend erörtert werden. Jedenfalls kann allein der Umstand, dass die ausländische Finanzbehörde die rechtlich vorgesehene Ertragsbesteuerung im Einzelfall nicht vorgenommen hat, nicht zu einer niedrigen Besteuerung i.S. des § 8 Abs. 3 AStG führen (ebenso Mössner, a.a.O., § 8 AStG Rz. 117; a.A. evtl. Menck in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 8 AStG Rz. 126).
- 16 e) Dieser Beurteilung steht nicht, wie das FA annimmt, das Urteil des Senats vom 28. September 1988 I R 91/87 (BFHE 154, 370, BStBl II 1989, 13) entgegen. Zwar heißt es dort u.a., dass eine Niedrigbesteuerung auch dann vorliege, "wenn das Ausland die Einkünfte nicht besteuert", wobei es auf den Grund der Nichtbesteuerung nicht ankomme. Wie der unmittelbar anschließende Satz zeigt, hat der Senat hiermit jedoch nur diejenigen Fälle gemeint, in denen das Recht des ausländischen Staates eine Besteuerung der betreffenden Einkünfte nicht vorsieht (z.B. fehlende persönliche Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft, fehlende Steuerbarkeit oder Steuerfreiheit der Einkünfte). Ähnliches gilt für das Senatsurteil vom 20. April 1988 I R 197/84 (BFHE 194, 46, BStBl II 1988, 983), wonach eine niedrige Besteuerung i.S. des § 8 Abs. 3 AStG u.a. dadurch ausgelöst werden kann, dass die ausländische Gesellschaft für ihre Einkünfte gezielte Steuervergünstigungen

in Anspruch nimmt. Die hier vorliegende Konstellation, in der die ausländische Finanzbehörde einen steuerbegründenden Sachverhalt nicht rechtzeitig erkennt und deshalb die nach ausländischem Recht vorgesehene --nicht niedrige-- Besteuerung unterbleibt, wird von beiden Entscheidungen nicht berührt.

- 17 4. Mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 7 AStG können hiernach im Streitfall die Einkünfte der X nicht im Wege der Hinzurechnung beim Kläger erfasst werden. Für eine Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zum Zweck der Hinzurechnung (18 Abs. 1 AStG) besteht deshalb keine rechtliche Grundlage, so dass das FG den vom FA erlassenen Feststellungsbescheid zu Recht aufgehoben hat.