

**Bilanzen:  
Besteuerungsrecht Belgiens für den Gewinn durch die  
Auflösung einer Rückstellung betreffend eine frühere,  
bereits im Jahr 2000 aufgegebenene Betriebsstätte in  
Belgien**

EStG § 5 Abs 1 Satz 1; DBA-Belgien 1969 Art 23 Abs 1 Nr 1 Satz 1; DBA-Belgien Art 3 Abs 2; DBA-Belgien 1969 Art 7 Abs 2; DBA-Belgien 1969 Art 7 Abs 5 Nr 1; DBA-Belgien 1969 Art 7 Abs 1 Satz 1

**1) Der Gewinn aus der Auflösung einer Rückstellung, deren Bildung durch eine in Belgien unterhaltene Betriebsstätte veranlasst war, ist dieser Betriebsstätte auch dann als (nachträgliche) Betriebseinnahme zuzurechnen, wenn die Betriebsstätte bereits vor der Auflösung der Rückstellung aufgegeben worden ist (im Streitfall: belgisches Besteuerungsrecht nach dem DBA-Belgien bei Auflösung der Rückstellung im Jahr 2009 nach Aufgabe der Betriebsstätte im Jahr 2000).**

**2) Für die frühere Verwaltungsauffassung, dass die Aufgabe der Betriebsstätte --sofort oder nach einer gewissen Zeit (BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076 Tz. 2.9.2: bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs, das auf das Jahr der Betriebsstättenauflösung folgt)-- die veranlassungsgetragene Verbindung mit der Betriebsstätte lösen würde, fehlt ebenso jegliche Rechtsgrundlage wie für eine von der Finanzverwaltung (früher, ebenfalls im BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 1076 Tz. 2.9.2) eingeforderte "Liquidationsbilanz", die auf den Zeitpunkt der Betriebsstättenaufgabe aufzustellen wäre, wie auch für die nunmehr von der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 25.8.2009, BStBl I 2009, 888 Tz. 2.6.1 f.; s.a. BMF-Schreiben vom 18.11.2011, BStBl I 2011, 1278) vertretene Anwendung der Rechtsgrundsätze der Entstrickung (bei der Betriebsstätte) und --damit einhergehend-- der Verstrickung (beim sog. Stammhaus).**

I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, die im Streitjahr 2009 als Organträgerin einer Tochtergesellschaft, der B GmbH, nach Maßgabe der §§ 14 ff. des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) organschaftlich verbunden war. Die B GmbH hatte in Belgien jedenfalls bis 2000 eine Betriebsstätte unterhalten und im Zusammenhang mit deren Tätigkeit Rückstellungen (für ungewisse Verbindlichkeiten) gebildet. Eine dieser Rückstellungen wurde im Streitjahr teilweise aufgelöst. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt –FA–) ging davon aus, dass die Betriebsstätte im Jahr 2000 aufgegeben worden war. Deswegen fänden Verstrickungsregeln Anwendung und unterfalle der aus der Rückstellungsauflösung resultierende Ertrag der deutschen Besteuerung. Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 11. April 1967 (BGBl II 1969, 18, BStBl I 1969, 39) –DBA-Belgien 1969– sei unbeschadet dessen, dass die Rückstellungsbildung seinerzeit durch die belgische Betriebsstätte veranlasst worden sei, nicht (mehr) einschlägig.

Die Klage gegen den hiernach ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz gab ihr –unter Hinweis auf die Senatsurteile vom 28. Oktober 2009 IR 99/08 (BFHE 227, 83, BStBl II 2011, 1019) und IR 28/08 (BFH/NV 2010, 432)– durch Urteil vom 16. September 2014 5 K 1717/13 statt; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 188 abgedruckt.

Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts und stützt das vor allem auf die in Textziffer 2.6.1 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 25. August 2009 (BStBl I 2009, 888) niedergelegte Verwaltungspraxis. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II. Die Revision ist unbegründet.

1. Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung –AO– bis zur Änderung durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur

Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22. Dezember 2014, BGBl I 2014, 2417 –AO a.F.–) sind die in gesamthänderischer Verbundenheit durch die gewerbliche Tätigkeit der Gesellschafter der Klägerin erzielten inländischen Einkünfte (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes –EStG 2009–). Durch eine Tätigkeit im Ausland erzielte Einkünfte sind in die Einkünftefeststellung einzubeziehen, wenn sie nicht kraft ausdrücklicher Anordnung im Inland steuerfrei sind (z.B. Senatsurteil vom 28. April 2010 IR 81/09, BFHE 229, 252, BStBl II 2014, 754). Nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage ausgenommene Einkünfte, die bei der Festsetzung der Steuern der beteiligten Personen z.B. mit Blick auf die Anwendung eines Progressionsvorbehalts von Bedeutung sind, sind Gegenstand einer besonderen gesonderten Feststellung (§ 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO a.F.). Jene Feststellung kann mit der Einkünftefeststellung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO a.F. verbunden werden (z.B. Senatsurteil vom 26. Februar 2014 IR 56/12, BFHE 245, 143, BStBl II 2014, 703, m.w.N.).

2. Der Ertrag, der im Streitfall aus der Teilauflösung der Rückstellung resultiert (nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 2009 i.V.m. den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung), ist nach Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 DBA-Belgien 1969 in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) von der Steuer befreit. Er ist ebenso wie die Rückstellung selbst durch die in Belgien unterhaltene Betriebsstätte veranlasst und dieser als Betriebseinnahme zuzurechnen. Sollte die Betriebsstätte in Belgien zwischenzeitlich –im Jahr 2000– tatsächlich aufgegeben worden sein, so würde sich daran nichts ändern. Die betreffende Betriebseinnahme wäre ungeachtet dessen als nachträgliche Einnahme der Betriebsstätte zuzurechnen, und das Besteuerungsrecht hieran gebührt ausschließlich Belgien. Der entsprechende –und maßgebende– Veranlassungszusammenhang bleibt unverändert gewahrt.

Soweit dem (z.B. von Ditz in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 7 [2008] Rz 188; Edelmann in Löwenstein/Looks, Betriebsstättenbesteuerung, 1. Aufl., Rz 915 ff.; F. Wassermeyer in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, Rz 5.18; derselbe in Wassermeyer, DBA, MA Vor Art. 6 bis 22 Rz 17, 46) entgegengehalten wird, es bedürfe, um diese Rechtsfolge auszulösen, einer gegenwärtig existenten Betriebsstätte, so ist dem nicht zu folgen. Zwar bestimmt Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-Belgien 1969 die Zuweisung des Besteuerungsrechts an Unternehmensgewinnen für eine Betriebsstätte, durch welche das Unternehmen eines Vertragsstaats seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat „ausübt“, also unter Verwendung der zeitlichen Gegenwartsform. Doch wird dadurch lediglich der Bezug zu einer unterhaltenen Betriebsstätte im Quellenstaat sichergestellt. Es verbleibt jedoch dabei, dass nachlaufende Einnahmen (und Ausgaben) nach nationalem Steuerrecht (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBA-Belgien 1969) zu ermitteln und dass die Einnahmen und Ausgaben danach veranlassungsbezogen zuzuordnen sind (vgl. § 2 Abs. 1 EStG

2009, § 4 Abs. 3 und 4 EStG 2009). Ob das Unternehmen als solches oder ob dessen (Auslands-) Betriebsstätte bereits eingestellt wurde, ist unbeachtlich (vgl. ausführlich m.w.N. Schuch, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2002, S. 183 ff., S. 186 ff.). Das allein korrespondiert mit dem in Art. 7 Abs. 2 DBA-Belgien 1969 angelegten Fremdvergleichsgedanken. Dafür, dass die Aufgabe der Betriebsstätte –sofort oder nach einer gewissen Zeit (BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I 1999, 1076 Tz. 2.9.2: bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs, das auf das Jahr der Betriebsstättenauflösung folgt)– die veranlassungsgetragene Verbindung mit der Betriebsstätte lösen würde, ist nicht ersichtlich. Dafür fehlt jegliche Rechtsgrundlage. Gleichermäßen fehlt die Rechtsgrundlage für eine von der Finanzverwaltung (früher, ebenfalls im BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 1076 Tz. 2.9.2) eingeforderte „Liquidationsbilanz“, die auf den Zeitpunkt der Betriebsstättenaufgabe aufzustellen wäre. Und ebenso wenig finden (nunmehr, BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 888 Tz. 2.6.1 f.; s.a. BMF-Schreiben vom 18. November 2011, BStBl I 2011, 1278) die Rechtsgrundsätze der Entstrickung (bei der Betriebsstätte) und –damit einhergehend– der Verstrickung (beim sog. Stammhaus) Anwendung; auch dafür gibt es im gesetzten Recht jedenfalls im Streitjahr keine Grundlage (z.B. Schuch, a.a.O., S. 188 ff.; Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 7 Rz 45, 143; Dürrschmidt, ebenda, Vor Art. 6 bis 22 Rz 8a; M. Lang, Steuer und Wirtschaft International 1999, 282; Buciek in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 7 Rz 208 ff., 213 ff.; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 18.34 ff.; Gosch in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 49 Rz 107a; Girlich/Philipp, Der Betrieb –DB– 2015, 459, jeweils m.w.N.). Das entspricht der ständigen Rechtsprechung des Senats (vgl. z.B. Senatsurteile in BFHE 227, 83, BStBl II 2011, 1019, und in BFH/NV 2010, 432; in BFHE 245, 143, BStBl II 2014, 703; Senatsbeschluss vom 10. Juni 2010 I B 186/09, BFH/NV 2010, 1864) und daran ist uneingeschränkt festzuhalten.

Ob sich das infolge neuerer Regelungen, wie sie einerseits durch § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbsatz 2 EStG 2002 i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) –EStG 2002/2006–, andererseits durch § 16 Abs. 3 i.V.m. Abs. 3a EStG 2009 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) –EStG 2009/2010– geschaffen worden sind, geändert haben könnte, kann dahinstehen. Beide Vorschriften waren bei der (etwaigen) Aufgabe der belgischen Betriebsstätte im Jahre 2000 noch nicht anzuwenden: § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbsatz 2 EStG 2002/2006 betrifft erstmals nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre (§ 52 Abs. 8b EStG 2002/2006). Durch die Aufgabe der belgischen Betriebsstätte wurde –wovon auch das FA ausgeht– bezogen auf die Verbindlichkeitsrückstellung schon deshalb kein Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts begründet; nur für diesen Fall fingiert § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbsatz 2 EStG 2002/2006 aber eine

Einlage. Und § 16 Abs. 3 i.V.m. Abs. 3a EStG 2009/2010, wonach einer Aufgabe des Gewerbebetriebs der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter des Betriebs oder eines Teilbetriebs gleichsteht, ist nach § 52 Abs. 34 Satz 5 EStG 2009/2010 zwar in allen offenen Fällen anzuwenden; es ist aber nichts dafür ersichtlich, dass das für den hier insoweit maßgebenden Veranlagungszeitraum 2000 noch der Fall wäre. Begründeten Zweifeln gegenüber der Tatbestandsmäßigkeit des § 16 Abs. 3a EStG 2009/2010 in den Fällen der Betriebsaufgabe (vgl. dazu einerseits z.B. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 36 Rz 26; Ditz in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 7 [2008] Rz 161 ff., 163, jeweils m.w.N.; andererseits z.B. Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 16 Rz 207; Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl., § 16 Rz 175; BMF-Schreiben vom 20. Mai 2009, BStBl I 2009, 671; in BStBl I 2011, 1278) braucht also auch nicht weiter nachgegangen zu werden.

3. Konsequenz all dessen ist im Streitfall, dass der Ertrag aus der Teilauflösung der von der Klägerin für die ungewisse Verbindlichkeit gebildeten Rückstellung dem belgischen Besteuerungsrecht unterfällt, nicht aber dem deutschen (ebenso und der Vorinstanz folgend Girlich/Philipp, DB 2015, 459). Denn die betreffende Verbindlichkeit war nach den tatrichterlichen Feststellungen ursächlich auf die seinerzeitige belgische Betriebsstätte zurückzuführen und die Rückstellung war infolgedessen durch jene Betriebsstätte veranlasst. Eine nach Grund und/oder Höhe ungewisse Verbindlichkeit des Betriebsvermögens bleibt aber nach Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder der Betriebsstätte grundsätzlich mindestens bis zu dem Zeitpunkt notwendiges Betriebsvermögen, in dem sie zu einer nach Grund und Höhe gewissen Verbindlichkeit wird (vgl. z.B. Senatsurteil vom 28. Februar 1990 IR 205/85, BFHE 159, 523, BStBl II 1990, 537).

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung.