
Datum: 31.08.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3550/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0831.10K3550.14.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 72/16

Tenor:

Die Bescheide über Körperschaftsteuer für 2012 vom 03.07.2014 sowie den Gewerbesteuermessbetrag für 2012 vom 25.07.2014, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.11.2014, werden mit der Maßgabe geändert, dass weitere Betriebsausgaben i.H.v. 13.381 € berücksichtigt werden. Die Neuberechnung der danach festzusetzenden Steuer bzw. des danach festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrags wird dem Beklagten übertragen. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Zwischen den Beteiligten ist die Anwendbarkeit des § 8b Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) im Rahmen einer vom Beklagten angenommenen grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltung streitig.

Die Klägerin ist eine gemeinnützige rechtsfähige Stiftung mit Sitz in A. Laut ihrer Satzung besteht der Zweck der Klägerin in der Förderung gemeinnütziger/mildtätiger Zwecke durch Hilfe für Sie bildet die Konzernspitze der B-Gruppe und hält jeweils 100 %ige Beteiligungen an verschiedenen – teils ihrerseits gemeinnützigen – GmbHs. Daneben war die Klägerin seit Mai 2007 im Rahmen eines Einzelunternehmens („B1 NL“), zu dessen Betriebsvermögen u.a. zwei bebaute Geschäftsgrundstücke in C und E gehörten, in den Niederlanden im Bereich des Einzelhandels mit ... tätig.

1

2

3

Zum06.2011 gründete die Klägerin die niederländische 100 %ige Tochtergesellschaft „B1 B.V.“ (nachfolgend „B1BV“) mit Sitz in E und brachte das bestehende niederländische Einzelunternehmen mitsamt den zu dessen Betriebsvermögen gehörenden Grundstücken zum ...04.2012 in die B1BV ein. Zum06.2012 wurden sodann beide Grundstücke von der B1BV an die Klägerin veräußert. Das in E belegene Grundstück wird seither von der Klägerin an die B1BV verpachtet und von dieser in Ausübung ihrer operativen Geschäftstätigkeit als Betriebsgrundstück genutzt. Das Grundstück in C wird – wie bereits in der Vergangenheit – an einen fremden Dritten verpachtet.	4
Am06.2012 und08.2012 beschloss die Gesellschafterversammlung der B1BV die Ausschüttung einer Dividende an die Klägerin i.H.v. insgesamt ... €.	5
Im Jahr 2014 fand bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durch das FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfung F betreffend die Jahre 2008-2012 statt. In dieser vertrat die Betriebsprüfung die Ansicht, dass aufgrund der 100 %igen Beteiligung der Klägerin an der B1BV und der Verpachtung des Grundstücks in E seit dem06.2012 eine Betriebsaufspaltung über die Grenze zwischen der Klägerin als inländischem Besitzunternehmen und der B1BV als ausländischem Betriebsunternehmen vorliege, in deren Rahmen die Klägerin mit ihren Einkünften partiell steuerpflichtig sei. Die aus der Nutzungsüberlassung des in E belegenen Grundstücks an die B1BV erzielten Verpachtungseinkünfte stellten aufgrund der Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte dar, welche in Deutschland jedoch abkommensrechtlich von der Besteuerung freigestellt seien. Die Kapitalbeteiligung der Klägerin an der B1BV sei notwendiges Betriebsvermögen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Klägerin, mit der Folge, dass die in 2012 vorgenommenen Gewinnausschüttungen der B1BV als gewerbliche Einkünfte zu behandeln seien. Nach § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG sei die Gewinnausschüttung steuerfrei, wobei allerdings 5 %, d.h. ein Betrag von 439.225 €, pauschal als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien, welche das zu versteuernde Einkommen erhöhten. Hinsichtlich dieses Betrags bestehe auch ein deutsches Besteuerungsrecht, da die Steuerfreistellung nach Art. 13 Abs. 5 i.V.m. Art. 5, 20 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Niederlanden (DBA-NL) mangels Existenz einer niederländischen Betriebsstätte der Klägerin nicht eingreife. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den abschließenden Prüfungsberichts vom 09.05.2014, Tz. 2.5, Bezug genommen.	6
Der Beklagte folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 03.07.2014 und 25.07.2014 entsprechende Bescheide über Körperschaftsteuer sowie über den Gewerbesteuermessbetrag für 2012. Die hiergegen fristgerecht erhobenen Einsprüche der Klägerin wurden durch den Beklagten mit Einspruchsentscheidung vom 13.11.2014 hinsichtlich der streitigen Annahme einer Betriebsaufspaltung und der Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG auf die Dividendenausschüttung der B1BV als unbegründet zurückgewiesen. Wegen der Begründung wird vollumfänglich auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen.	7
Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage macht die Klägerin geltend: Die Behandlung der in 2012 vorgenommenen Gewinnausschüttung der B1BV i.H.v. 5 % als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG sei rechtswidrig, da das einschlägige DBA-NL aufgrund des darin enthaltenen Schachtelprivilegs (Art. 20 Abs. 2 Satz 1 und 3, Art. 13 Abs. 1, 2 und 4 DBA-NL) Vorrang gegenüber der Anwendung des § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG habe. Die Ausschüttung sei daher – unabhängig von § 8b KStG – bereits unter Anwendung des DBA vollständig von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer	8

auszunehmen. Auch die Finanzverwaltung habe inzwischen erkannt, dass ein genereller Anwendungsvorrang des DBA gegenüber § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG bestehe und dies in der Verfügung der Senatsverwaltung Berlin (Erlass vom 29.08.2014 – III A S 1301 Fra – 8/2009) für Dividendeneinkünfte in Bezug auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Frankreich vom 21.07.1959 (DBA-F) klargestellt. Für das DBA-NL gelte nichts anderes, da dieses ebenso wie das DBA-F bezüglich der Steuerfreistellung von Schachteldividenden im Ansässigkeitsstaat des Empfängers auf den Begriff der „(Dividenden-)Einkünfte“ als Nettogröße und nicht – wie andere DBA – auf den Begriff der „(Dividenden-)Einnahmen“ als Bruttogröße abstelle. Unabhängig hiervon stelle die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG i.d.F. ab 2004 im Falle von DBA-Schachtelprivilegien einen (faktischen) Treaty Override dar, der als solcher wegen Verstoßes gegen Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes verfassungswidrig sei.

Zudem scheide eine Berücksichtigung der Ausschüttung unter dem Gesichtspunkt einer grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltung aus, da diese im vorliegenden Fall zu einer unzulässigen Ausweitung der Gewerbesteuer führen würde. Zwar würden grenzüberschreitende Betriebsaufspaltungen in Rechtsprechung und Literatur grundsätzlich für möglich gehalten, im Fokus stehe dabei jedoch die Konstellation eines ausländischen Besitzunternehmens, welches ein inländisches Grundstück an ein inländisches Betriebsunternehmen überlasse. Im umgekehrten, aus Sicht des Beklagten vorliegend gegebenen Fall, in dem ein inländisches Besitzunternehmen ein ausländisches Grundstück an ein ausländisches Betriebsunternehmen verpachte, greife der Sinn und Zweck des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung – welcher in der Verhinderung von Steuerausfällen bei der Gewerbesteuer bestehe – nicht ein, da sämtliche die Betriebsaufspaltung begründenden Aspekte ausschließlich im Ausland verwirklicht würden und es daher durch die Aufteilung in Besitz- und Betriebsunternehmen zu keinen Gewerbesteuerausfällen in Deutschland kommen könne.

Selbst wenn man unterstelle, dass eine grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung in der vorliegenden Konstellation möglich sei, so werde im Übrigen sowohl nach BFH-Grundsätzen als auch aus abkommensrechtlicher Sicht durch die Vermietungstätigkeit der Klägerin eine niederländische Betriebsstätte begründet, welcher die fraglichen Gewinnausschüttungen der B1BV zuzurechnen seien, so dass das Besteuerungsrecht für die Ausschüttungen abkommensrechtlich den Niederlanden zugewiesen sei (Art. 13 Abs. 5, 5 DBA-NL). Die Klägerin nehme durch die Verpachtung des in E gelegenen Grundstücks an die B1BV allein am wirtschaftlichen Verkehr in den Niederlanden und nicht in Deutschland teil. Die Anteile an der B1BV bzw. deren Gewinnausschüttungen könnten daher rechtlich, funktional und tatsächlich allenfalls dem Belegenheitsort des Grundstücks zugeordnet werden. An diesem Ort unterhalte die Klägerin mit dem niederländischen Grundstück und den überlassenen Räumlichkeiten zumindest eine „Geschäftsstelle“ i.S.v. Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) cc) DBA-NL.

Rein vorsorglich sei ferner darauf hinzuweisen, dass der Klägerin in dem vom Beklagten angenommenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Verpachtung Grundstücke an die B GmbH“ bislang unberücksichtigte Betriebsausgaben in Form einer Rückstellung für IHK-Beiträge i.H.v. 10.000 € sowie Rechtsanwaltsberatungskosten i.H.v. 5.000 € entstanden seien. Tatsächlich seien von ihr in 2013 IHK-Beiträge i.H.v. 8.381 € für die Jahre 2008, 2009 und 2010 entrichtet worden.

Die Klägerin beantragt,

den Körperschaftsteuerbescheid für 2012 vom 03.07.2014 sowie den Gewerbesteuermessbescheid für 2012 vom 25.07.2014, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.11.2014, aufzuheben, hilfsweise, die vorgenannten Bescheide mit der Maßgabe zu ändern, dass zusätzliche Betriebsausgaben i.H.v. 13.381 € im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Klägerin berücksichtigt werden und die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

14

die Klage – soweit sie über die Berücksichtigung nachträglicher Betriebsausgaben i.H.v. 13.381 € im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Verpachtung Grundstücke an die B GmbH“ hinausgeht – abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

15

Er führt aus: Der BFH habe bereits mehrfach entschieden, dass das DBA lediglich die Steuerfreistellung der Brutto-Dividende regele, nicht aber die Möglichkeit des Abzugs von damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben. Die innerstaatliche Vorschrift des § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG stehe dem DBA-Schachtelprivileg daher nach Auffassung des BFH nicht entgegen. Anders sei dies allein bei Gewinnausschüttungen einer französischen Gesellschaft, da sich das in Art. 20 Abs. 1 DBA-F geregelte Schachtelprivileg im Gegensatz zu den anderen DBA ausdrücklich auf den Begriff der „Nettoeinkünfte“ beziehe. Das DBA-F stelle insoweit aber die einzige Ausnahme dar, da die anderen DBA auf die Brutto-Dividenden(-einnahmen) Bezug nähmen. Der im DBA-NL verwendete Begriff „Dividenden“ stelle eine vom Begriff der „Nettoeinkünfte“ abweichende Rechengröße dar, bei der es sich nur um die „Dividendeneinnahmen“ handeln könne. Mithin bestehe ein Unterschied zwischen der im DBA-F enthaltenen Formulierung „Nettoeinkünfte“ und der Formulierung „Dividenden(-einnahmen)“ im DBA-NL.

16

Eine Betriebsaufspaltung sei nach Rechtsprechung und Literatur zudem auch grenzüberschreitend möglich. Aus deutscher Sicht sei dabei allein auf das inländische Besitzunternehmen abzustellen. Ungeachtet etwaiger Besteuerungszuordnungsregelungen in einem DBA sei nur dessen Tätigkeit steuerbar. Entgegen der Ansicht der Klägerin diene das Institut der Betriebsaufspaltung auch nicht bloß gewerbesteuerlichen Zwecken, sondern erfülle durch die Annahme eines Gewerbebetriebs weitere steuerliche Tatbestände wie z.B. der Aufdeckung von stillen Reserven. Durch die Verpachtung des Grundstücks an die B1BV habe die Klägerin ihren Willen zur Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dokumentiert.

17

Die Klägerin habe am Belegenheitsort des an die B1BV verpachteten Grundstücks in den Niederlanden auch keine Betriebsstätte in Form einer Geschäftsstelle. Die B1BV sei ein eigenständiges Unternehmen und nutze das Grundstück als Pächterin für ihre eigenen Geschäfte. Die bloße Verpachtung des Grundstücks führe nicht dazu, dass das Grundstück als Betriebsstätte der Klägerin zu beurteilen sei.

18

In den Niederlanden seien die Gewinnausschüttungen der B1BV an die gemeinnützige Klägerin ferner in voller Höhe als Betriebsausgaben anerkannt worden. Diese Einkünfte seien somit weder in Deutschland noch in den Niederlanden besteuert worden, so dass insoweit auch kein Treaty Override vorliegen könne. Der BFH habe ein Treaty Override bezüglich des § 8b Abs. 7 KStG 1999 verneint. Die Vorschrift des § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG 2012 sei insoweit mit § 8b Abs. 7 KStG 1999 identisch.

19

In der mündlichen Verhandlung am 31.08.2016 haben die Beteiligten erklärt, dass zwischen ihnen hinsichtlich der Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben der Klägerin i.H.v.

20

13.381 € im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Verpachtung Grundstücke an die B GmbH“ dem Grunde und der Höhe nach Einigkeit bestehe und allein das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung über die Grenze sowie die Frage des Anwendungsvorrangs des DBA-Schachtelprivilegs gegenüber § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG streitig sei.

Entscheidungsgründe:

21

Die zulässige Anfechtungsklage ist im Wesentlichen unbegründet. Die angefochtenen Bescheide über Körperschaftsteuer 2012 und den Gewerbesteuermessbetrag 2012, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung, sind lediglich insoweit rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, als weitere Betriebsausgaben i.H.v. 13.381 € zu berücksichtigen sind. Im Übrigen sind die angefochtenen Bescheide hingegen rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO).

22

I. Der Beklagte hat die der Klägerin unstreitig entstandenen Rechtsanwaltskosten und Aufwendungen für IHK-Beiträge i.H.v. insgesamt 13.381 € bislang zu Unrecht nicht als Betriebsausgaben i.S.d. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „Verpachtung Grundstücke an die B GmbH“ berücksichtigt. Da die Notwendigkeit einer steuerlichen Berücksichtigung dieser Aufwendungen zwischen den Beteiligten dem Grunde und der Höhe nach unstreitig ist, sieht der erkennende Senat von weiteren Ausführungen hierzu ab.

23

II. Demgegenüber hat der Beklagte die Dividendeneinkünfte der Klägerin aus ihrer Beteiligung an der B1BV zu Recht nicht als steuerfreie Einkünfte aus Vermögensverwaltung, sondern als Einkünfte im Rahmen eines durch das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung begründeten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes i.S.d. § 14 der Abgabenordnung (AO) bei der Körperschaftsteuerfestsetzung erfasst.

24

1. Zwar ist die Klägerin – da sie nach ihrer Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung unstreitig ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S.d. § 52 AO verfolgt – nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG grundsätzlich von der Körperschaftsteuer befreit. Dies gilt nach §§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG, 64 Abs. 1 AO jedoch nicht, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO unterhalten wird und dieser keinen Zweckbetrieb i.S.d. §§ 65-68 AO darstellt.

25

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nach der Legaldefinition in § 14 AO eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen und andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist dabei nicht erforderlich (§ 14 Satz 2 AO). Ebenso wenig muss eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen. Aus der gesetzlichen Definition ergibt sich, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb in der Regel durch die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG begründet wird. Denn dabei ist begrifflich auch der Rahmen einer Vermögensverwaltung i.S.d. § 14 Satz 3 AO überschritten (vgl. BFH-Urteil vom 25.05.2011 – I R 60/10, BStBl II 2011, 858).

26

2. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung führt eine Betriebsaufspaltung dazu, dass eine ihrer Art nach vermögensverwaltende und damit nicht gewerbliche Betätigung – nämlich das Vermieten oder Verpachten von Wirtschaftsgütern – durch die personelle und sachliche Verflechtung zwischen dem Vermieter bzw. Verpächter (Besitzunternehmen) und einer gewerblichen Betriebsgesellschaft (Betriebsunternehmen) zum Gewerbebetrieb i.S.d. §§ 15

27

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 KStG; 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) wird (vgl. BFH-Urteil vom 17.07.1991 – I R 98/88, BStBl II 1992, 246; BFH-Beschluss vom 08.11.1971 – GrS 2/71, BStBl II 1972, 63; BFH-Urteil vom 23.03.2011 – X R 45/09, BStBl II 2011, 778; vom 02.08.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053). Die Vermietung von Grundbesitz und anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen wird insoweit bei Vorliegen einer personellen und sachlichen Verflechtung als originäre gewerbliche Tätigkeit angesehen (vgl. BFH-Beschluss vom 08.11.1971 – GrS 2/71, BStBl II 1972, 63; BVerfG-Beschluss vom 25.03.2004 – 2 BvR 944/00, HFR 2004, 691). Rechtsgrundlage dafür ist ein in wertender Betrachtungsweise verstandener Begriff des Gewerbebetriebs i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 17.07.1991 – I R 98/88, BStBl II 1992, 246).

3. Aus dem Wettbewerbsgedanken des § 65 Nr. 3 AO folgt ferner, dass die vorstehenden Grundsätze auch bei Besitzgesellschaften in Form von gemeinnützigen Körperschaften Anwendung finden. Ist eine gemeinnützige Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft mehrheitlich beteiligt ist und überlässt dieser wesentliche Betriebsgrundlagen zur Nutzung, so geht die Betätigung des Besitzunternehmens, die isoliert betrachtet Vermögensverwaltung wäre, über deren Rahmen hinaus und begründet insoweit daher einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl. BFH-Beschluss vom 05.06.1985 – I S 2/85, I S 3/85, BFH/NV 1986, 433; BFH-Urteil vom 21.05.1997 – I R 164/94, BFH/NV 1997, 825; vom 25.08.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312). Als Rechtsfolge unterliegt die gemeinnützige Besitzgesellschaft mit ihren aus der Betriebsaufspaltung bezogenen, als gewerblich zu qualifizierenden Einkünften (Vermietungs- bzw. Verpachtungseinkünfte und Gewinnausschüttungen der Betriebskapitalgesellschaft) der partiellen Körperschaftsteuerpflicht. 28

4. Zwischen der gemeinnützigen Klägerin und der B1BV liegt danach seit dem06.2012 eine (grenzüberschreitende) Betriebsaufspaltung vor. 29

a) Eine Betriebsaufspaltung setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine sachliche und personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen voraus (vgl. BFH-Beschluss vom 08.11.1971 – GrS 2/71, BStBl II 1972, 63; zuletzt BFH-Urteil vom 21.01.2015 – X R 16/12, BFH/NV 2015, 815). Die personelle Verflechtung wird durch eine 100%ige Beteiligung des Besitzunternehmens an dem Betriebsunternehmen hergestellt, da die Beteiligung den Gesellschafter in die Lage versetzt, in der Betriebsgesellschaft seinen Willen durchzusetzen (vgl. BFH-Beschluss vom 08.11.1971 – GrS 2/71, BStBl II 1972, 63; BFH-Urteil vom 24.02.1994 – IV R 8-9/93, BStBl II 1994, 466; vom 21.05.1997 – I R 164/94, BFH/NV 1997, 825). Eine sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn der Betriebsgesellschaft durch das Besitzunternehmen ein Wirtschaftsgut unmittelbar zur Nutzung überlässt, die für die Betriebsgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 01.06.1994 – X R 81/90, BFH/NV 1995, 154; vom 25.08.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312; vom 24.09.2015 – IV R 9/13, BStBl II 2016, 154). Als funktional wesentlich sind alle Wirtschaftsgüter anzusehen, die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben, mithin für die Fortführung des Betriebs notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben (vgl. BFH-Urteile vom 19.01.1983 – I R 57/79, BStBl II 1983, 312; vom 24.08.1989 – IV R 135/86, BStBl II 1989, 1014; vom 07.04.2010 – I R 96/08, BStBl II 2011, 467). Als wesentliche Betriebsgrundlage ist danach z.B. ein Geschäftslokal im Bereich des Einzelhandels anzusehen, welches die örtliche und sachliche Grundlage der betrieblichen Organisation bildet (vgl. BFH-Urteil vom 12.02.1992 – XI R 18/90, BStBl II 1992, 723; vom 19.03.2009 – IV R 78/06, BStBl II 2009, 803). 30

Nach diesen Grundsätzen sind die Voraussetzungen einer personellen und sachlichen Verflechtung aufgrund der 100 %igen Beteiligung der Klägerin an der B1BV sowie der 31

Verpachtung des der B1BV als Geschäftslokal dienenden Grundstücks in E durch die Klägerin vorliegend unstreitig erfüllt.

b) Der daraus folgenden Annahme einer Betriebsaufspaltung steht auch nicht der Umstand entgegen, dass die B1BV im Ausland ansässig ist und ihr durch die Klägerin ein ebenfalls im Ausland gelegenes Betriebsgrundstück zur Nutzung überlassen wird. Es liegt der Fall einer „Betriebsaufspaltung über die Grenze“ in der Konstellation eines inländischen Besitzunternehmens (hier: die Klägerin) und eines ausländischen Betriebsunternehmens (hier: die B1BV) vor. 32

aa) Zwar ist für die hier gegebene Konstellation der Betriebsaufspaltung über die Grenze – Besitzgesellschaft im Inland, Betriebsgesellschaft im Ausland – in der Literatur umstritten, ob für die Besteuerung im Inland die Rechtsfolgen einer Betriebsaufspaltung überhaupt eingreifen. Ein Teil der Literatur lehnt die Annahme einer Betriebsaufspaltung in diesem Fall ab, weil das Betriebsunternehmen im Inland keine Betriebsstätte unterhalte (vgl. Wacker in: Schmidt, EStG, 35. Auflage, § 15 Rz. 862, 855; Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, 4. Auflage, Rz. 942; Bauschatz in: Carlé, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 313) oder weil die ausländischen Vermietungseinkünfte nicht zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert werden dürften (vgl. Dehmer, Betriebsaufspaltung, 3. Auflage, 192 Rz. 14; ebenso Haverkamp, IStR 2008, 165, 170 für die Vermietung eines Grundstücks, in Fn. 54 allerdings mit gegenteiligem Ergebnis bei Überlassung einer beweglichen Mietsache). Nach anderer Ansicht ist jedoch auch für die hier relevante Sachverhaltskonstellation an den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung festzuhalten, um auch für diesen Fall steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten (bzgl. Gewerbesteuer bzw. Betriebsvermögen) zu begegnen (vgl. Kaligin, Die Betriebsaufspaltung, 8. Auflage, S. 270; ders., Wpg. 1983, 457; Bünning/Kaligin/Naujok in: Lademann, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 344/13; Streck/Binneweis in: Streck, KStG, 8. Auflage, Beratungs-ABC „Betriebsaufspaltung“ Rz. 11; Becker/Günkel, FR 1980, 484). Zudem sei die Frage der Einkünftequalifikation von der Frage nach dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zu trennen (vgl. Ruf, IStR 2006, 232, 243 f.). Die inländische Besitzgesellschaft ist dann nicht mehr vermögensverwaltend tätig, sondern erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 EStG, wobei allerdings abkommensrechtliche Besteuerungsrechte zu berücksichtigen sind (vgl. Gluth: in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 776; Reiß in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 15 Rz. 106a, 106d; Bachmann, Die internationale Betriebsaufspaltung, 2004, 185 ff.; Schulze zur Wiesche, BB 2013, 2463, 2464). 33

bb) Das FG Hessen hat sich mit Urteil vom 26.03.2015 (10 K 2347/09, EFG 2015, 1454 – rkr.) für den Fall einer inländischen Besitz-(Personen-)Gesellschaft, welche ein in Großbritannien gelegenes Betriebsgrundstück an eine Betriebsgesellschaft in Form einer britischen Ltd. überlässt, der letztgenannten Ansicht angeschlossen. Aus Sicht des vorliegend erkennenden Senats ist dies zutreffend und eine Betriebsaufspaltung selbst dann anzunehmen, wenn die ausländische Betriebsgesellschaft nicht über eine inländische Betriebsstätte verfügt. Es reicht aus, dass der einheitliche geschäftliche Betätigungswille im Inland gebildet wird und wesentliche Betriebsgrundlagen an das ausländische Betriebsunternehmen überlassen werden (ebenso Gluth: in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 776; Kußmaul/Schwarz, GmbHR 2012, 834, 840). Dies führt auch nicht zu einer unzulässigen Ausweitung der Gewerbesteuer, vielmehr könnten durch eine derartige Gestaltung andernfalls Pächterträge der Gewerbesteuer entzogen oder wesentliche Betriebsgrundlagen in Privatvermögen umgewandelt werden. Zudem betrifft die Frage, ob eine Betriebsaufspaltung vorliegt oder nicht, die der Frage der Einkünftequalifikation beim (potentiellen) Besitzunternehmen, welche der Frage der 34

inländischen Steuerpflicht des Betriebsunternehmens vorgeschaltet ist und deren Beantwortung nicht davon abhängen kann, ob ein wirtschaftlicher Sachverhalt (teilweise) diesseits oder jenseits der deutschen Staatsgrenzen verwirklicht wird. Ob die Betriebsgesellschaft eine Betriebsstätte im Inland unterhält, kann nur für deren Steuerpflicht von Bedeutung sein, darf aber für die Frage nach der Einkunftsart auf Ebene des Besitzunternehmens keine Rolle spielen (vgl. Ruf, IStR 2006, 232, 235). Dies scheint auch der BFH so zu sehen, der mit Urteil vom 25.05.2011 (I R 95/10, BStBl II 2014, 760) in einem Fall, in dem lediglich die Mehrheitsgesellschafter der jeweils im Ausland tätigen Besitz- und Betriebsgesellschaft (nach ausländischem Recht beides Personengesellschaften) im Inland unbeschränkt steuerpflichtig waren, die Aktivitäten der ausländischen Betriebsgesellschaft für Zwecke der Einkünftequalifikation nach innerstaatlichem Recht miteinbezogen hat.

III. Von den danach im Rahmen des betriebsaufspaltungsbedingt vorliegenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes der Klägerin zu berücksichtigenden Dividenden aus ihrer Beteiligung an der B1BV hat der Beklagte ferner zu Recht gemäß § 8b Abs. 5 KStG 5 % dem Gewinn außerbilanziell wieder hinzugerechnet und der Körperschaftsteuer unterworfen. 35

1. Nach dem auf erster Ebene anzuwendenden innerstaatlichen deutschen Recht bleiben Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 lit. a EStG gemäß § 8b Abs. 1 KStG in der im Streitjahr geltenden Fassung bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Von diesen Bezügen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG gelten 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG). Diese „fiktiven“ Ausgaben werden dem Einkommen außerhalb der Bilanz wieder hinzugerechnet. Die Anwendung von § 3c EStG, der regelmäßig den Abzug solcher Ausgaben verbietet, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, wird insoweit durch das pauschale Abzugsverbot des § 8b Abs. 5 S. 1 KStG gesperrt (§ 8b Abs. 5 Satz 2 KStG). 36

Im Streitfall handelt es sich bei den Dividenden, welche die Klägerin von der B1BV bezogen hat, unstreitig um Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, welche im wirtschaftlichen Ergebnis nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG zu 95 % steuerfrei gestellt sind. Aus § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG folgt eine unwiderlegbare gesetzliche Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben i.H.d. verbleibenden 5 % der Dividende, welche der außerbilanziellen Hinzurechnung unterliegen. 37

2. Auf Abkommensebene sieht Art. 13 Abs. 1, 2 und 4 i.V.m. Art. 20 Abs. 2 Satz 1 und 3 des im Streitjahr noch anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und den Niederlanden vom 16.06.1959 (DBA-NL a.F.; Inkrafttreten des neuen DBA vom 12.04.2012 erst zum 01.01.2016) vor, dass Dividenden einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in den Niederlanden, die diese an eine andere Kapitalgesellschaft (oder – aus Sicht des Quellenstaats zu beurteilen – sonstigen juristischen Person, vgl. Mick in: Wassermeyer, DBA, DBA-Niederlande Art. 13 Rz. 45; Kaeser/Wassermeyer in: Wassermeyer, DBA, Art. 10 OECD-MA Rz. 81 f.) mit Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland gezahlt hat, bei der empfangenden deutschen Gesellschaft aus der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer auszunehmen sind, wenn der deutschen Gesellschaft mindestens 25 % der stimmberechtigten Anteile der niederländischen Gesellschaft gehören (sog. internationales Schachtelprivileg). Während nach dem Abkommen für Dividenden generell die Anrechnungsmethode gilt, macht Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-NL a.F. für sog. Schachteldividenden hiervon somit eine Ausnahme und ordnet die Anwendung der Freistellungsmethode durch Deutschland als Sitzstaat des Dividendenempfängers an. 38

Im vorliegenden Fall sind die Anwendungsvoraussetzungen des Schachtelprivilegs nach dem DBA-NL a.F. aufgrund der 100 %igen Beteiligung der Klägerin an der B1BV unstreitig erfüllt. Somit schreibt das Abkommensrecht – parallel zu der unilateralen Freistellung nach § 8b KStG – ebenfalls die Steuerfreiheit der von der Klägerin seitens der B1BV vereinnahmten Dividenden vor. Dass die Dividendenbezüge nach deutschem innerstaatlichem Recht aufgrund der grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltung als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren sind, ist insoweit für Zwecke der Abkommensanwendung ohne Belang und führt nicht etwa zur Annahme von Unternehmensgewinnen i.S.d. Art. 5 DBA-NL a.F. Mit der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 25.05.2011 – I R 95/10, BStBl II 2014, 760) ist vielmehr von einer abkommensautonomen Auslegung auszugehen. Die innerstaatliche Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte nach den deutschen gewohnheitsrechtlichen Grundsätzen der Betriebsaufspaltung schlägt auf die abkommensrechtliche Einkunftsqualifikation nicht durch (so jetzt auch BMF-Schreiben vom 26.09.2014, BStBl. I 2014, 1258 Tz. 2.2.1). Abkommensrechtlich verbleibt es daher bei der tatsächlich verwirklichten Einkunftsart, hier also derjenigen aus Kapitalvermögen, und beim Vorliegen von Dividenden i.S.d. Art. 13 DBA-NL a.F..

3. Das DBA-Schachtelprivileg nach Art. Art. 13 Abs. 1, 2 und 4 i.V.m. Art. 20 Abs. 2 Satz 1 und 3 DBA-NL a.F. steht der Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG abweichend vom klägerischen Vortrag dabei nicht entgegen. 40

a) Zwar wird die Frage, ob das DBA-Schachtelprivileg für Dividenden die Anwendung des § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG ausschließt, in Rechtsprechung und Literatur teilweise unterschiedlich beantwortet. 41

aa) Teilweise wird insoweit vertreten, dass die Befreiungsnormen nach DBA und nach § 8b Abs. 1 KStG gleichrangig nebeneinander stünden, so dass der Steuerpflichtige nach dem Prinzip der „Meistbegünstigung“ die für ihn vorteilhaftere Regelung auswählen könne. Wählte er die Befreiung nach § 8b Abs. 1 KStG, so sei das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 5 KStG anzuwenden; wählte er hingegen das für ihn günstigere DBA-Schachtelprivileg, so komme nicht § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG, sondern § 3c Abs. 1 EStG zur Anwendung (so Hageböke, IStR 2009, 473; Stangl/Hageböke, Ubg 2010, 651; Lorenz, IStR 2009, 437; Schönfeld, IStR 2010, 658; Prinz, FR 1999, 356, 358; Kraft/Gebhardt/Quilitzsch, FR 2011, 593). 42

bb) Die Rechtsprechung sowie ein anderer Teil der Literatur halten § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG demgegenüber auch unter der Maßgabe des DBA-Schachtelprivilegs für anwendbar. Zur Begründung weisen sie im Wesentlichen darauf hin, dass § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG die außerbilanzielle Hinzurechnung von 5 % der Dividendenbezüge ohne Unterscheidung nach dem Grund anordne, aus dem die Bezüge bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz blieben. So lasse sich § 8b Abs. 5 KStG keine Einschränkung dahingehend entnehmen, dass dieser nur anwendbar sei, wenn sich die Freistellung der Dividendenbezüge aus § 8b Abs. 1 KStG ergibt. Vielmehr sei § 8b Abs. 5 KStG bereits dann anwendbar, wenn die Bezüge bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, ohne Rücksicht darauf, auf welcher Vorschrift die Steuerfreistellung beruhe. Eine Günstigerprüfung finde insoweit nicht statt. Das DBA-Schachtelprivileg komme aufgrund der „Schrankenwirkung“ des Abkommensrechts systematisch zudem nur dann zum Einsatz, wenn sich die Steuerfreistellung nicht bereits aus nationalem Recht ergebe. Allerdings „lebe“ die DBA-Freistellung dann wieder auf, wenn die nationale Freistellung unanwendbar sei, was – bezogen auf die 5 %ige außerbilanzielle Hinzurechnung bei Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG – allerdings nicht der Fall sei, da abkommensrechtliche Vergleichsnorm allein § 8b Abs. 1 KStG und nicht § 8b Abs. 5 KStG 43

sei. (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 16.09.2014 – 6 K 2018/12 K, EFG 2015, 155; FG Saarland, Urteil vom 24.03.2015 – 1 K 1162/13, EFG 2015, 1859 (Rev. I R 29/15); Gosch in: Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8b Rz. 483, Frotscher in: Frotscher/Maas, KStG, § 8b Rz. 530; Hauswirth in: Lademann, KStG, § 8b Rz. 183; Pung in: Dötsch/Pung/Mühlenbrock, KStG, § 8b Rz. 384 ff.; Heurung/Engel/Seidel, DB 2010, 1551, 1553 f.; Kollruss, IStR 2015, 868).

Ein Verstoß gegen DBA sei nach der Rechtsprechung des BFH darin nicht zu sehen, denn die Schachtelprivilegierung werde in vollem Umfang eingeräumt (vgl. BFH-Urteil vom 29.08.2012 – I R 7/12, BStBl II 2013, 89 m.w.N.). Dass die daraus erwachsende Steuerfreistellung der Auslandsdividenden wirtschaftlich dann wieder um 5 % der Dividenden als nichtabziehbar behandelte fiktive Betriebsausgaben zurückgenommen werde, berühre die zunächst gewährte Freistellung aus rechtlicher Sicht nicht. Kraft positiv-rechtlicher Anordnung werde lediglich dem Rechtsgedanken Rechnung getragen, dass steuerbefreite Einkommensbestandteile mit einem Abzugsverbot für damit in Zusammenhang stehenden Aufwand korrespondieren sollen (vgl. BFH-Urteil vom 29.08.2012 – I R 7/12, BStBl II 2013, 89 zu § 8b Abs. 7 KStG 1999). Ein „Treaty Override“ liege darin nicht, denn § 8b Abs. 5 KStG quantifiziere und typisiere lediglich eine nationale Beschränkungsnorm (§ 3c Abs. 1 EStG). Das Abkommensrecht bleibe hierdurch unberührt. 44

b) Aus Sicht des erkennenden Senats ist der zuletzt genannten Auffassung beizupflichten, wonach § 8b Abs. 5 KStG auch auf nach einem DBA-Schachtelprivileg freigestellte Dividenden anzuwenden ist. Hiervon ausgehend bestehen gegen die vom Beklagten vorgenommene außerbilanzielle Hinzurechnung i.H.v. 5 % der empfangenen Dividenden keine Bedenken. 45

aa) Zu Recht weist die o.g. Rechtsprechung und Literatur darauf hin, dass eine Anwendung des § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG nach Wortlaut und Gesetzessystematik nicht auf den Fall der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG beschränkt ist und die abkommensrechtliche Freistellung der Dividenden durch die – typisierend geregelte – Nichtabziehbarkeit von mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen unberührt bleibt. Das DBA-Schachtelprivileg umfasst nur die Freistellung der Einnahmen (Bruttodividende) und belässt dem Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers das Besteuerungsrecht für Betriebsausgaben bzw. Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den Dividenden stehen. 46

Zwar führt das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot im wirtschaftlichen Ergebnis zu einer faktischen Besteuerung von 5 % der Dividendeneinnahmen. Dieses Ergebnis ist jedoch von den einschlägigen gesetzlichen Normen, an deren Verfassungsmäßigkeit keinerlei Zweifel bestehen, gedeckt und trägt kraft positiv-rechtlicher Anordnung lediglich dem Rechtsgedanken Rechnung, dass steuerbefreite Einkommensbestandteile mit einem Abzugsverbot für damit im Zusammenhang stehenden Aufwand korrespondieren sollen. So ist im Rahmen der Dividendenbesteuerung auf erster Stufe zu prüfen, ob die Einnahmen der Besteuerung unterworfen werden oder – nach welcher Freistellungsnorm (§ 8b Abs. 1 KStG oder DBA) auch immer – ganz bzw. teilweise bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben. Unabhängig davon ist auf zweiter Stufe zu prüfen, ob die Ausgaben, die mit diesen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bei der Einkommensermittlung abzuziehen sind. Hier regelt § 3c Abs. 1 EStG, dass derartige Ausgaben in vollem Umfang unberücksichtigt bleiben. § 8b Abs. 5 KStG typisiert und pauschaliert im Wege einer Fiktion 5 % der Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG, der wiederum diese Bezüge als solche nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 lit. a EStG definiert, als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Somit gelangt § 8b 47

Abs. 5 KStG aber auch bei Schachtelprivilegien nach DBA zur Anwendung, da systematisch zwischen der auf erster Stufe vorzunehmenden Freistellung der Dividendeneinnahmen selbst und der auf zweiter Stufe vorzunehmenden Besteuerung der damit zusammenhängenden Aufwendungen zu differenzieren ist. Die Dividendeneinnahmen stellen für die 5 % pauschal nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben lediglich eine rechnerische Bezugsgröße dar, materiell betrifft § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG jedoch nicht die Frage der Besteuerung der Dividendeneinnahmen, sondern der Besteuerung von (fiktiven) Betriebsausgaben. Art. 4 Abs. 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie (2011/96/EU) lässt es zudem gerade zu, 5 % der Dividenden pauschal als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben anzusetzen. Entsprechendes gilt nach Maßgabe der DBA, da diese einer solchen Regelung nicht entgegenstehen.

bb) Aus denselben Gründen führt § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG auch nicht zu einem „Treaty Override“. Nach der Rechtsprechung des BFH und der einschlägigen abkommensrechtlichen Literatur bezieht sich die Freistellung nach dem DBA-Schachtelprivileg auf die Einnahmen (Bruttodividende), während die Besteuerung des Betriebsausgabenabzugs ausschließlich dem Wohnsitzstaat zugewiesen ist, der über diese im Rahmen seiner innerstaatlichen steuerrechtlichen Regelungen – hier: § 8b Abs. 5 KStG – frei entscheiden kann (vgl. BFH-Urteile vom 29.05.1996 – I R 15/94, I R 167/94, I R 21/95, BStBl II 1997, 57, 60, 63; vom 07.11.2001 – I R 3/01, BStBl II 2002, 865; Wolff in: Wassermeyer, DBA, DBA-USA, Art. 10 Rz. 109; Ismer in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 23 B OECD-MA Rz. 79, 114 m.w.N.). Das DBA-Schachtelprivileg kann daher weder die Anwendung der sog. „Schachtelstrafe“ nach § 8b Abs. 5 KStG ausschließen, noch den Hinzurechnungsbetrag nach § 8b Abs. 5 KStG von der inländischen Besteuerung freistellen. Insoweit ist bereits der abkommensrechtliche Dividendenbegriff (Art. 10 Abs. 3 OECD-MA) nicht erfüllt, da dieser (fiktive) Betriebsausgaben gerade nicht erfasst (vgl. zum deutschen Steuerrecht BFH-Urteil vom 10.01.2007 – I R 53/06, BStBl II 2007, 585). Dementsprechend ist der deutsche Gesetzgeber nicht gehindert, das Abzugsverbot für Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, einfachgesetzlich zu regeln, obwohl DBA eine vollständige Freistellung der Einnahmen vorsehen. Eine Überschreitung von Völkervertragsrecht durch innerstaatliches Gesetz ist hierin nicht zu erkennen (so auch BFH-Urteil vom 29.08.2012 – I R 7/12, BStBl II 2013, 89 m.w.N. zu § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG).

cc) Im Übrigen scheidet die Annahme eines „Treaty Override“ bereits aufgrund der Schrankenwirkung der DBA aus. Der Sinn und Zweck eines DBA besteht darin, die Besteuerung im jeweiligen Anwenderstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einzuschränken, z.B. durch Freistellung von aus dem Quellenstaat bezogenen Einkünften bzw. Einnahmen von der inländischen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat. Diese Schrankenwirkung kommt jedoch nur dann zum Tragen, wenn das innerstaatliche Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates die betreffenden Einkünfte/Einnahmen überhaupt in die Bemessungsgrundlage einbezieht. Beschränkt sich das innerstaatliche Recht des Ansässigkeitsstaates hingegen bereits im Vorfeld aus sich selbst heraus durch unilaterale Befreiungsregelungen – wie z.B. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG –, dann kann die nachgelagerte abkommensrechtliche Einschränkung des Besteuerungsrechts durch die Freistellung nach dem Methodenartikel denklogisch nicht mehr einsetzen. Soweit aus dem DBA jedoch aufgrund einer vorgelagerten „Selbstzurücknahme“ des nationalen Rechts keine Beschränkungswirkung hinsichtlich der innerstaatlichen Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat resultiert, kann mangels Konkurrenzverhältnis zwischen innerstaatlicher Steuerbefreiung und DBA-Freistellung auch kein „Treaty Override“ vorliegen. Dies wird auch durch die Aussage des BFH bestätigt, dass das Abkommensprivileg nur dann eigenständig in Erscheinung trete, wenn § 8b Abs. 1 KStG aufgrund einer besonderen gesetzlichen Anordnung (z.B. § 8b Abs. 7 KStG) unanwendbar bleibe (vgl. BFH-Urteil vom 23.06.2010 – I

- dd) Unabhängig davon würde sich vor dem Hintergrund der jüngsten Rechtsprechung des BVerfG im Hinblick auf einen etwaig in der Anwendung von § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG unter bestehendem DBA-Schachtelprivileg zu sehenden „Treaty Override“ ohnehin die Frage stellen, ob ein solcher – wie die Klägerin unterstellt – überhaupt als verfassungswidrig einzustufen wäre. Mit Beschluss vom 15.12.2015 (2 BvL 1/12, DStR 2016, 359) hat das BVerfG entschieden, dass der Treaty Override nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG verfassungsgemäß ist. Ob und inwieweit diese Entscheidung auch für alle anderen Treaty Overrides des deutschen Ertragsteuerrechts verallgemeinert werden kann, lässt sich zwar nicht pauschal beantworten (so Mitschke, DStR 2016, 376). Nichtsdestotrotz erschiene ein Verstoß gegen Verfassungsrecht bei Annahme eines Treaty Override im Hinblick auf die Anwendung der sog. „Schachtelstrafe“ nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG unter Geltung eines DBA-Schachtelprivilegs angesichts der vorgenannten BVerfG-Entscheidung vom 15.12.2015 zumindest fraglich. Da insoweit nach hier vertretener Auffassung – wie vorstehend ausgeführt – jedoch bereits kein Treaty Override vorliegt, erübrigen sich diesbezügliche weitere Ausführungen. 50
- c) Aus dem Regelungskonzept, dem Verhältnis und der Systematik des Zusammenwirkens von innerstaatlicher Besteuerung (einschließlich vorgelagerter innerstaatlicher Besteuerungsbeschränkungen) und nachgelagerter abkommensrechtlicher Einschränkungen des Besteuerungsrechts folgt auch, dass der Steuerpflichtige nicht im Sinne einer „Meistbegünstigung“ zwischen der innerstaatlichen Steuerbefreiung nach § 8b KStG und der Freistellung nach dem DBA-Schachtelprivileg wählen kann. Unabhängig hiervon wäre die Frage eines diesbezüglichen Wahlrechts für die vorliegend streitige Anwendbarkeit des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG auch völlig irrelevant, da § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG – wie vorliegend ausgeführt – selbst bei ausschließlicher Anwendung des DBA-Schachtelprivilegs eingreifen würde. Der Aspekt der Meistbegünstigung vermag hieran nichts zu ändern. 51
- d) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aufgrund der Ausführungen der Klägerin zum DBA-Frankreich und der diesbezüglich verlautbarten Verwaltungsmeinung. 52
- aa) Das in Art. 20 Abs. 1 lit. b DBA-F geregelte DBA-Schachtelprivileg gewährt bei Schachteldividendenbezug eine Freistellung im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers (deutsche Kapitalgesellschaft) auf die „Nettoeinkünfte, die den Dividenden entsprechen“. Aus der Verwendung des Begriffs „Nettoeinkünfte“ schließt die Finanzverwaltung nach einer Erörterung auf Bund-Länder-Ebene, dass dieses DBA-Schachtelprivileg einer Hinzurechnung der Schachtelstrafe nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG entgegenstehe (vgl. Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 29.08.2014 – III A-S 1301 Fra - 8/2009, juris). In die nach dem DBA-Schachtelprivileg freizustellenden „Nettoeinkünfte“ sind nach Verwaltungsansicht auch die fiktiven Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG einzubeziehen, mit der Folge, dass deren außerbilanzielle Hinzurechnung zu unterbleiben habe. 53
- bb) Bei genauerer Analyse trifft diese Sichtweise jedoch – bereits bezogen auf das DBA-Frankreich – nicht zu. Art. 20 Abs. 1 lit. b DBA-F spricht nicht bloß von „Nettoeinkünften“, sondern von „Nettoeinkünften, die den Dividenden entsprechen“. Hierbei handelt es sich inhaltlich um eine andere Größe als Nettoeinkünfte nach allgemeinem Verständnis, also die Bruttodividende abzüglich Betriebsausgaben. Der Begriff bezieht sich vielmehr auf die Dividendenbezüge selbst bzw. beinhaltet Bezüge mit Dividendencharakter. Betriebsausgaben sind in diesem Begriff daher nicht enthalten. Vielmehr knüpft das DBA-Schachtelprivileg 54

Frankreich mit der Formulierung „Nettoeinkünften, die den Dividenden entsprechen“ an das frühere spezifische französische Körperschaftsteueranrechnungssystem an (vgl. Kollruss, IStR 2015, 868, 875). Bei einer mindestens 10 %igen Schachtelbeteiligung einer deutschen Mutterkapitalgesellschaft an einer französischen Tochterkapitalgesellschaft wurde der dividendenempfangenden deutschen Mutterkapitalgesellschaft keine Steuergutschrift („avoir fiscal“) aufgrund der DBA-Freistellung gewährt (Art. 9 Abs. 4 DBA-F; vgl. BMF-Schreiben vom 14.11.2000 – IV D 3-S 1301 Fra-6/00, juris). Bei einem Vorsteuergewinn der französischen Tochterkapitalgesellschaft i.H.v. 100 und einem französischen Körperschaftsteuersatz i.H.v. 33,33 % hätte eine 100 %ige deutsche Muttergesellschaft eine Nettodividende i.H.v. 66,67 erhalten. Die sich grundsätzlich auf 50 % der Nettodividende belaufende Steuergutschrift („avoir fiscal“) wäre der deutschen Muttergesellschaft dabei nicht gewährt worden; sie gälte gemäß Art. 9 Abs. 6 Satz 2 lit. a DBA-F für Zwecke des DBA als Teil der Dividende („Aufstockungsbetrag“). Soweit das DBA-Schachtelprivileg Frankreich von „Nettoeinkünften, die den Dividenden entsprechen“ spricht, meint es daher die „Nettodividende ohne Steuergutschrift“, da bei Schachteldividenden an eine deutsche Mutterkapitalgesellschaft keine solche Steuergutschrift gewährt wird. Der Ausdruck bedeutet im hier relevanten Sachverhalt somit gerade nicht „Bruttodividende abzüglich Betriebsausgaben“, sondern bezieht sich auf die ausgeschüttete Nettodividende und stellt nichts anderes dar als die Einnahmen aus Kapitalvermögen. Dies sind im vorstehend gebildeten Beispiel 66,67, da bei einer Schachtelbeteiligung keine französische Quellensteuer erhoben wird (Art. 9 Abs. 3 DBA-F). Hinsichtlich der Besteuerung von Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit Schachteldividenden stehen, enthält das DBA-Frankreich somit entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung keine andere Regelung als andere DBA; es erlaubt dem Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers (Deutschland) die Besteuerung nach Maßgabe seines innerstaatlichen Steuerrechts.

cc) Auf das vorliegend einschlägige DBA-NL a.F. ließe sich die zum DBA-F vertretene Verwaltungsauffassung – selbst wenn man sie entgegen den vorstehenden Ausführungen für zutreffend erachten wollte – ohnehin bereits deshalb nicht übertragen, weil Art. 20 Abs. 2 DBA-NL a.F. im Gegensatz zu Art. 20 Abs. 1 lit. b DBA-F nicht von „Nettoeinkünften“, sondern vielmehr in Satz 3 schlicht von „Dividenden“ sowie in Satz 1 von „Einkünften“ spricht. Der Begriff der Dividenden ist insoweit ebenso wie in Art. 13 DBA-NL a.F. auszulegen (vgl. Mick/Galavazi in: Wassermeyer, DBA, DBA-Niederlande, Art. 20 Rz. 57) und meint daher grundsätzlich „Dividendeneinnahmen“. Nach zutreffender allgemeiner Ansicht lehnt sich der im DBA-Schachtelprivileg (Methodenartikel) verwendete Dividendenbegriff inhaltlich an den Dividendenbegriff im Verteilungsartikel (Art. 10 OECD-MA) an (vgl. Ismer in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rz. 92 m.w.N.). Dies gilt auch für das vorliegend relevante DBA-Niederlande.

55

Soweit in Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA-F von „Einkünften“ die Rede ist, kann dieser Begriff überdies nicht – entsprechend dem allgemeinen deutschen Verständnis – per se als Nettogröße verstanden werden, vielmehr ist der Begriff der „Einkünfte“ i.S.d. Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA-NL a.F. je nach der in Betracht zu ziehenden abkommensrechtlichen Einkunftsart auszulegen. Es ist somit mithilfe der Art. 4-19 DBA-NL a.F. für den jeweiligen Einzelfall zu bestimmen, ob der im Methodenartikel verwendete Ausdruck „Einkünfte“ als Brutto- oder Nettobetrag zu verstehen ist (vgl. Mick in: Wassermeyer, DBA, DBA-Niederlande, Art. 20 Rz. 14). Soweit es – wie vorliegend – um Dividenden i.S.d. Art. 13 DBA-NL a.F. geht, sind unter dem abkommensrechtlichen Ausdruck „Einkünfte“ i.S.d. Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-NL a.F. mithin nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen „Dividendeneinnahmen“ zu verstehen (so auch BFH-Urteil vom 29.05.1996 – I R 167/94, BStBl II 1997, 60 (zum entsprechend formulierten DBA-USA) mit Verweis auf BFH-Urteil vom 16.03.1994 – I R 42/93, BStBl II 1994, 799 (u.a. zum DBA-NL a.F.)).

56

4. Die vom Beklagten nach alledem zu Recht gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG angesetzten pauschalen Betriebsausgaben sind auch nicht etwa aufgrund eines eingreifenden DBA-Betriebsstättenvorbehalts (Art. 13 Abs. 5 DBA-NL a.F.) abkommensrechtlich von der inländischen Besteuerung auszunehmen. 57
- a) Gemäß Art. 13 Abs. 1 DBA-NL a.F. hat der Wohnsitzstaat (hier: Deutschland) das Besteuerungsrecht für Dividenden, die eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten aus dem anderen Staate (hier: Niederlande) bezieht. Gemäß Art. 13 Abs. 5 DBA-NL a.F. findet Art. 13 Abs. 1 DBA-NL a.F. jedoch keine Anwendung, wenn eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten eine Betriebsstätte in dem anderen Staat hat und die Einkünfte durch diese Betriebsstätte erzielt. In diesem Fall hat der andere Staat (hier: Niederlande) das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte (sog. Betriebsstättenvorbehalt). 58
- b) Betriebsstätte im vorgenannten Sinne ist nach Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 DBA-NL a.F. eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Hierzu zählt nach Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) cc) DBA-NL a.F. insbesondere auch eine „Geschäftsstelle“. 59
- c) Im Streitfall ist der Betriebsstättenvorbehalt des Art. 13 Abs. 5 DBA-NL entgegen der Auffassung der Klägerin jedoch nicht anwendbar, da seine tatbestandlichen Voraussetzungen nicht erfüllt sind. 60
- aa) Zum einen fällt der Hinzurechnungsbetrag nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG schon nicht unter den abkommensrechtlichen Dividendenbegriff i.S.d. § 13 DBA-NL a.F. (vgl. bereits vorstehend). Zwar beinhaltet die Betriebsausgabenpauschalierung rechnerisch eine Teilmenge der (steuerfreien) Dividende; infolge der gesetzlichen Umqualifizierung gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG bleibt es jedoch dabei, dass es sich bei diesem Betrag nicht um einen Dividendengewinn, sondern um fiktive nicht abzugsfähige Betriebsausgaben handelt (vgl. BFH-Urteil vom 10.01.2007 – I R 53/06, BStBl II 2007, 585). Schon aus diesem Grunde kommt ein abkommensrechtlicher Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts für die 5 % pauschalen Betriebsausgaben nach Maßgabe des Betriebsstättenvorbehalts für Dividenden gemäß Art. 13 Abs. 5 DBA-NL a.F. nicht in Betracht. 61
- bb) Unabhängig davon verfügt die Klägerin entgegen ihrer Ansicht auch nicht über eine Betriebsstätte in den Niederlanden, welcher ihre Beteiligung an der B1BV mit der Folge des Eingreifens des Art. 13 Abs. 5 DBA-NL a.F. funktional zugeordnet werden könnte. 62
- (1) Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Abkommenssinne setzt zum einen begrifflich das Vorliegen aktiver Unternehmensgewinne i.S.v. Art. 7 OECD-MA bzw. Art. 5 DBA-NL a.F. voraus (vgl. Wassermeyer in: DBA, Art. 5 OECD-MA, Rz. 26). Folgt man der abkommensautonomen Auslegung des BFH, so erwirtschaftet die Klägerin aus ihrer Beteiligung an der B1BV und der Verpachtung des niederländischen Grundstücks an diese abkommensrechtlich jedoch keine Unternehmensgewinne, sondern vielmehr Einkünfte aus vermögensverwaltender Tätigkeit. Nach der Rechtsprechung des BFH schlägt die innerstaatliche Annahme gewerblicher Einkünfte aufgrund einer „Betriebsaufspaltung über die Grenze“ nicht auf die DBA-Ebene durch (vgl. BFH-Urteil vom 25.05.2011 – I R 95/10, BStBl II 2014, 760 m.w.N.). Abkommensrechtlich verbleibt es daher bei der seitens der Klägerin tatsächlich verwirklichten Einkunftsart, hier also bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens (Art. 4 DBA-NL) bzw. bei Einkünften aus Kapitalvermögen (Dividenden, Art. 13 DBA-NL). Ausgehend von einer – abkommensrechtlich betrachtet – originär lediglich vermögensverwaltenden Betätigung der Klägerin mangelt es aber bereits an einem ihr zuzurechnenden „Unternehmen“ i.S.v. Art. 5 DBA-NL, dessen 63

Geschäftsgegenstand eine etwaige feste Geschäftseinrichtung im Sinne einer Betriebsstätte dienen könnte.

(2) Die Vermietung eines im Ausland gelegenen Grundstücks macht das Grundstück selbst zudem – entgegen der Ansicht der Klägerin – nicht zu einer Betriebsstätte des im Inland ansässigen Vermieters (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 06.07.1978 – IV R 24/73, BStBl II 1979, 18). Der BFH hat hierzu wiederholt ausgeführt, dass die Anlagen oder Einrichtungen dem Gewerbe unmittelbar dienen müssen (vgl. BFH-Entscheidungen vom 29.11.1960 – I B 222/59 U, BStBl III 1961, 52 und vom 07.06.1966 – I B 124/64, BStBl III 1966, 548). Weiter wird für die Betriebsstätteneigenschaft gefordert, dass in der Anlage oder Einrichtung dauernd gewerbliche Tätigkeiten entfaltet werden (vgl. BFH-Urteil vom 07.06.1966 – I B 61/63, BStBl III 1966, 567). Schließlich muss der Betriebsinhaber die tatsächliche Verfügungsgewalt über die betreffenden Anlagen oder Einrichtungen haben (vgl. BFH-Urteil vom 18.03.1976 – IV R 168/72, BStBl II 1976, 365). Der Besitz von Grundstücken oder Gebäuden (Gebäudeteilen) allein genügt hiernach für die Annahme einer Betriebsstätte nicht. Hinzukommen muss vielmehr, dass auf diesen Grundstücken eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Auch Gebäude, die lediglich vermietet oder verpachtet werden, begründen keine Betriebsstätte.

Dies gilt nach dem BFH selbst dann, wenn es sich bei dem vermieteten Grundstück gerade um die sachliche Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung begründende wesentliche Betriebsgrundlage handelt, wodurch innerstaatlich die ansonsten nur vermögensverwaltende vermietende Tätigkeit zu einer gewerblichen Tätigkeit wird (vgl. BFH-Urteil vom 25.05.2011 – I R 95/10, BStBl II 2014, 760; Reiß in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 15 Rz. 106b; Gosch in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 49 Rz. 13).

Mangels einer DBA-Betriebsstätte der Klägerin in den Niederlanden greift der Betriebsstättenvorbehalt nach Art. 13 Abs. 5 DBA-NL im Streitfall folglich – selbst wenn man den Hinzurechnungsbetrag nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG entgegen den vorstehenden Ausführungen unter den Dividendenartikel des Abkommens subsumieren wollte – nicht ein.

IV. Die Übertragung der Neuberechnung der festzusetzenden Steuer bzw. des festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrags auf den Beklagten folgt aus § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 137 Satz 1 FGO. Der Klägerin waren die Kosten des Verfahrens auch im Umfang ihres Obsiegens aufzuerlegen, da sie die zur nunmehrigen Berücksichtigung der von ihr begehrten weiteren Betriebsausgaben i.H.v. 13.381 € führenden Tatsachen bereits im Vorverfahren hätte geltend machen können und sollen.

V. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 Alt. 1 FGO zugelassen, da höchstrichterliche Entscheidungen dazu, ob in der Konstellation der Überlassung einer im Ausland belegenen wesentlichen Betriebsgrundlage durch ein inländisches Besitzunternehmen an eine ausländische Betriebsgesellschaft eine grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung anzunehmen ist und ob ein bestehendes DBA-Schachtelprivileg der Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG entgegensteht, bislang nicht vorliegen.

