
Datum: 24.01.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 336/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0124.13K336.07.00

Tenor:

Die Körperschaftsteuerbescheide 1990 bis 1993 werden unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 27.03.2002 mit der Maßgabe geändert, dass sich die Körperschaftsteuer nach folgenden Steuersätzen bemisst:

1990: 43,21 %

1991: 43,21 %

1992: 40,01 %

1993: 40,01 %

Die weitergehende Klage wird abgewiesen.

Die Berechnung der Körperschaftsteuer wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin zu 90 % und dem Beklagten zu 10 % auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch die Klägerin in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Streitig ist, ob die Klägerin in den Streitjahren beschränkt, unbeschränkt oder überhaupt nicht in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtig ist.

Die Klägerin ist eine mit Vertrag vom 17.10.1978 gegründete niederländische Kapitalgesellschaft (Besloten Vennootschap – D-BV –). Alleinige Gesellschafterin ist die CCC GmbH. Gesellschafter der CCC GmbH und Geschäftsführer beider Gesellschaften ist Herr D, der seinen Wohnsitz seit 1977 im Ort I, J-Str. (Deutschland), hat. 3

Die Klägerin hatte ihren statutarischen Sitz zum Gründungszeitpunkt in der Stadt H, S-Weg (Niederlande). Ausweislich eines Auszugs aus dem Handelsregister von ... vom 24.06.1999 hatte sie später ihre Anschrift in der Stadt C, F-Weg (Niederlande). Wegen der Einzelheiten wird auf den Gründungsvertrag und die Handelsregistrauskunft (...) in der Vertragsakte und dem Aktenordner "D - B. V. Anlagen Eingangs-/Ausgangsrechnungen 2000" verwiesen. 4

Geschäftsgegenstand der Klägerin war in den Streitjahren die Reinigung von Gebäuden, Maschinen und Anlagen. Neben Reinigungsarbeiten an Gebäuden in den Niederlanden führte sie seit Juli 1991 Flugzeugreinigungen auf dem Flughafen T in der Stadt P (Niederlande –NL-) durch. Für die mit diesen Aufgaben betrauten Mitarbeiter führte sie Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge in den Niederlanden ab. 5

Bereits seit Juli 1990 reinigte die Klägerin auf dem Nato-Flughafen in der Stadt M (Deutschland) Flugzeuge der A-Serie. Die Klägerin war dabei als Subunternehmerin der Firma M, der Hauptauftragnehmerin der Nato für Reinigungsleistungen auf dem Flughafen der Stadt M, tätig. Die Rechte und Pflichten der Mitarbeiter der Klägerin auf dem Flughafen sind in einem umfangreichen Vertrag mit der Firma M geregelt. Ein Büro unterhielt die Klägerin auf dem Fluggelände nicht, Räumlichkeiten hatte sie nicht angemietet. Überwacht wurden die Reinigungsarbeiten von einem Mitarbeiter der Firma M. 6

Ausweislich eines Aktenvermerks über eine am 15.2.2005 durchgeführte Ortsbesichtigung auf dem Fluggelände galten für die Arbeiten auf dem Nato-Stützpunkt folgende Regelungen: 7

Das von der Klägerin ausgesuchte Personal (in den Streitjahren durchschnittlich 18 größtenteils in Deutschland ansässige Arbeitnehmer) unterzog sich einer umfangreichen Sicherheitsuntersuchung durch Behörden in den Niederlanden und in Deutschland. Bestanden keine Sicherheitsbedenken schloss die Klägerin Arbeitsverträge mit den Arbeitnehmern ab. Das gesamte Reinigungspersonal für die A-Flugzeuge war bei verschiedenen Unternehmen tätig. Die Einteilung des Personals und die Überwachung und Überprüfung der Arbeiten erfolgten ausschließlich durch einen Mitarbeiter der Firma M. Dieser sorgte durch Anrufe bei den zur Verfügung stehenden Arbeitnehmern der verschiedenen Vertragsunternehmen für Ersatz in Krankheits- oder Urlaubsfällen. Eine Meldung an die Klägerin erfolgte nur, wenn ein Arbeitnehmer auffällig wurde. Ihre Arbeitnehmer verfügten über Sicherheitsausweise, mit denen sie zu den Sicherheitsbereichen des Fluggeländes Zutritt hatten. Ferner verfügten sie über einen weiteren Pass, um Reinigungsarbeiten in bestimmten Sicherheitszonen ausüben zu können. Die Nato stellte dem Reinigungspersonal Räumlichkeiten zur Verfügung. Hierbei handelte es sich um einen Aufenthaltsraum mit Kücheneinrichtung, verschließbaren Schränken und Duschvorrichtungen. Ein Telefon- und Faxanschluss konnte bei Bedarf genutzt werden. Für diesen Gebäudeteil erhielt jeder Arbeitnehmer einen Schlüssel, mit dem er sich während der Bereitschaftsdienstzeit von 6.00 Uhr bis 23.00 Uhr Eingang zum Gebäude verschaffen konnte. Zur Reinigung der Flugzeuge standen den Arbeitnehmern Nato-Fahrzeuge und Nato-Reinigungsmaschinen nebst Putzmittel zur Verfügung. Auch zu diesen Lagerräumen hatten die Mitarbeiter der Klägerin Schlüssel. 8

Wegen der Einzelheiten wird auf den Aktenvermerk über die Ortsbesichtigung des Beklagten vom 15.02.2005 (Blatt 164, 165 der Akte) und auf die Bestätigung der Nato Air-Base vom 14.12.2001 in der Rechtsbehelfsakte zum Klageverfahren 13 K 2238/02 verwiesen.	9
Unter dem Datum 18.12.1991 traf Herr D als Vertreter der CCC GmbH, diese als Alleingesellschafterin der Klägerin, im Rahmen einer Gesellschafterversammlung folgenden Beschluss:	10
"Top 1: Feststellung zum Ort der geschäftlichen Leitung der D - B. V.	11
Die Geschäfte der D - B. V. werden mit Wirkung vom 1. Januar 1992 an, vom Verwaltungssitz der Muttergesellschaft, der CCC GmbH, E-Str. in T aus geleitet. In dem hierfür erforderlichen Rahmen stellt die CCC GmbH (der) D - B. V. personelle und sachliche Mittel zur Verwaltungsausübung zur Verfügung. Die D - B. V. wird eigenes Personal bei weiterer geschäftlicher Entwicklung in der Stadt T einstellen. Die CCC GmbH wird die hierfür erforderlichen Büromöglichkeiten schaffen."	12
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den auf den 18.12.1991 datierenden Gesellschafterbeschluss in der Vertragsakte verwiesen.	13
Die CCC GmbH verlegte zum 1.3.1994 ihren Sitz von der E-Str. in T (Deutschland), in das ehemaligen Zollamtsgebäude in dem Ort U. Für dieses Gebäude existieren folgende Postanschriften:	14
V-Str., Ort U (deutsche Anschrift)	15
W-Str., Ort U (deutsche Anschrift)	16
W-Str., Ort X (niederländische Anschrift).	17
Das Gebäude ist auf deutschem Hoheitsgebiet in der Gemarkung ..., Flur ..., Flurnummer ...belegen.	18
Ab August 1996 verlegte die CCC GmbH ihren Sitz in das frühere Zollamt Y. Für dieses Gebäude existieren folgende Postanschriften:	19
M-Str., Ort Z (deutsche Anschrift)	20
G-Str., Ort X (niederländische Anschrift).	21
Das Gebäude ist ebenfalls auf deutschem Hoheitsgebiet in der Gemarkung ..., Flur ..., Flurnummer ...belegen.	22
Mieterin der vorgenannten Büros war die CCC GmbH.	23
Mit Gewerbebeanmeldung vom 19.09.1994 meldete sich die Klägerin für die Tätigkeiten Reinigung, Wartung und Instandhaltung von Gebäuden, Maschinen und Anlagen sowie Verkehrsmittelreinigung und Versorgung von Verkehrsmitteln beim Gewerbeamt der Gemeinde R an. Als Anschrift der Betriebsstätte gab sie V-Str., Ort U (Deutschland), als Anschrift der Hauptniederlassung S-Weg, Stadt H (Niederlande) und als Anschrift der früheren Betriebsstätte E-Str. in T(Deutschland) an. Als Datum des Beginns der angemeldeten Tätigkeit erklärte sie den 01.01.1992. Auf dem "Fragebogen zur Prüfung der Betriebsstätteneigenschaft im Sinne des § 49 Einkommensteuergesetz – EStG – und des	24

Doppelbesteuerungsabkommens zur Erteilung einer Steuernummer" machte die Klägerin am 12.01.1995 folgende Angaben:

<u>1. Name, Anschrift und Art des Unternehmens</u> D - B. V., V-Str, Ort U	25
Bankverbindung ... Bank	26
<u>6.Tätigkeit in der Bundesrepublik Deutschland bzw. an den einzelnen Orten:</u> <u>Beginn/voraussichtliches Ende 01.01.1992/b. a. w.</u>	27
<u>12. Werden in der Bundesrepublik Deutschland feste Geschäftseinrichtungen oder Anlagen unterhalten?</u> Ja und zwar V-Str, Ort U seit März 1994	28
<u>13. Welche anderen dem Unternehmen dienenden örtlichen Einrichtungen oder Anlagen sind in der Bundesrepublik Deutschland vorhanden?</u> Keine	29
<u>14. Sind die Einrichtungen oder Anlagen zu 12. oder 13. genannten Art in der Bundesrepublik Deutschland angemietet worden oder ist an solchen Einrichtungen oder Anlagen eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht eingeräumt worden?</u> Ja, und zwar Bürogebäude wurde gemeinsam mit der Firma CCC GmbH angemietet.	30
<u>18. Erstreckt sich die wirtschaftliche Betätigung des Unternehmens ausschließlich auf die Bundesrepublik Deutschland?</u> Nein, Finanzamt Q, Steuernummer ... (NL)	31
<u>20. Welche Umsätze und Gewinne werden voraussichtlich in der Bundesrepublik Deutschland je Kalenderjahr-/Wirtschaftsjahr erzielt?</u>	32
Umsatz: 1,8 Mio. DM Gewinn: ca. 145.000,00 DM.	33
Auf der Unterschrift des Fragebogens ist ein Firmenstempel der Klägerin mit folgenden Angaben aufgedruckt:	34
D - B. V. V-Str., Ort U Tel.:	35
Diesen Firmenstempel und die darauf angegebene Adresse verwendete die Klägerin auch in weiteren Schreiben, wie bspw. in Abtretungsanzeigen an den Beklagten vom 8.12.1995 – unterzeichnet in R – (abgeheftet in der Erlass- und Stundungsakte), in einem Kurzbrief an den Beklagten vom 20.2.1995 und in einem Schreiben an den Beklagten vom 9.11.1995 (jeweils abgeheftet in der Körperschaftsteuerakte 1992).	36
Wegen der Einzelheiten wird auf die Gewerbeanmeldung vom 19.09.1994 und den Fragebogen vom 12.01.1995 in der Betriebsprüfungsakte 1992 bis 1993 und der Vertragsakte verwiesen.	37
Buchführung und Bilanzen erstellte die Klägerin in den Streitjahren in niederländischer Sprache durch einen niederländischen Steuerberater. Für den Veranlagungszeitraum 1994 erstellte sie überdies eine Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in deutscher Sprache. Für die Zeit vom 31.12.1993 bis 24.01.1995 und 31.12.1994 bis 30.11.1995 existieren zwei Rechnungen der CCC GmbH, die an die Klägerin unter der Adresse V-Str., Ort U gerichtet sind. An die Klägerin gesandte Rechnungen anderer Unternehmen, insbesondere aus den Niederlanden, weisen in den Jahren 1993 bis 1995 die Anschriften S-Weg, Stadt H bzw. Postbus ... (NL) und im Veranlagungszeitraum 2000 G-Str., Ort X aus. Ausgangsrechnungen der Klägerin, die an verschiedene niederländische Unternehmer, an die Nato und an die	38

Firma M gerichtet sind, tragen in den Jahren 1993 bis 1995 die Anschriften S-Weg, Stadt H (NL), Postbus ... (NL) und vereinzelt W-Str., Ort X (NL). Im Veranlagungszeitraum 2000 tragen sie die Anschrift G-Str., Ort X (NL). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Bilanz zum 31.12.1994, die Rechnungen in der Bilanzakte 1994 und auf die Ordner "Ein- und Ausgangsrechnungen der D - BV 1993 und 1995" und "D - B. V. Anlagen Eingangs-/Ausgangsrechnungen 2000 FG Köln (13 K 5677/03)" verwiesen.

Die Klägerin wurde für die Streitjahre in den Niederlanden zur Körperschaftsteuer veranlagt. Im Zuge dieser Veranlagungen bestand Streit über die Höhe der in den Jahren 1990 bis einschließlich 1994 zu zahlenden Körperschaftsteuer. Am 18.11.1998 schloss die Klägerin mit der niederländischen Finanzverwaltung einen Festsetzungsvertrag über die endgültige Behandlung der Steuerproblematik. Hierin regelten die Klägerin (bezeichnet als Partei A) und der niederländische Fiskus – ausweislich einer Übersetzung des Festsetzungsvertrages – u. a.:

Die "Parteien vereinbaren, dass Partei A bis 31. Dezember 1993 ihren Hauptsitz in den Niederlanden hatte mit einer festen Einrichtung in der Stadt M, Deutschland. Vom 1. Januar 1994 an ist die Hauptniederlassung von Partei A in Deutschland mit einer festen Einrichtung in der Stadt P (NL). Durch die Verlegung der tatsächlichen Geschäftsführung und eines Teils der Unternehmensaktivitäten vereinbaren Parteien, dass für die verlegten Unternehmensaktivitäten von Partei A ein Endabrechnungsgewinn berücksichtigt werden soll. Dieser Endabrechnungsgewinn wird von Parteien festgesetzt auf hfl 225.000,00".

Wegen der Einzelheiten wird auf die Übersetzung des Festsetzungsvertrags (Blatt 117 – 121 der Akten) verwiesen.

Für die streitigen Veranlagungszeiträume 1992 und 1993 reichte die Klägerin ab 1995 Steuererklärungen ein, in denen in der Zeile: "Sitz der Geschäftsleitung" E-Str. in T (1992) und V-Str. (1993) im Ort U (Deutschland) eingetragen ist. In allen Veranlagungszeiträumen erklärte sie die Vollausschüttungen der erzielten Gewinne.

Zu der Steuererklärung 1992 hatte der frühere, mittlerweile verstorbene steuerliche Berater der Klägerin, Rechtsanwalt Dr. S, wie folgt Stellung genommen:

"Die D - B. V. hat den Ort ihrer Geschäftsleitung in R (Deutschland) genommen. Sie ist daher eine ausländische Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland. das Ergebnis der unbeschränkten Steuerpflicht in der Bundesrepublik Deutschland entspricht dabei auch der Rechtauffassung der Betriebsprüfung des Finanzamts Q (NL)...".

In einem weiteren Schreiben vom 30.8.1995 führt Dr. S aus:

"... Die niederländische Betriebsprüfung bei der D - B.V. bezieht sich zwar auf die Jahre 1990, 1991 und 1992. Erst zum 01. Januar 1992 ist jedoch die geschäftliche Leitung und Oberleitung der D - B.V. nach R verlegt worden. Im Einzelnen ergibt sich dies aus folgendem Sachverhalt:

Die Verwaltung der D - B.V. befindet sich am Sitz der Muttergesellschaft, der CCC GmbH, in deren derzeitigen Verwaltungsräumlichkeiten, V-Str., Ort U.

Buchhaltung, Sekretariat und Vertrieb der Gesellschaft nutzen die Verwaltungseinrichtungen der CCC GmbH, so dass von einer integrierten Verwaltung gesprochen werden kann.

Der Geschäftsführer der D - B.V., Herr D, ist zugleich Geschäftsführer der CCC GmbH. Die für Verwaltungsaufgaben der D - B.V. zuständige Frau L ist am Sitz der Gesellschaft in R eigens für diesen Dienstort im Jahre 1992 eingestellt worden.

Diese mit Wirkung vom 01. Januar 1992 erfolgte geschäftliche Verflechtung ist im Vollzug des Beschlusses der Gesellschafterversammlung vom 18. Dezember 1991 eingetreten, so dass anlässlich der Betriebsprüfung des Finanzamtes Q (NL) davon ausgegangen worden ist, dass zum Jahreswechsel 1991/1992 die Gesellschaft ihren Wohnsitz in R im Sinne des deutsch/niederländischen Doppelbesteuerungsabkommen genommen hat und dementsprechend ab 01. Januar 1992 der bundesdeutschen Körperschaftsteuerpflicht unterliegt. ..." 50

Wegen der Einzelheiten wird auf die Schreiben des Dr. S an den Beklagten vom 24.02.1995 und 30.8.1995 in der Körperschaftsteuerakte 1992 verwiesen. 51

Mit Erstbescheiden vom 30.06.1995 und 19.09.1996 veranlagte der Beklagte die Klägerin für die Veranlagungszeiträume 1992 und 1993 nach Maßgabe ihrer Steuererklärungen als unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft zur Körperschaftsteuer, gleichzeitig erließ er Feststellungsbescheide nach § 47 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG –. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 der Abgabenordnung – AO –. Gegen die Steuerfestsetzungen 1992 und 1993 legte die Klägerin am 17.07.1995 und 08.10.1995 Einsprüche ein, die sie damit begründete, dass mit der niederländischen Finanzverwaltung noch nicht geklärt sei, bis wann eine Besteuerung in den Niederlanden und ab wann eine Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland zu erfolgen habe. 52

In der Zeit vom 04.11.1996 – 03.11.1997 und 16.06.1997 – 03.11.1997 fanden bei der Klägerin zwei Betriebsprüfungen für die Zeiträume 1990 – 1993 (PrüB-Nr.: 96/0455) und den Veranlagungszeitraum 1994 (PrüB-Nr.: 97/0356) statt. Der Betriebsprüfer vertrat die Auffassung, nach Würdigung aller Umstände habe die Klägerin den Ort ihrer Leitung bis einschließlich August 1994 in den Niederlanden gehabt. Ab Oktober 1994 habe sich der Sitz der Geschäftsleitung in Deutschland befunden. Überdies habe die Klägerin mit der Aufnahme der Reinigungsarbeiten auf dem Flugplatz in der Stadt M ab Juli 1990 eine inländische Betriebsstätte unterhalten. Ebenso begründe die Tätigkeit auf dem Flughafen T in der Stadt P ab Juli 1991 eine Betriebsstätte in den Niederlanden. Nach Artikel 5 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland/Niederlande – DBA-NL – seien die Einkünfte der Betriebsstätte zuzuweisen, in der sie erzielt worden seien. Wegen der Einzelheiten wird auf die Betriebsprüfungsberichte vom 03.11.1997 nebst Anlagen in den Betriebsprüfungsakten verwiesen. 53

Am 06.01.1998 hob der Beklagte die Körperschaftsteuer- und Feststellungsbescheide 1992 und 1993 auf. Basierend auf den Annahmen der Betriebsprüfung erließ er am 15.01.1998 für die streitigen Veranlagungszeiträume 1990 und 1991 erstmalige und für die Streitjahre 1992 und 1993 erneute Körperschaftsteuerbescheide, in denen er die Klägerin als beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft veranlagte. Ferner erließ er für die Veranlagungszeiträume 1991 bis 1993 Feststellungsbescheide gem. § 47 Abs. 2 KStG. Wegen der Einzelheiten wird auf die Verwaltungsakte (Bl. 28 – 35 d.A.) verwiesen. 54

Gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1990 bis 1993 und die Feststellungen gem. § 47 Abs. 2 KStG 1991 und 1993 legte die Klägerin am 13.02.1998 Einsprüche ein. Zur Begründung führte sie aus, die veranlagten Gewinne seien Gegenstand der niederländischen Besteuerung und es verbiete sich, sowohl in Deutschland als auch in den Niederlanden Körperschaftsteuer festzusetzen. Da es auch im Rechtsmittelverfahren bislang nicht 55

gelingen sei, die niederländische Körperschaftsteuer abzuwehren, sei es erforderlich, die steuerliche Doppelbelastung durch Einleitung eines Verständigungsverfahrens entsprechend dem DBA NL zu vermeiden.

Die Einsprüche gegen die Steuerbescheide der Veranlagungszeiträume 1992 und 1993 wies der Beklagte mit einer zusammengefassten Einspruchsentscheidung vom 01.03.1999 als unbegründet zurück. 56

Hiergegen war unter dem Aktenzeichen 13 K 2118/99 vor dem erkennenden Senat ein Rechtsstreit anhängig, der nach Aufhebung der o.g. Einspruchsentscheidung von beiden Beteiligten übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärt wurde. Auch hier hatte die Klägerin als Anschrift M-Str., Ort Z angegeben. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll des Erörterungstermin vom 13.12.2000 (Blatt 77 der Akte 13 K 2118/99) verwiesen. 57

Mit einer erneuten Einspruchsentscheidung vom 27.03.2002 wies der Beklagte die Einsprüche wegen Körperschaftsteuer 1990 – 1993 und der Feststellungen gem. § 47 Abs. 2 KStG 1991, 1993 als unbegründet zurück. 58

Zur Begründung führte er aus, mit der Klägerin sei davon auszugehen, dass eine unbeschränkte Steuerpflicht erst ab Oktober 1994 bestehe. Bis einschl. September 1994 habe die Klägerin auf dem Flugplatz in der Stadt M eine inländische Betriebsstätte unterhalten. Bis zu ihrer Sitzverlegung nach R im Oktober 1994 sei sie daher beschränkt steuerpflichtig. Zwar habe die Klägerin auf dem Nato-Gelände kein eigenes Büro unterhalten. Das sei aber auch nicht erforderlich. Ausreichend sei, dass ihr ein unentgeltliches Nutzungsrecht zugestanden habe, das ihr ohne ihre Mitwirkung nicht mehr ohne Weiteres hätte entzogen werden können. Ihrem Personal hätten aufgrund des Auftragsverhältnisses ständig Aufenthaltsräume zur Verfügung gestanden, die auch tatsächlich genutzt worden seien. Die Räumlichkeiten hätten damit dauernd der Ausübung ihrer gewerblichen Tätigkeit gedient. Daraus leite sich eine tatsächliche Verfügungsmacht von nicht nur vorübergehender Dauer ab. Unerheblich sei, dass sich die Geschäftsleitung nicht in diesen Räumen befunden habe. Denn für das Vorhandensein einer Betriebsstätte genüge es, dass gewisse betriebliche Handlungen, seien sie auch verhältnismäßig nebensächlich und untergeordnet, in den Räumen ausgeübt würden. Im Übrigen habe auch die Klägerin das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte zunächst nie in Frage gestellt und noch im Jahr 1998 mit den niederländischen Finanzbehörden eine Vereinbarung getroffen, bis zum 31.12.1993 eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht aufgrund fester Einrichtungen in Deutschland anzunehmen. Wenn die Klägerin nun erstmals das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte bezweifle, handele sie treuwidrig im Sinne des § 42 AO. 59

Am 22.04.2002 hat der frühere steuerliche Berater und Prozessbevollmächtigte der Klägerin (u.a.) wegen Körperschaftsteuer 1990 – 1993 und den Feststellungen gem. § 47 Abs. 2 KStG 1991 – 1993 Klage erhoben. 60

Die Klägerin vertritt die Auffassung, keine Betriebsstätte in der Bundesrepublik Deutschland unterhalten zu haben. Wie zwischen den Beteiligten unstreitig sei, habe sie auf der Air-Base weder ein Büro noch andere Räumlichkeiten unterhalten. Auch die für die Innen- und Außenreinigung der Flugzeuge erforderlichen Hilfsmittel und bewegliche Wartungsgegenstände hätten – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – nicht in ihrem Eigentum gestanden. Übrig bleibe daher allein, dass ihre Angestellten die Pausen- und Umkleideräume auf dem Flughafengelände hätten nutzen dürfen. Das reiche nicht aus, eine inländische Betriebsstätte zu bejahen. Denn dazu sei eine feste Geschäftseinrichtung, die in räumlicher Hinsicht einen Bezug zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche habe, 61

erforderlich. Ein Dachdecker, der vom Eigentümer zur Erneuerung des Dachs beauftragt werde und für die Dauer der Beschäftigung Pausen- und Sanitätsräume des Eigentümers nutzen dürfe, unterhalte noch keine Betriebsstätte. In gleicher Weise sei die Nutzung der Pausen- und Sanitärräume durch ihre Angestellten zu beurteilen. Da auch die zu reinigenden Flugzeuge keinen festen Bezugspunkt zur Erdoberfläche hätten, fehle es auch unter diesem Gesichtspunkt an einer Betriebsstätte. Eine beschränkte Steuerpflicht lasse sich auch nicht wegen einer etwaigen Vertreterbetriebsstätte begründen. Ihr Geschäftsführer, Herr D, wohne zwar seit vielen Jahren im Inland, er sei als Organ jedoch kein Vertreter im Sinne des § 13 AO oder des Artikels 2 Abs. 1 Nr. 2 c DBA NL. Außerdem sei für eine Vertreterbetriebsstätte erforderlich, dass der Vertreter seine Tätigkeit mit einer gewissen Intensität im Betriebsstättenstaat ausübe. Daran fehle es, weil Herr D weder Vertragsabschlüsse getätigt noch sonstige wesentliche Tätigkeiten im Inland ausgeübt habe. Die Geschäftsführertätigkeit habe sich allein in der Überwachung der Vertragsdurchführung beschränkt.

Auch eine unbeschränkte Steuerpflicht sei zu verneinen. Hierzu behauptet die Klägerin, ihre Geschäftsleitung zu keinem Zeitpunkt von den Niederlanden nach R verlegt zu haben. Geschäftsleitung sei nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung, d. h. der Ort an dem der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet werde. Das sei der Ort, an dem die Tagesgeschäfte geführt würden. Hinsichtlich des inländischen Teils ihrer Aktivitäten, der allein Streitgegenstand sei, hätten sich die Geschäftshandlungen auf rein nachgängige Kontrolltätigkeiten beschränkt, da ihren Arbeitnehmern die Arbeitsbedingungen bis ins Detail von der Nato vorgeschrieben worden seien. Auf die Arbeitsbedingungen und den Einsatz ihrer Mitarbeiter habe sie keinen Einfluss gehabt. Sie haben in der Regel erst nachträglich durch eingereichte Stundenzettel und Abrechnungen der Nato Kenntnis davon erlangt, welche Arbeitnehmer wann und wie lange gearbeitet hätten. Wenn Geschäftsführungsmaßnahmen zu treffen gewesen seien, habe ihr Geschäftsführer diese von ihrem Stammsitz in der Stadt C (Niederlande) aus getroffen. Auch habe sie über keine Büroräume im Inland verfügt. Mieterin der Räumlichkeiten in den ehemaligen Zollamtsgebäuden, V-Str. und M-Str./Zollamt Y in Ort U und Ort Z, sei allein die CCC GmbH gewesen. Von diesem Ort habe ihr Geschäftsführer die Geschäfte ihrer Muttergesellschaft geführt. Sie selbst habe dort nur ihre Korrespondenzarbeit abgewickelt. Mehr sei nicht notwendig gewesen, weil aufgrund der besonderen Umstände ein Tagesgeschäft im herkömmlichen Sinne nicht zu verrichten gewesen sei. In den Büros der Muttergesellschaft hätten zwei ihrer Beschäftigten gearbeitet. Da die ehemaligen Zollgebäude telefonisch sowohl von der deutschen als auch von der niederländischen Telekom versorgt worden seien, hätten die Mitarbeiter ankommende Gespräche aus beiden Ländern bearbeiten können. Das Büro in der M-Str., Ort Z sei insgesamt mit sechs Personen besetzt gewesen. Für die CCC GmbH hätten dort Frau Q, Frau V, Herr H und ihr Geschäftsführer gearbeitet. Für sie selbst seien dort Frau L und Herr X tätig gewesen. Herr X habe ausschließlich für ihren niederländischen Unternehmensteil "D - BV/NL-Stadt P" und Frau L sowohl für den niederländischen Teil als auch für die CCC GmbH gearbeitet. Neben ihrem Geschäftsführer hätten 1990 bis 2000 Frau T, Frau L, Frau G, Frau D und Herr E für sie gearbeitet. Ihr Geschäftsführer sei mit der Führung der CCC GmbH betraut gewesen. Das habe seine Anwesenheit in der Stadt R erforderlich gemacht. Ihre eigenen Geschäfte habe er von den Betriebssitzen in Stadt H und der Stadt C aus geführt. Wenn der Betriebsprüfer Krüchten nach einer Inaugenscheinnahme behauptet habe, das Gebäudes in der Stadt C sei als Abstellplatz für aussortierte Büromöbel und Oldtimer-Fahrzeuge genutzt worden, treffe dies nur für einen Teil des Gebäudes zu. Der Betriebsprüfer K habe am Besichtigungstag in dem Gebäude die Betriebsprüfung fortgeführt, was nicht möglich gewesen wäre, wenn sich dort lediglich alte Möbel und Oldtimer befunden hätten.

62

Die Lohnbuchhaltung für die beim Nato-Verband in der Stadt M tätigen deutschen Arbeitnehmer seien von der CCC GmbH für ihre Rechnung ausgeführt worden. Hierbei handele es sich jedoch nicht um ein Tagesgeschäft der Geschäftsleitung. Gelder seien auf ein niederländisches Konto geflossen. Ein deutsches Konto sei lediglich zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs mit dem deutschen Fiskus unterhalten worden.

Die inländischen Adressangaben auf den Rechnungen eines verbundenen Unternehmens oder auf Steuerformularen seien magere Indizien für das Vorliegen eines inländischen Betriebssitzes. Relevanz komme solchen Angaben auch nur insoweit zu, als sie mit den Fakten übereinstimmten. Das sei nicht der Fall. Die Verwendung einer inländischen Adresse gegenüber der deutschen Finanzverwaltung und im internen Geschäftsverkehr sei lediglich auf Drängen der Finanzverwaltung zurückzuführen. Ihr Schriftverkehr sei über die Korrespondenzadressen G-Str, Ort X (NL) und W-Str., Ort X (NL) abgewickelt worden. Dort sei die Verwaltung und Buchhaltung der Klägerin und der deutschen CCC GmbH "unter einem Dach" zusammengelegt worden. Ferner habe das Gebäude den Vorteil des doppelten Telefonanschlusses geboten. Mit der Verlagerung des Schwerpunkts der betrieblichen Tätigkeit in die Niederlande sei die Buchhaltung später wieder an den Sitz des Unternehmens in der Stadt C (NL) zurückverlegt worden. 64

Die monatlichen Berichte über die auf dem Flugplatz der Stadt M von ihren Mitarbeitern abgerechneten Stunden zeigten, dass die Abrechnungen durch Angehörige der Nato und der Firma M nachträglich unterschrieben worden seien. Sie – die Klägerin – habe erst im Nachhinein davon Kenntnis erlangt, wann und wie lange welche ihrer Arbeitnehmer gearbeitet oder krankheits- oder urlaubsbedingt gefehlt hätten. Ferner habe sie erst nachträglich erfahren, wie hoch die monatlichen Gesamtleistungen gewesen seien. Diese Unterlagen dokumentierten, dass sie kein Direktionsrecht hinsichtlich ihrer auf dem Flughafen tätigen Mitarbeiter gehabt habe. Aufgrund der besonderen Umstände habe sie auf die Arbeitsbedingungen, Arbeitsabläufe und das Verhalten des Leistungsempfängers keinen Einfluss gehabt. 65

Entgegen der Vermutung des Beklagten sei ihr Büro in der Stadt H (NL) zur Unternehmensführung durchaus geeignet gewesen. Ausweislich der Buchungsunterlagen habe die Jahresmiete 3.000 hfl betragen. Ferner belegten die Rechnungen über Porto-, Telefon- und Gas-, Wasser- und Stromkosten (Beträge zwischen 1.108,15 € und 14.130,83 €), dass das niederländische Büro Betriebs- und nicht lediglich reine Postanschrift gewesen sei. Die Rechnungen zeigten überdies, dass ihre Rechnungsanschrift durchweg S-Weg, Stadt H (Niederlande) gewesen sei. 66

Wenn der Beklagte die Gewerbeanmeldung in Deutschland zu einer "Verlegung der Geschäftsleitung" hochstilisiere, mache er einen Fehler. Die Gewerbeanmeldung habe zu keiner Änderung der tatsächlichen Verhältnisse geführt. Über den realen Ort der Geschäftsführertätigkeit sage sie nichts aus. Die Gewerbeanmeldung sei auf Druck deutscher Behörden wegen der Lohnsteuerpflicht ihrer inländischen Arbeitnehmer erfolgt. Denn zur Abführung von Lohnsteuern – so die Auskunft der Finanzverwaltung – müsse eine deutsche Steuernummer vergeben werden. 67

Auch aus dem Abschluss des Festsetzungsvertrages mit dem niederländischen Fiskus – der im Übrigen 1998 und damit weit außerhalb des Streitzeitraums vereinbart worden sei – dürfe der Beklagte ein inländisches Besteuerungsrecht nicht herleiten. Der Festsetzungsvertrag sei geschlossen worden um die Fortsetzung eines jahrelangen Streits mit dem niederländischen Fiskus zu beenden. In diesem Vertrag habe sie erhebliche Zugeständnisse machen müssen, die zu hohen Mehrsteuern in den Niederlanden geführt hätten. 68

- Die Ausführungen ihres früheren steuerlichen Beraters im Schreiben vom 28.09.2004 sprächen entgegen der Rechtsauffassung des Beklagten ebenfalls nicht für das Vorliegen einer inländischen Geschäftsleitung. Zur Frage der Verlegung der Geschäftsleitung gebe das Schreiben lediglich die persönliche, mit ihr zuvor nicht abgestimmte Rechtsauffassung des früheren Beraters wieder. Im Übrigen sei der Beklagte der in dem erwähnten Schreiben geäußerten Einschätzung des früheren Beraters selbst nicht gefolgt. Denn er habe die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung erst zum Oktober 1994 bejaht und diese Annahme auf andere als vom Vorberater mitgeteilte Tatsachen gestützt. 69
- Der Beklagte könne sich zur Begründung einer Steuerpflicht auch nicht darauf berufen, dass die CCC GmbH ihr anteilige Kosten für Lohnabrechnung, Geschäftsführertätigkeit, Dienstreisen und allgemeine Verwaltungs- und Nebenkosten in Rechnung gestellte habe. Denn das beruhe auf einer Anweisung des Betriebsprüfers Hug. Dieser habe ihre Betriebsergebnisse in einen in Deutschland steuerpflichtigen südlichen und einen in den Niederlanden steuerpflichtigen nördlichen Teil aufgesplittet. Die in Rechnung gestellten Pauschalsätze seien Vergütung für Arbeiten, die auf den vom Betriebsprüfer festgelegten südlichen Teil entfielen. Eine inländische Betriebsstätte könne hierdurch nicht begründet werden. 70
- Der Nachweis einer inländischen Geschäftsleitung obliege dem Beklagten, der diesen Nachweis bislang schuldig geblieben sei. 71
- Schließlich könne sich der Beklagte auch nicht auf Treu und Glauben berufen. Denn es gehe um die zutreffende Ermittlung eines Sachverhalts, der möglicherweise in der Vergangenheit fehlerhaft beurteilt worden sei. 72
- Im Termin zur mündlichen Verhandlung hat der Geschäftsführer der Klägerin ergänzend vorgetragen, die CCC GmbH führe seit den 70-er Jahren Innen- und Außenreinigungen von Flugzeugen durch und sei hierbei ständig expandiert. 1990 sei die Firma M wegen der Reinigung der A-Flugzeuge an ihn herangetreten. Die Arbeiten hätten durch ein niederländisches Unternehmen ausgeführt werden müssen, weil die Firma M Aufträge für Dienstleistungen auf dem Nato-Flughafen nur an Unternehmen aus Nato-Mitgliedsstaaten im Verhältnis der nationalen Mitgliedsbeiträge zum Gesamtbeitrag aller Mitgliedsstaaten habe vergeben dürfe. Daher habe sich angeboten, die Reinigungsarbeiten durch die bereits in den Niederlanden existente Klägerin durchzuführen. 1991 seien dann die Reinigungsarbeiten auf dem Flughafen T in der Stadt P (NL) hinzugekommen. Dort hätten die Flugzeuge im Gegensatz zu den A-Flugzeugen tagsüber und nicht nachts gereinigt werden müssen. Er habe das Geschäft in der Stadt B (NL) aufgebaut und die Belegschaft in der Folgezeit von 15 auf 120 Beschäftigte aufgestockt. 73
- Auf dem Nato-Flughafen würden die Flugzeuge von innen und außen gereinigt und zusätzlich von außen poliert. Das geschehe in einer hierfür vorgesehenen Reinigungshalle, in der das Schmutzwasser aufgefangen werden könne. Die Klägerin unterhalte mit wechselnden Beschäftigten eine 24-Stunden Dauerbereitschaft. Er selbst habe lediglich die Beschäftigten ausgesucht und angestellt. Unmittelbar auf dem Flughafengelände habe er keine Geschäftstätigkeit ausgeübt. Im Gegensatz zu den Reinigungskräften habe er den Flughafen nicht einmal betreten dürfen, ohne sich zuvor den für Besucher geltenden Sicherheitskontrollen unterziehen zu müssen. 74
- Die CCC GmbH habe das ehemalige Zollgebäude im Ort U (Deutschland) seinerzeit mit einer Kaufoption angemietet. Nachdem die Stadt R (Deutschland) ein Vorkaufsrecht an dem Gebäude geltend gemacht habe, sei ihm vom Bundesvermögensamt als Ausgleich das 75

ehemalige Zollgebäude Y in Ort Z (Deutschland) zur Miete angeboten worden. Da das Gebäude sowohl für die CCC GmbH als auch für die Klägerin als Standort gut geeignet gewesen sei, habe er sich zur Anmietung entschlossen und dort die Verwaltung der Klägerin (Buchführung, Statistik, etc.) untergebracht. Jeden Monat zwischen dem 1. und dem 5. habe er sich mit den Mitarbeitern zusammengesetzt und geplant, welche geschäftlichen Maßnahmen durchgeführt und welche Aktivitäten entfaltet werden sollten. Die eigentliche Geschäftsführungstätigkeit sei nach seinem Rechtsverständnis allerdings nicht dort, sondern auf den Flugplätzen bei den Kunden ausgeübt worden. Sie könne nicht mit der Verwaltung der Klägerin gleichgesetzt werden. Er habe sich mehr in Holland als in Deutschland aufgehalten, weil es in der Stadt B Probleme zu lösen gab. Auf dem Nato-Flughafen seien die Reinigungsarbeiten von Nato-Offizieren beaufsichtigt worden, sein Eingreifen sei dort nicht von Nöten gewesen. Auch während der Betriebsprüfung sei er kaum anwesend gewesen.	
Entgegen den Angaben des Beklagten sei Frau L auch nicht einzig und allein für den deutschen Teil des Unternehmens in R eingestellt worden. Sie habe vielmehr bereits seit 1992 in den Niederlanden für die Klägerin gearbeitet.	76
Die Klägerin beantragt,	77
den Körperschaftsteuerbescheid 1990, die Körperschaftsteuerbescheide 1991 bis 1993 einschließlich der Feststellung gemäß § 47 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz alle vom 15.1.1989 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.3.2002 aufzuheben.	78
Der Antrag wird um den Antrag auf Aufhebung des Bescheides gemäß § 47 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz auf den 31.12.1990 ergänzt.	79
Der Beklagte beantragt,	80
die Klage abzuweisen.	81
Er vertritt die Auffassung, die Klägerin habe auf dem Nato-Flughafen eine inländische Betriebsstätte unterhalten und sei somit für die Streitjahre körperschaftsteuerpflichtig. Das ergebe sich aus dem Umstand, dass sie auf dem Flughafengelände in einer fest mit dem Grund und Boden verbundenen Reinigungshalle ihre vertraglich geschuldete Leistungen erbracht habe.	82
Überdies habe sie mit der niederländischen Steuerverwaltung einen Vertrag geschlossen, aus dem sich ergebe, dass sie bis zum 31.12.1993 eine feste Einrichtung in der Bundesrepublik Deutschland unterhalten habe. Unter den vorgenannten Voraussetzungen verstoße ihr nunmehriges Bestreiten gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.	83
Selbst wenn die Klägerin in den Streitjahren keine feste Geschäftseinrichtung auf der Nato-Airbase genutzt habe sollte, habe sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG erzielt, für die der Bundesrepublik Deutschland nach Artikel 5 Abs. 1 DBA NL das Besteuerungsrecht zustehe. Der alleinige Geschäftsführer der Klägerin habe seinen Wohnsitz seit Juni 1977 in Deutschland. Unter der Adresse der CCC GmbH habe Herr D auch den Sitz der Klägerin angemeldet. Diese Tatsache beweise, dass sich Herr D im streitgegenständlichen Zeitraum ganz überwiegend in Deutschland aufgehalten und somit für die Klägerin Geschäftsführerentscheidungen überwiegend im Inland getroffen habe. Bei dieser Annahme sei auch von Bedeutung, dass die CCC GmbH in derselben Branche tätig sei.	84

Dass die Klägerin den Sitz ihrer Geschäftsleitung nach R verlegt habe, ergebe sich auch aus dem Schreiben des seinerzeitigen steuerlichen Beraters der Klägerin, Rechtsanwalt und Notar Dr. S vom 30.8.1995 (Bl. 125 bis 127 der Akte). In zeitlicher Hinsicht folge das Finanzamt den dort gemachten Angaben nicht. Vielmehr müsse davon ausgegangen werden, dass die Verlegung der Geschäftsleitung erst ab dem 1.1.1994 erfolgt sei. Aufschlussreich sei jedoch die Mitteilung des früheren Steuerberaters, die Verwaltung der Klägerin befinde sich am Sitz der Muttergesellschaft. Für die Buchhaltung, das Sekretariat und den Vertrieb würden die Verwaltungseinrichtungen der Muttergesellschaft genutzt, so dass von einer integrierten Verwaltung gesprochen werden könne. Die Verwaltungsaufgaben der Klägerin tätige die an dem Sitz in R eigens für diesen Dienstort eingestellte Frau L.

Aus dem Schreiben ergebe sich, dass die Klägerin in der Person von Frau L in Deutschland einen ständigen inländischen Vertreter im Sinne des Artikels 2 Abs. 1 Nr. 2 c des DBA NL gehabt habe. Ob für die Zeit davor eine andere Person diese Aufgaben am Sitz der Muttergesellschaft wahrgenommen habe, bedürfe der weiteren Aufklärung. 86

Bei dem Büro in der Stadt H (NL) müsse berücksichtigt werden, dass die Räumlichkeiten ab 1994 an die K - B.V. untervermietet worden seien. Die Mietzahlung für das Jahr 1994 in Höhe von 5800 hfl sei nachträglich erfolgt. 1995 betrage der Saldo 0,00 hfl. Der gesamte Betrag in Höhe von 7810 hfl sei ausgebucht worden, weil er der Klägerin zugestanden habe. 87

Auch die weiteren von der Klägerin angesprochenen Buchführungsposten widerlegten nicht die Annahme, die Klägerin habe bis 1993 eine inländische Betriebsstätte und ab 1994 darüber hinaus einen inländischen Geschäftssitz unterhalten. 88

So betreffe der von der Klägerin aufgeführte Aufwand für Briefmarken und Portokosten beide Unternehmensteile. Für die Jahre 1993 und 1995 liege nicht das gesamte Konto vor. Die ausgewiesenen Saldovorträge (2355,60 hfl und 1933,15 hfl) seien daher nicht nachprüfbar. 89

Das Konto über Telefonkosten liege nicht vollständig vor. Da sowohl die Stadt H (NL) als auch der Ort X (NL) die gleiche Landeskennzahl (46) hätten, lasse sich durch Telefonrechnungen der holländischen Telekom nicht nachweisen, wo der tatsächliche Telefonanschluss gewesen sei. Zudem sei auch in dem Büro in Ort Z ein Telefonanschluss der niederländischen Telekom installiert gewesen. Nach der Rechnung der niederländischen Telekom vom 30.3.1995 sei dies auch in dem Ort U (W-Str. = altes Zollamt in dem Ort U) der Fall gewesen, wo die Klägerin kurzfristig ihren Sitz gehabt habe. Aus der Rechnung der niederländischen Telekom vom 23.8.1995 über die Installation eines Telefaxanschlusses sei nicht ersichtlich, wo dieser Anschluss eingerichtet worden sei. Das Zahlenwerk für die Jahre 1994 und 1995 weise darauf hin, dass zwei Telefonanschlüsse abgerechnet worden seien. 90

Der Energiekostenaufwand habe ausschließlich das Büro in der Stadt H betroffen. Eine Weiterberechnung an die K - B.V. sei offensichtlich nicht erfolgt. Der von der Klägerin für das Jahr 1995 aufgeführte Aufwand (3169,24 hfl) sei unzutreffend, weil der gesamte Saldo ausgebucht worden sei. Grund dafür sei der Umstand, dass der Aufwand den deutschen Teil betroffen habe. Der Aufwand betrage damit 0,00 hfl. 91

Die Unterlagen für Personalaufwendungen seien unvollständig. Für den Veranlagungszeitraum 1994 fehlten die Kontokarten. Für das Jahr 1995 sei der von der Klägerin ausgewiesenen Betrag in Höhe von 1007,05 hfl unzutreffend. Es handele sich nicht um den Saldo des Kontos, sondern um die Summe der Soll- und Haben-Buchungen. Außerdem seien zwei Ausbuchungen erfolgt, die den deutschen Teil der Unternehmung beträfen. Als Saldo ergebe sich 1995 bei den Personalkosten kein Aufwand, sondern ein 92

Ertrag in Höhe von 183,40 hfl.

Nach den Feststellungen der 2002 bis 2004 bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung seien in den Büros in dem Ort U und dem Ort Z umfangreiche Instandhaltungsarbeiten durchgeführt und Büroeinbauten vorgenommen worden. Der deutsche Unternehmensteil sei mit 7002 hfl für Instandhaltungskosten belastet worden. Die von der Klägerin aufgewendeten Beträge für den Büroumbau hätten 33.504,13 DM betragen. Die Klägerin habe diese Beträge aktiviert und auf eine Nutzungsdauer von zehn Jahren abgeschrieben. 93

Dass die CCC GmbH der Klägerin Lohnabrechnungen, Dienstreisen des Herrn D, anteilige Geschäftsführertätigkeit sowie allgemeine Verwaltungs- und Nebenkosten (1995 monatlich 850 DM) in Rechnung gestellt habe, zeige, dass die inländischen Büros nicht bloße Korrespondenzanschriften gewesen seien. Das treffe hingegen für die Anschrift in S-Weg, Stadt H (NL), zu. 94

Im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung sei bei der Besichtigung des Büros F-Weg, Stadt C (NL) festgestellt worden, dass Teile des Gebäudes lediglich als Lagerraum für ausgediente Möbel und als Abstellplatz für Oldtimer gedient hätten. Der Sitz der Geschäftsleitung habe sich dort nach Ansicht des Außenprüfer nicht befunden. 95

Die monatlichen Abrechnungen mit der A widerlegten nicht das Vorhandensein einer inländische Betriebstätte auf dem Nato-Flughafen in der Stadt M. 96

Die Klägerin hat schriftsätzlich für ihren Tatsachenvortrag, dass ihren Arbeitnehmern die Bedingungen der Arbeitseinsätze detailliert von der Nato vorgeschrieben worden seien, so dass sich ihre Geschäftsaktivitäten auf eine reine nachgängige Kontrolltätigkeit beschränkt habe, dass ihre Geschäfte von dem Sitz ihrer Geschäftsleitung in der Stadt C/Niederlande aus geführt worden seien, und dass Frau L vom 7.9.1992 bis 1999 Angestellte des niederländischen Teils des Unternehmens – der "D - BV/NL – Stadt P (NL)" – gewesen sei und sich nicht um inländische Belange der Klägerin gekümmert habe, verschiedene Beweismittel angeboten. Wegen der Einzelheiten wird auf die Beweisanträge in den Schriftsätzen vom 10.1.2005 (Bl. 144 ff d.A.) und 23.6.2006 (Bl. 263 ff d.A.) verwiesen. 97

Die Beweisanträge hat sie in der mündlichen Verhandlung vom 24.1.2007 wiederholt. 98

Entscheidungsgründe 99

Die Klage ist insoweit begründet, als sich die Körperschaftsteuer in den Streitjahren nach Steuersätzen i.H.v. 43,21 % (Veranlagungszeiträume 1990 und 1991) und 40,01 % (Veranlagungszeiträume 1992 und 1993) statt mit 46% bemisst. Insoweit verletzen die Körperschaftsteuerbescheide die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Die darüber hinausgehende Klage ist unbegründet. 100

Entgegen der Auffassung der Klägerin war sie in allen Streitjahren in der Bundesrepublik nach § 2 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG unter Beachtung des Art. 5 Abs. 1 DBA-NL körperschaftsteuerpflichtig. 101

Nach § 2 Abs. 1 KStG sind Kapitalgesellschaften ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland mit ihren inländischen Einkünften in Deutschland beschränkt körperschaft-steuerpflichtig. 102

Die Klägerin war in den Streitjahren 1990 bis 1993 eine Kapitalgesellschaft ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. Zwar fasste die Alleingesellschafterin der Klägerin unter dem Datum 18.12.1991 den Beschluss, die Geschäfte der Klägerin ab dem 01.01.1992 vom 103

Verwaltungssitz der CCC GmbH in der E-Str. in T (Deutschland) aus zu leiten. Es fehlt jedoch - auch nach Ansicht der Beteiligten - an objektiven Kriterien, die den Schluss rechtfertigen, die Klägerin habe diesen Beschluss bereits in einem der Streitjahre umgesetzt. Tatsachen, die eine solche Annahme rechtfertigen könnten, hat keiner der Beteiligten vorgetragen. Sie sind auch nach Aktenlage nicht feststellbar. Wegen der weiteren Einzelheiten hinsichtlich des Zeitpunkts der Sitzverlegung von den Niederlanden in die Bundesrepublik Deutschland wird auf das Urteil des erkennenden Senats vom heutigen Tage im Parallelverfahren 13 K 2238/02 für die Streitjahre 1994, 1995 und 1999 verwiesen, mit dem der Senat erkannt hat, dass die Verlegung des Sitzes der Geschäftsleitung in das Inland erst zum 1.3.2004 feststellbar ist.

Demzufolge ist die Klägerin als ausländische Kapitalgesellschaft nur mit ihren inländischen Einkünften steuerpflichtig. Solche Einkünfte hat sie auf dem Nato-Flughafen in der Stadt M erzielt. Zu den inländischen Einkünften zählen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG u. a. gewerbliche Einkünfte, die in einer inländischen Betriebsstätte erzielt werden. Nach der Legaldefinition in § 12 AO ist unter Betriebsstätte im Sinne des nationalen Rechts jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage zu verstehen, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. 104

Geschäftseinrichtungen sind dabei insbesondere Gebäude oder einzelne Räume innerhalb eines Gebäudes (vgl. Urteil des Bundesfinanzhof – BFH – vom 03.02.1993 I R 80-91/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462, 465). Eine solche Geschäftseinrichtung stand der Klägerin im Streitfall auf dem Nato-Flughafen in der Stadt M zur Verfügung. Denn nach den Angaben ihres Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung hat sie dort Flugzeuge in einer hierfür vorgesehenen Reinigungshalle von innen und außen gereinigt. Ferner standen ihren Arbeitnehmern auf dem Flughafen Aufenthaltsräume mit Kücheneinrichtung, verschließbaren Schränken und Duschvorrichtungen zur Verfügung. 105

An diesem Gebäude bzw. diesen Gebäudeteilen hatte die Klägerin auch ein ausreichendes Nutzungsrecht. Nach der vom Senat geteilten ständigen Rechtsprechung des – BFH –, reicht allein die faktische Möglichkeit, ein Gebäude zu nutzen, für das Vorliegen einer Betriebsstätte nicht aus. Vielmehr ist es erforderlich, dass der Unternehmer eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die betreffende Einrichtung besitzt (BFH-Urteile vom 11.10.1990 I R 77/88, BFHE 158, 499, BStBl II 1990, 166; vom 30.10.1996 II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12; vom 08.03.1988 VII R 270/81, BFH/NV 1988, 735). Verfügungsmacht in diesem Sinne erfordert nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat auch in diesem Punkt anschließt, eine Rechtsposition des Unternehmers zur Gebäudenutzung, die gegen seinen Willen nicht ohne Weiteres beseitigt oder verändert werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 17.03.1982 I R 189/79, BFHE 136, 120, BStBl II 1982, 624; vom 23.05.2002 III R 8/00, BStBl II 2002, 512). Dabei ist es ausreichend, dass dem Unternehmer aus tatsächlichen Gründen irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Verfügung gestellt wird, auch wenn es an einer ausdrücklich vereinbarten Rechtsposition fehlt (BFH-Urteil vom 03.02.1993 I R 80-81/91, a. a. O.). Auch ist es nicht erforderlich, dass der Unternehmer das Recht oder die Möglichkeit zur alleinigen Nutzung der Geschäftseinrichtung hat. Ausreichend ist vielmehr eine über die bloße Möglichkeit zur Mitbenutzung hinausgehende tatsächliche dauerhafte Nutzungsmöglichkeit, die insbesondere dann vorliegt, wenn die Mitbenutzung der Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung gegenüber dem Gebäudeberechtigten dient (BFH-Urteil vom 14.07.2004 I R 106/03, a. a. O.). Auch diese Voraussetzung ist im Streitfall zu bejahen. Ausweislich des Aktenvermerks über die am 15.02.2005 durchgeführte Ortsbesichtigung auf dem Flughafengelände hatten die Arbeitnehmer der Klägerin mit ihren Sicherheitsausweise Zutritt zu den Sicherheitszonen des Flughafens, um dort die von der Klägerin geschuldeten Reinigungsarbeiten auszuüben. Die 106

Nato stellte dem Reinigungspersonal nach den Angaben des Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung hierfür neben den Sozialräumen eine Reinigungshalle zur Verfügung. Grundlage hierfür war der mit der Firma M geschlossene Reinigungsvertrag, den die Klägerin dem Gericht nicht in einer nach § 184 des Gerichtsverfassungsgesetz zugelassenen Sprache vorgelegt hat. Obwohl es dem Gericht aus diesem Grunde nicht möglich war, den Vertragsinhalt zur Kenntnis zu nehmen, geht der Senat bei lebensnaher Würdigung der Rechtsbeziehungen zwischen den an der Flugzeugreinigung beteiligten Personen davon aus, dass die Nato aufgrund ihrer eigenen vertraglichen Beziehungen zur Firma M als Hauptauftragnehmerin und aufgrund der vertraglichen Beziehungen der Firma M zu ihren Subunternehmer verpflichtet war, der Klägerin Zugang zur Reinigungshalle und zu den Aufenthalts- und Bereitschaftsräumen zu gewähren. Eine solche Verpflichtung war nach Überzeugung des Senats zumindest solange zu bejahen, wie die Klägerin die von ihr zu leistenden Arbeiten ordnungsgemäß unter Berücksichtigung des Sicherheitsinteresses der Nato durchführte. Denn die vertragliche Verpflichtung zur Reinigung der Flugzeuge begründete aus Sicht der Klägerin gleichzeitig ein vertragliches Recht, diese Arbeiten in den hierfür vorgesehenen Gebäuden auszuüben.

Die hieraus für die Klägerin resultierende Verfügungsmacht ist ungeachtet der Tatsache, 107
dass ihre Mitarbeiter die Geschäftseinrichtung erst nach einer entsprechenden Sicherheitskontrolle durch das Flughafenpersonal betreten durften, ausreichend um eine Betriebsstätte zu bejahen. Denn eine vorherige Sicherheitskontrolle ist nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat auch in diesem Punkt anschließt, für das Vorliegen einer Betriebsstätte jedenfalls immer dann unschädlich, wenn der Unternehmer seine vertraglichen Verpflichtungen nur durch das regelmäßige Aufsuchen der zugewiesenen Räumlichkeiten erfüllen kann. Denn in einem solchen Fall bedeuten die Kontrollmaßnahmen keine Beschränkung des Zugangsrechts in dem Sinne, dass es dem Nutzer nur von Fall zu Fall und nach Gutdünken des Gebäudeberechtigten gestattet wäre, die Geschäftseinrichtung aufzusuchen. (vgl. zu diesen Grundsätzen BFH-Urteil vom 14.07.2004, I R 106/03, a. a. O.). Bei lebensnaher Interpretation der vertraglichen Beziehungen hätte den Mitarbeitern der Klägerin vorliegend allenfalls im Einzelfall ein Zugang zu der Reinigungshalle und den Aufenthaltsräumen aufgrund militärischer Sicherheitsinteressen versagt werden können. Das ist für das Vorliegen einer Betriebsstätte nach nationalem Recht unschädlich.

Das der Bundesrepublik Deutschland nach § 2 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG 108
zustehende Besteuerungsrecht wird im Streitfall nicht durch das DBA-NL eingeschränkt. Da die Klägerin auf dem Flughafen in der Stadt M auch eine Betriebsstätte in abkommensrechtlicher Hinsicht unterhielt, weist Art. 5 Abs. 1 DBA-NL dem deutschen Fiskus das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte zu.

Nach Art. 5 Abs. 1 DBA-NL hat ein Vertragsstaat, auf dessen Gebiet sich die Wirkungen 109
eines in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Unternehmens erstrecken das Besteuerungsrecht für Einkünfte, die auf eine in diesem Staat belegene Betriebsstätte entfallen.

Artikel 2 Abs. 1 Nr. 2 DBA-NL definiert den Begriff der Betriebsstätte in 110
abkommensrechtlicher Hinsicht und normiert dabei schärfere Voraussetzungen als § 12 AO. Nach der Vorschrift liegt eine Betriebsstätte im Gegensatz zu nationalem Recht nicht bereits dann vor, wenn die Geschäftseinrichtung der Tätigkeit des Unternehmens dient; erforderlich ist vielmehr, dass die Tätigkeit des Unternehmens in der Geschäftseinrichtung ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Dabei erfasst das Tatbestandsmerkmal "Geschäftseinrichtung" im Sinne dieser Regelung wie § 12 AO u.a. alle fest mit dem Boden verbundene Gebäude und Räumlichkeiten (zur weitergehenden Auslegung auch auf Plätze ohne Gebäude und Räumlichkeiten vgl. die Ausführungen des OECD-Fiskalausschusses im Kommentar zum OECD Musterabkommen – OECD-MA – Artikel 5, Tz. A.4). Eine solche Geschäftseinrichtung ist – wie bereits ausgeführt wurde – in der Reinigungshalle und den Aufenthalts- und Sozialräumen zu sehen.

In dieser Geschäftseinrichtung hat die Klägerin ihre Tätigkeit auch ganz oder teilweise ausgeübt. Eine Tätigkeit wird in der Geschäftseinrichtung verrichtet, wenn in ihr über bloße Vorbereitungshandlungen und Hilfstätigkeiten hinausgehenden Arbeiten durchgeführt werden (vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, 1998 § 16 Doppelbesteuerungsabkommen-Unternehmensgewinne Rz. 16.242 m.w.N. aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des BFH). Für die Reinigungshalle liegt das im Streitfall auf der Hand, denn in diesem Gebäude hat die Klägerin ihre vertragliche Hauptpflicht, das Reinigen der Flugzeuge, zur Gänze ausgeübt. 112

Aber auch hinsichtlich der Aufenthalts- und Sozialräume liegt die im Vergleich zum nationalen Recht verschärfte Voraussetzung der Tätigkeitsausübung in der Geschäftseinrichtung zumindest in dem hier zu betrachtenden Einzelfall vor. Zwar dienen Sozialeinrichtungen für die Belegschaft dem Geschäftsgegenstand des Unternehmens regelmäßig nur mittelbar und sind deshalb ungeeignet, eine Betriebsstätte in abkommensrechtlichem Sinne zu begründen (Schaumburg, ebenda, m. w. N. aus der Literatur). Anders verhält es sich nach der vorgenannten Betriebsstättendefinition in Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 DBA-NL allerdings dann, wenn der Unternehmer in diesen Räumen zumindest einen Teil seiner vertraglichen Betätigung ausübt. Das ist vorliegend zu bejahen. Nach den Angaben des Geschäftsführers der Klägerin in der mündlichen Verhandlung war die Klägerin verpflichtet, einen Bereitschaftsdienst für die Reinigung der Nato-Flugzeuge einzurichten. Wenn aber die Klägerin als vertragliche Pflicht Arbeitskräfte in Form einer Bereitschaftsreserve vorzuhalten hatte, übten ihre Mitarbeiter in den Aufenthalts- und Sozialräumen diese von der Klägerin geschuldete Leistung aus, so dass auch hinsichtlich dieser Gebäudeteile eine Betriebsstätte nach dem DBA-NL vorliegt. 113

Wie bei § 12 AO steht dem Vorliegen einer Betriebsstätte in abkommensrechtlicher Hinsicht nach Auffassung des Senats nicht entgegen, dass die Klägerin kein ausschließliches Nutzungsrecht an den Räumen hatte und dass es der Nato u.U. möglich gewesen wäre, den Ort der Reinigungsarbeiten in ein anderes Gebäude zu verlegen. Denn es ist nicht ersichtlich, dass das DBA-NL hinsichtlich der Qualität der Verfügungsmacht höhere Anforderungen an das Vorliegen einer Betriebsstätte stellt als das nationale Recht. 114

Im Ergebnis steht der Bundesrepublik Deutschland daher das Besteuerungsrecht hinsichtlich der auf dem Nato-Flughafen erzielten Einkünfte sowohl nach deutschem als auch nach internationalem Recht zu. Andere Einkünfte hat der Beklagte in den Streitjahren nicht in die Besteuerung einbezogen. Gegen die Höhe des auf die inländische Betriebsstätte entfallenden Gewinns hat die Klägerin keine substantiierten Einwendungen vorgebracht. 115

Allerdings ist die Klage hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Steuern begründet. Der Beklagte hat die Steuer gem. § 23 Abs. 3 i. V. m. Abs. 2 Satz 1 und § 2 Nr. 1 KStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung nach einem Steuersatz in Höhe von 46 % bemessen. Diesen Steuersatz hat der Gerichtshof der Europäischen Union – EuGH – durch Urteil vom 23.02.2006, Rs C-253/03, ABIEU 2006, Nr. C131, 4 als mit Artikel 52 des EG-Vertrags (nach Änderung nunmehr Artikel 43 EG-Vertrag) und Artikel 58 EG-Vertrag (nunmehr 48 EG-Vertrag) unvereinbar erklärt. Diese Entscheidung ist aufgrund des Anwendungsvorrangs gemeinschaftsrechtlichen Primärrechts (und damit der gemeinschaftlichen Grundfreiheiten) 116

vor nationalem Recht verbindlich (vgl. BFH-Urteil vom 09.08.2006 I R 31/01, BFH/NV 2007, 158).

Der EuGH hat es in seiner Entscheidung den nationalen Gerichten überlassen, den 117
Steuersatz, der auf die Gewinne einer Zweigniederlassung anzuwenden ist, nach Maßgabe
des Steuersatzes zu ermitteln, der im Falle der Ausschüttung der Gewinne einer
Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft insgesamt anzuwenden wäre.

Für die Ermittlung des danach zutreffenden Steuersatzes folgt der erkennende Senat der im 118
Anschluss an das EuGH-Urteil ergangenen Rechtsprechung des BFH im Urteil vom
09.08.2006 I R 31/01, wonach der sich der Steuersatz für im Gemeinschaftsgebiet ansässige
beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften nach der für inländische
Tochtergesellschaften maßgeblichen Ausschüttungsbelastung bemisst, die jedoch um die auf
die – fiktive – Gewinnausschüttung entfallende Quellensteuer zu erhöhen ist.

Die Ausschüttungsbelastung nach § 27 Abs. 1 KStG betrug in allen Streitjahren 36%. Der 119
Quellensteuersatz nach Artikel 13 DBA-NL betrug in den Streitjahren 1990 und 1991 10 %
und in den Streitjahren 1992 und 1993 nach dem durch Art. 1 Nr. 44 des
Steueränderungsgesetzes 1992 vom 25.2.1992 (BGBl 1992, Seite 297) eingeführten § 44 d
EStG 5 %.

Daraus errechnen sich folgende Steuersätze: 120

1990 und 1991	121
---------------	-----

Ausschüttungsbelastung:	36 %	122
Kapitalertragsteuer 10 % x Ausschüttungsbetrag (64%):	6,4 %	
Summe:	42,4 %	

1992 und 1993	123
---------------	-----

Ausschüttungsbelastung:	36 %	124
Kapitalertragsteuer 5 % x Ausschüttungsbetrag (64%):	3,2 %	
Summe:	39,2 %	

Der BFH hat es in seinem Urteil vom 09.08.2006 I R 31/01 offengelassen, ob dieser tarifliche 125
Steuersatz zu erhöhen ist, weil bei der zur Ermittlung des korrekten Steuersatzes zu
unterstellenden Vollausschüttung einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft die
Körperschaftsteuer ihrerseits nicht abziehbar ist und deswegen nach wie vor dem Steuersatz
für beschränkt steuerpflichtige Personen unterliegt. Nach Auffassung des erkennenden
Senats hat eine solche Erhöhung zu erfolgen. Denn Artikel 52 i. V. m. Artikel 58 EG-Vertrag

ist nach der Rechtsprechung des EuGH in dem Urteil vom 23.02.2006, Rs C-253/03 (a. a. O.) dahingehend auszulegen, dass es gegen das Recht auf freie Niederlassung verstößt, wenn der von einer ausländischen EU-Kapitalgesellschaft durch eine Zweigniederlassung in Deutschland erzielte Gewinn einer höheren deutschen Körperschaftsteuerbelastung unterliegt als der voll ausgeschüttete Gewinn einer in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Tochtergesellschaft einer im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Kapitalgesellschaft. Nach Auffassung des erkennenden Senats besteht hingegen kein Grund, den Gewinn einer inländischen Zweigniederlassung gegenüber dem Gewinn einer inländischen Tochtergesellschaft steuerlich zu privilegieren. Da die Körperschaftsteuer im Falle einer vom EuGH geforderten Vollausschüttung einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft nicht abziehbar wäre, ist der zuvor genannte Steuersatz daher – bezogen auf die nicht abziehbare Körperschaftsteuer – um die Differenz zwischen dem Steuersatz für beschränkt steuerpflichtige Personen und dem Thesaurierungssteuersatz für unbeschränkt steuerpflichtige Personen zu erhöhen.

Bei dem in den Streitjahren geltenden Thesaurierungssteuersatz i.H.v. 50 % und dem für beschränkt steuerpflichtige Personen geltenden Steuersatz i.H.v. 46 % beträgt diese Differenz 4 Prozentpunkte. Daher erhöht sich der Steuersatz um 4 % von 36% $\times$ 36/64 = 0,81 %.

126

Der anzuwendenden Steuersatz beträgt für die Veranlagungszeiträume 1990 und 1991 mithin 43,21 % und in den Streitjahren 1992 und 1993 40,01 %.

127

Da sich für die Klägerin bereits nach dem zwischen den Beteiligten unstreitigen Sachverhalt eine beschränkte Steuerpflicht ergibt, kommt es auf die von ihr vorgebrachten Beweisangebote nicht an, so dass der Senat von einer Beweiserhebung abzusehen hatte.

128

Die Klage hinsichtlich der Feststellungsbescheide gemäß § 47 Abs. 2 KStG ist hinsichtlich der Feststellungen 1991 und 1992 unzulässig.

129

Für die Klage bzgl. der Feststellung 1991 fehlt das Rechtsschutzbedürfnis, da diese Feststellung nur Auswirkungen auf die für beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften nicht durchzuführende Feststellung nach § 47 Abs. 1 KStG haben konnte.

130

Für die Klage hinsichtlich der Feststellung 1992 fehlt eine Sachurteilsvoraussetzung, da kein Vorverfahren durchgeführt worden ist (§ 44 FGO).

131

Hinsichtlich der Feststellung 1993 ist die Klage unbegründet, da der abweichende Steuersatz keine Auswirkung auf das Einkommen hat und die übrigen Feststellungen nur Auswirkungen auf die für beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften nicht durchzuführende Feststellung nach § 47 Abs. 1 KStG haben konnten.

132

Auf den Antrag der Klägerin, den Feststellungsbescheid gem. § 47 Abs. 2 KStG auf den 31.12.1990 aufzuheben, hat das Gericht – ohne Kostenfolge für die Beteiligten – das Rubrum des Verfahrens hinsichtlich dieses Streitgegenstandes berichtigt.

133

Der Sachantrag der Klägerin ging ins Leere, weil ein solcher Feststellungsbescheid nicht existiert. Das Körperschaftsteuergesetz in der bis zum 31.12.1990 geltenden Fassung sah nur die gesonderte Feststellung der nach § 30 KStG ermittelten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals und des für Ausschüttungen verwendbaren Teils des Nennkapitals im Sinne des § 29 Abs. 3 KStG vor (§ 47 Abs. 1 KStG). Die zu eigenständig anfechtbaren Feststellungen führende Funktion eines Grundlagenbescheids hinsichtlich der

134

in § 47 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG genannten Besteuerungsgrundlagen erhielt der Körperschaftsteuerbescheid erst durch § 47 Abs. 2 KStG in der Fassung des Artikels 8 Nr. 8 des Steueränderungsgesetzes 1992 vom 25.02.1992 (BGBl I, Seite 297). Der nicht existente Feststellungsbescheid nach § 47 Abs. 2 KStG auf den 31.12.1990 ist folgerichtig weder Gegenstand der Einspruchsentscheidung vom 27.03.2002 noch von der Klägerin in ihrer Klageschrift vom 22.04.2002 angefochten worden. Die Aufnahme dieses Streitgegenstandes in das Rubrum beruht vielmehr auf einem Eingabeversehen bei der elektronische Erfassung der Streitgegenstände. Allein dieses Versehen hat die Klägerin veranlasst, zu dem nicht existenten Verwaltungsakt in der mündlichen Verhandlung einen Klageantrag zu stellen. Deshalb hält es der Senat es für sachgerecht, auf diesen Antrag hin das Rubrum hinsichtlich der Feststellung nach § 47 Abs. 2 KStG zu berichtigen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit nach § 155 FGO i. V. m. § 709 ZPO. 135

Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen. Die Frage, unter welchen Voraussetzungen auf militärischem Sperrgelände eine Betriebsstätte in abkommensrechtlichem Sinne (DBA-NL) zu bejahen ist, ist höchstrichterlich bislang ebenso wenig entschieden wie die Frage, ob der Steuersatz nach § 27 Abs. 1 KStG zu erhöhen ist, weil bei der vom EuGH unterstellten Vollausschüttung einer Tochterkapitalgesellschaft an ihre Muttergesellschaft die Körperschaftsteuer nicht abziehbar ist und daher nach wie vor dem niedrigeren Steuersatz für beschränkt steuerpflichtige Personen unterliegt. 136