
Datum: 11.12.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2892/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:1211.10K2892.14.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| | 1 |
| Zwischen den Beteiligten ist streitig, in welchem Umfang Betriebsausgaben mit steuerfreien ausländischen Einnahmen zusammenhängen und deshalb in Deutschland nicht steuermindernd zu berücksichtigen sind. | 2 |
| Klägerin ist eine GmbH, die lediglich über eine inländische Betriebsstätte verfügt. Das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin sind der Kauf, Verkauf, die Herstellung von Gebäuden und die Vermietung von Grundstücken. | 3 |
| Im Streitjahr 2012 veräußerte die Klägerin ein Grundstück in den Niederlanden. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass nach dem DBA-Niederlande das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte den Niederlanden zusteht. | 4 |
| Die Klägerin reichte am 24. Juli 2013 die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2012 ein. Hierin erklärte sie einen inländischen Jahresüberschuss i.H.v. 7.180 € zuzüglich nichtabziehbare Aufwendungen i.H.v. 2.585 € sowie ausländische DBA-Einkünfte i.H.v. 11.704 €. Insgesamt ergab sich ein Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Einkünfte i.H.v. - 1.939 €. | 5 |
| Der Beklagte folgte der Erklärung und setzte mit Bescheid vom 18. Oktober 2013 die Körperschaftsteuer 2012 auf 0 Euro fest. Außerdem stellte er einen verbleibenden Verlustvortrag i.H.v. 13.595 € fest. Beide Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der | 6 |

Nachprüfung.

- Der Beklagte forderte die Klägerin auf, die erklärten niederländischen Einkünfte näher zu erläutern. Daraufhin reichte die Klägerin eine Gewinnermittlung ein, aus der sich die in- und ausländischen Umsatzerlöse ergaben. Die Betriebsausgaben ordnete die Klägerin den Umsätzen direkt zu, wobei sie die Aufwendungen, die sich nicht eindeutig den steuerpflichtigen bzw. steuerfreien Umsätzen zuordnen ließen, vollumfänglich als inländische Betriebsausgaben behandelte. Dabei handelte es sich um Aufwendungen für Löhne, Raumkosten, allgemeine Versicherungen und Beiträge, Werbe- und Reisekosten, verschiedene betriebliche Kosten sowie sonstige Zinsen und ähnliche Aufwendungen. Wegen der Einzelheiten wird auf die eingereichte Gewinnermittlung Bezug genommen. 7
- Der Beklagte vertrat die Auffassung, dass die Aufwendungen, die sich nicht eindeutig den steuerpflichtigen bzw. den steuerfreien Umsätzen zuordnen ließen, in analoger Anwendung der Grundsätze zur Aufteilung von Gewinnen und Verlusten bei Betriebsstätten im Schätzwege aufzuteilen seien. 8
- Daraufhin reichte die Klägerin mit Schreiben vom 30. Dezember 2013 eine korrigierte Gewinnermittlung ein, in der sie die vorgenannten Mischkosten (Gemeinkosten) im Schätzwege aufteilte. Als Aufteilungsmaßstab diente dabei das Verhältnis der ausländischen zu den inländischen Umsätzen. Wegen der Einzelheiten wird auf die korrigierte Gewinnermittlung Bezug genommen. 9
- Der Beklagte änderte aufgrund der geänderten Gewinnermittlung den Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 18. Oktober 2012 dahingehend, dass er die ausländischen DBA-Einkünfte mit -1.095 € berücksichtigte. Zur Begründung führte er aus, dass nach § 3c Abs. 1 EStG Ausgaben, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Die inländischen Einkünfte blieben unverändert. 10
- Die Körperschaftsteuer 2012 wurde mit Bescheid vom 14. Februar 2014 unverändert i.H.v. 0 Euro festgesetzt. Der verbleibende Verlustvortrag auf den 31. Dezember 2012 wurde nur noch i.H.v. 796 € festgestellt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde in beiden Bescheiden aufgehoben. 11
- Der Beklagte erließ darüber hinaus einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2012 vom 25. Februar 2014. Darin wurde der vortragsfähigen Gewerbeverlust ebenfalls auf 796 € festgestellt. 12
- Die gegen die Verlustvortragsfeststellungsbescheide auf den 31. Dezember 2012 eingelegten Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 10. September 2014, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. 13
- Mit der Klage trägt die Klägerin vor: 14
- Die vom Beklagten berücksichtigte Kürzung der Betriebsausgaben betreffe nur indirekt in wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerbefreiten Einkünften stehende Aufwendungen. Die Aufteilung der Ausgaben in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil nach dem Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Einnahmen sei nicht zulässig. Die Einkünfte, für die das Königreich der Niederlande das Besteuerungsrecht habe und die infolgedessen nicht der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen, seien durch Gegenüberstellung der erzielten Einnahmen und den direkt den Geschäften zuzuordnenden 15

Kosten zu ermitteln. Insoweit sei dem Tatbestand des § 3c Abs. 1 EStG Rechnung getragen worden. Eine Aufteilung von Ausgaben, die nicht das Erfordernis des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs erfüllen, in einen nicht abziehbaren und einen abziehbaren Teil werde durch den Tatbestand der Vorschrift nicht gedeckt.

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung der angefochtenen Bescheide den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2012 auf 13.595 € und den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2012 ebenfalls auf 13.595 € festzustellen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet.

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin deshalb nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO–.

Der Beklagte hat zu Recht die sogenannten Mischkosten (Gemeinkosten) in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufgeteilt.

1. Nach § 3c Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes –EStG–, der über § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes –KStG – und § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG – auch für die Körperschaft- und Gewerbesteuer Anwendung findet, dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

a) Nach der gängigen Definition stehen die Ausgaben mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang, wenn sie nach ihrer Entstehung oder Zweckbindung mit dem betrieblichen steuerfreien Einnahmen in einem unlösbaren Zusammenhang stehen, also ohne diese nicht angefallen wären; ein bloßer Veranlassungszusammenhang genügt nicht (vgl. Bundesfinanzhof –BFH–, Urteile vom 11.2.1993 – VI R 66/91, Bundessteuerblatt –BStBl– II 1993, 450, Rz. 10 und vom 24.4.2007 – I R 93/03, BStBl II 2007, 1602, Rz. 19; Erhard in Blümich, § 3c EStG, Rz. 41 (Stand Juni 2014)). Danach könnte zweifelhaft sein, ob die hier streitigen Gemeinkosten vom Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG erfasst werden; denn diese Kosten wären auch ohne die Grundstücksgeschäfte im Ausland angefallen.

b) Nach Auffassung des erkennenden Senats greift die vorliegende Definition jedoch zu kurz. Zu berücksichtigen ist nämlich, dass diese Kosten auch dann angefallen wären, wenn die Klägerin vom Inland aus ausschließlich steuerfreie ausländische Grundstücksgeschäfte getätigt hätte. Dies verdeutlicht, dass nicht bloß ein mittelbarer Veranlassungszusammenhang, sondern ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Gemeinkosten und den steuerfreien Einnahmen besteht. Deshalb ist die vorgenannte Definition dahingehend zu ergänzen, dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang auch dann besteht, wenn die Ausgaben auch dann angefallen wären, wenn der Steuerpflichtige ausschließlich steuerfreie Einnahmen erzielt.

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

c) Sollte die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. Urteile vom 18.9.1996 – I R 69/95, BFH/NV 1997, 408, Rz. 20 und vom 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl II 2014, 513, Rz. 24 „bloße Gemeinkosten“) dahingehend zu verstehen sein, dass der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang bereits dann unterbrochen wird, wenn der Steuerpflichtige auch im Inland nicht steuerbefreite Einnahmen erzielt, so könnte der Senat dem nicht folgen. Das würde nämlich bedeuten, dass es keine Ausgaben gäbe, die zugleich mit steuerfreien und steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Diese Möglichkeit bejaht jedoch auch der Bundesfinanzhof, da er in diesem Fall eine Aufteilung der Ausgaben im Verhältnis der Steuerpflichtigen zu den steuerfreien Einnahmen vorsieht (Urteil vom 2.9.2009 – I R 32/09, BFH/NV 2010, 194, Rz. 14).

d) Die Gemeinkosten der Klägerin sind deshalb entsprechend dem Verhältnis der steuerpflichtigen zu den steuerfreien Einnahmen aufzuteilen. Die Berechnung selber ist zwischen den Beteiligten unstreitig. 28

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 29

Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zu, wann ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne des § 3c Abs. 1 EStG zwischen Ausgaben und steuerfreien Einnahmen besteht, und wegen einer möglichen Abweichung vom Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27.7.2011 – I R 32/10 (BStBl II 2014, 513) hinsichtlich der Aufteilbarkeit von Gemeinkosten zu. 30