

FG Münster Urteil v. 15.12.2014 – 13K624/11 F

Zuordnung von Dividendenzahlungen zu einer Betriebsstätte Betriebsstättenvorbehalt, funktionale Zuordnung, geschäftsleitende Holding

DBA Niederlande Art 13 Abs 5; DBA Niederlande Art 20 Abs 2 Satz 1; DBA Niederlande Art 13 Abs 1

1) Die Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft (hier einer niederländischen C.V.) stellt abkommensrechtlich Betriebsstätten der einzelnen Gesellschafter dar.

2) Eine Dividendenzahlung wird nicht durch eine ausländische Betriebsstätte erzielt, wenn keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, dass die ausländische Personengesellschaft geschäftsleitende Holdingfunktion für eine nachgeordnete Kapitalgesellschaft übernommen hat und die Beteiligung damit der Betriebsstätte funktional zuzurechnen ist.

FG Münster Urteil v. 15.12.2014 – 13K624/11 F

Im Namen des Volkes

URTEIL

In dem Rechtsstreit

hat der 13. Senat in der Besetzung: Vorsitzender Richter am Finanzgericht ... Richter am Finanzgericht ... Richter am Finanzgericht ... ehrenamtlicher Richter ... ehrenamtlicher Richter ... auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 15.12.2014 für Recht erkannt:

Tatbestand:

Streitig ist, ob im Streitzeitraum 2007 eine von einer niederländischen Beteiligungsgesellschaft an die Klägerin weitergeleitete Dividende dem deutschen Besteuerungsrecht unterworfen werden kann.

Die Klägerin ist eine in P. ansässige Kommanditgesellschaft, deren persönlich haftende Gesellschafterin im Streitzeitraum die X2. GmbH, P., und deren Kommanditisten C. mit einer Kommanditeinlage von ... EUR und D. mit einer Kommanditeinlage von ... EUR waren. An den Kommanditbeteiligungen bestanden Unterbeteiligungsverhältnisse.

Am 19.12.2005 schloss die Klägerin mit E. als „Coach“ eine Managementvereinbarung, wonach der Aufsichtsrat der Klägerin mit Zustimmung der Gesellschafterversammlung bestimmte Reorganisations- und Restrukturierungsmaßnahmen durchführen wollte und E. diese Maßnahmen als „Coach mit Durchsetzungskompetenz“ umsetzen sollte (Nr. I. 1. und 2. des Vertrags). Hierzu sollte der „Coach“ gegenüber Mitgliedern der Geschäftsführung und Geschäftsleitung „aufgrund der insoweit vom Aufsichtsrat erteilten Vollmacht weisungsberechtigt“ sein (Nr. II. 1. des Vertrags). Der Vertrag war zunächst bis zum 31.12.2006 befristet. Aufgrund eines Nachtrags vom 25.5.2006 brachte E. seine Aufgaben als „Coach“ in die Y. GmbH & Co. KG ein, deren alleiniger GesellschafterGeschäftsführer er war. In einem weiteren Nachtrag vom 4.10.2006 wurde der Managementvertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Außerdem enthielt der Vertrag bezüglich der Managementaufgabe die folgenden Bestimmungen:

„Der Unternehmer übernimmt ab dem 01. August 2006 die ihm durch gesonderte Urkunde übertragene Funktion eines Generalbevollmächtigten der X1. GmbH & Co. KG und der mit diesem Rechtsträger verbundenen Unternehmen. [...] Der Generalbevollmächtigte ist gegenüber Mitgliedern der Geschäftsführung der X1. GmbH & Co. KG und allen nachgeordneten Funktionsträgern in dieser Gesellschaft und verbundenen Unternehmen weisungsberechtigt.“

Wegen der Einzelheiten wird auf die genannten Verträge verwiesen.

Die Klägerin ist alleinige Gesellschafterin der im Streitzeitraum als X3. GmbH firmierenden GmbH mit Sitz in P. (heute: X4. GmbH; im Folgenden: „X4. GmbH“). Das Stammkapital der X4. GmbH betrug 25.000.000,- EUR. Geschäftsführer waren im Streitzeitraum F. und G. Die X4. GmbH hatte am

19.12.1995 mit der Klägerin einen Ergebnisabführungsvertrag geschlossen, der im Streitzeitraum noch gültig war. Hierdurch bestand – zwischen den Beteiligten unstreitig – eine körperschaftsteuerliche Organschaft zwischen der X4. GmbH und der Klägerin.

Die X4. GmbH war ihrerseits Gesellschafterin der in den Niederlanden (T.) ansässigen Personengesellschaft X C.V. (im Folgenden: „C.V.“). Sie war Inhaberin von 99,5 % der Gesellschaftsanteile an der C.V.; die übrigen 0,5 % hielt die X6., eine in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft. Der Unternehmenszweck der C.V. war „die Entwicklung, die Herstellung, der Vertrieb und die Montage von Waren, Geräten, Anlagen und Instrumenten aller Art“ sowie „die Beteiligung an, die Finanzierung von und die Verwaltung über, Unternehmen und Gesellschaften, die zur X-Gruppe gehören“. In dieser Funktion führte die C.V. das Vertriebsgeschäft der X-Gruppe in den Niederlanden. Geschäftsführer der C.V. waren im Streitzeitraum F. (bis März 2007) und H.

Die C.V. war wiederum alleinige Gesellschafterin der in den Niederlanden (T.) ansässigen Kapitalgesellschaft X B.V. (im Folgenden: „B.V.“). Die B.V. hielt verschiedene Beteiligungen an Vertriebsgesellschaften in mehreren europäischen und außereuropäischen Staaten. Geschäftsführer der B.V. waren im Streitzeitraum B., J. und K. Nach dem Gesellschaftsvertrag der B.V. vom 1.7.1998 war ein Aufsichtsrat errichtet. Diesem gehörten im Streitzeitraum E. und zwei weitere Personen (L. und M.) an. In Artikel 11 Satz 3 Buchst. a) bis m) des Gesellschaftsvertrags waren bestimmte Maßnahmen beschrieben, die der vorherigen Zustimmung des Aufsichtsrates bedurften, so etwa „die Aufstellung und Feststellung der Wirtschaftspläne für ein oder mehrere Geschäftsjahre für diese Gesellschaft und alle Gesellschaften an denen diese Gesellschaft Anteile hält“ (Buchst. a), „Gründung, Erwerb, Veräußerung und Auflösung von Zweigniederlassungen sowie Erwerb, Belastung und Veräußerung von Unternehmen oder Beteiligungen daran“ (Buchst. b), Investitionen ab einer bestimmten Höhe (Buchst. d) sowie alle übrigen, über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehenden Geschäfte (Buchst. m). Wegen der Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag vom 1.7.1998 verwiesen.

Die C.V. hatte diese Beteiligung an der B.V. erlangt, indem die X4. GmbH mit Vertrag vom 24.5.1998 (UR-Nr. .../98 des Notars N. in Q.) die B.V.-Beteiligung in die C.V. eingebracht hatte gegen Gewährung von

Gesellschaftsrechten. In der Folge hatte die B.V. bis zum Jahr 2007 keine Dividenden ausgeschüttet.

Am 17.12.2007 fasste die B.V. einen Gesellschafterbeschluss, wonach eine Dividende i.H.v. ... EUR an die Gesellschafterin, die C.V., ausgeschüttet wurde. In der Gesellschafterversammlung waren als Repräsentanten der C.V. H. und F. anwesend, als „managing director“ der B.V. B. und J. und als Mitglied des „Supervisory Board“ der B.V. E.. Wegen der Einzelheiten wird auf den Beschluss vom 17.12.2007 verwiesen.

In ihrem auf den 31.12.2007 aufgestellten Jahresabschluss wies die C.V. die Dividende der B.V. i.H.v. ... EUR ebenso wie ein Ergebnis der eigenen Geschäftstätigkeit von ... EUR, zusammen ... EUR aus. Da es sich bei der C.V. um eine Personengesellschaft handelt, wurde der Gewinn der C.V. sodann der X4. GmbH zugerechnet. Diese wies in ihrem Jahresabschluss – nach weiteren Zurechnungen – einen Gewinn der C.V. in Höhe von ... EUR aus. Diesen Gewinn führte sie wiederum aufgrund des bestehenden Gewinnabführungsvertrags an die Klägerin ab.

In ihrer für das Streitjahr eingereichten Feststellungserklärung erklärte die Klägerin laufende Einkünfte i.H.v. ... EUR. Zudem erklärte sie nach dem Doppelbesteuerungsabkommen – DBA – steuerfreie Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... EUR, für die der Progressionsvorbehalt in Betracht komme. Der Beklagte veranlagte die Klägerin zunächst überwiegend erklärungsgemäß und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO –. Hierbei wurde die Dividende von der Besteuerung freigestellt und nicht dem Progressionsvorbehalt unterworfen.

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung R. (im Folgenden: „GKBP“) führte in den Jahren 2008 und 2009 bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durch. In ihrem Prüfungsbericht vom 4.1.2010 gelangten die Prüfer unter Tz. 4.25.4 zu dem Ergebnis, bei der Dividende, die in den Niederlanden aufgrund des sog. Schachtelprivilegs steuerfrei geblieben sei, könne es sich nicht um „weiße Einkünfte“ handeln. Vielmehr sei die Dividende – anders als der übrige Gewinn der C.V., der nur dem Progressionsvorbehalt unterliege – in Deutschland nicht steuerbefreit.

Zwar sei die C.V. abkommensrechtlich als Betriebsstätte der X4. GmbH anzusehen, weil die Beteiligung an einer niederländischen Personengesellschaft eine Betriebsstätte i.S.d. Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 DBA

Niederlande darstelle. Für die Einkünfte aus der Vertriebstätigkeit der C.V. stehe das Besteuerungsrecht auch grundsätzlich den Niederlanden zu, da diese Einkünfte gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA Niederlande auf eine Betriebsstätte in den Niederlanden entfielen und folglich gemäß Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA Niederlande in Deutschland aus der Bemessungsgrundlage auszunehmen seien. Dies gelte jedoch nicht für die von der B.V. ausgeschüttete Dividende. Zwar sehe Art. 13 Abs. 5 DBA Niederlande auch für Dividenden einen Betriebsstättenvorbehalt vor, wonach derjenige Staat das Besteuerungsrecht habe, in dem die Betriebsstätte liege (hier Niederlande), wenn die Einkünfte „durch diese Betriebsstätte erzielt“ würden. Da dieser Betriebsstättenvorbehalt im Streitfall jedoch nicht zur Anwendung gelange, sei die Grundregelung des Art. 13 Abs. 1 DBA Niederlande anzuwenden, wonach der Wohnsitzstaat derjenigen Person, die die Dividende beziehe, das Besteuerungsrecht besitze. Dies sei im Streitfall Deutschland, weil die Dividende der X4. GmbH zuzurechnen sei.

Die Dividende zähle nämlich nicht zu den Unternehmensgewinnen der C.V. und werde nicht „durch diese Betriebsstätte erzielt“, weil sie nicht zu der Betriebsstätte dieses Unternehmens gehöre. Sie stehe nicht in einem funktionalen Zusammenhang mit der in der Betriebsstätte ausgeübten unmittelbaren unternehmerischen Tätigkeit. Denn es bestehe kein Zusammenhang zu der von der C.V. in den Niederlanden ausgeübten Vertriebstätigkeit. Die Dividende stelle sich bei funktionaler Betrachtungsweise auch nicht als Nebenertrag der aktiven Betriebsstätentätigkeit dar. Es sei nicht feststellbar, dass das Halten der Beteiligungen positive Auswirkungen auf die von der C.V. in den Niederlanden ausgeübte Vertriebstätigkeit gehabt haben könnte.

Hierfür spreche auch die historische Entstehung der Gruppenstruktur. Die C.V. sei entstanden durch Einbringung der Anteile an der B.V. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Die C.V. sei also nur zwischengeschaltet; die Anteile an der B.V. hätten auch weiterhin von der deutschen X4. GmbH gehalten werden können.

Ein funktionaler Zusammenhang der Dividende mit der in der Betriebsstätte ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit bestehe auch deshalb nicht, weil die C.V. keine geschäftsleitenden Holdingfunktionen für die B.V. übernommen habe. Für eine Übernahme geschäftsleitender Holdingfunktionen durch die C.V. ergäben sich aus den vorliegenden

Bilanzen keine Anhaltspunkte. Vielmehr spreche gegen eine solche Annahme, dass die B.V. ihrer Muttergesellschaft ebenso wie ihren konzernabhängigen Enkelgesellschaften sog. „holding fees“ berechnet habe. So habe die B.V. von der C.V. im Streitjahr ... EUR erhalten. Zusammen mit den „holding fees“ der Tochtergesellschaften habe die B.V. ... EUR vereinnahmt. Dies deute darauf hin, dass geschäftsleitende Funktionen auf die B.V. ausgelagert worden seien, nicht hingegen auf die C.V.

Rechtsfolge der Zurechnung der Dividende zur X4. GmbH sei, dass die Dividende unter Berücksichtigung des Ergebnisabführungsvertrags bei der Klägerin im

Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes – EStG – zu besteuern sei. Hierdurch erhöhe sich der laufende Gewinn der Klägerin für das Streitjahr um ... EUR. Wegen der Körperschaftsteuerlichen Organschaft könne die Dividende hingegen nicht gemäß § 8b KStG (zu 95 %) steuerfrei sein, da diese Vorschrift gemäß § 15 Nr. 2 KStG im Rahmen der Organschaft nicht gelte.

Darüber hinaus ergab sich aus Anlage 9 des Prüfungsberichts eine – zwischen den Beteiligten unstrittige – weitere Gewinnerhöhung in Höhe von ... EUR. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 4.1.2010 verwiesen.

Der Beklagte schloss sich der Auffassung der Prüfer an und erließ am 30.4.2010 gemäß § 164 Abs. 2 AO einen Änderungsbescheid. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Hierin stellte er die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... EUR fest. Weiterhin stellte der Beklagte im Änderungsbescheid fest, bei der Ermittlung der vorstehenden Einkünfte seien laufende Einkünfte berücksichtigt worden, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG fielen, und zwar in Höhe von ... EUR. Die nach DBA steuerfreien gewerblichen Einkünfte aus Betriebsstätten in den Niederlanden beliefen sich auf ... EUR, so eine weitere Feststellung des Änderungsbescheids. Der Beklagte teilte die vorstehenden Beträge zudem auf die Gesellschafter und die Unterbeteiligten der Klägerin entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis auf.

Nachdem die Klägerin am 28.5.2010 Einspruch eingelegt hatte und ihr Einspruch aufgrund der Einspruchsentscheidung vom 2.2.2011 erfolglos geblieben war, hat sie am 24.2.2011 Klage erhoben. Hiermit verfolgt sie ihr

Begehren weiter, dass die Dividende der B.V. in Deutschland nicht besteuert werde.

Zur Begründung ihrer Klage hat die Klägerin zunächst vorgetragen, die C.V. sei eine geschäftsleitende Holding für die nachgeordneten Gesellschaften gewesen. Die C.V. sei sowohl als Führungs-Holding für die ausländischen Beteiligungen als auch als Vertriebsgesellschaft für den Vertrieb in den Niederlanden gegründet und ausgestattet worden. Hierzu sei ein kaufmännischer Geschäftsbetrieb eingerichtet worden. Außerdem ergebe sich die Führungsfunktion der C.V. bereits aus ihrer Stellung als Alleingesellschafterin der B.V.

Die C.V. erfülle hierbei alle Kriterien des funktionalen Management-Begriffs (Planung, Organisation, Controlling, Personal/Führung und Information): Der gesamte Planungsprozess der X-Gruppe finde in den Niederlanden statt. Neben der Budgetplanung umfasse dies die Investitions- und Personalkapazitätsplanung. Auch die strategischen Organisationsentscheidungen betreffend die X-Gruppengesellschaften würden überwiegend in den Niederlanden getroffen. Hierzu zählten etwa gesellschaftsrechtliche Umstrukturierungen, die Einrichtung eines „Shared Service Centers“ ab dem Jahr 2008 sowie die Implementierung einheitlicher Abschlussprüferprozesse. Weiterhin sei das X-Gruppen-Controlling in den Niederlanden angesiedelt. Hierdurch werde das gesamte „X Group Reporting“ überwacht. In den Niederlanden würden auch die Personalentscheidungen für die X-Tochtergesellschaften getroffen. Schließlich würden alle für das Unternehmen relevanten Informationen, etwa Berichte über Wettbewerbsaktivitäten oder Pressespiegel, in den Niederlanden aufbereitet. Neben diesem funktionalen Managementbegriff fülle die C.V. aber auch institutionell eine aktive Managementfunktion aus: Geschäftsführer der C.V. seien im Streitjahr H. und F. gewesen. H. sei für das operative Vertriebsgeschäft in den Niederlanden verantwortlich gewesen, F. als Direktor für den internationalen Vertrieb sowohl für den niederländischen Markt als auch für die Tochtergesellschaften unterhalb der B.V. Darüber hinaus seien im Streitjahr Mitarbeiter in Schlüsselpositionen bei der C.V. angestellt gewesen und hätten von dieser ihre Bezüge erhalten (z.B. K.), seien dabei aber für die untergeordneten Gruppengesellschaften tätig gewesen. So sei K. der Geschäftsführer der B.V. gewesen. Die Gehaltskosten, die die C.V. getragen habe, seien hierzu von der B.V. erstattet worden.

Diese Führungstätigkeit, so hat die Klägerin zunächst weiter vorgetragen, sei allerdings im Rahmen eines „Outsourcing“ auf die B.V. ausgelagert worden. Inhalt und Umfang des „Outsourcing“ seien im Vorhinein klar und eindeutig festgelegt worden; ein schriftliches Vertragswerk habe aber nicht bestanden und sei für dessen Wirksamkeit auch nicht vorgeschrieben. Aufgrund des „Outsourcing“ habe die B.V. an die C.V. „Management fees“ weiterberechnet, so wie sie auch an ihre Tochtergesellschaften „Management fees“ weiterberechnet habe für die von ihr übernommenen Geschäftsführungsaufgaben. Dieses „Outsourcing“ sei weder für die Annahme einer Führungstätigkeit der C.V. noch für die Annahme eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs der C.V. schädlich. Denn da die C.V. weiterhin über eine eigene Geschäftsführung verfüge, wodurch ihre unternehmerische Entscheidungs- und Handlungsfähigkeit sichergestellt gewesen sei, und da es sich bei der B.V. um eine 100%-ige Tochtergesellschaft der C.V. innerhalb desselben Konzerns handle, sei eine eigene Wirtschaftstätigkeit der C.V. sichergestellt gewesen. Vor diesem Hintergrund seien auch die Ausführungen im BMF-Schreiben vom 3.4.2007 (Bundessteuerblatt – BStBl – I 2007, 446, Tz. 6.4) nicht einschlägig, in denen eine eigene Wirtschaftstätigkeit nur im Falle der Verlagerung von Geschäftstätigkeiten auf Dritte verneint werde.

Sodann hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 9.7.2014 und in ihren darauffolgenden Stellungnahmen vorgetragen, das Besteuerungsrecht für die Dividende stehe nach Art. 13 DBA Niederlande den Niederlanden zu, so dass die Dividende in Deutschland von den Einkünften der X4. GmbH bzw. der Klägerin gemäß Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA Niederlande auszunehmen sei.

Ein „Outsourcing“ von Aufgaben der C.V. auf die B.V. habe nämlich nicht stattgefunden, sondern die C.V. habe – umgekehrt – für die B.V. geschäftsleitende Holdingfunktionen übernommen. Daher stehe die Dividende der B.V. in einem funktionalen Zusammenhang mit der von der C.V. ausgeübten unmittelbaren unternehmerischen Tätigkeit. In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – sei anerkannt, dass eine Beteiligung nicht nur aufgrund eines funktionalen Zusammenhangs mit einer „klassisch operativen“ Tätigkeit einer Betriebsstätte (z.B. Produktion) zuzurechnen sei, sondern es bestehe auch die Möglichkeit eines funktionalen Zusammenhangs zwischen einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft und einer (abkommensrechtlichen) Betriebsstätte einer geschäftsleitenden

Holding-Personengesellschaft, wenn dieser Personengesellschaft „geschäftsführende Holdingfunktionen“ übertragen worden seien (BFH-Beschluss vom 19.12.2007 I R 66/08, BStBl 2008, 510, unter II.2.c, cc, aaa der Gründe). Diese Voraussetzungen seien im Streitfall erfüllt, da die C.V. als Holding Dienstleistungen bzw. Führungsentscheidungen für die nachgeordneten Gesellschaften erbringe und die C.V. zusätzlich die Beteiligung durch Vereinnahmung und Verwendung von Beteiligungserträgen nutze.

Denn die B.V. verfüge über keine eigenen Mitarbeiter. Demgegenüber habe die C.V. *einige* eigene Mitarbeiter und im Streitjahr einen Personalaufwand von ... EUR gehabt.

Die Mitarbeiter der C.V. könnten den Bereichen Vertrieb und Holding zugeordnet werden. So sei der Geschäftsführer der B.V., K., bei der C.V. angestellt gewesen. Hierdurch sei sichergestellt worden, dass die C.V. ihren geschäftlichen Willen auf Ebene der B.V. habe durchsetzen können. Faktisch habe es sich um ein „Hineinregieren“ der C.V. in die B.V. gehandelt, um eine Umsetzung der geschäftlichen Entscheidungen der C.V. sicherzustellen.

Die C.V. übe diese Holdingfunktionen nicht nur gegenüber der B.V., sondern auch gegenüber den ausländischen Tochtergesellschaften der B.V. aus. Dies beziehe sich sowohl auf die Planung als auch auf den Vertrieb. So steuere und koordiniere die C.V. die Planungen (Budgetplanung, Investitions- und Kapazitätsplanung), das Controlling und das interne sowie externe Rechnungswesen der B.V. Aufgrund der Personenidentität nehme die C.V. auch Einfluss auf die wesentlichen Geschäftsentscheidungen der B.V. Darüber hinaus steuere sie die Vertriebstätigkeit der Tochtergesellschaften der B.V. und übernehme auch die Planungen, Controlling und internes sowie externes Rechnungswesen der Tochtergesellschaften. Die B.V. habe aus Sicht der C.V. damit lediglich die Funktion, die Beteiligungen an den nachgeordneten Tochtergesellschaften zu halten und zu bündeln sowie die Erträge aus diesen Beteiligungen zu sammeln. Personell würden diese Tätigkeiten von fünf bis sechs Mitarbeitern erbracht, die dem Bereich Holding in der C.V. zuzuordnen seien. Hierbei handle es sich nicht um ein „Outsourcing“, da ausschließlich die C.V. ein Weisungsrecht gegenüber den Mitarbeitern habe. Demnach habe auch weder eine Arbeitnehmerüberlassung der C.V. an die B.V. stattgefunden noch bestehe ein Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen den Gesellschaften. Die

Holdingtätigkeiten der C.V. würden vielmehr in eigener Verantwortung durch die Geschäftsführer und Angestellten der C.V. erbracht.

Diese von der C.V. erbrachten Holdingleistungen würden von der B.V. auch vergütet, und zwar in der Weise, dass die B.V. – undifferenziert – den gesamten Personalaufwand der C.V. für diejenigen ihrer Mitarbeiter übernehme, die dem Bereich Holding zuzuordnen seien. Im Streitjahr habe es sich um einen Aufwand von ... EUR gehandelt. Da das Personal der C.V. aber in untergeordnetem Umfang auch für die C.V. selbst tätig gewesen sei, sei es nicht gerechtfertigt gewesen, den Personalaufwand in vollem Umfang zu vergüten. Daher sei insoweit eine anteilige Rückerstattung an die B.V. i.H.v. ... EUR im Streitjahr erfolgt, was sich auch aus dem Bericht der GKBP ergibt. Zudem habe die B.V. auch von ihren Tochtergesellschaften „Management fees“ auf der Grundlage eines Promillesatzes vom Umsatz der Tochtergesellschaften erhalten. Hierbei handle es sich um die Konzernumlage, durch die die Kosten ohne Gewinnaufschlag weiterbelastet würden. Hintergrund der „Management fees“ seien die von der C.V. erbrachten Holdingleistungen für die Tochtergesellschaften der B.V., welche über die B.V. abgerechnet würden. Dadurch entstehe eine mehrfache „Top-Down-Abrechnung“ sämtlicher von der C.V. erbrachter Dienstleistungen entsprechend dem mehrstufigen Konzernaufbau, wodurch auch die „Verklammerung“ von C.V. und B.V. verdeutlicht werde.

Für eine funktionale Zuordnung der Beteiligung an der B.V. zur C.V. spreche darüber hinaus, dass die Beteiligungserträge der B.V. und die Leistung der Konzernumlage in ganz wesentlichem Umfang zum Betriebsergebnis der C.V. beigetragen hätten. Die Beteiligung an der B.V. habe insofern auch ergebnisseitig eine wesentliche Bedeutung für die C.V. gehabt. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH spreche dies bereits dafür, die Beteiligung der Betriebsstätte (C.V.) zuzurechnen, weil die Beteiligung buchmäßig in der Bilanz der Betriebsstätte ausgewiesen sei (BFH-Urteil vom 29.7.1992 II R 39/89, BStBl II 1993, 63, unter II.2.a der Gründe).

Gegen die Annahme einer Übernahme von Holdingfunktionen durch die C.V. spreche auch nicht der Managementvertrag vom 4.10.2006 zwischen der Klägerin und E. bzw. der Y. GmbH & Co. KG. Aufgrund dieses Vertrags habe E. allenfalls ein Weisungs- und/oder Vertretungsrecht gegenüber der Klägerin erhalten, nicht aber gegenüber der C.V., der B.V. oder anderen Konzerngesellschaften. Der Vertrag habe entsprechende Weisungs- oder

Vertretungsrechte nicht enthalten. Solche Vereinbarungen wären auch nur dann wirksam gewesen, wenn entsprechende Beschlüsse der Gesellschafterversammlungen der betroffenen Gesellschaften oder Vollmachten der jeweiligen Geschäftsführung vorgelegen hätten; dies sei nicht der Fall gewesen.

Im Übrigen verhalte sich der Beklagte mit der von ihm vertretenen Rechtsauffassung widersprüchlich zu einer für das Jahr 1998 von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung. Im Jahr 1998 sei nämlich die derzeitige Gruppenstruktur hergestellt worden, indem die Beteiligungen an den Gruppengesellschaften im Rahmen einer grenzüberschreitenden Anteilseinbringung in die B.V. eingebracht worden seien. Im Rahmen einer u.a. für das Jahr 1998 vom Finanzamt für Großbetriebsprüfung S. („Groß-BP“) durchgeführten Betriebsprüfung sei die Groß-BP und ihr folgend der Beklagte seinerzeit davon ausgegangen, dass das Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile an den Gruppengesellschaften nach den Einbringungen nicht mehr Deutschland, sondern den Niederlanden zustehe und deshalb die in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven aufzudecken gewesen seien. Im Prüfungsbericht der Groß-BP vom 22.10.1999, auf den insoweit verwiesen wird, sei unter Tz. 18 ausgeführt worden:

„Der Umstand, dass die C.V., NL zwischen die X3. GmbH und die B.V., NL geschaltet worden ist, führt auf Grund der Regelungen des DBA Niederlande zu dem Ergebnis, dass die laufenden Gewinne sowie auch die Veräußerungsgewinne aus diesen Beteiligungen bei der C.V. unter dem Progressionsvorbehalt in der Bundesrepublik von der Besteuerung freigestellt werden, d.h. ein Zugriff auf die betreffenden Einkünfte besteht vom Inland aus nicht mehr. Zur Vermeidung eines endgültigen Steuerausfalls – im Hinblick auf die stillen Reserven, die bis zum Zeitpunkt der Abtretung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten entstanden sind – gilt nach Auffassung der Prüfung die Umhängung der Beteiligungen als Veräußerung derselben. Aus diesem Grund sind die stillen Reserven aller Gesellschaften im Zeitpunkt der Einbringung in die C.V. im Inland zu versteuern. Die Verkehrswerte der Gesellschaften sowie die Buchwerte der Beteiligungen sind auf den Zeitpunkt der Einbringung festzustellen.“

Diese Rechtsauffassung der Groß-BP setze aber eine funktionale Zuordnung der Beteiligung an der B.V. zu der Betriebsstätte der C.V. voraus, da sich

nur aus einer solchen funktionalen Zuordnung ein Verlust des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der Veräußerung der Anteile ergebe. Denn gem. Art. 8 Abs. 2 DBA Niederlande werde das deutsche Besteuerungsrecht nur dann beendet, wenn eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten eine Betriebsstätte in dem anderen Staat habe und die Einkünfte durch diese Betriebsstätte erziele. Hierbei handle es sich um dieselben Voraussetzungen wie bei dem Betriebsstättenvorbehalt gemäß Art. 13 Abs. 5 DBA Niederlande, der nach der Rechtsprechung eine funktionale Zuordnung der Dividende zur Betriebsstätte voraussetze.

Demgegenüber vertrete der Beklagte nun für das Streitjahr eine hinsichtlich der funktionalen Zuordnung abweichende Rechtsauffassung, obwohl sich seit dem Jahr 1998 der Sachverhalt strukturell nicht verändert habe. Dass sich in den rechtlichen Strukturen im Konzern keine Änderungen ergeben haben, sei sogar im Prüfungsbericht vom 4.1.2010 unter Rz. 4.25.2 ausdrücklich vermerkt. Auch in der Rechtsprechung seien keine Änderungen hinsichtlich der Beurteilung der funktionalen Zuordnung zu erkennen.

Der Vortrag des Beklagten sei auch insoweit nicht nachvollziehbar, als dieser eine funktionale Zuordnung der Beteiligung an der B.V. zur unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin annehme. Eine solche Zuordnung über die X4. GmbH hinweg sei ausgeschlossen, weil diese Annahme die eigene Rechtspersönlichkeit der X4. GmbH als juristischer Person negieren würde. Ein Durchgriff durch eine GmbH sei – sowohl steuerrechtlich als auch abkommensrechtlich – nicht zulässig. Die Beteiligung an der B.V. könne nur entweder der C.V. oder der X4. GmbH zugeordnet werden, nicht aber der Klägerin.

Sodann hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vom 15.12.2014 wie folgt weiter vorgetragen: Eine vertragliche Vereinbarung darüber, welche Aufgaben die C.V. für die B.V. und ihre Tochtergesellschaften übernehmen sollte, habe es in Form von Servicevereinbarungen zwischen der B.V. und ihren Tochtergesellschaften gegeben. Vereinbarungen zwischen der C.V. und der B.V. seien ihr nicht bekannt. Es habe sich einfach um eine „gelebte Praxis“ gehandelt.

F. sei in Europa die Führungsfigur gewesen, er habe auch Tochtergesellschaften gegründet. Er sei unterstützt worden von K. und J. Die X4. GmbH, bei der F. ebenfalls Geschäftsführer gewesen sei, habe zu der Zeit keine operative Rolle gespielt. K., J. und B. seien Geschäftsführer

der B.V. gewesen, hätten aber kein Arbeitsverhältnis mit ihr gehabt. K. sei Arbeitnehmer der C.V. gewesen. F. sei der „Vertriebsmann“, K. der „Kaufmann“ gewesen. Zu dessen Bereich hätten insbesondere das komplette Controlling in Bezug auf die B.V. und alle ihre Tochtergesellschaften gehört, die Steuerung des Budgetprozesses und der unterjährigen Reviewgespräche mit den Geschäftsführern der Tochtergesellschaften, die Vertriebsplanung sowie die Finanzplanung einschließlich der Cash-Analysen. K. sei unterstützt worden von O., die bei der C.V. angestellt gewesen sei. Es sei auch ein Servicecenter in den Niederlanden errichtet worden, das die Buchhaltung der Tochtergesellschaften übernommen habe, und zwar schrittweise ab 2007/2008. C.V. und B.V. seien in einem Gebäude angesiedelt gewesen, wo auch die Buchhaltung eingerichtet gewesen sei. In Bezug auf Produktplanungen sei K. von einem „Controller aus P.“ unterstützt worden.

E. habe nur die Funktion eines Coaches gehabt. Er habe den Führungskreis der Mitarbeiter befähigen sollen, Entscheidungen zu treffen. Nicht er selbst habe Entscheidungen treffen, sondern die Fähigkeit der Mitglieder des Führungskreises hierzu stärken sollen. Er habe den Geschäftsführern die Entscheidungen überlassen und keine Entscheidung eines Geschäftsführers jemals korrigiert. Die groben strategischen Leitlinien seien aber mit E. abgestimmt worden; die Ausführung habe dann den Geschäftsführern obliegen.

Die Klägerin beantragt,

den Feststellungsbescheid vom 30.04.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.02.2011 in der Weise zu ändern, dass bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte der Klägerin laufende Einkünfte in Höhe von ... EUR, die unter § 3 Nr. 40 EStG fallen, nicht berücksichtigt werden,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Zunächst sei es bereits zweifelhaft, ob eine „geschäftsführende Holdingtätigkeit“ überhaupt dem Grunde nach eine funktionale Zuordnung der nachgeordneten Beteiligungsgesellschaft (B.V.) zu einer Betriebsstätte (C.V.) rechtfertigen könne. Der BFH habe eine solche Auffassung nämlich u.a. im Urteil vom 17.12.2003 I R 47/02 (Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2004, 771) explizit abgelehnt. Es sei nicht erkennbar, dass der BFH diese Rechtsprechung aufgegeben habe. Insbesondere der Beschluss vom 19.12.2007 I R 66/06 (BStBl II 2008, 510) lasse entgegen der Auffassung der Klägerin keine Rückschlüsse auf eine Rechtsprechungsänderung zu, da der BFH dort lediglich verschiedene Möglichkeiten eines funktionalen Zusammenhangs beschreibe, ohne zu den konkreten Anforderungen, welche genauen geschäftsführenden Holdingtätigkeiten einen funktionalen Zusammenhang begründen könnten, Stellung zu nehmen. Dieser Sichtweise entspreche auch das BMF-Schreiben vom 16.4.2010, BStBl I 2010, 354, Tz. 2.2.4.1, wonach eine nachgeordnete Beteiligungsgesellschaft nicht einer ausländischen Beteiligung zugeordnet werden könne, wenn der wesentliche funktionale Zusammenhang – wie im Streitfall – zu einer inländischen Muttergesellschaft bestehe. Diese Rechtsauffassung habe die Finanzverwaltung auch nicht durch das BMF-Schreiben vom 26.9.2014 (BStBl I 2014, 1258) aufgegeben.

Unabhängig von dieser grundlegenden Rechtsfrage könnten aber im Streitfall die B.V. und die ihr nachgeordneten Gesellschaften jedenfalls nicht zur C.V., sondern nur zum inländischen Stammhaus und damit zur Klägerin funktional zugeordnet werden. Denn zwischen dem Stammhaus als Produktionsunternehmen und der B.V. bestünden historisch gewachsene funktionale Verbindungen. Die Beteiligung an der B.V. sei im Jahr 1998 von der X4. GmbH in die C.V. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht worden, so dass in funktionaler Hinsicht kein Grund für dieses „Umhängen“ der Beteiligung bestanden habe. Vor diesem Hintergrund würde selbst eine eventuelle Holdingfunktion der C.V. nichts an der funktionalen Zuordnung der B.V. zur Klägerin ändern, da der überwiegende funktionale Zusammenhang – entsprechend dem BMFSchreiben vom 16.4.2010, BStBl I 2010, 354, Tz. 2.2.4.1 – nur zu den Aktivitäten der inländischen Muttergesellschaft bestehe.

Die funktionale Zuordnung der B.V. zur Klägerin sei auch daran zu erkennen, dass Geschäftsführer der B.V. neben K. auch B., zugleich

Geschäftsführer der Komplementärin der Klägerin, und J., leitender Angestellter der Klägerin, seien. Hierdurch verfüge die Klägerin über hinreichende Möglichkeiten, selbst in die B.V. „hineinzuregieren“ und ihren Willen durchzusetzen.

Demgegenüber könne der anfänglichen Argumentation der Klägerin zu einem „Outsourcing“ von Führungstätigkeiten auf die B.V. schon deshalb nicht gefolgt werden, weil hierzu jegliche schriftliche Vereinbarungen fehlen würden. Da es sich um Auslandssachverhalte handle, träfen die Klägerin aber erhöhte Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 2 AO. Es bestünden für eine solche Annahme auch keine Anhaltspunkte tatsächlicher Art, weil die Geschäftsleitungsfunktion historisch seit langem ausschließlich von der Klägerin ausgeübt werde, die in sächlicher und personeller Hinsicht für die Erfüllung der Führungsfunktionen auf Konzernebene ausgestattet sei. Aber auch in rechtlicher Hinsicht bestünden keine Anhaltspunkte für das von der Klägerin zunächst in ihrer Klagebegründung beschriebene „Outsourcing“ auf die B.V. Denn aufgrund des Management-Vertrags vom 4.10.2006 zwischen der Klägerin und der Y. GmbH & Co. KG sei diese Gesellschaft als Generalbevollmächtigte gegenüber allen der Klägerin nachgeordneten Funktionsträgern und verbundenen Unternehmen weisungsbefugt gewesen.

Aufgrund dieser Entscheidungskompetenz, die auch das Beteiligungsmanagement umfasst habe, habe gar keine Befugnis für Entscheidungen bei der B.V. bestehen können.

Aber auch durch den neueren Vortrag der Klägerin im Schriftsatz vom 9.7.2014 und in ihren darauf folgenden Stellungnahmen ergebe sich aufgrund der vorstehenden Umstände, insbesondere aufgrund der Führungsfunktion der Klägerin innerhalb der gesamten Gruppenstruktur, und aufgrund der Managementvereinbarung vom 4.10.2006 keine andere Rechtsfolge.

Denn die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen für die gesamten Gruppengesellschaften seien nicht in den Niederlanden, sondern in Deutschland getroffen worden. Dies ergebe sich etwa aus einem Besprechungsprotokoll über ein „Meeting“ auf U. vom 28. bis 30.11.2007, an dem E. als Vorsitzender sowie leitende Angestellte der Klägerin teilgenommen hätten und dessen Protokollführer Herr B. gewesen sei. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll verwiesen. Die niederländische C.V. sei demgegenüber zu keinem Zeitpunkt als

Entscheidungsträgerin aufgetreten. Die Klägerin habe auch keine Nachweise etwa in Form von Protokollen, Anweisungen oder Richtlinien vorgelegt, aus denen sich ergeben würde, dass die C.V. konkrete geschäftsleitende Tätigkeiten für die B.V. übernommen habe. Vielmehr seien allein die Klägerin und E. diejenigen Personen gewesen, die faktisch gegenüber allen verbundenen Unternehmen Weisungen erteilt hätten und hierzu auch über die erforderliche Legitimation verfügt hätten, ohne dass es hierzu Gesellschafterbeschlüsse der nachgeordneten Gesellschaften bedurft hätte.

Die Geschäftsführung der B.V. werde auch nicht von der C.V., sondern von ihren eigenen Geschäftsführungsorganen umgesetzt, und zwar durch Personal, das ihr von der C.V. für diese Zwecke gegen Entgelt überlassen worden sei. So sei etwa K. zu 80 % für die B.V. und zu 20 % für die X8., einer weiteren Tochtergesellschaft der C.V., tätig gewesen. Für eigene unternehmerische Zwecke der C.V. sei er folglich nicht tätig geworden. Auch aus der Erstattung der Personalkosten der B.V. an die C.V., welche die Klägerin selbst beziffert habe, ergebe sich, dass dieses Personal keine Aufgaben für die C.V., sondern eigene Leitungsaufgaben der B.V. übernommen haben müsse. Soweit die C.V. weiterhin Personalkosten in Höhe von ... EUR an die B.V. zurückerstattet habe, zeige dies deutlich, dass die B.V. selbst Dienstleistungen gegenüber der C.V. erbracht habe. Es könne sich nicht um die Rückerstattung reiner Personalkosten handeln.

Außerdem verfüge die B.V. über den für ihre Aufgabenerfüllung erforderlichen sächlichen Geschäftsbetrieb (Büroräume, Telefone, KfZ, EDV-Ausstattung), den sie von der C.V. angemietet habe.

Es sei auch unglaublich, dass fünf bis sechs Mitarbeiter im „Holding-Bereich“ der C.V., wie es die Klägerin darstelle, die Holding-Entscheidungen für *einige* internationale Tochter-Vertriebsgesellschaften und *mehrere* Tochter-Produktionsgesellschaften der B.V. treffen könnten, wenn allein die Produktionsunternehmen einen unkonsolidierten Umsatz von geschätzt ... Mio. EUR erzielen und ca. ... Mitarbeiter beschäftigen. Auch aufgrund des gesamten Lohnaufwands in Höhe von nur ca. ... EUR für die Mitarbeiter im „Holding-Bereich“ der C.V. müsse gefolgert werden, dass es sich nicht um Führungskräfte handeln könne.

Der Vortrag der Klägerin sei weiterhin deshalb unglaublich, weil die Klägerin im Klageverfahren zwei sich widersprechende und sich gegenseitig ausschließende Sachverhaltsvarianten vorgetragen habe.

Die Klägerin könne schließlich auch aus dem früheren Bericht der Groß-BP für das Jahr 1998 keine für sie günstige Rechtsfolge ableiten. Abgesehen davon, dass der Beklagte für jeden Veranlagungszeitraum seine Rechtsauffassung überprüfen dürfe ohne Bindung an seine frühere Auffassung, habe es auch möglicherweise eine Änderung im Sachverhalt und in der Struktur der beteiligten Gesellschaften gegeben.

Der Senat hat am 15.12.2014 eine mündliche Verhandlung durchgeführt und Beweis durch Vernehmung der Zeugen F. und Willem K. erhoben. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll der Sitzung verwiesen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet.

I.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2007 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat zu Recht, verfahrensrechtlich gestützt auf § 164 Abs. 2 AO, die von der B.V. ausgeschüttete Dividende nicht von der Besteuerung ausgenommen.

Die Gewinnanteile der in Deutschland ansässigen Gesellschafter der Klägerin unterlagen im Streitjahr der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Dazu gehörte auch der im Streitjahr aufgrund des Ergebnisabführungsvertrags von der X4. GmbH an die Klägerin abgeführte Gewinn in Höhe von ... EUR. Dieser war steuerlich der Klägerin zuzurechnen aufgrund der anerkannten körperschaftsteuerlichen Organschaft gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG.

Die streitgegenständliche Dividende i.H.v. ... EUR, die in dem vorgenannten Gewinn der X4. GmbH enthalten war, war nicht gem. Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA Niederlande aus der Bemessungsgrundlage auszunehmen.

Nach Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA Niederlande muss die Bundesrepublik Deutschland als Wohnsitzstaat die Einkünfte und Vermögensteile aus der Bemessungsgrundlage ausnehmen, für die nach den vorhergehenden Artikeln des DBA die Niederlande das Besteuerungsrecht haben.

1) Hiernach hat der Beklagte zu Recht die Einkünfte aus der Vertriebstätigkeit der C.V. aus der Bemessungsgrundlage der Klägerin ausgenommen. Diese Einkünfte entfielen gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA Niederlande auf eine Betriebsstätte in den Niederlanden, so dass den Niederlanden das Besteuerungsrecht zustand. Denn wenn eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten (hier Deutschland) als Unternehmer oder Mitunternehmer Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen bezieht, dessen Wirkung sich auf das Gebiet des anderen Staates (hier Niederlande) erstreckt, so hat gem. Art. 5 Abs. 1 DBA Niederlande der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte insoweit, als sie auf eine dort befindliche Betriebsstätte des Unternehmens entfallen.

Die Einkünfte aus der Vertriebstätigkeit der C.V. entfielen auf eine Betriebsstätte in den Niederlanden, weil die X4. GmbH, deren Einkommen wie beschrieben der Klägerin zuzurechnen ist, durch die – selbst nicht abkommensberechtigten – C.V. ein Unternehmen in den Niederlanden betrieb, das als Betriebsstätte anzusehen ist.

2) Anders verhält es sich jedoch für die streitgegenständliche Dividende, die nicht aus der Bemessungsgrundlage der Klägerin auszunehmen ist. Gem. Art. 13 Abs. 1 DBA Niederlande hat der Wohnsitzstaat (hier Deutschland) das Besteuerungsrecht für Dividenden, die eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten aus dem anderen Staate (hier Niederlande) bezieht. Gem. Art. 13 Abs. 5 DBA Niederlande gilt Art. 13 Abs. 1 DBA Niederlande jedoch nicht, wenn eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten eine Betriebsstätte in dem anderen Staat hat und die Einkünfte durch diese Betriebsstätte erzielt. In diesem Fall hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte (sog. Betriebsstättenvorbehalt).

Im Streitfall handelt es sich bei der streitigen Dividende um eine Dividende i.S.d. Art. 13 Abs. 1 DBA Niederlande.

Die Gesellschafter der Klägerin haben ihren Wohnsitz im abkommensrechtlichen Sinne unstreitig in Deutschland. Die Klägerin hat auch eine Dividende bezogen, indem die B.V. die Dividende von ... EUR an ihre Muttergesellschaft C.V. ausgeschüttet hat, die Dividende sodann der Muttergesellschaft X4. GmbH zugerechnet worden ist und die X4. GmbH ihren Gewinn an die Klägerin abgeführt hat. Da die Dividende ursprünglich von der in den Niederlanden ansässigen B.V. stammte, hat die Klägerin die

Dividende folglich „aus dem anderen Staate“ i.S.d. Art. 13 Abs. 1 DBA Niederlande bezogen.

Der Betriebsstättenvorbehalt des Art. 13 Abs. 5 DBA Niederlande ist – entgegen der Auffassung der Klägerin – jedoch nicht anwendbar, da die Voraussetzungen des Betriebsstättenvorbehalts nicht erfüllt sind.

Zwar handelt es sich aufgrund der Transparenz der C.V. als Personengesellschaft bei dieser Gesellschaft abkommensrechtlich um eine Betriebsstätte der X4. GmbH i.S.d. Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 DBA Niederlande. Denn abkommensrechtlich besteht der Grundsatz, dass alle Betriebsstätten einer Personengesellschaft Betriebsstätten der einzelnen Gesellschafter darstellen (z.B. BFH-Urteil vom 13.2.2008 I R 75/07, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 220, 489, BStBl II 2010, 489).

Die Klägerin hat die Dividende jedoch nicht „durch diese Betriebsstätte erzielt“ i.S.d. Art. 13 Abs. 5 DBA Niederlande.

a) Nach welchen Kriterien eine Dividende einer Betriebsstätte zuzuordnen ist, so dass sie als „durch diese Betriebsstätte erzielt“ i.S.d. Art. 13 Abs. 5 DBA Niederlande anzusehen ist, ist allerdings in der Rechtsprechung des BFH bislang nicht eindeutig geklärt.

aa) Nach der Rechtsprechung des I. Senats des BFH zählen Dividenden nur dann zu den Unternehmensgewinnen einer niederländischen C.V., wenn sie in einem funktionalen Zusammenhang mit der in der Betriebsstätte ausgeübten unmittelbaren unternehmerischen Tätigkeit stehen, so dass es sich nach der Verkehrsauffassung um Nebenerträge jener Tätigkeit handelt (BFH-Beschluss vom 19.12.2007 I R 66/06, BFHE 220, 173, BStBl II 2008, 510, unter II.2.c, cc der Gründe zum DBA Niederlande; bestätigt in BFH-Urteil vom 24.8.2011 I R 46/10, BFHE 234, 339, unter II.2.c der Gründe). Allerdings erging diese Entscheidung des I. Senats des BFH für den Fall von Dividenden, die eine niederländische C.V. von Gesellschaften aus Drittstaaten bezogen hatte und die daher nicht unmittelbar der Regelung des Art. 13 DBA Niederlande unterlagen. Deshalb hatte der I. Senat des BFH über die Zugehörigkeit der Drittstaaten-Dividende zu einer niederländischen Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 DBA Niederlande zu entscheiden. Ob die Frage der Zugehörigkeit einer Dividende zu einer Betriebsstätte i.S.d. Art. 13 Abs. 5 DBA Niederlande nach denselben Kriterien des funktionalen Zusammenhangs zu entscheiden ist, ist daher noch nicht abschließend

geklärt (wobei der genannte BFH-Beschluss vom 19.12.2007 I R 66/06, BFHE 220, 173, BStBl II 2008, 510, unter II.2.c, cc, bbb der Gründe möglicherweise in dieser Weise zu verstehen sein könnte).

Zu dem Begriff der „Nebenerträge“ im vorstehenden Sinne hat der I. Senat des BFH in einer früheren Entscheidung, auf die er sich in dem vorgenannten Beschluss vom 19.12.2007 I R 66/06 ausdrücklich bezogen hat und welche Zins- und Lizenzentnahmen zum Gegenstand hatte, ausgeführt, diese seien nur dann „Nebenerträge“, wenn sie nach der Verkehrsauffassung zu der Tätigkeit gehören, bei der das Schwergewicht der in der Betriebsstätte ausgeübten Unternehmenstätigkeit liegt (BFH-Urteil vom 30.8.1995 I R 112/94, BFHE 179, 48, BStBl II 1996, 563, unter II.5 der Gründe, zum DBA Schweiz). Welche Tätigkeit im Einzelnen als „Schwergewicht“ anzusehen sein kann, ist hierbei offen geblieben.

Den Begriff des „funktionalen Zusammenhangs“ hat der I. Senat des BFH in seinem Beschluss vom 19.12.2007 I R 66/06 in der Weise konkretisiert, dass in zwei Konstellationen von einem funktionalen Zusammenhang einer Dividende mit der in einer Betriebsstätte ausgeübten unmittelbaren unternehmerischen Tätigkeit auszugehen sein kann: Dies sei zum einen der Fall, wenn das Halten der Beteiligung, von der die Dividende stammt, in der Weise positive Auswirkungen auf die von der C.V. in den Niederlanden ausgeübte Vertriebstätigkeit haben könnte, dass die Beteiligungserträge als Nebenerträge zu dem Gewinn aus der Vertriebstätigkeit anzusehen wären. Nicht ausreichend sei hierbei, wenn die Anteile an den Vertriebs-Tochtergesellschaften lediglich in die Niederlande verlagert worden seien und – ohne Auswirkung auf die Vertriebstätigkeit der C.V. – ohne weiteres auch in Deutschland hätten gehalten werden können. Zum anderen könne ein funktionaler Zusammenhang anzunehmen sein, wenn die C.V. ihrerseits Vertriebsfunktionen in den Vertriebsgesellschaften übernommen habe oder ihr – neben dem Stammhaus – bestimmte geschäftsleitende Holdingfunktionen über die Vertriebsgesellschaften übertragen worden seien, die nach dem Veranlassungsprinzip und dem Funktionszusammenhang eine Zuordnung der Beteiligungen bei der C.V. rechtfertigen könnten (BFH-Beschluss vom 19.12.2007 I R 66/06, BFHE 220, 173, BStBl II 2008, 510, unter II.2.c, cc, aaa der Gründe; vgl. auch Kaeser/Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 10 MA Rz 163 (Stand März 2013); Mick in *ders.*, Art. 13 DBA Niederlande Rz. 51 (Stand Juli 2009); Schönfeld in Schönfeld/Ditz,

Doppelbesteuerungsabkommen, 2013, Art. 10 Rz. 204; Blumers, DB 2007, 312, 313; Kessler/Huck, IStR 2006, 433). Allerdings sind die vorstehenden Aussagen des BFH-Beschlusses vom 19.12.2007 I R 66/06 lediglich in einem „*obiter dictum*“ enthalten, da in der dortigen Entscheidung die tatbestandlichen Voraussetzungen der beiden beschriebenen Konstellationen nicht vorlagen und der I. Senat des BFH dies lediglich feststellte, ohne mit Bindungswirkung entscheiden zu müssen, ob tatsächlich von einem funktionalen Zusammenhang auszugehen ist, wenn diese Voraussetzungen tatbestandlich vorliegen würden.

bb) Demgegenüber könnte das BFH-Urteil vom 17.12.2003 I R 47/02 (BFH/NV 2004, 771 zum DBA Luxemburg) den Schluss zulassen, worauf der Beklagte zu Recht hinweist, dass eine funktionale Zuordnung einer nachgeordneten Beteiligungsgesellschaft (B.V.) zu einer Betriebsstätte (C.V.) bereits dem Grunde nach ausgeschlossen ist. Denn der BFH hat in der genannten Entscheidung konstatiert, selbst wenn eine geschäftsleitende Holding existieren sollte, erscheine es fraglich, ob die Voraussetzungen des Art. 13 Abs. 5 DBA Luxemburg (a.F.) erfüllt seien. Durch den Betriebsstättenvorbehalt des Art. 13 Abs. 5 DBA-Luxemburg (a.F.) sollten lediglich jene Erträge aus Wirtschaftsgütern dem Betriebsstättenstaat zur Besteuerung zugewiesen werden, die tatsächlich von der Betriebsstätte genutzt werden und zu ihrem Betriebsergebnis beigetragen haben, was bei Kapitalbeteiligungen nicht der Fall sei; die Gewinne würden deshalb trotz Einschaltung der Personengesellschaft von den inländischen Gesellschaftern unmittelbar und nicht „durch die Betriebsstätte“ der Personengesellschaft erzielt (BFH-Urteil vom 17.12.2003 I R 47/02, BFH/NV 2004, 771 unter II.2.a der Gründe).

Allerdings ergingen die vorstehenden Ausführungen des I. Senats des BFH ebenfalls im Rahmen eines „*obiter dictum*“. Der BFH hatte die Revision im Urteilsfall bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen als begründet angesehen und die genannten Ausführungen lediglich als Hinweis – ohne Bindungswirkung – für den zweiten Rechtszug formuliert.

Ob der I. Senat des BFH in seinem Beschluss vom 19.12.2007 I R 66/06 eine dem Urteil vom 17.12.2003 I R 47/02 widersprechende Rechtsauffassung vertreten hat oder gar die frühere Rechtsauffassung aufgegeben hat, ist im Beschluss vom 19.12.2007 I R 66/06 offen geblieben. Im Schrifttum ist der scheinbare Widerspruch in der Weise

aufgelöst worden, dass im Urteil vom 17.12.2003 I R 47/02 der Unternehmensgegenstand der Personengesellschaft lediglich eine unterstützende dienstleistende Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft und eine *partielle* Wahrnehmung von deren Geschäftsleitungsaufgaben gewesen sei, so dass noch von einer Übereinstimmung mit früheren Entscheidungen auszugehen sei (Kaeser/Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 10 MA Rz 167 (Stand März 2013)). Die beiden BFH-Entscheidungen wären demnach vom Sachverhalt nicht vergleichbar und daher nicht widersprüchlich.

cc) Geklärt ist in der Rechtsprechung des I. Senats des BFH lediglich, dass im Falle einer tatsächlich-funktionalen Zuordnung von Dividenden zu einer Betriebsstätte im Quellenstaat diese Dividenden im Ansässigkeitsstaat tatsächlich von der Besteuerung auszunehmen sind gem. Art. 23A Abs. 2 OECD MustAbk. (BFH-Urteil vom 24.8.2011 I R 46/10, BFHE 234, 339, unter II.2.c der Gründe). Demgegenüber hatte Wassermeyer (in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 7 MA Rz. 160 ff (Altauflage); ders. in Lüdicke [Hrsg.], Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit, 2003, S. 207 ff) angenommen, Art. 23A Abs. 2 OECD-MustAbk sei dahin zu verstehen, dass der Betriebsstättenvorbehalt des Art. 10 Abs. 4 i.V.m. Art. 7 OECD MustAbk. von vornherein nur im Quellenstaat zum Tragen komme, während der Ansässigkeitsstaat weiterhin nach Maßgabe einer isolierenden Betrachtungsweise die Existenz von Dividenden anzunehmen habe, was ihn allenfalls zur Steueranrechnung, jedoch nicht zur Einkünftefreistellung zwingt. Eine solche Sichtweise ist nach dem o.g. BFH-Urteil vom 24.8.2011 I R 46/10 jedoch unzutreffend. Denn wenn die betreffenden Betriebsstätteneinkünfte aufgrund des Betriebsstättenvorbehalts in Art. 10 Abs. 4 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 OECD MustAbk. im Quellenstaat in ihrer Gesamtheit besteuert werden könnten, löse dies spiegelbildlich die Freistellung der betreffenden Einkünfte im Ansässigkeitsstaat nach Maßgabe des Art. 23A OECD-MustAbk aus.

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze kann der Senat im Ergebnis offen lassen, ob eine funktionale Zuordnung einer nachgeordneten Beteiligungsgesellschaft zu einer Betriebsstätte trotz geschäftsleitender Holdingfunktion dieser Betriebsstätte stets ausgeschlossen ist (so möglicherweise BFH-Urteil vom 17.12.2003 I R 47/02, BFH/NV 2004, 771) oder ob mit dem BFH-Beschluss vom 19.12.2007 I R 66/06 (BFHE 220, 173,

BStBl II 2008, 510) Dividenden in funktionalem Zusammenhang mit der Betriebsstätte der C.V. i.S.d. Art. 13 Abs. 5 DBA Niederlande stehen können, wenn entweder die Beteiligung an den Vertriebsgesellschaften positive Auswirkungen auf die von der C.V. in den Niederlanden ausgeübte Vertriebstätigkeit hat, oder wenn ein Zusammenwirken auf der Ebene der Geschäftsleitung besteht, weil geschäftsleitende Holdingfunktionen an die C.V. übertragen worden sind.

Denn im Streitfall sind – ebenso wie im Fall der BFH-Entscheidung vom 19.12.2007 I R 66/06 – keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die C.V. geschäftsleitende Holdingfunktionen für die B.V. übernommen hat und damit von einer tatsächlichen Zugehörigkeit der Beteiligungen zu der C.V. auszugehen ist.

aa) Ein funktionaler Zusammenhang in diesem Sinne ist – entgegen der Auffassung der Klägerin – nicht bereits deshalb anzunehmen, weil die Beteiligung an der B.V. ergebnisseitig eine wesentliche Bedeutung für die C.V. gehabt habe und die Beteiligung auch deshalb der Betriebsstätte (C.V.) zuzurechnen sei, weil die Beteiligung buchmäßig in der Bilanz der Betriebsstätte ausgewiesen sei. Eine solche Sichtweise wird in der zitierten Rechtsprechung des BFH nicht vertreten.

Das von der Klägerin zitierte BFH-Urteil vom 29.7.1992 II R 39/89, BFHE 168, 431 BStBl II 1993, 63 betraf eine andere Rechtsfrage, nämlich das anzusetzende Betriebsvermögen im Rahmen der Einheitsbewertung. Diese richtet sich nach anderen tatbestandlichen Voraussetzungen als die Zuordnung nach Art. 13 Abs. 5 DBA Niederlande.

bb) Das Halten der Beteiligung, von der die streitgegenständliche Dividende stammt, hat im Sinne des BFH-Beschlusses vom 19.12.2007 I R 66/06 auch keine positiven Auswirkungen auf die von der C.V. in den Niederlanden ausgeübte Vertriebstätigkeit. Dementsprechend sind die Beteiligungserträge nicht als Nebenerträge zu dem Gewinn aus der Vertriebstätigkeit anzusehen.

Dies ist zwischen den Beteiligten auch unstrittig. Es ist nicht erkennbar, dass der Vertrieb der C.V. in den Niederlanden einerseits und der Vertrieb in anderen Ländern des europäischen und außereuropäischen Auslands durch die Tochtergesellschaften der C.V. andererseits dergestalt zusammenwirken würden, dass sich auf operativer Ebene positive Auswirkungen ergäben.

cc) Der Senat kann auch nicht feststellen, dass die C.V. im Sinne des BFH-Beschlusses vom 19.12.2007 I R 66/06 geschäftsleitende Holdingfunktionen für die B.V. übernommen hat, die nach dem Veranlassungsprinzip und dem Funktionszusammenhang eine Zuordnung der Beteiligungen bei der C.V. rechtfertigen könnten.

(1) Der Begriff der geschäftsleitenden Holdinggesellschaft ist im Zusammenhang mit Art. 13 Abs. 5 DBA Niederlande allerdings von der höchstrichterlichen Rechtsprechung noch nicht hinreichend konkretisiert worden. Im BFH-Beschluss vom 19.12.2007 I R 66/06 finden sich hierzu keine Erläuterungen.

Jedoch hat der BFH im bereits zitierten Urteil vom 17.12.2003 I R 47/02 (BFH/NV 2004, 771 zum DBA Luxemburg) – im Rahmen eines „*obiter dictum*“ – ausgeführt, geschäftsleitende Holdingfunktionen könnten etwa wahrgenommen werden, wenn die Personengesellschaft die Funktion habe, eine Kontrolle und Koordinierung der einzelnen Arbeitsabläufe vorzunehmen, dadurch bestimmte Synergie-Effekte zu nutzen und beim Wareneinkauf die „Marktmacht“ der Kapitalgesellschaften zu „bündeln“. Zu den Holdingfunktionen könnten weiterhin Personalangelegenheiten, Fragen der Preispolitik, der Werbung, der Öffentlichkeitsarbeit, des Vertriebs sowie der Unternehmensstrategie gehören. Ob diese Erwägungen aus dem zitierten Urteil vom 17.12.2003 I R 47/02 jedoch durch den BFH-Beschluss vom 19.12.2007 I R 66/06 überholt sind, ist wie beschrieben offen.

Darüber hinaus hat der BFH – im Zusammenhang mit Fragen der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft – entschieden, dass einer Obergesellschaft die Qualifikation einer geschäftsleitenden Holding nicht schon dann zukomme, wenn die Konzernleitung mittels Personalunion in der Geschäftsleitung durch einen die verschiedenen Konzerngesellschaften beherrschenden Gesellschafter wahrgenommen werde; vielmehr müsse anhand äußerer Merkmale erkennbar sein, dass die Konzernleitung durch die Obergesellschaft selbst ausgeübt werde (BFH-Urteil vom 9.2.2011 I R 54/10 u.a., BFHE 232, 476, BStBl II 2012, 106). Die Voraussetzungen einer durch äußere Merkmale erkennbaren Konzernleitung seien im Allgemeinen erfüllt, wenn das herrschende Unternehmen Richtlinien über die Geschäftspolitik der abhängigen Unternehmen aufstelle und den abhängigen Unternehmen zuleite oder wenn es den abhängigen Unternehmen schriftliche Weisungen

erteilt habe. Auch Empfehlungen des herrschenden Unternehmens, gemeinsame Besprechungen und Beratungen könnten genügen, wenn sie schriftlich festgehalten würden (BFH-Beschluss vom 10.8.2005 I B 27/05, BFH/NV 2006, 133; BFH-Urteil vom 17.9.2003 I R 95, 98/01, BFH/NV 2004, 808, jeweils zu § 14 KStG; BFH-Urteil vom 28.10.2008 VIII R 73/06, BFHE 223, 218, BStBl II 2009, 647 zu § 18 EStG; vgl. auch Neumann in Gosch, KStG, Kommentar, 2. Auflage, § 14 Rz. 112). Ob allerdings diese – zur Abgrenzung eines gewerblichen Unternehmens von der Vermögensverwaltung entwickelten – Kriterien auf Art. 13 Abs. 5 DBA Niederlande übertragen werden können, ist offen (in diesem Sinne wohl Schönfeld in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2013, Art. 10 Rz. 204).

Weiterhin finden sich im Zusammenhang mit § 50d EStG Ansätze, den Begriff der geschäftsleitenden Holding zu definieren. Nach Auffassung der Finanzverwaltung werden hierbei geschäftsleitende Funktionen durch Führungsentscheidungen ausgeübt; Führungsentscheidungen zeichneten sich durch ihre langfristige Natur, Grundsätzlichkeit und Bedeutung aus, die sie für den Bestand der Beteiligungsgesellschaft (geleitete Gesellschaft) hätten. Sie würden sich von Entscheidungen unterscheiden, die kurzfristig und ausführungsbezogen sind (BMF-Schreiben vom 24.1.2012, BStBl I 2012, 171, Tz. 5.3). In verfahrensrechtlicher Hinsicht reichen nach Auffassung der Finanzverwaltung aber mündliche Führungsentscheidungen ohne hinreichende Dokumentation zum Nachweis der geschäftsleitenden Funktion nicht aus (BMF-Schreiben vom 24.1.2012, a.a.O.). Im Schrifttum wird vertreten, der Begriff der geschäftsleitenden Holding im Sinne von § 50d EStG zeichne sich aus durch die Übernahme von Führungsaufgaben, insbesondere die Konzernleitung, die Koordination und das allgemeine Management, die Unterstützung im Personalbereich, das Finanz- und Rechnungswesen, die Rechts-, Steuer- und Unternehmensberatung, die Produktüberwachung, das Marketing und der Vertrieb sowie Nutzungsüberlassungen (vgl. Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50d Abs. 3 EStG Rz. 188). Ob auf diese – ebenfalls in anderem Zusammenhang entwickelten – Grundsätze abgestellt werden kann für die Auslegung des Art. 13 Abs. 5 DBA Niederlande, ist ebenfalls offen (in diesem Sinne Schönfeld in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2013, Art. 10 Rz. 204).

(2) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze kann der Senat im Ergebnis offen lassen, nach welchen Kriterien der Begriff der geschäftsleitenden Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit Art. 13 Abs. 5 DBA Niederlande zu konkretisieren ist. Denn zur Überzeugung des Senats ist – unabhängig davon, welche der beschriebenen Definitionen zugrunde zu legen ist – nicht festzustellen, dass die C.V. eine geschäftsleitende Holdingfunktion für die B.V. übernommen hat.

(a) Entgegen den Ausführungen der Klägerin in ihrer anfänglichen Klagebegründung spricht für eine geschäftsleitende Holdingfunktion im Streitfall jedenfalls nicht, dass die C.V. über einen kaufmännischen Geschäftsvertrieb verfügt. Hieraus ergibt sich lediglich, dass die C.V. eine eigene unternehmerische Tätigkeit ausübt. Dies rechtfertigt noch nicht den Schluss auf eine geschäftsleitende Holdingfunktion für ein anders Unternehmen.

Die Annahme einer geschäftsleitenden Holdingfunktion ergibt sich auch nicht aus dem anfänglichen Vortrag der Klägerin, die C.V. habe die Führungstätigkeit und das aktive Management der operativen Beteiligungen im Wege des „Outsourcing“ auf die B.V. ausgelagert. Damit die C.V. als geschäftsleitende Holdinggesellschaft anzusehen ist, müsste nämlich – umgekehrt – die C.V. eine Führungstätigkeit oder das aktive Management von der B.V. übernommen haben.

Weiterhin ist die C.V. entgegen der Auffassung der Klägerin nicht deshalb als geschäftsleitende Holdinggesellschaft zu qualifizieren, weil die Groß-BP und ihr folgend der Beklagte bei einer u.a. für das Jahr 1998 durchgeführten Betriebsprüfung seinerzeit die Auffassung vertreten hatte, dass das Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile an den Gruppengesellschaften nach den Einbringungen in die B.V. nicht mehr Deutschland, sondern den Niederlanden zustehe, deshalb die in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven aufzudecken gewesen seien und dies eine funktionale Zuordnung der Beteiligung an der B.V. zu der Betriebsstätte der C.V. voraussetze. Denn selbst wenn der Beklagte seinerzeit diese Auffassung vertreten hätte, was vorliegend dahinstehen kann, wäre er wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung nicht gehindert, für das Streitjahr eine hiervon abweichende Rechtsauffassung zu vertreten (z.B. BFH-Urteil vom 21.8.2012 VIII R 11/11, BFHE 239, 195, BStBl II 2013,

117). Aus denselben Gründen wäre der Senat an eine evtl. in Vorjahren vom Beklagten vertretene Rechtsauffassung ebenfalls nicht gebunden.

(b) Unter Berücksichtigung der zitierten, im Zusammenhang mit § 50d EStG von der Finanzverwaltung entwickelten Kriterien kann von einer geschäftsleitenden Holdingfunktion der C.V. bereits deshalb nicht ausgegangen werden, weil eventuelle Führungsentscheidungen der C.V. nach dem Vortrag der Klägerin lediglich mündlich ausgesprochen wurden, nicht aber schriftlich dokumentiert wurden. Die Klägerin hat auch keine schriftlichen Anweisungen der Geschäftsleitung oder der Gesellschafterversammlung vorgelegt.

(c) Auch aus den vom BFH im Zusammenhang mit der körperschaftsteuerlichen Organschaft entwickelten Kriterien ergibt sich im Streitfall keine geschäftsleitende Holdingfunktion der C.V. Denn es war nicht anhand äußerer Merkmale erkennbar, dass die Konzernleitung durch die Obergesellschaft (die C.V.) selbst ausgeübt wurde. So sind keine Richtlinien über die Geschäftspolitik der abhängigen Unternehmen aufgestellt und den abhängigen Unternehmen zugeleitet worden. Die C.V. hat den abhängigen Unternehmen auch keine schriftlichen Weisungen erteilt. Auch eine schriftliche Dokumentation von Empfehlungen des herrschenden Unternehmens, gemeinsamer Besprechungen oder Beratungen liegt nicht vor.

(d) Auch wenn man – entsprechend den Überlegungen des BFH im Urteil vom 17.12.2003 I R 47/02 (BFH/NV 2004, 771) – auf das Kriterium der Schriftlichkeit nicht abstellen würde, kann der Senat keine Anhaltspunkte für geschäftsleitende Holdingfunktionen der C.V. feststellen.

Denn die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung vom 15.12.2014 selbst vorgetragen, dass eine vertragliche Vereinbarung darüber, welche Aufgaben die C.V. für die B.V. und ihre Tochtergesellschaften übernehmen sollte, in Form von Servicevereinbarungen nur zwischen der B.V. und ihren Tochtergesellschaften vorgelegen habe. Vereinbarungen zwischen der C.V. und der B.V. seien ihr hingegen nicht bekannt. Es habe sich einfach um eine „gelebte Praxis“ gehandelt. Allein eine „gelebte Praxis“, innerhalb derer möglicherweise Führungsaufgaben durch eine Obergesellschaft wahrgenommen werden, genügt jedoch nicht, um eine geschäftsleitende Holdingfunktion zu konstituieren, da der genaue Umfang und die genaue Ausgestaltung der „gelebten Praxis“ zu unbestimmt und unklar sind.

Eine Übernahme geschäftsleitender Holdingfunktionen für die B.V. durch die C.V. kann nach dem Vortrag der Klägerin in der mündlichen Verhandlung weiterhin auch deshalb nicht festgestellt werden, weil wesentliche Geschäftsführungsaufgaben durch den Geschäftsführer der B.V. selbst, K., wahrgenommen worden sind. Zu dessen Bereich hat nach dem Vortrag der Klägerin insbesondere das komplette Controlling in Bezug auf die B.V. und alle ihre Tochtergesellschaften gehört, die Steuerung des Budgetprozesses und der unterjährigen Reviewgespräche mit den Geschäftsführern der Tochtergesellschaften, die Vertriebsplanung sowie die Finanzplanung einschließlich der Cash-Analysen. Insoweit ist die Geschäftsführung also von dem eigenen Geschäftsführer der B.V. und damit von der B.V. selbst durchgeführt worden. Zwar war dieser Geschäftsführer zugleich auch Arbeitnehmer der C.V. Jedoch ist nach dem Vortrag der Klägerin nicht erkennbar, welche Tätigkeiten entweder ausschließlich der Arbeitnehmerstellung oder ausschließlich der Geschäftsführerstellung des K. zuzuordnen waren. Nach dem Vortrag der Klägerin hat K. vielmehr beide Funktionen gleichzeitig ausgeübt. Dies genügt jedoch nicht um festzustellen, dass die C.V. Geschäftsführungsaufgaben für die B.V. übernommen hat, da ein eigener Geschäftsführer der B.V. und damit die B.V. selbst diese Tätigkeiten ausgeübt hat.

Soweit K. bei seiner Tätigkeit von O. unterstützt worden ist, die bei der C.V. angestellt und ausschließlich für diese tätig war, genügt dies ebenfalls nicht, um eine Übernahme von Geschäftsführungsaufgaben durch die C.V. festzustellen. Denn es handelte sich lediglich um unterstützende Tätigkeiten, die keine Führungsfunktion begründen. Soweit K. weiterhin in Bezug auf Produktplanungen von einem „Controller aus P.“ unterstützt worden ist, wie die Klägerin vorträgt, lässt diese Tätigkeit ebenfalls nicht auf eine Geschäftsführung der C.V. schließen, da der „Controller“ nicht für die C.V., sondern für die Klägerin oder eine andere inländische Gesellschaft tätig war.

(e) Überdies kann der Senat aufgrund der durchgeführten Beweisaufnahme nicht feststellen, dass die C.V. eine geschäftsleitende Holdingfunktion gegenüber der B.V. ausgeübt hat. Die Zeugenaussagen waren für eine derartige Feststellung nicht ergiebig.

So hat der Zeuge F. ausgesagt, sein Bereich als Geschäftsführer der C.V. sei der Vertrieb International gewesen. Sein Aufgabenbereich habe sich auf den Markt bezogen, wie Vertriebsstrukturen und Marktanalysen. Im

kaufmännischen Bereich habe ihn K. unterstützt, insbesondere im Bereich Controlling und Finanzen. Sein Gehalt habe er von der Klägerin bekommen als Vertriebsleiter und einen kleineren Anteil auch von der C.V.. Die Arbeit für die Klägerin und die Arbeit für die C.V. seien abgrenzbar gewesen.

Aus dieser Tätigkeit des Zeugen F. ergibt sich jedoch keine geschäftsleitende Holdingfunktion der C.V. für die B.V. Zum einen umfasst die Tätigkeit nur den Bereich des Vertriebs, welcher nur einen Teil der gesamten Geschäftsleitung ausmacht. Ein wesentlicher weiterer Teil der Geschäftsleitung, die Finanzen und das Controlling, sind hingegen von dem eigenen Geschäftsführer der B.V. ausgeübt worden. Im Übrigen war der Zeuge F. nicht nur für die C.V., sondern auch für die Klägerin tätig. Zwar hat er ausgesagt, seine Tätigkeit für die C.V. sei gegenüber der Tätigkeit für die Klägerin abgrenzbar gewesen. Ob und in welchem Umfang er hierbei aber auch Leistungen für die B.V. erbracht hat und ob diese Leistungen ausschließlich seiner Geschäftsführertätigkeit für die C.V. zuzurechnen waren oder eher seiner Dienstleistung für die Klägerin, ist hingegen nicht feststellbar.

Auch der Zeuge K. hat ausgesagt, seine Aufgabe habe insbesondere in der Planung und im Controlling in Bezug auf die Tochtergesellschaften der B.V. bestanden. Er habe zusammen mit F. viele Fahrten zu den Tochtergesellschaften getätigt, dort seien viele Reviewgespräche geführt worden. Er habe die Berichte der Tochtergesellschaften entgegen genommen. E. habe nicht seine tägliche Arbeit beeinflusst. Dieser habe die Strategien für die Unternehmensgruppe gemacht. Er, der Zeuge K., habe die Strategie nur umgesetzt. Er würde sich schon als Führungsperson im operationellen Führungsbereich in Bezug auf die Tochtergesellschaften bezeichnen. Die Führungsarbeit habe sich hierbei im Wesentlichen in Zusammenarbeit mit F. vollzogen.

Auch aus dieser Zeugenaussage ergibt sich nicht, dass die C.V. eine geschäftsleitende

Holdingfunktion für die B.V. übernommen hätte. Wesentliche Geschäftsführungsaufgaben, auch gegenüber den Tochtergesellschaften, sind hiernach durch den Zeugen K. ausgeübt worden. Dessen Tätigkeit ist aufgrund seiner Position als Geschäftsführer der B.V. dieser Gesellschaft aber als eigene Tätigkeit zuzurechnen.

dd) Vor dem Hintergrund dieser Erwägungen kann dahinstehen, ob E. bzw. die von ihm geleitete Gesellschaft, wie der Beklagte meint, aufgrund des Management-Vertrags vom 4.10.2006 als Generalbevollmächtigter gegenüber allen der Klägerin nachgeordneten Funktionsträgern und verbundenen Unternehmen weisungsbefugt gewesen und hierdurch die Entscheidungskompetenz auf ihn verlagert worden ist, oder ob E., wie die Klägerin vorträgt, selbst keine Entscheidungen getroffen hat, sondern nur die Fähigkeit der Mitglieder des Führungskreises hierzu stärken sollte. In beiden Fällen führt dies nicht zu der Feststellung einer geschäftsleitenden Holdingfunktion der C.V.

Darüber hinaus kann auch dahinstehen, ob eine funktionale Zuordnung der Beteiligung der B.V. zum inländischen Stammhaus und damit zur Klägerin gerechtfertigt ist, wie der Beklagte meint. Denn für die Entscheidung des Rechtsstreits genügt die Feststellung, dass die Beteiligung an der B.V. nicht der niederländischen Betriebsstätte (der C.V.) funktional zugeordnet werden kann. Ob und ggf. zu welcher anderen inländischen Gesellschaft eine funktionale Zuordnung in Betracht kommt, ist unerheblich.

Dieselben Überlegungen gelten auch für die Auswirkungen der Übernahme von „Management fees“ innerhalb der Gruppe und für die Rückerstattung von Personalkosten in Höhe von ... EUR an die B.V. im Streitjahr.

II.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Zulassung der Revision folgt aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist bei dem Bundesfinanzhof innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen. Der Bundesfinanzhof hat die Anschrift Ismaninger Straße 109, 81675 München. Es besteht ferner ein elektronisches Gerichtspostfach (Näheres unter www.egvp.de). Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Ihr soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss enthalten:

- die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge);
- die Angabe der Revisionsgründe, und zwar:
 - die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt;
 - soweit die Revision darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, die Bezeichnung der Tatsachen, die den Mangel ergeben.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Parallelfundstelle(n):

ISR 2015, 124