
Datum: 17.10.2017
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 1141/14 K,G,F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2017:1017.6K1141.14K.G.F.00

Tenor:

Die Bescheide zur Körperschaftsteuer 2009 vom 10.07.2014 und über den Gewerbesteuermessbetrag 2009 vom 08.09.2014 werden in der Weise geändert, dass die von der SICAV ausgeschütteten Erträge von insgesamt () EUR steuerfrei bleiben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung des geänderten Steuer- und Steuermessbetrags wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Gründe :

Streitig ist die Steuerpflicht von Zahlungen einer luxemburgischen Investmentgesellschaft in der Rechtsform einer SICAV an die Klägerin. 1

Die Klägerin hielt im Jahr 2009 über 25 % der stimmberechtigten Aktien an der SICAV. Bei dieser handelte es sich um eine Gesellschaft luxemburgischen Rechts in der Rechtsform einer luxemburgischen société anonyme - S.A -. Die SICAV hatte unter der Anschrift () Luxembourg angemietete Geschäftsräume, in denen () beschäftigt waren. Alle Versammlungen des Verwaltungsrates der SICAV wurden in den Räumlichkeiten der Gesellschaft durchgeführt. Auch die geschäftsführenden Verwaltungsratsmitglieder der Gesellschaft hatten ihre Berufsanschrift in Luxemburg. 2 3

Im Streitjahr fungierte die SICAV als Dachfonds (vgl. § 10 des Investmentsteuergesetz - InvStG) und investierte in verschiedene Zielfonds der Z-Investmentaktiengesellschaft mit 4

verschiedenen Teilgesellschaftsvermögen. Sie schüttete in 2009 Erträge von insgesamt () EUR an die Klägerin aus. Die den Ausschüttungen zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen i.S.d. § 5 Abs. 1 i.V.m. § 10 InvStG wurden in der Folge im elektronischen Bundesanzeiger bekannt gemacht.

Die SICAV war im Streitjahr in Luxemburg als Investmentvermögen von der Körperschaftsteuer befreit. 5

In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr (eingegangen beim Beklagten am 9. September 2011) behandelte die Klägerin die Ausschüttungen aus der SICAV als Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz -KStG-. Unter Berücksichtigung eines nicht abzehbaren Betrages gem. 8b Abs. 5 KStG minderte sie ihr Einkommen um () EUR. 6

Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens wies der Beklagte darauf hin, dass im Bundesanzeiger für den Fonds A in den ausgeschütteten Erträgen keine Erträge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG und keine nach DBA steuerfreien Erträge aus Investmentanteilen gem. § 1 Abs. 4 InvStG enthalten seien. In der Folge vertrat die Klägerin die Auffassung, es handle sich bei den ihr über die luxemburgische SICAV zugeflossenen Erträgen um solche aus Investmentanteilen, die insgesamt als Schachteldividenden i.S.d. Art. 20 Abs. 2 Satz 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 23. August 1958 (Bundesgesetzblatt - BGBl - II 1959, 1270, Bundessteuerblatt - BStBl - I 1959, 1023) i.d.F. des Ergänzungsprotokolls vom 15. Juni 1973 (BGBl II 1978, 111, BStBl I 1978, 73) - DBA-Luxemburg 1958/1973 - steuerbefreit seien. 7

Der Beklagte folgte dieser Auffassung nicht und erließ am 1. August 2012 bzw. 6. August 2012 Steuerbescheide unter Berücksichtigung des von der Klägerin erklärten ungeminderten Einkommens. In der Folge ergingen Änderungsbescheide, letztmalig am 10. Juli 2014 (zur Körperschaftsteuer) und am 8. September 2014 (über den Gewerbesteuermessbetrag), die nicht den anhängigen Streitpunkt betrafen. 8

Nachdem der Beklagte über den gegen die Bescheide vom 1. August 2012 bzw. 6. August 2012 eingelegten Einspruch vom 20. August 2012 zunächst nicht entschieden hatte, erhob die Klägerin mit Schreiben vom 8. April 2014 Untätigkeitsklage. 9

Mit Einspruchsentscheidung vom 14. Juli 2014 wies der Beklagte den Einspruch gegen die Körperschaftsteuerfestsetzung 2009 als unbegründet zurück. 10

Zur Begründung wies der Beklagte darauf hin, dass es sich bei den von der Klägerin erzielten Erträgen aus Investmentanteilen an der SICAV nicht um steuerbefreite Schachteldividenden i.S.d. Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973 handele. Voraussetzung für eine Anwendung des Schachtelprivilegs (Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973) sei zunächst, dass es sich bei der SICAV aus der Sicht des Anwenderstaates Deutschland um eine Kapitalgesellschaft i.S.d. DBA-Luxemburg 1958/1973 handele. Dieses könne jedoch dahinstehen, da die ausgeschütteten bzw. ausschüttungsgleichen Erträge den Dividendenbegriff nicht erfüllten. Mangels Dividendendefinition im DBA-Luxemburg 1958/1973 sei für die Qualifizierung der streitigen Ausschüttungen gem. Art. 2 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1958/1973 auf innerstaatliches Recht zurückzugreifen, wobei zu berücksichtigen sei, dass das Investmentsteuergesetz auch auf ausländische Investmentvermögen, wie das der SICAV, anzuwenden sei (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 InvStG). Dem InvStG liege der Leitgedanke zugrunde, dass Investmentanleger im Vergleich zu einem Direktanleger grundsätzlich 11

steuerlich gleichbehandelt werden sollten. Zur Umsetzung dieses Transparenzprinzips sei das Investmentvermögen von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit (§ 11 Abs. 1 Sätze 2 und 3 InvStG). Zugleich vereinnahme das Investmentvermögen seine Erträge unter Erstattung oder Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug (§ 11 Abs. 2 InvStG). Die Besteuerung erfolge sodann ausschließlich und vollständig auf der Ebene des Investmentanlegers. Dieses Transparenzprinzip gelte auch über mehrere Stufen von Investmentvermögen (vgl. BMF-Schreiben vom 18.08.2009, BStBl Teil 1 2009, 931, Rz. 201 ff.).

Dem Transparenz- und Trennungsprinzip folgend greife gem. § 4 Abs. 1 InvStG für 12
ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge – sowohl aus inländischen als auch aus ausländischen Investmentvermögen – eine DBA-rechtliche Steuerbefreiung nur ein, soweit sie aus ausländischen Einkünften stammten, für die Deutschland in einem DBA auf die Ausübung des Besteuerungsrechts verzichtet habe. Die danach in den ausgeschütteten Erträgen enthaltenen einzelnen Einkunftsarten seien somit jeweils einer eigenständigen DBA-Prüfung zu unterziehen. Maßgeblich sei hierbei das jeweilige DBA mit dem Staat, aus dem die vorgenannten Einkünfte stammten (vgl. BMF-Schreiben vom 18.08.2009, a.a.O., Rz. 75, 75a).

Da ausweislich der im Bundesanzeiger veröffentlichten Besteuerungsgrundlagen in den 13
ausgeschütteten Erträgen der SICAV keine Dividenden enthalten seien, scheidet eine Steuerfreistellung nach § 8b KStG aus (§ 2 Abs. 2 InvStG).

Ob zudem ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten vorliege, brauche daher 14
nicht geprüft zu werden.

Die Klägerin ist dagegen weiterhin der Auffassung, die streitigen Ausschüttungen seien in 15
Deutschland von der Steuer freizustellen.

Bei der SICAV luxemburgischen Rechts handele es sich um eine Kapitalgesellschaft i.S.d. 16
DBA-Luxemburg 1958/1973. Sowohl Sitz als auch Geschäftsleitung befänden sich in Luxemburg. Einer Abkommensberechtigung der SICAV stehe auch nicht entgegen, dass diese als S.A. nach luxemburgischem Steuerrecht persönlich von der Körperschaftsteuer befreit sei. Dieses habe der BFH mit Urteil vom 06.06.2012, I R 52/11 klargestellt. Zu berücksichtigen sei außerdem, dass das DBA-Luxemburg 1958/1973 in Art. 3 Abs. 5 und 6 im Gegensatz zum DBA Frankreich in Art. 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. A für die Ansässigkeit einer juristischen Person nicht fordere, dass diese dort aufgrund ihres Wohnsitzes oder ihres Ortes der Geschäftsleitung dem Grunde nach steuerpflichtig sei. Das DBA-Luxemburg 1958/1973 fordere lediglich, dass eine juristische Person ihren Wohnsitz, d. h. den Ort der Geschäftsleitung als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung, in einem Vertragsstaat habe. Auf eine Steuersubjekteigenschaft nach luxemburgischem Recht komme es nicht an.

Die Abkommensberechtigung der luxemburgischen SICAV werde sogar von der deutschen 17
sowie der luxemburgischen Finanzverwaltung anerkannt (vgl. Siegers in Debatin/Wassermeyer, vor Art. 1 DBA-Luxemburg 1958/1973, Rz. 92).

Anders als der Beklagte meine, handele es sich bei den Zahlungen an die Klägerin auch um 18
Dividenden i.S.d. Art. 13 DBA-Luxemburg 1958/1973.

Da Art. 13 DBA-Luxemburg 1958/1973 keine Definition des Dividendenbegriffs enthalte, 19
bestimme sich ausweislich Art. 2 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1958/1973 der verwendete Begriff nach den Gesetzen des jeweiligen Anwenderstaates. Das deutsche Steuerrecht definiere den

Dividendenbegriff in § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Da es sich bei der SICAV um eine Aktiengesellschaft handele und sämtliche von ihr ausgegebenen Anteilsscheine als Aktien zu qualifizieren seien, erfüllten die von ihr ausgeschütteten Erträge den Dividendenbegriff i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und damit auch den des Art. 13 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1958/1973.

Diesem Ergebnis stehe auch das spezialgesetzliche Besteuerungsregime des InvStG nicht entgegen. Denn nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG gehörten die auf Investmentanteile ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträge grundsätzlich zu den Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. 20

Anders, als der Beklagte meine, sei bei der Beurteilung auch nicht auf die Art der von der SICAV erzielten Erträge (Eingangsseite) abzustellen, sondern ausschließlich auf die Ausgangsseite der SICAV. Bei der SICAV handele es sich um eine juristische Person, deren Besteuerung ungeachtet der Anwendbarkeit des Investmentsteuergesetzes dem Trennungsprinzip als systematischem Grundprinzip folge (vgl. z. B. § 11 Abs. 1 Satz 3 InvStG). Das so genannte Transparenzprinzip stelle demgegenüber kein systematisches Grundprinzip der Besteuerung von Investmentvermögen dar, sondern komme nur insoweit zur Anwendung, als es ausdrücklich im InvStG Niederschlag gefunden habe. Hinzu komme, dass im Schlussprotokoll zum DBA-Luxemburg 1958/1973 ausdrücklich vermerkt sei, dass Einkünfte aus diesen Wertpapieren und Anteilen (d. h. aus Aktien) als Dividenden (Art. 13) behandelt würden (vgl. Nr. 12 Satz 2 zu den Artikeln 5, 7 und 13 DBA-Luxemburg 1958/1973). 21

Da die Klägerin auch zu mindestens 25 % an der SICAV beteiligt gewesen sei, handele es sich um Schachteldividenden, die von der inländischen Besteuerung freizustellen seien. Unerheblich sei dabei, ob dadurch eine doppelte Nichtbesteuerung eintrete. Dieses habe der BFH in seinem Vorlagebeschluss vom 10. Januar 2012 (I R 66/09, Tz. 28) zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 50d Abs. 8 EStG nochmals unmissverständlich klargestellt. 22

Anhaltspunkte, die für das Vorliegen eines rechtlichen Gestaltungsmissbrauchs i.S.d. § 42 Abgabenordnung - AO - sprechen könnten, habe der Beklagte nicht benannt. 23

Die Klägerin beantragt, 24

die angefochtenen Steuerbescheide in der Weise zu ändern, dass die Erträge aus sämtlichen Anteilen an der SICAV insgesamt steuerfrei gestellt werden, 25

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 26

Der Beklagte beantragt, 27

die Klage abzuweisen, 28

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 29

Er ist weiterhin der Auffassung, dass die Erträge aus der SICAV nicht nach dem Schachtelprivileg des DBA-Luxemburg 1958/1973 von der inländischen Besteuerung freizustellen seien. 30

Der Beklagte ist weiterhin der Auffassung, dass es sich bei der SICAV nicht um eine Kapitalgesellschaft i.S.d. DBA-Luxemburg 1958/1973 handele. Zwar lege der Wortlaut des 31

Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 1. Halbsatz DBA-Luxemburg 1958/1973 nahe, dass mit dem Anknüpfen an „natürliche als auch juristische Personen“ an bloß formale Merkmale angeknüpft werde. Zu berücksichtigen sei aber auch, dass Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 2. Halbsatz DBA-Luxemburg 1958/1973 juristischen Personen solche Personenvereinigungen und Vermögensmassen gleichstelle, die „der Besteuerung wie eine juristischen Person“ unterliegen. Die letztgenannte Formulierung knüpfe gerade nicht an die Gleichstellung hinsichtlich der äußeren (zivilrechtlichen) Rechtsform an, sondern an die „Besteuerung“ wie eine juristische Person. Folglich müsse der Begriff der juristischen Person in Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 1. Halbsatz DBA-Luxemburg 1958/1973 ebenfalls nicht zivilrechtlich, sondern steuerrechtlich verstanden werden. Prägend für eine steuerliche Behandlung als juristische Person sei das Trennungsprinzip. Gerade diese Eigenschaft erfülle die SICAV jedoch nicht. Sie unterliege als Kapitalgesellschaft keiner Besteuerung auf Gesellschaftsebene, sondern leite nur Erträge an die hinter ihr stehenden Anleger weiter. Da die SICAV keiner luxemburgischen Ertragsbesteuerung unterliege, erfolge die Besteuerung sowohl in Deutschland als auch in Luxemburg nach dem Transparenzprinzip, weshalb es sich bei der SICAV um keine Kapitalgesellschaft i.S. des DBA-Luxemburg 1958/1973 handele.

Weiterhin ist der Beklagte der Auffassung, dass es sich bei den Ausschüttungen der SICAV nicht um Dividenden i.S.d. Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973 handele. Der Artikel des DBA-Luxemburg 1958/1973 knüpfe die Steuerfreiheit an die Ausschüttung von Dividenden, ohne diesen Begriff selbst zu definieren. Zwar fingiere Nr. 12 Satz 2 des Schlussprotokolls zum DBA-Luxemburg 1958/1973 Einkünfte aus „Anteilscheinen einer Kapitalanlagegesellschaft“ als Dividenden, diese Fiktion finde aber aus mehreren Gründen keine Anwendung auf den Dividendenbegriff des Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973. 32

Es sei bereits zweifelhaft, ob mit der Formulierung „Anteilscheine einer Kapitalanlagegesellschaft“ tatsächlich Investmentanteile (Anteile an einer SICAV) oder nicht vielmehr Gesellschaftsanteile an der das Investmentvermögen verwaltenden Kapitalanlagegesellschaft gemeint sei. Nehme man den Wortlaut ernst, könne man die Protokollbestimmung jedenfalls auf fremdverwaltete SICAV (wegen der Verwaltung durch eine andere Kapitalanlagegesellschaft) nicht anwenden, so dass die Fiktion in Nr. 12 Satz 2 des Schlussprotokolls Investmentanteile schon tatbestandlich nicht erfasse. Weiterhin beziehe sich die Definition ausdrücklich nur auf die Artikel 5, 7 und 13 des DBA-Luxemburg 1958/1973 und sei dementsprechend auf die Zuweisungsnormen des DBA-Luxemburg 1958/1973 beschränkt. Die Fiktion in Nr. 12 Satz 2 des Schlussprotokolls stelle damit keine Definition im eigentlichen Sinne dar. Letztlich erfolge über die Bestimmung lediglich eine Zuordnung von bestimmten Einkünften zu Art. 13 DBA-Luxemburg 1958/1973. Im Umkehrschluss folge, dass die Bestimmung für die Auslegung des Art. 20 DBA-Luxemburg 1958/1973 nicht herangezogen werden könne. Hinzu komme, dass das Schachtelprivileg wegen des Erfordernisses der zusätzlichen direkten Kapitalbeteiligung i.H. von 25 % in Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973 auf „echte“ Dividenden aus einer solchen Beteiligung beschränkt sei. Bloße „fiktive“ Dividenden außerhalb des geforderten Beteiligungsverhältnisses würden nicht erfasst. 33

Selbst wenn im Grundsatz eine Dividende i.S.d. Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973 vorläge, müsse der Anwendungsbereich im Streitfall nach Sinn und Zweck des Schachtelprivilegs eingeschränkt werden. Insoweit sei der Streitfall mit der vom BFH entschiedenen Konstellation einer typisch stillen Beteiligung vergleichbar. Denn Sinn und Zweck des Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973 sei die Verhinderung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung des Gewinns, den eine ausschüttende Tochtergesellschaft 34

erzielt habe. Eine solche liege jedoch im Streitfall nicht vor, da die Ausschüttung einer SICAV gerade kein Teil des Unternehmensgewinns der SICAV sei. Sie leite lediglich die erzielten Anträge an ihre Anleger „durch“. Zudem sei die SICAV keine Tochtergesellschaft im dargestellten Sinne, sondern als transparentes ausländisches Investmentvermögen einzustufen. Auch eine wirtschaftliche Doppelbelastung müsse durch Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973 nicht verhindert werden, da die Erträge der SICAV in Luxemburg keiner Ertragssteuer unterlägen.

Bei den Ausschüttungen der SICAV handele es sich auch nicht deshalb um „Dividenden“ i.S.d. Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973, weil § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG für Zwecke des nationalen Rechts insoweit Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 1 EStG fingiere. Denn die Übertragung gesetzlicher Fiktionen des deutschen Steuerrechts auf ein DBA habe der BFH in ständiger Rechtsprechung abgelehnt. 35

Weiterhin scheitere eine Steuerfreistellung an § 4 Abs. 1 InvStG. Nach § 4 Abs. 1 InvStG ist eine Freistellung von Erträgen auf der Ebene des Anlegers nur zu gewähren, sofern es sich um Einkünfte handele, die aus dem Ausland stammten und für die Deutschland nach einem DBA auf die Besteuerung verzichtet habe. Abzustellen sei dabei auf das DBA zwischen Deutschland und dem Staat, in dem die „Quelle“ für die entsprechenden Einkünfte liege, sofern der Quellenstaat nicht mit dem Sitzstaat des Investmentvermögens identisch sei. Dem Wortlaut der Norm sei also, als Ausprägung des investmentsteuerlichen Transparenzprinzips, zu entnehmen, dass die einzelnen Einkünfte, die das Investmentvermögen auf Fondseingangsseite erziele (z. B. Mieten, Zinsen) jeweils einer eigenständigen DBA-Prüfung unterlägen. Angesichts der von der SICAV erzielten Erträge, käme eine Freistellung nach DBA-Regeln aber nicht in Betracht. 36

Hilfswise macht der Beklagte geltend, eine mögliche Steuerfreistellung scheitere jedenfalls an § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 2. Alternat. EStG. Die Vorschrift des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG enthalte eine unilaterale Switch-Over-Klausel für nach einem DBA von der deutschen Steuer freizustellende Einkünfte. Ausweislich der Norm würden Einkünfte bei unbeschränkt Steuerpflichtigen – ungeachtet des jeweiligen DBA – doch nicht von der deutschen Steuer ausgenommen, wenn die Einkünfte im anderen Staat (dem Quellenstaat) aufgrund des DBA nicht oder nur zu einem nach dem DBA begrenzten Steuersatz besteuert würden. Da die luxemburgische Steuerverwaltung durch Nr. 12 des Schlussprotokolls zu Artikeln 5, 7 und 13 DBA-Luxemburg 1958/1973 ebenfalls gehalten sei, die Ausschüttung der SICAV abkommensrechtlich als Dividende zu behandeln, könne sie diese nach Art. 13 Abs. 2 bis 4 DBA-Luxemburg 1958/1973 nur mit einem ermäßigten Quellensteuersatz besteuern. Eine solche Niedrigbesteuerung im Quellenstaat müsse im vorliegenden Fall, gemessen am Sinn und Zweck der Vorschrift des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 2. Altern. EStG, im Ansässigkeitsstaat, hier Deutschland, zu einem Wechsel von der Freistellungsmethode hin zur Anrechnungsmethode führen. Dies gelte deshalb, weil die „Dividende“ mangels Ertragsbesteuerung der SICAV als ausschüttende Gesellschaft wirtschaftlich nicht mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelastet gewesen sei. 37

Sollten die streitigen Ausschüttungen der SICAV bei der Klägerin dennoch steuerfrei zu stellen sein, macht der Beklagte hilfswise geltend, dass ein Steuerstundungsmodell i.S.d. § 15b Abs. 2 EStG vorliege und damit die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 15b Abs. 1 EStG zur Anwendung gelange. Äußerst hilfswise werde vom Vorliegen eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 Abs. 2 AO ausgegangen. 38

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e: 39

40

| | |
|--|----|
| Die Klage hat teilweise Erfolg. | |
| A. | 41 |
| Die Klage ist teilweise zulässig. | 42 |
| Hinsichtlich des Bescheides zur Körperschaftsteuer 2009 ist die Klage nach Erlass der Einspruchsentscheidung vom 14.07.2014 als Anfechtungsklage zulässig. | 43 |
| Hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrages 2009 ist die Klage gem. § 46 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässig. | 44 |
| Es kann dahinstehen, ob zunächst sachliche Gründe bestanden haben, über den eingelegten Einspruch insoweit nicht zu entscheiden. Jedenfalls nach Erlass der Einspruchsentscheidung zur Körperschaftsteuer 2009 ist vom Beklagten kein sachlicher Grund dargelegt worden, warum über die übrigen Streitgegenstände bislang nicht entschieden werden konnte. Entsprechende Gesichtspunkte sind auch für das Gericht nicht erkennbar. | 45 |
| Im Übrigen ist die Klage unzulässig. | 46 |
| Hinsichtlich der Verlustfeststellungsbescheide kommt diesen aufgrund der Regelungen des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG und des § 35b Abs. 2 Satz 2 Gewerbesteuergesetz - GewStG - die Wirkung von Folgebescheiden zu. Die Vorschriften ordnen jeweils die entsprechende Anwendung des § 351 Abs. 2 AO an, wonach Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheides, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheides angegriffen werden können. Einsprüche und Klagen gegen die Feststellungsbescheide sind daher unzulässig (Schlenker in Blümich, § 10d EStG Rn. 227). Die Vorschriften sind anwendbar, da sowohl die Körperschaftsteuererklärung als auch die Gewerbesteuererklärung am 19. September 2011 und damit nach dem 13. Dezember 2010 beim Beklagten eingereicht worden sind (vgl. § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes - JStG - 2010, § 36 Abs. 10 GewStG i.d.F. des JStG 2010). | 47 |
| B. | 48 |
| Im Umfang ihrer Zulässigkeit ist die Klage auch begründet. | 49 |
| Der Beklagte hat die Ausschüttungen aus der SICAV im Streitjahr zu Unrecht als steuerpflichtige Einnahmen behandelt. | 50 |
| Die Klägerin war im Streitjahr in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässig und unterfällt hier mit ihrem Welteinkommen (§ 8 Abs. 1 KStG) der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Dazu gehören gemäß § 8 Abs. 2 KStG i.V.m. § 15 EStG auch die Gewinnanteile auf Anteile an einer - auch ausländischen – Kapitalgesellschaft (vgl. dazu auch BFH vom 06. Juni 2012 I R 52/11, BStBl II 2014, 240, Rz. 7). Insbesondere scheidet eine Steuerfreistellung der Erträge nach § 4 Abs. 1 Satz 1 InvStG aus. Denn soweit die von der SICAV erzielten Erträge aus Drittstaaten stammen, hat Deutschland in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen mit diesen Drittstaaten nicht auf sein Besteuerungsrecht für diese Erträge verzichtet. Dieses ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Da die ausgeschütteten sowie ausschüttungsgleichen Erträge auch keine solchen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG enthalten, scheidet auch eine Freistellung nach § 8b KStG aus (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 2. Halbs., Abs. 2 InvStG). | 51 |

Deutschland ist jedoch im Hinblick auf das DBA-Luxemburg 1958/1973 gehindert, sein Besteuerungsrecht durchzusetzen.

Zwar steht nach Art. 13 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 DBA-Luxemburg 1958/1973 das Besteuerungsrecht für Dividenden grundsätzlich Deutschland zu. Dieses wäre jedoch nach Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Art. 20 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1958/1973 zugunsten Luxemburgs ausgeschlossen, wenn es sich bei den Zahlungen der SICAV um eine sog. Schachteldividende handelt. 53

Nach Art. 13 Abs. 1 DBA-Luxemburg 1958/1973 hat der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für Dividenden, die eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten aus dem anderen Staate bezieht. 54

Allerdings werden nach Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA-Luxemburg 1958/1973 von der Bemessungsgrundlage für die Steuer des Wohnsitzstaates die Einkünfte ausgenommen, für die nach den vorhergehenden Artikeln der andere Staat ein Besteuerungsrecht hat. Bei Dividenden gilt dieses nach Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973 jedoch nur für Dividenden, die einer Kapitalgesellschaft von einer Kapitalgesellschaft mit Wohnsitz in dem anderen Staat gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 v. H. der erstgenannten Gesellschaft gehören. 55

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. 56

I. Bei der SICAV handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft im Sinne des Art. 20 DBA-Luxemburg 1958/1973. Angesichts des Umstandes, dass der Begriff „Kapitalgesellschaft“ im Abkommen selbst nicht definiert ist, erfährt er die Auslegung, die sich aus den Gesetzen ergibt, die in dem Vertragstaat in Kraft sind und sich auf Steuern im Sinne dieses Abkommens beziehen, falls der Zusammenhang keine andere Auslegung erfordert (Art. 2 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1958/1973). Maßgeblich für die Qualifikation als Kapitalgesellschaft ist damit das deutsche Steuerrecht (vgl. dazu auch BFH vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFH/NV 2011, 1602). 57

Ob die SICAV, die dem Recht Luxemburgs untersteht, nach ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur - ungeachtet einer ggf. nach ausländischem Recht bestehenden Rechtspersönlichkeit - einem deutschen Körperschaftsteuersubjekt entspricht (sog. Typenvergleich) und damit eine Körperschaft im Sinne deutschen Steuerrechts darstellt, ist anhand der einschlägigen ausländischen Rechtsnormen sowie der gesellschaftsrechtlichen Merkmale festzustellen. Bei dem Vergleich ist darauf abzustellen, ob die ausländische Personenvereinigung wie eine juristische Person körperschaftlich strukturiert ist und ob die Beteiligung an ihr (abstrakt gesehen) das Vermögensrecht mitumfasst, an Gewinnausschüttungen und an der Auskehrung des Liquidationsvermögens beteiligt zu werden. Unerheblich ist dagegen, ob die Personenvereinigung im Ausland als Körperschaft oder als Mitunternehmerschaft besteuert wird und ob das ausländische Recht ihr eigene Rechtsfähigkeit zuerkennt (FG Düsseldorf vom 20. August 2013 6 K 4183/11 K, EFG 2013, 1881 unter Hinweis auf BFH vom 16. Dezember 1992 I R 32/92, BStBl II 1993, 399). Erforderlich ist eine Gesamtwürdigung der Einzelumstände (vgl. insgesamt BFH vom 25. Oktober 2016 I R 54/14, BFH/NV 2017, 549). 58

Die in der Rechtsform einer S.A. geführte SICAV entspricht einer Aktiengesellschaft (AG) deutschen Rechts (ebenso: Staiger/Köth, BB 2012, 2915; Lieber, jurisPR-SteuerR 41/2012 Anm. 2). Das Gericht erachtet die Aufnahme der S.A. in die "Tabelle 1" zum Betriebsstätten-Erlass (vgl. BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999 IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl I 1999, 59

1076) vor dem Hintergrund als zutreffend, als durch die insoweit vorgenommene vergleichende Einordnung einer S.A. luxemburgischen Rechts mit einer deutsche AG eine (allgemein gültige) Zuordnung ausländischer Firmen unter Berücksichtigung in der Bundesrepublik Deutschland bestehender möglicher Gesellschaftsformen getroffen worden ist (in diesem Sinne für eine französische S.A. auch Niedersächsisches FG vom 29. März 2007 6 K 514/03, Rn. 26). Danach ist eine S.A. nach ersichtlich nicht bestrittener Auffassung im Rahmen des Typenvergleichs grundsätzlich als Kapitalgesellschaft anzusehen (hiervon wohl auch ausgehend: BMF vom 2. Dezember 2013 1980-1/12/10005:004,2013/1101789, BStBl I 2013, 1506; Klein, JbFfSt 2014/2015, 586, 589). Insofern besteht zwischen den Beteiligten kein Streit.

Anders als der Beklagte meint, erfordert auch der Zusammenhang innerhalb des DBA-Luxemburg (vgl. Art. 2 Abs. 2 a.E. DBA-Luxemburg 1958/1973) keine andere Auslegung. Soweit der Beklagte darauf verweist, dass Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 2. Halbsatz DBA-Luxemburg 1958/1973 juristischen Personen solche Personenvereinigungen und Vermögensmassen gleichstelle, die „der Besteuerung wie eine juristischen Person“ unterliegen und der Begriff der juristischen Person in Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 1. Halbsatz DBA-Luxemburg 1958/1973 folglich nicht zivilrechtlich, sondern steuerrechtlich verstanden werden müsse, mag das sein. Aus dem entsprechenden Passus folgt jedoch entgegen der Auffassung des Beklagten nicht, dass für eine steuerliche Behandlung als juristische Person das Trennungsprinzip gelten müsse, was auf eine SICAV gerade keine Anwendung finde. Vielmehr macht der beschriebene Passus deutlich, dass neben juristischen Personen erweiternd auch solche Personen erfasst werden, die wie juristische Personen besteuert werden. Art 2 Abs. 1 Nr. 1 1. Halbsatz DBA-Luxemburg 1958/1973 erweitert damit den Anwendungsbereich des Begriffs „Person“ und schränkt ihn nicht, wie der Beklagte meint, ein. Auch erfordert Art. 2 Abs. 1 DBA-Luxemburg 1958/1973 nicht, dass eine juristische Person auch wie eine solche besteuert wird (so wohl Rupp, JbFfSt 2014/2015, 586, 604). Denn dieser Relativsatz gilt ausschließlich für die zuvor und nach dem Semikolon aufgeführten Personenvereinigungen und Vermögensmassen (ebenso: Klein, JbFfSt 2014/2015, 586, 604). Es handelt sich im Ergebnis um eine Erweiterung des Begriffs der „Person“ auf solche Subjekte, die wie juristische Personen besteuert werden. Dass damit der Begriff der „Person“ eingeschränkt werden sollte, ist nicht zu erkennen.

II. Die SICAV hatte auch ihren Wohnsitz in Luxemburg. Nach Art. 3 Abs. 5 DBA-Luxemburg 1958/1973 hat eine juristische Person ihren Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens in dem Vertragsstaat, in dem sich der Ort ihrer Leitung befindet. Ort der Leitung ist der Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet (Art. 3 Abs. 6 DBA-Luxemburg). Die SICAV stellt als Kapitalgesellschaft eine juristische Person dar, deren Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung im Streitjahr in Luxemburg lag. Gegen dieses Vorbringen der Klägerin wendet sich der Beklagte nicht. Unerheblich ist insoweit, anders als für die Frage der Ansässigkeit (vgl. dazu neuerdings die Regelung in Art. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [BGBl. 2014 II 728] und die abweichende Regelung im Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 21. Juli 1959 [BGBl II 1961, 398] in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 9. Juni 1969 [BGBl II 1970, 719] sowie des Zusatzabkommens vom 28. September 1989 [BGBl II 1990, 772], dazu: BFH vom 06. Juni 2012 I R 52/11, BStBl II 2014, 240), ob die SICAV als transparent oder intransparent behandelt wird.

60

61

III. Die von der Klägerin bezogenen Zahlungen der SICAV sind auch als Dividenden im Sinne des Art. 20 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1958/1973 zu qualifizieren. 62

1. Mangels Bestimmung des Begriffs „Dividenden“ innerhalb des DBA erfährt er die Auslegung, die sich aus den Gesetzen ergibt, die in dem Vertragstaat in Kraft sind und sich auf Steuern im Sinne dieses Abkommens beziehen, falls der Zusammenhang keine andere Auslegung erfordert (Art. 2 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1958/1973). 63

§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG beschreibt Dividenden als Gewinnanteile an dort näher beschriebenen Gesellschaften, u.a. an Aktiengesellschaften, wobei auch Ausschüttungen ausländischer Aktiengesellschaften zu Dividendeneinkünften führen (vgl. BFH vom 16. Dezember 1998 I R 138/97, BStBl II 1999, 437). Gewinnanteile aus Aktien im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind nach der Rechtsprechung des BFH alle Zuwendungen in Geld oder Geldeswert, die dem Gesellschafter - entweder von der Kapitalgesellschaft selbst oder von einem Dritten - aufgrund seines Gesellschaftsverhältnisses zufließen, soweit die Vorteilszuwendungen nicht als Kapitalrückzahlung zu werten sind. Unerheblich ist, ob die Bezüge zu Lasten des Gewinns oder zu Lasten der Vermögenssubstanz der Gesellschaft geleistet werden; auch kommt es nicht darauf an, in welche zivilrechtliche Form die Vorteilsgewährung gekleidet ist (BFH vom 6 Juni 2012 I R 6, 8/11, I R 6/11, I R 8/11, BStBl II 2013, 111). Zuwendungen sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn nur Gesellschafter diese erhalten können. Das Stammrecht, aus dem sich der Ertrag ableitet, muss die Beteiligung am Gesellschaftskapital sein, so dass der Ertrag eine Eigenkapitalverzinsung verkörpert (FG Düsseldorf vom 20. August 2013 6 K 4183/11 K, EFG 2013, 1881). 64

Insoweit deckt sich das Begriffsverständnis des deutschen Steuerrechts mit dem des grundsätzlich Doppelbesteuerungsabkommen zugrundeliegenden (vgl. Tischbirek/Specker in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 10 Rz. 185 unter Hinweis auf das OECD-Musterabkommen). Dabei kommt dem Begriff „Dividenden“ in Art. 13 und Art. 20 DBA-Luxemburg 1958/1973 ein identischer Begriffsinhalt zu. Denn es ist nicht erkennbar, dass Art. 20 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 DBA-Luxemburg 1958/1973 aus sich heraus ein von Art. 13 DBA-Luxemburg 1958/1973 abweichendes Begriffsverständnis geböte (vgl. dazu ausdrücklich: BFH vom 04. Juni 2008 I R 62/06, BStBl II 2008, 793, Rn. 10). 65

Unter Berücksichtigung des dargelegten Begriffsverständnisses sind die Ausschüttungen der als Aktien-Kapitalgesellschaft zu qualifizierenden SICAV als Dividenden im Sinne der Art. 13 und 20 DBA-Luxemburg 1958/1973 anzusehen. Dem hat auch der Beklagte nicht widersprochen. 66

2. Anders als der Beklagte meint, ist für die Frage, ob es sich um eine Dividende im Sinne des DBA-Luxemburg 1958/1973 handelt, auch irrelevant, wie das InvStG die streitigen Ausschüttungen im Ergebnis behandelt (vgl. § 4 Abs. 1 und 2 InvStG: transparente Besteuerung ausländischer Investmentfonds). Denn § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG bestätigt die Qualifikation der streitigen Ausschüttungen als Dividenden im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. 67

3. Selbst wenn eine innerstaatliche Sonderregelung die Zahlungen der SICAV einer anderen Art von Einkünften zuordnen sollte, ist zweifelhaft, ob dieses Einfluss auf das Verständnis des im DBA verwendeten Dividendenbegriffs hat. Denn dem DBA-Luxemburg lassen sich Anhaltspunkte für eine derartige Umqualifizierung der im allgemeinen Verständnis als Dividenden einzustufenden Ausschüttungen nicht entnehmen (im Ergebnis ebenso: Klein, JbFfSt 2014/2015, 586, 592 ff.). Folglich stünde der Zusammenhang innerhalb des DBA 68

möglicherweise einer Auslegung unter Berücksichtigung der Regelung in § 4 Abs. 1 und 2 InvStG entgegen (Art. 2 Abs. 2 DBA).

4. Auch die Nummern 11 und 12 des Schlussprotokolls zum DBA-Luxemburg 1958/1973 fordern kein anderes Verständnis, denn dort werden lediglich bestimmte Einkünfte in Abgrenzung zu anderen Artikeln des DBA den Dividenden zugeordnet. Eine abschließende Aufzählung liegt nicht vor (ebenso: Siegers in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA-Luxemburg, Stand 2004, Art. 13 Rz 40). Im Gegenteil stützt Nummer 12 des Schlussprotokolls die Auffassung, bei den Ausschüttungen der SICAV handele es sich um Dividenden im Sinne des Art. 13 DBA-Luxemburg 1958/1973. 69

IV. Anders als der Beklagte meint, ist der Anwendungsbereich des Schachtelprivilegs (Art. 20 Abs. 2 Sätze 1 und 3 DBA-Luxemburg 1958/1973) im Streitfall auch nicht teleologisch zu reduzieren. Im Streitfall handelt es sich gerade nicht um „fiktive“ Dividenden (hierfür hat der BFH die Anwendung des Art. 20 Abs. 2 Sätze 1 und 3 DBA-Luxemburg 1958/1973 ausgeschlossen), sondern um tatsächliche Dividenden (vgl. Klein, JbFfSt 2014/2015, 586, 591). Denn anders als der Beklagte meint, fingiert Nummer 12 des Schlussprotokolls die Dividendeneigenschaft der Ausschüttungen aus Aktiengesellschaften nicht als Dividende, sondern stellt lediglich klar, dass Ausschüttungen infolge Aktienbesitzes den Aktionär nicht - weitergehend - zum Unternehmer machen (Siegers in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA-Luxemburg, Stand 2004, Art. 13 Rz 53). Auch führt die in § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG vorgenommene Festlegung, dass Ausschüttungen auf Investmentanteile als Dividenden zu qualifizieren sind, nicht zur Annahme „fiktiver“ Dividenden. Denn bestünde die Regelung in 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG nicht, wären die Ausschüttungen der SICAV infolge der allgemeinen Definition in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ebenfalls als Dividenden anzusehen. § 2 Abs. 1 Nr. 1 InvStG führt somit im Streitfall nicht zu einer Umqualifizierung der erzielten Erträge, weshalb es an einer Fiktion fehlt. Es handelt sich um „echte“ Dividenden. Dass diese in der Folge auf der Grundlage der §§ 4 ff. InvStG möglicherweise unter Berücksichtigung des angeordneten - eingeschränkten - Transparenzprinzips wie Einkünfte anderer Einkunftsarten behandelt werden, berührt ihre Natur als Dividenden nicht. 70

Auch der Umstand, dass es im Ergebnis zu einer Steuerfreistellung in beiden Vertragstaaten kommt („weiße“ Einkünfte), rechtfertigt eine einschränkende Auslegung DBA-Luxemburg nicht (ebenso wohl BFH vom 2. September 2009 I R 90/08, BStBl II 2010, 394). 71

V. Die Anwendung des DBA-Luxemburg 1958/1973 auf die im Streit stehenden Ausschüttungen ist auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil § 4 Abs. 1 InvStG eine Steuerbefreiung für die Fälle beinhaltet, in denen ein von dem Investmentvermögen erzielter und an den Anleger ausgeschütteter Ertrag beim Anleger nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei geblieben wäre, hätte der Anleger unmittelbar den Ertrag erzielt. Zwar könnte das Ziel des InvStG, ein Investmentvermögen als transparent zu behandeln einer Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen dem Wohnsitzstaat des Anlegers und dem Wohnsitzstaat des Investmentvermögens entgegenstehen. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass § 4 Abs. 1 InvStG keine Aussage zur Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen enthält, sondern lediglich eine Steuerbefreiung unter Rückgriff auf andere Doppelbesteuerungsabkommen schafft (vgl. Haase, InvStG, § 4 Rz. 109). 72

Sollte der Gesetzgeber jedoch eine Einschränkung der Anwendbarkeit der zwischen dem Anlegerstaat und dem Staat des Investmentvermögens geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen gewollt haben (Abkommensüberschreibung), so hätte er seinen Willen für eine einseitige Suspendierung des betreffenden 73

Doppelbesteuerungsabkommens („treaty override“) hinreichend klar zum Ausdruck bringen müssen. Denn es ist nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber, sofern er dies nicht klar bekundet hat, von völkerrechtlichen Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland abweichen oder die Verletzung solcher Verpflichtungen ermöglichen will (BVerfG vom 15. Dezember 2015 2 BvL 1/12, Rn. 58; vom 26. März 1987 2 BvR 589/79, BVerfGE 74, 358, 370). Eine derartige Willensbekundung ist nicht erfolgt.

Im Gegenteil folgt aus der Norm des § 7 Abs. 7 AStG, dass der Gesetzgeber selbst davon ausgeht, dass – obwohl die Vorschriften des InvStG anwendbar sind – ein Doppelbesteuerungsabkommen Ausschüttungen von der inländischen Besteuerung ausnehmen kann (Klein, JbFfSt 2014/2015, 586, 597 ff.). Denn in der Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 7 heißt es: „... Das DBA-Schachtelprivileg wird überwiegend dann gewährt, wenn es sich bei dem inländischen Anleger um eine Gesellschaft handelt, der mindestens 10% der Anteile an dem ausländischen Investmentvermögen (in der Form einer Kapitalgesellschaft) unmittelbar gehören ...“ (BT-Drucks. 15/1518, Seite 16). Damit hat der Gesetzgeber klar zum Ausdruck gebracht, dass er von einer Anwendbarkeit des Schachtelprivilegs zwischen Anleger und Investmentvermögen selbst ausgeht. 74

Damit ist im Ergebnis nicht erkennbar, dass § 4 InvStG die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen dem Staat des Anlegers und dem des Investmentvermögens im Wege einer Abkommensüberschreibung ausschließen will. 75

VI. Weitere Voraussetzung für die Gewährung des Schachtelprivilegs ist – neben dem entsprechenden und im Streitfall vorhandenen qualifizierten Anteilsbesitz (Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973) - jedoch, dass für die Dividenden der andere Staat (hier: Luxemburg) ein Besteuerungsrecht hat (Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA-Luxemburg 1958/1973). 76

Ein Besteuerungsrecht Luxemburgs folgt nicht aus Art. 13 Abs. 1 DBA-Luxemburg 1958/1973, weil die Vorschrift nicht Luxemburg, sondern Deutschland das Besteuerungsrecht für Dividenden zuweist. Ein solches folgt aber aus Art. 13 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1958/1973. 77

Zwar ist fraglich, ob Art. 13 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1958/1973 allgemein ein Recht zur Quellenbesteuerung zuweist, mit der Folge, dass eine Besteuerung der Schachteldividenden durch Deutschland ausgeschlossen ist (Art. 20 Abs. 2 Sätze 1 und 3 DBA-Luxemburg 1958/1973), oder ob die Vorschrift, wie der Beklagte meint, in dem Sinne zu verstehen ist, dass ein Besteuerungsrecht Luxemburgs nur besteht, soweit eine Quellensteuer tatsächlich erhoben wird. In diesem Fall könnten die von der Klägerin bezogenen Dividenden mangels Quellenbesteuerung in Deutschland besteuert werden. 78

Der Senat ist jedoch der Auffassung, dass das DBA im erstgenannten Sinne zu verstehen ist. 79

Für das vom Beklagten bevorzugte Verständnis könnte der Wortlaut des Art. 13 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1958/1973 sprechen. Dort heißt es: „Soweit ... die Steuer von Dividenden ... im Abzugsweg (an der Quelle) erhoben wird, ...“. Durch die Formulierung „wird“ könnte zum Ausdruck gebracht werden, dass eine tatsächliche Besteuerung erfolgen muss. Auch durch die Wahl des Wortes „soweit“ wird deutlich, dass ein Besteuerungsrecht nur existiert, soweit die Steuer erhoben wird, d.h., es tatsächlich zum Einbehalt kommt. Ansonsten hätte der Satz mit „wenn“ beginnen müssen. 80

Ein solches Verständnis der Regelung in Art. 13 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1958/1973 widerspricht jedoch sowohl dem Sinn und Zweck des DBA-Luxemburg 1958/1973 als auch seiner Systematik. 81

- Doppelbesteuerungsabkommen weisen im Grundsatz Besteuerungsrechte unabhängig davon zu, ob diese von jeweiligen Staat auch genutzt werden. Dieses schließt zwar nicht aus, dass eine Zuweisung im Einzelfall auch an die Bedingung geknüpft wird, eine Besteuerung tatsächlich durchzuführen. Jedoch wird dieses, gerade weil es der grundsätzlichen Systematik widerspricht und deshalb eher die Ausnahme ist, deutlich zum Ausdruck gebracht (vgl. nur Art. 7 Abs. 2 und 10 Abs. 3 Satz 2 DBA-Luxemburg 1958/1973). 82
- Aber auch aus systematischen Erwägungen ist von der Zuteilung eines Besteuerungsrechts - begrenzt auf die Erhebung im Abzugsweg – unabhängig von der tatsächlichen Erhebung auszugehen. Denn innerhalb des DBA-Luxemburg 1958/1973 finden sich in Art. 7 Abs. 2 und 10 Abs. 3 Satz 2 ausdrückliche Vorschriften, die einen Rückfall des Besteuerungsrechts an den Wohnsitzstaat regeln, wenn der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht nicht ausübt. Es muss daher angenommen werden, dass die Vertragstaaten, hätten sie bei einer fehlenden Erhebung einer Quellensteuer auf Dividenden einen Rückfall des Besteuerungsrechts an den Wohnsitzstaat gewollt, eine Art. 7 Abs. 2 und 10 Abs. 3 Satz 2 DBA-Luxemburg 1958/1973 entsprechende Formulierung gewählt oder diesen Wunsch zumindest durch eine entsprechend klare Regelung zum Ausdruck gebracht hätten. 83
- Es ist daher für die Anwendung des Schachtelprivilegs unerheblich, dass die streitigen Dividenden der SICAV in Luxemburg tatsächlich keiner Quellenbesteuerung unterlagen. 84
- Das durch Art. 13 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1958/1973 gewährte Recht zur - bloßen - Quellenbesteuerung ist auch „ein Besteuerungsrecht“ im Sinne des Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA-Luxemburg 1958/1973. Denn andernfalls liefe die Regelung in Art. 20 Abs. 2 Sätze 3 und 4 DBA-Luxemburg 1958/1973 leer, weil das Schachtelprivileg in diesem Fall nie zum Zuge kommen würde. 85
- Da Art. 13 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1958/1973 damit Luxemburg ein Besteuerungsrecht zuweist, besteht nach Art. 20 Abs. 3 Sätze 1 und 3 DBA-Luxemburg 1958/1973 kein Besteuerungsrecht Deutschlands. 86
- VII. Eine Freistellung der Dividendeneinkünfte ist auch nicht aufgrund § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG ausgeschlossen. Denn die Vorschrift ist schon ihrem Wortlaut nach nicht anwendbar. Die Steuerfreistellung in Luxemburg beruht nicht auf einer Anwendung des DBA-Luxemburg 1958/1973, sondern auf der gesetzgeberischen Entscheidung Luxemburgs, keine Quellensteuer zu erheben. Da auch nach dem eindeutigen gesetzgeberischen Willen lediglich Sachverhalte erfasst werden sollten, in denen eine doppelte Freistellung von Einkünften auf einem sog. Qualifikationskonflikt beruht (vgl. BT-Drucks. 16/2712), scheidet eine Anwendung von § 50d Abs. 9 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG aus. 87
- VIII. Soweit der Beklagte hilfsweise geltend macht, im Streitfall liege ein Steuerstundungsmodell i.S.d. § 15b Abs. 2 EStG vor, hat er dieses Vorbringen nicht substantiiert. Es fehlt schon an der Darlegung, warum es sich um eine „modellhafte Gestaltung“ handelt oder warum es sich bei der Steuerfreiheit der Einkünfte um „Verluste“ im Sinne der Vorschrift handeln soll. Auch fehlt es an einer Ertragsprognose im Sinne des § 15b Abs. 3 EStG. Im Übrigen ist fraglich, ob § 15b EStG überhaupt Anwendung findet (vgl. den erst durch Art. 6 Nr. 5 Buchst. c mit Wirkung zum 14.12.2010 durch Gesetz vom 8. Dezember 2010, BGBl I, 1768 eingefügten § 8 Abs. 7 InvStG). 88
- Auch die hilfsweise Annahme des Beklagten, es liege ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO vor, hat dieser nicht substantiiert dargelegt. Er hat insbesondere noch nicht 89

einmal im Einzelnen beschrieben, welche Gestaltung durch die vom Kläger gewählte umgangen werden sollte, wie diese steuerlich zu beurteilen gewesen wäre und warum die gewählte Gestaltung wirtschaftlich unangemessen und lediglich zum Zwecke der Steuervermeidung gewählt worden sein soll (vgl. zu den Voraussetzungen für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs: Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Tz. 30 ff.). Allein der Hinweis, es entstünden steuerfreie Einnahmen, die bei einer anderen Gestaltung nicht entstanden wären, reicht hierfür nicht aus. Dieses gilt umso mehr, als der Gesetzgeber erkannt hat, dass es zu un versteuerten Einkünften kommen kann und deshalb die Sonderregelung in § 7 Abs.7 AStG eingeführt hat (so ausdrücklich BT-Drucks. 15/1518, Seite 16).

VIII. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. 90

Die Berechnung des Steuer- und Steuermessbetrages wird dem Beklagten nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen. 91

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 92