

Datum: 07.05.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 73/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0507.10K73.13.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 50/15

Tenor:

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

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Einkaufsbüro in der Türkei als ausländische Betriebsstätte anzusehen und der Gewerbeertrag deshalb nach § 9 Nr. 3 GewStG zu kürzen war. 1

An der Klägerin beteiligt sind zu 55% die A GmbH, ..., und zu 45% Frau B, ... (Türkei). Bei der A GmbH handelt es sich um eine 100%tige Tochtergesellschaft der C GmbH, Die Klägerin betreibt eine Importvermittlung, in deren Rahmen sie das gesamte ...einkaufsvolumen der C GmbH in der Türkei vermittelt, die die einzige Auftraggeberin der Klägerin war. Hierfür erhielt die Klägerin eine Vermittlungsprovision. Für ihre Vermittlungstätigkeit unterhielt die Klägerin ein Einkaufsbüro in der Türkei. 2

Das Einkaufsbüro wurde von der Klägerin als Betriebsstätte im Ausland angesehen. Entsprechend den Erklärungen der Klägerin zur Gewerbebesteuer wurde der Gewerbeertrag im Rahmen der ursprünglichen Bescheide auf der Grundlage von § 9 Nr. 3 GewStG wie folgt gekürzt: 3

	2004	2005	2006	2007
--	-------------	-------------	-------------	-------------

4

5

Kürzung				
---------	--	--	--	--

Anlässlich einer Betriebsprüfung für die Jahre 2004 bis 2007 durch das FA ... kam die Prüferin zu dem Ergebnis, dass das Einkaufsbüro in der Türkei keine Betriebsstätte sei (vgl. Prüfungsbericht vom 26. 7. 2011, Tz. 2.2.1). Denn gemäß Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA Türkei, welches auch auf die Gewerbesteuer Anwendung finde, gelte "eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen" ausdrücklich nicht als Betriebsstätte. In den vorliegend streitgegenständlichen Änderungsbescheiden wurde die Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 GewStG dementsprechend nicht mehr gewährt. 6

Im Einspruchsverfahren führte die Klägerin aus, dass für die Kürzung ausschließlich der Betriebsstättenbegriff des § 12 AO heranzuziehen sei. Der Begriff der ausländischen Betriebsstätte sei ausschließlich nach deutschem Steuerrecht auszulegen. Der Betriebsstättenbegriff des jeweiligen DBA gelte nur im Verhältnis zu dem jeweiligen Staat, mit dem das Abkommen geschlossen worden sei, und könne zur Auslegung nationaler Gesetze nicht herangezogen werden. Bei § 2 GewStG sei erforderlich, dass sowohl der Betriebsstättenbegriff des § 12 AO als auch des jeweiligen DBA erfüllt sei. Dies gälte jedoch nur für die Frage, ob überhaupt eine Gewerbesteuerpflicht in Deutschland gegeben sei. Für die Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 GewStG sei dies nicht der Fall. 7

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 7. 12. 2012 aus: Die Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 3 GewStG sei zu Recht abgelehnt worden. Zwar stellten nach § 12 Satz 2 Nr. 6 AO auch Ein- oder Verkaufsstellen eine Betriebsstätte dar, so dass das Einkaufsbüro in der Türkei den Betriebsstättenbegriff gemäß inländischem Abgabenrecht erfülle. § 12 AO sei jedoch nicht anwendbar, wenn etwa das entsprechende DBA abweichende Regelungen zum Begriff "Betriebsstätte" enthalte (vgl. AEAO zu § 12 Nr. 4). Nach Artikel 5 Abs. 3 Buchst. d des DBA Türkei gelte nicht als Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werde, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen. Daraus folge nach dem Zweck das DBA Türkei, dass das Einkaufsbüro der Klägerin in der Türkei nicht der Besteuerung durch die Türkei unterliege, sondern dem Besteuerungsrecht des anderen Vertragsstaates unterfalle, hier: Deutschland. 8

Wenn der Auffassung der Klägerin gefolgt würde, entfielen die gewerbsteuerliche Belastung des Gewerbeertrags, soweit er auf das in der Türkei belegene Einkaufsbüro entfalle, weil der Gewerbeertrag nach § 9 Nr. 3 GewStG um diesen Gewinnanteil gekürzt würde, aber eine Besteuerung in der Türkei wegen Art. 5 Abs. 3 Buchst. d des DBA Türkei nicht erfolgen könne. Eine solche partielle Nichtbesteuerung des Gewerbeertrags sei weder gewollt noch im Sinne der Vertragsstaaten. Die Klägerin erhalte dadurch zudem einen ungerechtfertigten Steuervorteil gegenüber anderen, mit gewerbsteuerbelasteten inländischen Steuerpflichtigen. 9

Die Klägerin widerspricht der Auffassung des Beklagten, dass - völlig unabhängig von dem zwischen den Beteiligten unstreitigen deutschen Besteuerungsrecht - allein der Betriebsstättenbegriff des Artikel 5 Abs. 3 Buchst. d DBA Türkei maßgeblich und § 12 AO nicht anwendbar sei. Zwar seien völkerrechtliche Vereinbarungen nach § 2 AO vorrangig. Gleichwohl könne nicht pauschal insgesamt auf den Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA Türkei abgestellt werden. Nach § 9 Nr. 3 GewStG sei der Gewerbeertrag um den Teil des Gewerbeertrags zu kürzen, der auf eine nicht im Inland gelegene Betriebsstätte 10

entfalle. Die Frage nach dem Vorliegen einer Betriebsstätte in diesem Sinne könne nur nach innerstaatlichen, nationalen Vorschriften beantwortet werden. Der in Art. 5 des DBA verwendete Ausdruck "Betriebsstätte" sei demgegenüber ausschließlich abkommensrechtlich zu verstehen. Deshalb dürfe die abkommensrechtliche Definition nicht auf das innerstaatliche Steuerrecht der Vertragsstaaten übertragen werden (Hinweis auf Wassermeyer zu MA Art. 5 sowie Schaumburg, Internationales Steuerrecht Rz. 16.236, Görl zu Art. 5 Rz. 9).

Die Begriffsdefinition des DBA Türkei diene der Abgrenzung von konkurrierenden Besteuerungsrechten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung im Hinblick auf denselben Steuergegenstand. Bei § 9 Nr. 3 GewStG handle es sich jedoch um eine Vorschrift zur Bemessung der Gewerbesteuer, die sich deshalb nicht in Konkurrenz zu anderen internationalen - hier türkischen - Vorschriften befinde. Somit fehle die Grundlage, Begriffsdefinitionen zur Regelung konkurrierender Besteuerungsansprüche zu verwenden, so dass sich der Begriff der ausländischen Betriebsstätte im Sinne des § 9 Nr. 3 GewStG ausschließlich nach § 12 AO richte. Abweichende Betriebsstättenbegriffe nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen seien im Rahmen des § 9 Nr. 3 GewStG nicht anwendbar (Hinweis auf Gosch in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz. 218). Der Betriebsstättenbegriff des jeweiligen DBA gelte nur im Verhältnis zu dem Staat, mit dem das Abkommen abgeschlossen worden sei und könne zur Auslegung nationaler Gesetze grundsätzlich nicht herangezogen werden (Hinweis auf Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 12, Rz. 49; ebenso Tipke/Kruse, AO, § 12, Textziffer 44).

Die Klägerin beantragt, die Gewerbesteuermessbetragsbescheide für 2004 bis 2006 sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. 12. 2004 bis 31. 12. 2010 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 7. 12. 2012 dahin zu ändern, dass der Gewerbeertrag unter Berücksichtigung der Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 GewStG ermittelt wird, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Der Beklagte verweist auf die Ausführungen in seiner Einspruchsentscheidung vom 7. 12. 2012 und trägt ergänzend vor: Würde der Auffassung der Klägerin gefolgt, käme für die Gewinne des türkischen Einkaufsbüros (weltweit) keine Besteuerung mit Gewerbesteuer zustande. Ein DBA werde konzipiert, um eine doppelte Besteuerung zu vermeiden, nicht aber zur Erlangung einer völligen Steuerfreiheit.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Die Voraussetzungen der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG sind nicht erfüllt, weil das Einkaufsbüro der Klägerin in der Türkei keine "nicht im Inland belegene Betriebsstätte" im Sinne der Vorschrift ist.

1. Nach 2 Abs. 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer, soweit er im Inland betrieben wird. Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird. Die Beurteilung, ob eine inländische Betriebsstätte gegeben ist, richtet sich nach den Voraussetzungen des § 12 AO. Danach ist unter einer Betriebsstätte zunächst jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage zu verstehen, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Nach inländischem Recht begründet wird die Gewerbesteuerpflicht der Klägerin somit dadurch, dass sie am Sitz ihrer Geschäftsleitung in ... eine inländische Betriebsstätte unterhielt. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig.

11

12

13

14

15

16

17

18

Auch für den in der Bundesrepublik Deutschland (BRD) steuerbaren und steuerpflichtigen Körperschaftsteuerlichen Gesamtgewinn der Klägerin enthält das für die Streitjahre bis einschließlich 2010 gültige Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit der Republik Türkei vom 16. 4. 1985 (BGBl II 1989, 1066, BStBl. I 1989, 482) keine von den inländischen Regelungen abweichende Befreiungsvorschrift bzw. Konkurrenzregelung, so dass nach - unstreitiger - Wertentscheidung des DBA das ertragsteuerliche Besteuerungsrecht für ein im Inland ansässiges Unternehmen der BRD zusteht.

2. Nach § 9 Nr. 3 GewStG ist die Summe des Gewerbeertrags (§ 7 GewStG) und der Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) zu kürzen um den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine "nicht im Inland belegene Betriebsstätte" entfällt. 19

a) Das in der Republik Türkei belegene Einkaufsbüro der Klägerin erfüllt unstreitig die Voraussetzungen des Betriebsstättenbegriffs gemäß § 12 S. 2 Nr. 6 AO, nach dem als Betriebsstätte insbesondere auch Ein- oder Verkaufsstellen anzusehen sind. Danach hätte die Klägerin die Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 GewStG in den ursprünglichen Bescheiden zu Recht erhalten. 20

b) Allerdings gilt nach Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA Türkei ausdrücklich nicht als Betriebsstätte "eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen"; ergänzend bestimmt Art. 2 Abs. 3 Buchst. b dd) DBA Türkei - entgegen vielen anderen DBA - ausdrücklich die Anwendbarkeit des DBA Türkei auch auf die Gewerbesteuer ("deutsche Steuer"), die im türkischen Recht keine Entsprechung findet. Danach hätte der Beklagte die Kürzung in den Änderungsbescheiden zu Recht rückgängig gemacht. 21

c) Es besteht danach Normenkonkurrenz zwischen § 12 S. 2 Nr. 6 AO und Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA Türkei, die zugunsten Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA Türkei aufzulösen ist; die Klägerin ist mithin durch die angegriffenen Bescheide nicht in ihren Rechten verletzt. 22

aa) Zwar führt die Klägerin zu Recht aus, dass das DBA Türkei - wie im Übrigen auch kein anderes DBA - geeignet ist, eine nach inländischem Recht nicht bestehende Steuerpflicht zu begründen. Vielmehr setzt die Anwendung eines DBA eine nach inländischem Steuerrecht bestehende Steuerpflicht voraus; ausgehend von einer nach inländischem Recht bestehenden Steuerpflicht enthalten DBA Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung bzw. zur Zuweisung des Besteuerungsrechts für einen Steuergegenstand zu einem der Staaten. 23

bb) Im Streitfall geht es allerdings nicht um die Begründung einer nach inländischem Recht nicht gegebenen Steuerpflicht durch die Vorschrift des Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA Türkei. Vielmehr ergibt sich die Steuerpflicht für den Steuergegenstand "stehendes Gewerbe" auf der Grundlage u.a. des Gewerbeertrags der Klägerin ausschließlich aus § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 12 AO aufgrund der in ... unterhaltenen inländischen Betriebsstätte der Klägerin. Streitig ist somit nicht die Begründung der Gewerbesteuerpflicht, sondern die Frage, ob die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG eingreift, die voraussetzt, dass ein Teil des Gewerbeertrags (Bemessungsgrundlage) auf eine "nicht im Inland belegene Betriebsstätte" entfällt. 24

Es geht folglich nicht um das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte und damit eine isolierte Bestimmung des Begriffs der Betriebsstätte, die unstreitig nur nach § 12 AO erfolgen kann, sondern im gesetzlich Zusammenhang um die gerade auslandsbezogene Frage, ob eine "nicht im Inland belegene Betriebsstätte" vorliegt. Dem Betriebsstättenbegriff in § 9 Nr. 3 25

GewStG und ebenso in Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA Türkei kommt deshalb eine andere Funktion und auch ein anderer Inhalt als dem Betriebsstättenbegriff gemäß 12 AO zu. Deshalb kann der Begriff der Betriebsstätte für die Frage nach einer "nicht im Inland belegenen Betriebsstätte" aus Sicht des erkennenden Senates nur nach Maßgabe der jeweiligen zwischenstaatlichen Vereinbarung (DBA) ausgefüllt werden, auf die sich die Formulierung "nicht im Inland belegen" im jeweiligen Zusammenhang bezieht, vorliegend also nach Maßgabe des DBA zwischen der BRD und der Türkei, zumal dessen Anwendungsbereich sich ausdrücklich auch auf die Gewerbesteuer erstreckt, es die vorliegend streitige Problematik also gerade regeln will, und zwar in der Weise, dass der BRD das Besteuerungsrecht für den dort belegenen Gewerbebetrieb insgesamt zugewiesen wird.

Dementsprechend ist es verkürzt, wenn die Klägerin sich durch ihren Bevollmächtigten auf Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 12 Rz. 44 (Stand: 137. Lieferung 08.2014) bezieht, wo dieser zum Geltungsbereich der Definitionen von Begriffen in DBA ausführt, dass die Abkommensdefinitionen auch bei gegebenem Auslandsbezug nicht zur Auslegung nationaler Gesetze herangezogen werden könnten. Denn es geht gerade um die Zuordnung des Besteuerungsrechts aus einem Steuergegenstand an den einen oder den anderen Vertragsstaat, für den auch Drüen a.a.O. unter Hinweis auf BFH-Urteil 26. 2. 1992 - I R 85/91 (BFHE 168, 52, BStBl II 1992, 937, DB 1993, 135) davon ausgeht, dass der Betriebsstättenbegriff für diesen Fall von dem Betriebstättenbegriff des § 12 AO abweichen kann. Für die Vorrangigkeit der DBA-Bestimmung verweist Drüen insoweit auf die allgemeine Lex-Specialis-Regel, da die DBA infolge ihrer Transformation nach Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG innerstaatliches Recht geworden und als völkerrechtliche Vereinbarungen nach § 2 Abs. 1 AO außerdem vorrangig sind. Infolgedessen sind die Auswirkung einer engeren Betriebstättendefinition auch dann zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige sich nicht auf das DBA beruft oder gar seine Nichtanwendung wünscht.

Dieser Wertung schließt sich der erkennende Senat an und folgt nicht der entgegenstehenden Auffassung von Gosch in Blümich, EStG/GewStG 126. Aufl. 2015, § 9 GewStG Rz. 212. Im Ergebnis kann deshalb die von der Klägerin begehrte Kürzung nicht vorgenommen werden, zumal sie dazu führen würde, dass die auf die Einrichtung in der Türkei entfallenden Einkünfte sonst entgegen den Wertungen des DBA und dem Willen der vertragschließenden Staaten unberücksichtigt blieben, worauf der Beklagte zutreffend hingewiesen hat. Der erkennende Senat sieht den Zweck des DBA Türkei in der Vermeidung von Doppelbesteuerung, nicht aber in der Herbeiführung einer Nichtbesteuerung eines Steuergegenstandes, zumal die Klägerin dadurch außerdem einen ungerechtfertigten Steuervorteil gegenüber anderen inländischen Steuerpflichtigen erhalte, die mit Gewerbesteuer belastet sind.

cc) Entsprechend bestimmt die Verwaltungsanweisung zur Auslegung der AO (Anwendungserlass zur Abgabenordnung - AEAO - vom 15. 7. 1998, BStBl. I 1998, 630) zu § 12 - wenn auch ohne Gesetzeskraft - in Nr. 4, dass § 12 AO nicht anzuwenden ist, soweit andere Rechtsvorschriften (z.B. DBA) eine abweichende Regelung zum Begriff "Betriebsstätte" enthalten.

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

4. Die Revision wird zugelassen wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage, ob der Begriff der "nicht im Inland belegene Betriebsstätte" in § 9 Nr. 3 GewStG ausschließlich nach Maßgabe der Begriffsbestimmung in § 12 AO auszulegen ist oder ob der abweichenden Begriffsbestimmung des DBA Türkei für ein in der Türkei belegenes Einkaufsbüro Vorrang zukommt, sei es als lex specialis oder als vorrangige völkerrechtliche Vereinbarung i.S. § 2

Abs. 1 AO.

