

---

**Datum:** 30.10.2014  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 2. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 2 K 618/11 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2014:1030.2K618.11F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

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

---

**Tatbestand:**

Streitig ist die Rechtmäßigkeit von Bescheiden über die gesonderte Feststellung nach § 18 des Außensteuergesetzes (AStG) für die Feststellungsjahre 2005 bis 2007 (Wirtschaftsjahre 2004 bis 2006). 1

Der Kläger war in den Streitjahren Alleingesellschafter der am 07.02.2003 gegründeten K GmbH mit Sitz in F , Schweiz (im Folgenden: K). Er war zudem Alleingesellschafter und Geschäftsführer der T GmbH mit Sitz in I , Deutschland. Darüber hinaus war er für die K und die T AG, eine Tochtergesellschaft der T GmbH mit Sitz in F , nichtselbständig tätig. 2

Der Kläger unterhielt in den Streitjahren durchgängig einen Wohnsitz in I , Deutschland und einen Wohnsitz in F , Schweiz. Die Ehefrau und die Kinder des Klägers lebten zunächst überwiegend in F . Im September 2005 verlegten der Kläger und seine Familie ihren Lebensmittelpunkt nach I . Der Kläger hielt sich aufgrund seiner Verpflichtungen als Gesellschafter und Geschäftsführer der T GmbH auch vor der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Deutschland regelmäßig an seinem Wohnsitz in I auf. In der Einkommensteuererklärung für 2002 gab er an, die dortige Wohnung an durchschnittlich zwei Tagen in der Woche zu nutzen. Der Kläger und seine Ehefrau wurden in den Streitjahren vom Finanzamt X als unbeschränkt Steuerpflichtige zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. 3 4

Die K und die T AG waren in den Streitjahren Eigentümerinnen nebeneinander liegender Grundstücke in F mit einer Gesamtfläche von 24.342 Quadratmetern. Diese Grundstücke befinden sich in einer Gewerbe- und Industriezone. 2008 stellten die K und die T AG gemeinsam den Antrag, das Areal in eine Wohn- und Gewerbezone umzuwandeln. Über dieses sog. Umzonungsgesuch wird voraussichtlich am 30.11.2014 durch Volksabstimmung entschieden. Die K ordnete die Grundstücke in ihren Bilanzen jeweils dem Anlagevermögen zu. 5

In den Wirtschaftsjahren 2004 bis 2006 erzielte die K durch die Vermietung der Grundstücke Einnahmen, die sie in der Schweiz versteuerte. Die Gesamtbelastung der durch die Vermietung erzielten Einkünfte mit schweizer Ertragsteuern (Ertragsteuerbelastung) lag in den Streitjahren unstrittig unter 25 %. 6

Der Kläger gab für die Feststellungsjahre 2005 bis 2007 --anders als für das Vorjahr-- keine Erklärung zur gesonderten Feststellung von Hinzurechnungsbeträgen der K nach § 18 AStG ab, da er der Auffassung war, dass die Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung europarechtswidrig seien. Der Beklagte, der im ... für Feststellungen nach § 18 AStG zentral zuständig ist, teilte diese Ansicht nicht und erließ --auf der Grundlage von Unterlagen, die der Kläger trotz Nichtabgabe (formaler) Steuererklärungen zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen vorgelegt hatte-- für die Streitjahre am 19.03.2007 (Feststellungsjahr 2005), am 04.04.2008 (Feststellungsjahr 2006) und am 22.12.2008 (Feststellungsjahr 2007) Bescheide über die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG, in denen er dem Kläger aufgrund seiner Beteiligung an der K Hinzurechnungsbeträge in Höhe von 11.825 € (2005), 13.380 € (2006) und 8.441 € (2007) zurechnete. Wegen der weiteren Einzelheiten, insbesondere zur Ermittlung der Hinzurechnungsbeträge, über deren Höhe kein Streit besteht, wird auf die genannten Bescheide Bezug genommen. 7

Der Kläger legte gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 jeweils Einspruch ein. Zur Begründung trug er im Wesentlichen vor, die K habe in den Streitjahren keine Einkünfte aus passiver Vermietungstätigkeit i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b AStG erzielt, sondern einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Die K und die T AG hätten sich 2004/2005 entschlossen, auf eine bauplanungsrechtliche Änderung (sog. Umzonung) der ihnen gehörenden Grundstücke von einer Gewerbe- und Industriezone in eine Wohn- und Gewerbezone hinzuwirken. Ziel der K sei es, Dritten nach der Umzonung bebaubare Grundstückspartellen oder fertigestellte Häuser bzw. Eigentumswohnungen verkaufen zu können. Die K habe hierzu einen Standortentwicklungsvertrag mit der Q AG geschlossen, mit dem sie diese beauftragt habe, für die K und die T AG ein sog. Umzonungsgesuch beim Bezirk F zu stellen. Diese Tätigkeiten der K, die sich aufgrund der Beteiligung mehrerer Behörden und der Notwendigkeit einer Volksabstimmung über die Umzonung über einen langen Zeitraum hinzögen, seien als Vorbereitungshandlungen für einen gewerblichen Grundstückshandel anzusehen. Die teilweise Vermietung der vorhandenen Immobilien stelle nur eine Zwischennutzung dar. Sobald die Umzonung erfolgt sei, werde die K die betreffenden Gebäude abreißen. 8

Darüber hinaus vertrat der Kläger die Auffassung, dass nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz vom 11.08.1971, BGBl II 1072, 1021, (DBA-Schweiz) sowohl Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen als auch Unternehmensgewinne in der Schweiz zu versteuern seien. Würde die Tätigkeit der K als Projektentwicklerin entsprechend der Zielsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung ihm --dem Kläger-- zugerechnet, hätte er seit dem Jahr 2005 eine gewerbliche Betriebsstätte in der Schweiz, die der Projektentwicklung und der 9

vorbereitenden Tätigkeit für den gewerblichen Grundstückshandel diene.

Zu beachten sei des Weiteren, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung nur im Falle einer niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 3 AStG in Betracht komme. Die Steuerbelastung für die laufenden Einkünfte liege in F bei ca. 19 %. Im Fall eines Grundstücksverkaufs trete allerdings noch eine Grundstücksgewinnsteuer von 25 % des Ertrages hinzu. Damit werde die Schwelle für eine niedrige Besteuerung in § 8 Abs. 3 AStG überschritten. Dies gelte erst Recht nach der Absenkung des deutschen Körperschaftsteuersatzes auf 15 %. Da die Mieteinkünfte aufgrund der Kürzungsvorschriften in § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) nicht der Gewerbesteuer unterlägen, sei die Steuerlast in Deutschland seither auch ohne die Grundstücksgewinnsteuer geringer als in der Schweiz. 10

Unabhängig von den bisherigen Erwägungen sei zudem davon auszugehen, dass die §§ 7 ff. AStG europarechtswidrig seien. 11

Der Beklagte wies die Einsprüche des Klägers mit Einspruchsentscheidung vom 25.01.2011 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass die von der K erzielten Einkünfte aus der Vermietung von Grundstücken in den Streitjahren als Einkünfte aus passivem Erwerb anzusehen seien. Aktive Einkünfte lägen bei Vermietungseinkünften nur vor, wenn nachgewiesen werde, dass die Einkünfte nach dem DBA steuerfrei wären, sofern sie der Kläger unmittelbar selbst bezogen hätte. Dieser Nachweis sei dem Kläger aber nicht gelungen. Seine Ausführungen, die K habe einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben, wodurch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung überlagert würden, gehe fehl. Zum einen habe der Kläger die behaupteten Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Umzonung nicht nachgewiesen. Als einzige Tätigkeit sei die Unterschrift des Geschäftsführers der K unter dem Umzonungsantrag erkennbar. Der Vertrag mit der Q AG sei nicht von einem Vertreter der K unterschrieben worden. 12

Die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels lägen im Streitfall nicht vor. Die Immobilien würden bis heute vermietet und könnten frühestens 2014 veräußert werden. Zudem stehe noch nicht fest, ob das Umzonungsgesuch Erfolg haben werde. Der Vortrag, dass geplant sei, die Grundstücke nach der Umzonung zu bebauen und anschließend Eigentumswohnungen zu verkaufen, stehe im Widerspruch zu dem Vertrag mit der Q AG, wonach diese die nicht von der T AG benötigten Flächen kaufen könne. 13

Schließlich seien die Bescheide auch nicht wegen eines Verstoßes der §§ 7 ff. AStG gegen Vorgaben des Europarechts aufzuheben. Im Verhältnis zur Schweiz komme nur ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit in Betracht. Nach Art. 57 des EG-Vertrages berühre die Kapitalverkehrsfreiheit jedoch nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen des Kapitalverkehrs mit Drittstaaten, die am 31.12.1993 bereits bestanden hätten. Dies sei bei den §§ 7 ff. AStG in der hier maßgeblichen Fassung der Fall. 14

Mit seiner am 23.02.2011 erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Zur Begründung wiederholt und vertieft er sein bisheriges Vorbringen und trägt ergänzend Folgendes vor: 15

Die T AG und die K seien Eigentümerin nebeneinander liegender Grundstücke in F . Aufgrund eines geänderten Flächenbedarfs der T AG hätten die beiden Gesellschaften 2005 beschlossen, eine bauplanungsrechtliche Änderung für das Gesamtareal zu beantragen und die Grundstücke im Rahmen einer Flächenumlegung neu zu ordnen und zu entwickeln. Während die T AG auf ihrem Grundstücksteil den Bau eines modernen Technikgebäudes 16

anstrebe, plane die K die Verwertung des Grund und Bodens durch den Verkauf von Wohneinheiten in neu zu errichtenden Wohngebäuden. Die Gespräche mit diversen Planungsbüros hätten sich über einen längeren Zeitraum hingezogen, da die angesprochenen Planungsbüros auf eine Vorauszahlung durch die T AG und die K bestanden hätten. Die Q AG sei dagegen bereit gewesen, die Kosten für den Planungsprozess zu übernehmen und dafür am Erfolg der Umsetzung der Standortentwicklung beteiligt zu werden. Vor diesem Hintergrund habe die Q AG in 2006 ein Positionspapier erstellt. Das Ergebnis der Planungen und der Verhandlungen sei dann im Sommer 2007 in einem Letter of Intent niedergelegt worden. Im Rahmen des dadurch begründeten Standortentwicklungs-Joint Ventures zwischen der Q AG, der T AG und der K habe die Q AG für die beiden Grundstückseigentümer ein sogenanntes Umzonungsgesuch erarbeitet und 2008 beim Bezirk F eingereicht. Dabei sei zunächst ein Anteil von 50 % für Wohngebäude vorgesehen gewesen. Im laufenden Planungsprozess sei dieser Anteil auf 30 % reduziert worden. Bislang könnten auf den Grundstücken nur betriebsnotwendige Wohnungen errichtet werden, wobei maximal 10 % der Fläche für Wohngebäude verwendet werden dürfe.

Die in den Wirtschaftsjahren 2004 bis 2006 von der K erzielten Vermietungseinkünfte stammten aus der Nutzung der Bestandsimmobilien, die Gegenstand der Flächenumlegung und des Umzonungsgesuchs seien. Diese Immobilien, die technisch und wirtschaftlich verbraucht seien, würden nach durchgeführter Umzonung abgerissen. Die vermieteten Flächen machten nur einen geringen Anteil der der K gehörenden Grundstücksfläche aus. Die bisher tatsächlich vermietete Grundstücksfläche betrage ca. 3 % der gesamten K-Fläche, so dass das Immobilienvermögen der K wirtschaftlich faktisch nicht genutzt werde. 17

Aufgrund der beschriebenen geschäftlichen Aktivitäten der K sei der Tatbestand des § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b AStG entgegen der Auffassung des Beklagten nicht erfüllt. Vielmehr fielen die Aktivitäten der K und die hieraus resultierenden Einkünfte im Rahmen einer funktionalen Betrachtungsweise unter die Regelung des § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG (gewerblicher Grundstückshandel). 18

Bei Tätigkeiten, die von mehreren Regelungen des § 8 AStG erfasst würden, komme es zur Abgrenzung auf den wirtschaftlich funktionalen Veranlassungszusammenhang an. Hier stünden die fraglichen Vermietungseinkünfte in einem Veranlassungszusammenhang mit den zukünftigen Handelsaktivitäten der K aus gewerblichem Grundstückshandel. Bestehe ein solcher Zusammenhang, seien auch Erträge aus Hilfs- oder Nebengeschäften der jeweiligen einzelnen übergeordneten Tätigkeit im Sinne des Aktivitätskatalogs des § 8 Abs. 1 AStG zugeordnet. Im Streitfall vermiete die K nur einen geringfügigen Anteil der Fläche. Ziel der K sei es nicht, nachhaltig Vermietungseinkünfte zu erzielen. Vielmehr habe sie ihre geschäftlichen Aktivitäten darauf ausgerichtet, 100 % der Fläche anteilig zu veräußern. Vor diesem Hintergrund sei sie auch die strategische Partnerschaft mit der Q AG eingegangen und habe den Antrag auf Änderung des Bauplanungsrechts gestellt. Die K wolle im eigenen Namen und auf eigene Rechnung die Vermarktung ihrer Grundstücke betreiben. Vorgesehen sei, eine größere Anzahl von Gebäuden zu errichten und das entstehende Wohneigentum jeweils gesondert zu veräußern. Damit betreibe die K bereits seit 2005 die Vorbereitung für eine gewerbliche Tätigkeit i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG. 19

Eine gewerbliche Tätigkeit beginne in der Regel mit den ersten vorbereitenden Handlungen für diese Tätigkeit. Dies sei bei dem Rechtsinstitut des gewerblichen Grundstückshandels der Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige Tätigkeiten ergreife, die objektiv erkennbar auf die Durchführung von Grundstücksgeschäften gerichtet seien (BFH-Urteile vom 07.02.1973 I R 20

210/71, BStBl. II 1973, 642, vom 21.06.2001 III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 und vom 28.04.2005 V R 17/04, BStBl. II 2005, 606). Im vorliegenden Fall habe die T AG die K im September 2005 beauftragt, ein Nutzungskonzept für die den beiden Gesellschaften gehörenden Grundstücksflächen zu erarbeiten. Der 2008 gestellte Antrag auf Umzonung sei das Ergebnis der seit dem Jahr 2005 bei der K laufenden Vorplanungen zur Entwicklung der fraglichen Industrieflächen. Zum Nachweis der Vorbereitungshandlungen der K lege der Kläger u.a. einen Vermerk des Klägers vom 03.06.2008, einen Vorgehensvorschlag der Q AG vom 06.10.2006, einen von Vertretern der T AG und der Q AG unter dem 18. und 22.08.2007 unterzeichneten „Letter of Intent zur Entwicklung und Übernahme der Liegenschaft“, sowie ein von Vertretern der T AG und K unterzeichnetes Umzonungsgesuch mit Datum vom 24.06.2008 vor. Wegen der Einzelheiten wird auf die genannten Unterlagen Bezug genommen.

Schließlich, so der Kläger weiter, komme es im Streitfall auch nicht zu einer niedrigen Besteuerung im Ausland. Die K werde in der Schweiz effektiv mit 17,5 % besteuert. Damit liege die Steuerquote zwar unter der in § 8 Abs. 3 AStG genannten Grenze von 25 %. Nicht berücksichtigt werde aber, dass der Gesetzgeber die Niedrigsteuergrenze bei Einführung des Körperschaftsteuersatzes von 15 % ab dem Veranlagungszeitraum 2008 nicht entsprechend mit abgesenkt habe. Dies sei zwar mit der Gewerbesteuerbelastung begründet worden. Es sei jedoch zu berücksichtigen, dass Grundstücksgesellschaften eine erweiterte Gewerbesteuerkürzung gewährt werde (vgl. § 9 Nr. 1 Satz 2 - 6 GewStG), sodass hier keine Gewerbesteuerbelastung bestehe. Vor diesem Hintergrund liege im Fall der K auch keine typisierte Missbrauchssituation vor, zumal nach § 10 Abs. 1 Abs. 2 AStG das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht anwendbar sei. Der Anwendungsbereich des AStG sei daher bei ausländischen Grundstücksgesellschaften teleologisch zu reduzieren. Dies gelte insbesondere vor dem Hintergrund, dass spätere Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken in der Schweiz mit einer besonderen Grundstücksgewinnbesteuerung von 25 % belastet seien. Erziele die K aus dem in Vorbereitung befindlichen Grundstückshandel in der Schweiz einen Gewinn, steige ihre Steuerbelastung auf 30 bis 33 % an.

21

Daneben sei die Durchbrechung der Abschirmwirkung der K im vorliegenden Fall auch im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt. Eine Hinzurechnungsbesteuerung ließe Steuerfolgen entstehen, die eine in Deutschland ansässige Grundbesitzgesellschaft wegen der Einkünfte aus der Verwaltung ihres Grundbesitzes nicht hinnehmen müsse. Es sei kein sachlicher Rechtfertigungsgrund ersichtlich, dass Deutschland aufgrund der Entscheidung des Gesetzgebers Einkünfte in Deutschland ansässiger Grundstücksunternehmen nur mit 25 % bzw. ab dem Veranlagungszeitraum 2008 nur mit 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag belaste, wohingegen bei im Ausland ansässigen Grundstücksunternehmen bei sonst identischem Sachverhalt das individuelle Steuerniveau des Anteilseigners zugrunde gelegt werde. Für den Anteilseigner bedeute dies --eine Vollausschüttung unterstellt-- einen Belastungsunterschied von 4,53 bzw. für 2008 von 12,71 Prozentpunkten, der sachlich nicht gerechtfertigt sei.

22

Der Kläger beantragt,

23

die Bescheide über die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG für die Feststellungsjahre 2005 bis 2007 vom 19.03.2007 (Feststellungsjahr 2005), vom 04.04.2008 (Feststellungsjahr 2006) und vom 22.12.2008 (Feststellungsjahr 2007) in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.01.2011 aufzuheben,

24

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

25

Der Beklagte beantragt,	26
die Klage abzuweisen.	27
Der Beklagte verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, dass für die Einkünftequalifikation des § 8 Abs. 1 AStG alle Tätigkeiten der Gesellschaft isoliert zu betrachten seien. In Fällen, in denen gemischte Einkünfte vorlägen, seien diese gegebenenfalls aufzuteilen, soweit es sich nicht nur um Nebeneinkünfte handle. In den Streitjahren habe die K jedoch ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, die als passive Zwischeneinkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung unterlägen. Grundstückverkäufe, die isoliert zu beurteilen wären, hätten in den Streitjahren nicht stattgefunden.	28
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte sowie die vom Beklagten und vom Finanzamt X vorgelegten Verwaltungsvorgänge verwiesen.	29
Der Senat hat am 30.10.2014 mündlich verhandelt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.	30
<b>Entscheidungsgründe:</b>	31
Die Klage ist unbegründet.	32
Die Bescheide über die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG für die Feststellungsjahre 2005 bis 2007 vom 19.03.2007 (Feststellungsjahr 2005), vom 04.04.2008 (Feststellungsjahr 2006) und vom 22.12.2008 (Feststellungsjahr 2007) in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.01.2011 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Vermietungseinkünfte der K dem Einkommen des Klägers nach Maßgabe der §§ 7 ff. AStG hinzuzurechnen sind.	33
Sind unbeschränkt Steuerpflichtige an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Geltungsbereich des AStG hat und die nicht gemäß § 3 Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist (ausländische Gesellschaft), im Sinne von § 7 Abs. 2 AStG zu mehr als der Hälfte beteiligt, so sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, nach § 7 Abs. 1 AStG bei jedem von ihnen mit dem Teil steuerpflichtig, der auf die ihm zuzurechnende Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft entfällt. Zu mehr als der Hälfte beteiligt sind unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne von § 7 Abs. 1 AStG an einer ausländischen Gesellschaft unter anderem dann, wenn ihnen allein oder zusammen mit Personen im Sinne des § 2 AStG am Ende des Wirtschaftsjahrs der Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach § 7 Abs. 1 AStG bezogen hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als 50 vom Hundert der Anteile oder Stimmrechte an der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sind (§ 7 Abs. 2 Satz 1 AStG).	34
Die hiernach steuerpflichtigen Einkünfte sind bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen mit dem Betrag, der sich nach Abzug der Steuern ergibt, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft von diesen Einkünften sowie von dem diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögen erhoben worden sind, anzusetzen (Hinzurechnungsbetrag, § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG). Der Hinzurechnungsbetrag gehört zu den Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und gilt unmittelbar nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahrs der ausländischen	35

Gesellschaft als zugeflossen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 AStG). Auf den Hinzurechnungsbetrag sind § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe d EStG und § 8b Abs. 1 KStG nicht anzuwenden (§ 10 Abs. 2 Satz 3 AStG).

Im Streitfall sind die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung von Einkünften der K insoweit unzweifelhaft gegeben --und zwischen den Beteiligten nicht in Streit--, als es sich bei der K um eine Körperschaft im Sinne des KStG handelt, die in den Streitjahren weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hatte und an der der Kläger zu mehr als der Hälfte beteiligt war. 36

Entgegen der Auffassung des Klägers handelt es sich bei den Einkünften der K aus der Vermietung von Grundstücken auch um Einkünfte, für die die K Zwischengesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG ist (sog. passive Einkünfte). 37

Gemäß § 8 Abs. 1 erster Halbsatz AStG ist eine ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft für Einkünfte, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen und nicht aus jenen Einkünften stammen, die in § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 9 AStG aufgelistet sind. 38

Im Streitfall liegen diese Voraussetzungen hinsichtlich der Einkünfte der K aus der Vermietung von Grundstücken vor. 39

Die Vermietungseinkünfte der K unterlagen in der Schweiz einer niedrigen Besteuerung. Eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 1 AStG liegt vor, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 % unterliegen, ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht, oder wenn die danach in Betracht zu ziehende Steuer nach dem Recht des betreffenden Staates um Steuern gemindert wird, die die Gesellschaft, von der die Einkünfte stammen, zu tragen hat (§ 8 Abs. 3 AStG). Diese Voraussetzungen sind hier gegeben. Die Vermietungseinkünfte als solche unterlagen in der Schweiz unstreitig einer tatsächlichen Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 %. Die Ertragsteuerbelastung der Vermietungseinkünfte erhöht sich entgegen der Auffassung des Klägers auch nicht dadurch, dass im Falle einer Veräußerung der vermieteten Grundstücke Grundstücksgewinnsteuern zu zahlen wären. Zum einen steht bis heute nicht fest, ob und wann die K Grundstücke verkauft und in welcher Höhe Grundstücksgewinnsteuern anfallen. Zum anderen belasten die in der Zukunft möglicherweise zu zahlenden Grundstücksgewinnsteuern nicht die in den Wirtschaftsjahren 2004 bis 2006 erzielten Vermietungseinkünfte, sondern die hiervon zu unterscheidenden (zukünftigen) Veräußerungserlöse. Inwieweit die Anwendung von § 8 Abs. 3 AStG nach der Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes in Deutschland auf 15 % bei nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Grundstücksgesellschaften verfassungsgemäß ist, kann im Streitfall dahinstehen, da der Körperschaftsteuersatz von 15 % erstmals im Veranlagungszeitraum 2008 zur Anwendung kam. In den Streitjahren lag der Körperschaftsteuersatz noch bei 25 %. 40

Bei den Vermietungseinkünften der K handelt es sich um Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b AStG und nicht um (Neben-)Einkünfte aus einer Handelstätigkeit gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG. 41

Unter Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz ist die zeitlich begrenzte Überlassung eines unbebauten oder bebauten Grundstücks zu verstehen, wobei § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b AStG keine mit § 21 Abs. 3 EStG vergleichbare Subsidiaritätsklausel enthält, sodass grundsätzlich auch die Überlassung von betrieblichen Grundstücken erfasst wird (vgl. Wassermeyer/Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld Außensteuerrecht, § 8 42

AStG Rn. 217; Vogt in Blümich, § 8 AStG Rn. 66).

Im Streitfall gehören die Vermietungseinkünfte der K für sich betrachtet zu den Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b AStG. 43

Eine andere Einordnung der Vermietungseinkünfte ergäbe sich nach Auffassung des Senats auch dann nicht, wenn der Auffassung des Klägers gefolgt würde, dass die K in den Jahren 2004 bis 2006 bereits Vorbereitungshandlungen für die Annahme eines Handels im Sinne von § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG unternommen hat. 44

Übt eine ausländische Gesellschaft mehrere Tätigkeiten aus, sind die Tätigkeiten einheitlich unter die Aktivitätstatbestände des § 8 Abs. 1 AStG zu subsumieren, wenn sie wirtschaftlich zusammenhängen, d.h. auf eine gemeinsame Veranlassung zurückzuführen sind (sog. funktionale Betrachtungsweise). Dabei ist die Tätigkeit maßgebend, auf der nach allgemeiner Verkehrsauffassung das wirtschaftliche Schwergewicht liegt (vgl. BFH-Urteile vom 13.10.2010 I R 61/09, BFHE 231, 152, BStBl II 2011, 249; vom 16.05.1990 I R 16/88, BFHE 161, 495, BStBl II 1990, 1049; AEASTG, Tz. 8.0.2; Wassermeyer/Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 8 AStG Rn. 31 ff.). Eine nach diesen Maßgaben einheitlich zu beurteilende Tätigkeit liegt insbesondere vor, wenn Einkünfte aus Hilfs- oder Nebentätigkeiten zu einer Haupttätigkeit zu beurteilen sind, wie z.B. bei Einkünften aus der Verwaltung und Verwahrung von Wertpapieren durch Kreditinstitute (BFH-Urteile vom 13.10.2010 I R 61/09, BFHE 231, 152, BStBl II 2011, 249) oder bei Erträgen aus der Stundung von Forderungen aus einer Handelstätigkeit (Wassermeyer/Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 8 AStG Rn. 37). 45

Ausgehend von diesen Grundsätzen sind die Vermietung der Grundstücke und die nach Angaben des Klägers angestrebte Grundstückshandelstätigkeit nicht als einheitliche wirtschaftliche Betätigung der K anzusehen. Die Vermietungseinkünfte sind unabhängig von dem möglicherweise beabsichtigten Grundstückshandel entstanden. Denn die K hat im Streitfall nicht etwa vermietete Grundstücke erworben, um sie weiter zu veräußern, sondern bereits vor den Streitjahren Vermietungseinkünfte erzielt und auch nach Angaben des Klägers erst während der Streitjahre den Entschluss gefasst, die Grundstücke zu veräußern. 46

Selbst bei Annahme einer einheitlich zu beurteilenden Tätigkeit läge aber das wirtschaftliche Schwergewicht dieser Tätigkeit nach allgemeiner Verkehrsauffassung zumindest in den hier maßgeblichen Jahren 2004 bis 2006 auf der Vermietung von Grundstücken. Die nach Angaben des Klägers zumindest ab 2005 angestrebte Handelstätigkeit erschöpfte sich in den Streitjahren --auch bei Zugrundelegung der Angaben des Klägers-- in Gesprächen mit möglichen Projektentwicklern. Konkrete Vereinbarungen sind dabei nicht getroffen worden. Der von dem Kläger zum Nachweis der angestrebten Grundstückshandelstätigkeit eingereichte „Letter of Intent zur Entwicklung und Übernahme der Liegenschaft“ durch die Q AG ist erst am 18. und 22.08.2007 und damit nach den Streitjahren unterschrieben worden. In der Vereinbarung werden zudem nur Rechte und Pflichten der T AG und nicht der K begründet. Dementsprechend ist der Letter of Intent auch nur von Vertretern der T AG und der Q AG unterschrieben worden. Das Umzonungsgesuch, über das bis heute noch keine Entscheidung getroffen worden ist, hat die K ebenfalls erst nach dem streitigen Zeitraum gestellt. Die K hat in den Streitjahren und auch danach kein Grundstück erworben, bebaut oder veräußert. 47

Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz gehören gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b AStG nur dann zu den in § 8 Abs. 1 erster Halbsatz AStG aufgeführten 48

Einkünften aus aktiver Tätigkeit, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Einkünfte nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerbefreit wären, wenn sie von den unbeschränkt Steuerpflichtigen, die gemäß § 7 AStG an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, unmittelbar bezogen worden wären. Diese Voraussetzung ist im Streitfall jedoch nicht erfüllt.

Dabei kann dahinstehen, ob der Kläger --wie er vorträgt-- bis September 2005 den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in der Schweiz hatte. Zwar führt der Umstand, dass eine Person den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in der Schweiz hat, gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-Schweiz dazu, dass sie für Zwecke des DBA nur dort als ansässig gilt, was im Grundsatz zur Folge hat, dass Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in der Schweiz nur dort besteuert werden können (vgl. Art. 6 Abs. 1, 4 DBA-Schweiz). Allerdings sieht Art. 4 Abs. 3 Satz 1 DBA-Schweiz vor, dass Deutschland, eine natürliche Person, die nach Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz als in der Schweiz ansässig gilt, nach den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht und damit auch mit ihren Einkünften aus schweizer Quellen besteuern kann, wenn sie in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügt oder dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr hat. 49

Im Streitfall verfügte der Kläger während des gesamten streitigen Zeitraumes über eine ständige Wohnstätte in Deutschland. Eine Wohnstätte ist „ständige“ im Sinne des Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz, wenn sie auf Grund einer langfristigen Rechtsposition ständig genutzt werden kann und tatsächlich regelmäßig genutzt wird. Dabei ist einerseits weder ein ständiges Bewohnen noch ein Mindestmaß an Nutzung Voraussetzung für das Vorliegen einer ständigen Wohnstätte; ebenso muss sich dort nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen des betreffenden Steuerpflichtigen befinden. Andererseits reicht eine nur gelegentliche Nutzung nicht aus. Erforderlich ist vielmehr eine Art und Intensität der Nutzung, welche die Wohnung als eine nicht nur hin und wieder aufgesuchte, sondern in den allgemeinen Lebensrhythmus einbezogene Anlaufstelle des Steuerpflichtigen erscheinen lässt. Darin liegt die Qualifizierung der „ständigen Wohnstätte“ gegenüber dem "Wohnsitz" im Sinne des § 8 der Abgabenordnung (AO), für dessen Begründung es ausreichen kann, dass eine Wohnung ständig zur Nutzung bereitgehalten und tatsächlich nur von Fall zu Fall genutzt wird (vgl. zum Begriff der „ständigen Wohnstätte“ BFH-Urteil vom 05.06.2007 I R 22/06, BFHE 218, 217, BStBl II 2007, 812). Diese Voraussetzungen lagen im Streitfall vor. Der Kläger verfügte durchgängig über eine Wohnung in I. Dort hielt er sich nach eigenen Angaben aufgrund seiner Verpflichtungen als Gesellschafter und Geschäftsführer der T GmbH auch vor der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Deutschland regelmäßig auf. In der Einkommensteuererklärung für 2002 gab er an, die dortige Wohnung an durchschnittlich zwei Tagen in der Woche genutzt zu haben. Dafür, dass dies in den Streitjahren bis zur Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Deutschland anders war, ist nichts ersichtlich. Auch der Kläger selbst geht davon aus, während des gesamten streitigen Zeitraumes über eine ständige Wohnstätte in I verfügt zu haben. 50

Die Einkünfte aus der Vermietung der Grundstücke wären, wenn sie der Kläger unmittelbar selbst bezogen hätte, auch nicht nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA-Schweiz (bzw. bis September 2005 bei Ansässigkeit in der Schweiz: Art. 4 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA-Schweiz) von der Einkommensteuer befreit. 51

Die Einkunftsarten, bei denen eine Doppelbesteuerung von Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind (bzw. die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 3 Satz 1 DBA-Schweiz erfüllen) durch eine Steuerfreistellung in Deutschland vermieden wird, werden in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA-Schweiz (bzw. Art. 4 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 52

Nr. 1 DBA-Schweiz) abschließend aufgezählt. In allen übrigen Fällen wird eine Doppelbesteuerung dadurch vermieden, dass bei den aus der Schweiz stammenden Einkünften die in Übereinstimmung mit dem DBA-Schweiz erhobene und nicht zu erstattende schweizerische Steuer nach Maßgabe der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern auf den Teil der deutschen Steuer (mit Ausnahme der Gewerbesteuer) angerechnet wird, der auf diese Einkünfte entfällt (Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz).

Ausgenommen von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden danach unter anderem Gewinne im Sinne des Art. 7 DBA-Schweiz aus eigener Tätigkeit einer Betriebsstätte, soweit die Gewinne nachweislich durch Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gegenständen, Aufsuchung und Gewinnung von Bodenschätzen, Bank- und Versicherungsgeschäften, Handel oder Erbringung von Dienstleistungen unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erzielt werden (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a erster Halbsatz DBA-Schweiz). Gleiches gilt gemäß Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a zweiter Halbsatz DBA-Schweiz für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das einer solchen Betriebsstätte dient (Art. 6 Abs. 4 DBA-Schweiz). Bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen, das keiner solchen Betriebsstätte dient, wird eine Doppelbesteuerung nur durch Anrechnung der auf diese Einkünfte entfallenden Steuer nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz vermieden.

53

Im vorliegenden Fall liegen die Voraussetzungen für eine Freistellung der Vermietungseinkünfte nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a zweiter Halbsatz DBA-Schweiz nicht vor. Der Kläger selbst verfügte in den Streitjahren über keine Betriebsstätte in der Schweiz, der das unbewegliche Vermögen gedient haben könnte. Ob die Einrichtungen und weiteren Tätigkeiten der K eine Betriebsstätte begründen würden, die die Voraussetzungen des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a erster Halbsatz DBA-Schweiz erfüllt, kann dahinstehen, da eine solche Zurechnung nach Auffassung des Senats bei der Prüfung der Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs. 1 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b AStG nicht zulässig ist. Erzielt eine ausländische Gesellschaft Einkünfte aus verschiedenen nicht einheitlich zu beurteilenden Tätigkeiten ist nach der Systematik der §§ 7 ff. AStG für jede Tätigkeit einzeln zu prüfen, ob die Gesellschaft für die Einkünfte, die aus dieser Tätigkeit stammen, Zwischengesellschaft im Sinne des § 8 Abs. 1 AStG ist. Die Hinzurechnungsbesteuerung wird hinsichtlich der Einkünfte aus passiven Tätigkeiten nicht dadurch ausgeschlossen, dass die ausländische Gesellschaft auch Einkünfte aus aktiver Tätigkeit erzielt. Dieses Grundprinzip der §§ 7 ff. AStG würde durchbrochen, wenn die Beantwortung der Frage, ob eine ausländische Gesellschaft nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b AStG aktive oder passive Vermietungseinkünfte erzielt, davon abhinge, ob sie neben den Vermietungseinkünften noch Einkünfte aus einer --mit der Vermietungstätigkeit nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden-- aktiven Tätigkeit erzielt.

54

Selbst wenn dem Kläger für die Prüfung der Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b AStG die Einrichtungen und möglichen weiteren Tätigkeiten der K zugerechnet würden, lägen die Voraussetzungen für eine Freistellung der Vermietungseinkünfte jedoch nicht vor, da die K in den Jahren 2004 bis 2006 keine Unternehmensgewinne im Sinne des Art. 7 DBA-Schweiz durch Handel unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erzielt hat. „Gewinne eines Unternehmens“ im Sinne des Art. 7 DBA-Schweiz setzen Einkünfte aus einer ihrer Art nach „unternehmerischen“ Tätigkeit voraus. Einkünfte aus private Vermögensverwaltung erfüllen diese Anforderung nicht (vgl. BFH-Urteil vom 04.05.2011 II R 51/09, BFHE 233, 517, BStBl II 2014, 751).

55

56

Für die Abgrenzung einer unternehmerischen Tätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung kann, soweit Deutschland der Anwenderstaat ist, im Bereich des Grundstückshandels grundsätzlich auf die Rechtsprechung des BFH zurückgegriffen werden (Wassermeyer in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 7 MA Rn. 27). Danach wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 03.07.1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617). Anhaltspunkt für einen gewerblichen Grundstückshandel ist danach die Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs (sog. Drei-Objekt-Grenze, vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, m.w.N.). Denn die Zahl der Veräußerungen innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel fünf Jahren zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf lässt den Schluss zu, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt (BFH-Urteil vom 15.03.2000 X R 130/97, BFHE 191, 360, BStBl II 2001, 530). Die Heranziehung dieser objektiv erkennbaren Merkmale ist gerechtfertigt, weil das Merkmal der von Anfang an bestehenden Veräußerungsabsicht oft nicht auf anderem Wege zweifelsfrei feststellbar ist. Gleichwohl kommt es auf diese Umstände dann nicht an, wenn sich bereits aus anderen -- ganz besonderen-- Umständen zweifelsfrei eine von Anfang an bestehende oder aber fehlende Veräußerungsabsicht ergibt (vgl. Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 03.07.1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 und vom 10.12.2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291). Danach kann trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel zu verneinen sein, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen. Andererseits können auch bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen (Beschluss des Großen Senats des BFH 10.12.2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291).

Nach diesen Maßstäben liegen die Voraussetzungen für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels der K in den Jahren 2004 bis 2006 nicht vor. Die K hat seit ihrer Gründung im Jahr 2003 noch kein Grundstück veräußert. Der Kläger, der insoweit die Feststellungslast trägt und gemäß § 90 Abs. 2 AO erweiterten Mitwirkungspflichten unterliegt, konnte auch nicht zur Überzeugung des Senats nachweisen, dass die K in den Jahren 2004 bis 2006 die unbedingte Absicht hatte, die vermieteten Grundstücke zu veräußern. Der von dem Kläger zum Nachweis der angestrebten Grundstückshandelstätigkeit eingereichte „Letter of Intent zur Entwicklung und Übernahme der Liegenschaft“ durch die Q AG ist erst am 18. und 22.08.2007 und damit nach den Streitjahren unterschrieben worden. In der Vereinbarung werden zudem nur Rechte und Pflichten die T AG und nicht der K begründet. Dementsprechend ist der Letter of Intent auch nur von Vertretern der T AG und der Q AG unterschrieben worden. Die Umsetzung der Vereinbarung war zudem davon abhängig, dass das Umzonungsgesuch Erfolg hat und bis zum 31.12.2010 abgeschlossen werden kann. Das Umzonungsgesuch selbst, über das bis heute noch keine Entscheidung getroffen worden ist, hat die K erst 2008 gestellt. Ob die Grundstücke auch im Fall einer ablehnenden Entscheidung über das Umzonungsgesuch veräußert werden sollen, hat der Kläger nicht vorgetragen. Gegen die Annahme, dass die K in den Jahren 2004 bis 2006 einen gewerblichen Grundstückshandel betrieb, spricht schließlich, dass sie die betreffenden Grundstücke stets als Anlage- und nicht als Umlagevermögen bilanziert hat.

57

58

Der Anwendbarkeit der §§ 7 ff. AStG stehen im Streitfall keine europarechtlichen Vorgaben entgegen.

Rechtsfolge der §§ 7 ff. AStG ist die Durchbrechung der für Kapitalgesellschaften kennzeichnenden Abschirmwirkung und eine Besteuerung auch nicht ausgeschütteter Einkünfte beim inländischen Gesellschafter. Darin liegt grundsätzlich eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--, früher Art. 56 Abs. 1 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EG--), die als einzige Grundfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten wie der Schweiz Anwendung findet. Allerdings berührt Art. 63 Abs. 1 AEUV gemäß Art. 64 Abs. 1 AEUV (früher Art. 57 Abs. 1 EG) nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf Drittländer, die am 31.12.1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit Drittländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) gilt die Fortbestandsgarantie des Art. 64 Abs. 1 AEUV auch für Regelungen, die nach dem 31.12.1993 erlassen worden sind, aber im Wesentlichen mit einer am 31.12.1993 bestehenden Regelung übereinstimmen (EuGH-Urteil vom 12.12.2006 C-446/04 "Test Claimants in the FII Group Litigation", Slg. 2006 I-11753). Im Streitfall liegen die Voraussetzungen des Art. 64 Abs. 1 AEUV vor. Die in Rede stehende Alleinbeteiligung des Klägers an der K stellt eine Direktinvestition i.S. von Art. 64 Abs. 1 AEUV dar (vgl. BFH-Urteil vom 21.12.2005 I R 4/05, BFHE 212, 226, BStBI II 2006, 555). Nach Auffassung des Senats stimmen die §§ 7 ff. AStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung, zumindest soweit sie für den Streitfall maßgeblich sind, auch im Wesentlichen mit den §§ 7 ff. AStG in der am 31.12.1993 geltenden Fassung überein (so auch BFH-Urteil vom 21.12.2005 I R 4/05, BFHE 212, 226, BStBI II 2006, 555 für das Streitjahr 1994; FG München, Urteil vom 07.12.2009 7 K 1390/07, EFG 2010, 622 für die Streitjahre 1996 bis 2001; FG Baden Württemberg, Beschluss vom 26.10.2006 3 V 32/05, FR 2007, 198 für die Streitjahre 1999, 2001, 2002; FG Düsseldorf, Urteil vom 28.11.2013 16 K 2513/12 G, EFG 2014, 304 für das Streitjahr 2009; a. A. zumindest für Hinzurechnungen nach dem 01.01.2001 Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 8 AStG Rn. 432).

59

Unabhängig von den vorgenannten Erwägungen wäre ein etwaiger Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit nach Auffassung des Senats im Streitfall gerechtfertigt. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine Beschränkung des Kapitalverkehrs gegenüber einem Drittstaat gerechtfertigt, wenn es mit diesem Staat an einem steuerlichen Auskunfts-austausch, wie ihn die Richtlinie 77/799/EWG (sog. Amtshilferichtlinie, mit Wirkung vom 01.01.2013 ersetzt durch Richtlinie 2011/16/EU) zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union vorsieht, fehlt und deshalb das Interesse der Allgemeinheit, Steuerhinterziehung zu bekämpfen, und die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der Steuerprüfungen zu wahren, durch eine hierfür geeignete, erforderliche und verhältnismäßige Regelung in anderer Weise sichergestellt wird (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 28.10.2010 C-72/09 "Établissements Rimbaud", Slg 2010, I-10659, und vom 19.11.2009 C-540/07 "Kommission ./ Italien", Slg 2009, I-10983, HFR 2010, 196; vgl. auch BFH-Urteil vom 22.12.2010 I R 84/09, BFHE 232, 352; BStBI II 2014 361 zur Rechtmäßigkeit einer Zurechnung des Einkommens einer liechtensteinischen Stiftung nach § 15 AStG). Ein solcher Sachverhalt liegt im Streitfall vor. Die Hinzurechnung von Einkunftsteilen ausländischer Zwischengesellschaften nach Maßgabe von §§ 7 ff. AStG bezweckt die Abschöpfung sog. passiver Einkünfte im niedrig besteuerten Ausland und dient als solche einer typisierten Missbrauchsabwehr (BFH-Urteil vom 21.10.2009 I R 114/08, BFHE 227, 64, BStBI II 2010,

60

774). In den Jahren 2004 bis 2006 bestand mit der Schweiz kein Amtshilfeabkommen in Steuersachen und auch kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit einer der Richtlinie 77/799/EWG gleichwertigen Auskunftsregelung (eine Übersicht über die Staaten, mit denen Deutschland eine mit der Amtshilferichtlinie vergleichbare Vereinbarung über den Austausch von Auskünften geschlossen hat, kann den Anlagen I der Merkblätter des Bundesministeriums der Finanzen zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 25.01.2006, BStBl I 2006, 26 und vom 25.05.2012, BStBl I 2012, 599, entnommen werden). Gemäß Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 77/799/EWG erteilen sich die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten gegenseitig alle Auskünfte, die für eine korrekte Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geeignet sind. Nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. a DBA-Schweiz in der für Zeiträume bis 2011 geltenden Fassung konnten die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten hingegen nur diejenigen (gemäß den Steuergesetzgebungen der Vertragsstaaten im Rahmen der normalen Verwaltungspraxis erhältlichen) Auskünfte austauschen, die zur Durchführung des Abkommens notwendig sind. Amtshilfe zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts wurde bis 2011 ausdrücklich nur bei Betrugsdelikten gewährt (Art. 27 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweiz in der für Zeiträume bis 2011 geltenden Fassung).

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

61

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen.

62