

Titel:

Beschränkte Steuerpflicht einer ausländischen Körperschaft nach Körperschaftsteuergesetz

Normenketten:

EStG § 4 Abs. 3, § 6b, § 49 Abs. 1 Nr. 2f

KStG § 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 S. 1

AO § 10

Schlagwort:

Einkommensteuer

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

EFG 2019, 1315

StEd 2019, 452

LSK 2019, 12164

BeckRS 2019, 12164

Tenor

1. In Abänderung des Körperschaftsteuerbescheids 2016 vom 5. März 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. März 2018 wird dem Finanzamt aufgegeben, die Körperschaftsteuer aus um ... € niedrigeren Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berechnen.
2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
3. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
4. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1

Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach dem Recht Luxemburg (Sàrl), die im Jahr 2008 gegründet wurde. Zweck der Klägerin ist „der Erwerb von Beteiligungen jeder Art an in- und ausländischen Gesellschaften und sonstige Vermögensanlagen jeder Art, der Erwerb von Wertpapieren jeder Art durch Kauf, Zeichnung oder auf andere Weise, die Übertragung von Wertpapieren durch Verkauf, Tausch oder auf andere Weise sowie die Verwaltung, Kontrolle und Entwicklung ihrer Beteiligungen. Die Gesellschaft kann ferner Gesellschaften und sonstige Personen, welche der gleichen Gruppe angehören wie die Gesellschaft, Garantien geben, Kredite gewähren oder sie auf andere Weise unterstützen, soweit diese im Gesellschaftsinteresse sind. Die Gesellschaft kann für sich selbst oder für Dritte alle Tätigkeiten vornehmen, die ihr zur Erreichung ihrer Zwecke förderlich erscheinen oder indirekt mit diesen in Verbindung stehen.“

2

Im Fragebogen zur Anmeldung einer ausländischen Kapitalgesellschaft gab die Klägerin als Gegenstand des Unternehmens „Beteiligungsverwaltung; Vermögensverwaltung“ an. Nach der Auskunft des Bundeszentralamts für Steuern vom ... handelt es sich bei der Gründungsanschrift um eine bekannte Massendomizilanschrift, unter der zahlreiche weitere Gesellschaften ihren Rechtssitz haben. Sonstige konkrete Erkenntnisse über die Klägerin teilte das Bundeszentralamt dem Beklagten (Finanzamt; FA) nicht mit.

3

Nach dem Gesellschaftsvertrag wird die Klägerin durch die gemeinsame Unterschrift von zwei Verwaltungsratsmitgliedern oder durch Einzelunterschrift jeder entsprechend von Verwaltungsrat bevollmächtigten Person verpflichtet. Verwaltungsratsmitglieder waren Personen mit Wohnsitz in Luxemburg. Ab dem 31. Mai 2013 weist das Handelsregister in Luxemburg auch Herrn AB als Verwaltungsrat aus. Jedenfalls ab dem 15. Dezember 2016 war AB nicht mehr Verwaltungsrat. Als seine Privat- oder Berufsadresse ist im luxemburgischen Handelsregister ein Ort in Luxemburg angegeben.

4

Mit Notarvertrag vom 17. August 2009 kaufte die Klägerin von der Bundesanstalt für Immobilienaufgaben insgesamt ... qm Grund für einen Kaufpreis von ... €. Der Übergang von Besitz, Gefahren und Lasten sollte am Tag der vollständigen Kaufpreiszahlung erfolgen. Am 21. Oktober 2009 teilten die tätigen Notare der Klägerin die Fälligkeit des Kaufpreises innerhalb von 14 Tagen mit.

5

Nach dem Grundstückskauf erteilte die Klägerin am 21. September 2009 der L KG Vollmacht und Vertretungsauftrag. Nach der Vereinbarung, auf die verwiesen wird, stand der L KG ein monatliches Honorar vom 1.900 € netto zu. Dafür übernahm die L KG die Vertretung der Klägerin in allen Belangen, „welche die gekaufte Immobilie sowie deren Entwicklung betreffen“. Für die L KG unterschrieb AB als Geschäftsführer.

6

Die L KG ist im Handelsregister des Amtsgerichts A ab März 2004 mit Sitz in A eingetragen. AB ist ab 19. August 2008 als Kommanditist mit dem Wohnsitz in Rumänien eingetragen. Dieser Wohnort geht auch aus dem Eintrag einer Erhöhung des Kommanditkapitals am ... 2016 hervor. Vertreten wird die L KG nach dem Handelsregister in den Jahren 2009 bis 2016 durch die L GmbH bzw. deren Geschäftsführer.

7

Als Geschäftsführer der L GmbH sind im Handelsregister folgende Personen eingetragen:



8

Am 17. April 2010 schloss die Klägerin mit der L KG, vertreten durch Herrn A, einen Mietvertrag, auf den verwiesen wird. Aus § 1 des Mietvertrags geht hervor, dass die Klägerin eine Projektplanung zur Nachnutzung des Grundstücks erstellt hatte. Bis zur Genehmigung des Plans sollte eine Zwischennutzung durch Vermietung an Dritte erfolgen. Nach § 7 des Mietvertrags stand der Klägerin ein Betretungsrecht zur Prüfung des Zustands der Immobilie zu. Ferner stand der Klägerin ein Betretungsrecht im Falle einer Verkaufsabsicht - auch Zusammen mit Kaufinteressenten - und im Falle der Kündigung des Mietvertrags zu. Im Nachtrag zum Mietvertrag vom 14. Januar 2011 vereinbarten die Klägerin und die L KG, vertreten durch Herrn A, dass die vereinbarte Miete nicht gezahlt werden muss.

9

Am 16. April 2010 (Unterschrift des Vertreters der Klägerin) schlossen die Klägerin und die L KG, vertreten durch Herrn A, einen Geschäftsbesorgungsvertrag über Hausmeisterdienste, auf den verwiesen wird. Am 3. Januar 2011 vereinbarten die Klägerin und die L KG, vertreten durch Herrn A, mit dem „1. Nachtrag zum Geschäftsbesorgungsvertrag vom 16. April 2010“ folgende Erweiterung des Leistungsinhalts/Leistungsumfangs:

„Der Leistungsinhalt wird erweitert. Gegenstand des Geschäftsbesorgungsvertrags ist über den in § 2 des Vertrags vom 16. April 2010 genannten Inhalt hinaus nun auch die Organisation, Vorbereitung und Durchführung von Besichtigungsterminen mit interessierten Investoren, sowie Fahrten zu dem Grundstück in ...“

10

Aus dem Schreiben vom 14. Juni 2011 an die Gemeinde geht hervor, dass der Generalkonservator des bayerischen Landesamts für Denkmalpflege die Gebäude auf dem Grundstück der Klägerin als Baudenkmal einstufte und die Eintragung in die Denkmalliste beabsichtigte. Die Gemeinde L sollte sich bis ... 2011 gegenüber dem bayerischen Landesamt für Denkmalpflege äußern. Die Eintragung in die bayerische Denkmalliste erfolgte unter der Nummer ... Der Denkmalschutz hatte zur Folge, dass der Abriss der

Gebäude der Zustimmung der Denkmalschutzbehörde bedurfte und damit das bis dahin von der Klägerin geplante Nutzungskonzept nicht mehr umsetzbar war. Die Klägerin entwickelte in der Folge das Nutzungskonzept „C“. Das Konzept mit dem Datum ... 2013 sah vor, die Gebäude für ein ... herzurichten und sodann langfristig an einen Investor zu vermieten. Daneben prüfte die Klägerin alternative Nutzungen mit anderen Investoren.

11

Mit Notarvertrag vom 15. Juli 2014 verkaufte die Klägerin, vertreten durch AB (nach dem Notarvertrag geschäftsansässig in B, Luxemburg), eine Teilfläche für einen Kaufpreis von 240.000 €. Die Besitzübergabe erfolgte am 30. Juni 2015.

12

Mit Schreiben vom ... 2015 beanstandete das zuständige Landratsamt die seinerzeitige tatsächliche Nutzung der Gebäude als Verstoß gegen den Bebauungsplan. Nach diesem Bebauungsplan sei nur die Nutzung als ... zulässig. Die verschiedenen Nutzungen durch die Mieter als Lager seien unzulässig. Ebenso unzulässig sei die Nutzung des Gebäudes ... für Büro Zwecke und die Nutzung des Gebäudes ... für die Hausmeisteraufgaben. Mit dem Schreiben forderte die Gemeinde L die Klägerin auf, die unzulässige Nutzung einzustellen und drohte eine kostenpflichtige Nutzungsuntersagung mit Zwangsgeldandrohung an.

13

Die Klägerin macht geltend, sie habe das Gebäude ... selbst für Büro Zwecke genutzt und legt als Nachweise verschiedene an sie adressierte Rechnungen (z.B. Gaskosten; Wasser- und Kanalgebühren; neuer Stromanschluss; Elektroinstallationen; Kaminkehrer) vor.

14

Mit Notarvertrag vom 18. Dezember 2015 verkaufte die Klägerin die Restflächen für einen Kaufpreis von ... €. Der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten war mit Wirkung ab dem 31. März 2016 vereinbart, die Kaufpreiszahlung frühestens zum 15. Februar 2016. Ziffer V „Besitzübergang“ des Notarvertrags führt aus, dass die Klägerin die Flächen teilweise selbst nutzt und im Übrigen von einer Projektentwicklungsgesellschaft untervermietet wurden. Die Klägerin war verpflichtet, die Mietverhältnisse bis 31. März 2016 zu beenden und bis spätestens 31. Dezember 2016 vollumfänglich für die Räumung des Geländes durch die Mieter zu sorgen.

15

Mit Gesellschaftsvertrag vom 9. November 2016 beteiligte sich die Klägerin als Alleinkommanditistin an der B GmbH & Co KG. Diese KG erwarb mit Notarvertrag vom 12. Dezember 2016 ein Grundstück für ... €, das nicht vor dem 1. Januar 2018 in den Besitz der KG übergehen sollte. Zu den Einzelheiten dieses Kaufs wird auf den Notarvertrag verwiesen. Aus dieser Beteiligung ergab sich ein gesondert und einheitlich festgestellter Gewerbeverlust in Höhe von ... €. Aus einer weiteren Beteiligung vom 9. November 2016 erzielte die Klägerin einen gesondert und einheitlich festgestellten Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ... €.

16

In den Körperschaftsteuererklärungen ab dem Jahr 2009 erklärte die Klägerin, dass der Ort ihrer Geschäftsführung in Luxemburg liegt und Gegenstand ihres Unternehmens die Verwaltung von Grundstücken ist. Sodann erklärte die Klägerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die sie durch Gewinnermittlungen gemäß § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) ermittelte. Die Entwicklung des Buchwerts des Grundstücks stellte die Klägerin in den Anlagen „Entwicklung des Anlagevermögens“ dar. Abschreibungen der Gebäude nahm die Klägerin danach nicht vor. Der Buchwert bei der Anschaffung erhöhte sich - trotz des Verkaufs der Teilfläche im Jahr 2014 - bis zum Zeitpunkt des Verkaufs auf ... €. Ursächlich hierfür waren die als Herstellungskosten aktivierten Planungs- und Beratungsleistungen seit dem Grundstückskauf.

17

Den Veräußerungsgewinn veranlagte das FA zunächst mit dem Vorauszahlungsbescheid vom ... 2017, gegen den die Klägerin fristgerecht Einspruch einlegte.

18

Mit der Körperschaftsteuererklärung 2016 erklärte die Klägerin einen laufenden Verlust in Höhe von ... € und beantragte in der Anlage Verluste den Vorjahresverlust zum 31.12.2015 entsprechend zu erhöhen. In

einer Anlage zur Gewinn- und Verlustrechnung errechnete die Klägerin einen der Höhe nach unstreitigen Veräußerungsgewinn und beantragte, eine Rücklage gemäß § 6b Einkommensteuergesetz (EStG) zu bilden.

19

Mit dem Körperschaftsteuerbescheid vom ..., gegen den die Klägerin wiederum fristgerecht Einspruch einlegte, veranlagte das FA unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen Gewinn in Höhe von ..., den es um den Verlust zum 31.12.2015 kürzte. Mit den Körperschaftsteuerbescheiden vom ... und vom ... berücksichtigte das FA Mitteilungen über erlassene Grundlagenbescheide. Den Einspruch gegen den Vorauszahlungsbescheid wies das FA als unbegründet zurück, den zweiten Einspruch als unzulässig (Einspruchsentscheidung vom ...). Hiergegen richtet sich die Klage.

20

Die Klägerin macht geltend, die gesetzliche Fiktion einer gewerblichen Tätigkeit gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG führe zu Betriebsvermögen. Sie habe zudem in L Büroräume tatsächlich genutzt, so dass eine inländische Betriebsstätte zu bejahen sei. Im Übrigen sei die L KG als Vertreter der Klägerin tätig gewesen. Damit liege eine Vertreterbetriebsstätte vor. Jedenfalls aber sei die vom FA geltend gemachte Rechtslage europarechtswidrig. Es verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit, beschränkt Steuerpflichtigen die Bildung einer Rücklage gemäß § 6b/c EStG zu versagen.

Entscheidungsgründe

II.

21

Die Klage ist - abgesehen von der Korrektur des Rechenfehlers in Höhe von ... - unbegründet.

22

1. Die Klägerin ist nur beschränkt steuerpflichtig gemäß § 2 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG).

23

Die Klägerin ist eine ausländische Körperschaft, auf die § 2 Nr. 1 KStG anzuwenden ist (vgl. Gosch/Pfaffmann § 2 KStG Rz. 18). Der Sitz der Klägerin befindet sich in Luxemburg. Anhaltspunkte dafür, dass ihre Geschäftsleitung (vgl. § 10 Abgabenordnung - AO -) im Inland erfolgt sein sollte, liegen nicht vor. Allein aus den Umständen, dass der Verwaltungsrat AB nach dem Handelsregistereintrag vom ... 2016 in A wohnte und im Rahmen der Projektentwicklungen zur Nutzung des Grundstücks sich auch in L aufhielt, kann nicht gefolgert werden, dass sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung der Klägerin im Inland befand. AB gab in einem Notarvertrag auch B in Luxemburg als Geschäftsort und in Handelsregistereinträgen auch Bukarest an. Die Klägerin hat erklärt, dass ihre Geschäftsleitung von Luxemburg aus erfolgte. Anhaltspunkte dafür, dass diese Erklärungen der Klägerin falsch sein könnten, sind nicht ersichtlich. Denn in Luxemburg wohnten die weiteren Geschäftsführer der Klägerin, von denen mindestens einer bei wesentlichen Entscheidungen zustimmen musste. Damit scheidet eine unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 KStG) aus.

24

2. Das Besteuerungsrecht für den Veräußerungserlös steht nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA Luxemburg; Fassung ab dem Jahr 2012) der Bundesrepublik Deutschland zu.

25

Dies ergibt sich aus Art. 13 Abs. 1 des DBA Luxemburg. Nach dieser Vorschrift können Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Art. 6 DBA Luxemburg erzielt, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat versteuert werden. Danach kann der Veräußerungsgewinn in Deutschland besteuert werden, da das Grundstück zum unbeweglichen Vermögen im Sinne des Art. 6 DBA Luxemburg zählt und in Deutschland liegt. Unerheblich ist, ob die Klägerin in Deutschland eine Betriebsstätte unterhielt. Die für Unternehmensgewinne geltende Bestimmung des DBA Luxemburg kommt gemäß Art. 7 Abs. 4 DBA Luxemburg in keinem Falle zur Anwendung.

26

3. Die Klägerin ist nicht gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a oder Buchstabe f Satz 1 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) beschränkt steuerpflichtig.

27

Beide Vorschriften setzen voraus, dass die tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten zu einem Gewerbebetrieb im Sinne der §§ 15 - 17 EStG führen. Buchstabe a setzt zusätzlich voraus, dass für den Gewerbebetrieb im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist. Buchstabe f Satz 1 setzt zusätzlich voraus, dass die Einkünfte durch Vermietung/Verpachtung oder Veräußerung von inländischem unbeweglichen Vermögen erzielt werden. Im Streitfall liegen bereits keine gewerblichen Einkünfte vor.

28

Die Klägerin trägt in der Klageschrift vom 7. Juni 2017 erneut vor, das ursprüngliche Konzept der Klägerin sei gewesen, die vorhandenen Gebäude abzureißen, neu zu bauen und anschließend langfristig zu vermieten. Nachdem aufgrund des Denkmalschutzes der Abriss nicht mehr möglich war, sollte die Immobilie in der vorhandenen Form fortentwickelt und langfristig vermietet werden. Von diesem Vortrag der Klägerin ist auszugehen. Er wird durch die seit dem Jahr 2009 abgegebenen Steuererklärungen und den tatsächlichen Ablauf der Ereignisse bestätigt. Insbesondere geht aus dem Schreiben des Landratsamts vom ... 2015 hervor, dass die Gemeinde einen Bebauungsplan erstellt hat. Dies beweist, dass sich die Klägerin ernsthaft bemüht hat, die notwendigen Voraussetzungen für eine langfristige Vermietung des Grundstücks an einen Investor zu schaffen. Damit ist von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit mit der Absicht, in der Zukunft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, auszugehen.

29

Der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung entgegenstehende tatsächliche Umstände sind nicht erkennbar. Allein der Umstand, dass die Klägerin ein Großprojekt betrieben hat und die Planung über viele Jahr nicht abschließen konnte, berechtigt es nach den vom Bundesfinanzhof (BFH) in ständiger Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen (vgl. z.B. BFH vom 14. Juli 2016 IV R 34/13, BStBl II 2017, 175) nicht, gewerblichen Grundstückshandel anzunehmen. So hat die Klägerin lediglich zwei Objekte weiterverkauft. Anhaltspunkte, die dafürsprechen, dass die Klägerin neben der Vermietung des Grundstücks mit weiteren Leistungen Einkünfte erzielen wollte, sind nicht ersichtlich.

30

Im Übrigen wäre das Grundstück im Falle eines gewerblichen Grundstückshandels dem Umlaufvermögen zuzuordnen (ständige Rechtsprechung; vgl. BFH vom 8. Februar 2017 X B 138/16, BFH/NV 2017, 579). Eine Rücklage nach § 6b bzw. § 6c EStG ist aber nur nach dem Verkauf von Anlagevermögen möglich.

31

Eine vom Grundstück in L unabhängige andere gewerbliche Tätigkeit der Klägerin, der die Tätigkeiten in L zugeordnet werden könnten, lag vor dem Verkauf des Grundstücks mit dem Übergang von Besitz und Lasten zum 31. März 2016 nicht vor. Damit können die Tätigkeiten in L nicht zur Betriebsstätte eines anderen Betriebs der Klägerin gehören, ohne dass noch geprüft werden muss, in welchem Umfang die Büroräumen in L trotz der Vermietung an die L-KG noch von der Klägerin selbst genutzt wurden oder ob die Klägerin einen ständigen Vertreter in Deutschland hatte.

32

4. Die beschränkte Steuerpflicht der Klägerin ergibt sich aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f Satz 2 EStG a.F. (ab 2017: Satz 3).

33

Diese Vorschrift fingiert gewerbliche Einkünfte bei Körperschaften im Sinne des § 2 Nr. 1 KStG, die mit Kapitalgesellschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG vergleichbar sind. Die Klägerin ist eine solche vergleichbare Körperschaft (vgl. Urteil des BFH vom 7. Dezember 2016 I R 76/14, BStBl II 2017, 704 Rz. 20). Ihre Einkünfte sind damit - da sie (wie oben dargelegt) nicht aufgrund der Art der Tätigkeiten als gewerblich zu beurteilen sind - kraft gesetzlicher Fiktion als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

34

5. Eine Rücklage gemäß § 6b bzw. § 6c EStG kommt trotz der gewerblichen Tätigkeit der Klägerin nicht in Betracht.

35

Aus der gesetzlichen Fiktion leitet die Verwaltung ab, dass der Gewinn einheitlich als Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen, zu ermitteln ist. Die gesetzliche Fiktion führt also dazu, dass ein Steuerpflichtiger, der wie die Klägerin nur vermietet, Betriebsvermögen hat. Im Streitfall gehört damit das Grundstück in L zu einem Betriebsvermögen. Eine Rücklage nach § 6b EStG kann nach Verwaltungsansicht dagegen nicht gewährt werden, da es bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung keine Betriebsstätten gibt und die gesetzliche Fiktion auch nicht dazu führt, dass eine Betriebsstätte fingiert wird. Auch eine Betriebsstätte im Sinne des § 2 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG) verneint die Verwaltung mit der Folge, dass die fingierten gewerblichen Einkünfte nicht der Gewerbesteuer unterliegen (Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 16. Mai 2011 BStBl I 2011, 530 Rz. 7 und 11; vgl. hierzu Kirchhof/Gosch § 49 EStG Rz. 39 und 40; Peffermann in Herrmann/Heuer/Raupach § 49 EStG Anm. 634 m.w.N.).

36

Der BFH hat im Urteil vom 7. Dezember 2016 I R 76/14, BStBl II 2017, 704 Rz. 27 ausgeführt, dass die Verwaltungsansicht, nach der eine Betriebsstätte nicht fingiert wird, zutreffend ist. Der Senat schließt sich dieser Ansicht mit der Folge an, dass eine Rücklage nach §§ 6b, 6c EStG mangels der Zugehörigkeit des Grundstücks zu einer Betriebsstätte nicht zulässig ist (vgl. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG).

37

6. Die Rechtslage verstößt nicht gegen Unionsrecht.

38

a) Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat entschieden, dass die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union - AEUV -) verletzt wird, soweit § 6b EStG Reinvestitionen nur in inländische Betriebsstätten, nicht aber in ausländische Betriebsstätten begünstigt (vgl. hierzu EuGH vom 16. April 2015 C-591/13 FR 2015, 460 mit den Ausführungen in Rz. 80 ff., dass die Bestimmung zur Niederlassungsfreiheit in Art. 31 des EWR-Abkommens und die Bestimmung zur Niederlassungsfreiheit in Art. 49 AEUV einheitlich auszulegen sind und sich damit aus Art. 31 EWR keine weitergehenden Rechte ergeben können; vgl. ferner die rückwirkende Gesetzesänderung mit § 6b Abs. 2a EStG und die Bestätigung der Europarechtskonformität durch das BFH-Urteil vom 22. Juni 2017 VI R 84/14, BStBl 2018, 171). Im Streitfall ist indes nicht zu entscheiden, ob die Übertragung einer bereits gebildeten Rücklage zulässig ist. Entscheidend ist vielmehr, ob es zulässig ist, der Klägerin bereits die Bildung einer Rücklage zu untersagen. Das Urteil des EuGH und die Folgerechtsprechung des BFH klären diese Rechtsfrage nicht.

39

b) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit alle Maßnahmen anzusehen, die die Ausübung dieser Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen (vgl. Geiger/Kotzur Art. 49 AEUV Rz. 8 m.w.N.). Die Niederlassungsfreiheit stellt insoweit eine Konkretisierung des allgemeinen Diskriminierungsverbots dar, d.h. sie führt zu einem Gebot der Gleichbehandlung von Ausländern mit Inländern. Dieser Anspruch steht auch der Klägerin als juristische Person zu (Art. 54 AEUV).

40

Entscheidend im Streitfall ist damit die Frage, mit welchen inländischen Steuerpflichtigen die Klägerin zu vergleichen ist (vgl. zur Auswahl des richtigen Referenzsystem EuGH vom 28. Juni 2018 C-203/16 P IStR 2018, 552). Betreffend die Bildung einer Rücklage nach §§ 6b, 6c EStG kommt - da die Klägerin mit ihrem Verhalten den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) erfüllt und das Grundstück verkauft hat - der Vergleich mit folgenden unbeschränkt Steuerpflichtigen in Betracht:

41

(1) Natürliche Personen und Personengesellschaften, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Grundstücksverkäufen erzielen

42

(2) Juristische Personen, die nach deutschem Steuerrecht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Grundstücksverkäufen erzielen (z.B. rechtsfähige Vereine, Stiftungen u.a.)

43

(3) Juristische Personen, die nach deutschem Steuerrecht - unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit - nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen können (Kapitalgesellschaften; Genossenschaften; Versicherungs- und Pensionsvereine auf Gegenseitigkeit; § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 i.V.m. § 8 Abs. 2 KStG).

44

aa) Im Vergleich zu natürlichen Personen, Personengesellschaften und juristischen Personen, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, wird die Klägerin steuerlich gleichbehandelt. Bei diesen Vergleichsgruppen ist die Art der ausgeübten Tätigkeit für die steuerliche Behandlung entscheidend. Führt das - im Rahmen von steuerlichen Gestaltungen anpassbare - tatsächliche Verhalten zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) ist diese Einkunftsart ausschlaggebend. Ein Betriebsvermögen beziehungsweise eine Betriebsstätte entsteht steuerlich nicht und eine Rücklage nach §§ 6b, 6c EStG scheidet ausnahmslos aus.

45

Ein wesentlicher Unterschied besteht nur insoweit, als § 23 EStG Veräußerungsgewinne nach Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist für die Vergleichsgruppen (1) und (2) steuerfrei stellt während die Klägerin den erzielten Veräußerungsgewinn auch bei einem Verkauf nach mehr als zehn Jahren hätte versteuern müssen. Ob dies mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, kann offenbleiben. Die Klägerin hat das Grundstück vor Ablauf von zehn Jahren verkauft.

46

bb) Bei Kapitalgesellschaften mit Sitz in Deutschland (Vergleichsgruppe 3) sind nach deutschem Steuerrecht dagegen alle Tätigkeiten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Es kommt mithin für die Beurteilung als Gewerbe nicht darauf an, welche Tätigkeiten die Kapitalgesellschaft im Einzelnen tatsächlich ausgeübt hat. Folglich gehören ihre Grundstücke in der Regel zu einer Betriebsstätte mit der Folge, dass ein Rücklage gemäß § 6b oder § 6c EStG in Betracht kommt.

47

aaa) Die gesetzliche Typisierung aller Tätigkeiten von Kapitalgesellschaften als gewerblich ist nach deutschem Recht zulässig, da dies in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle ohne weiteres zum richtigen Ergebnis führt. In aller Regel sind Kapitalgesellschaften auch dann gewerblich tätig, wenn eine Vermietung von Grundstücken (mit) zu ihrem Gewerbe gehört. In solchen Fällen gemischter gewerblicher Tätigkeiten und Vermietungstätigkeiten verwehrt das deutsche Steuerrecht den Kapitalgesellschaften die Möglichkeit, einen Teil ihrer Einkünfte als Vermietungseinkünfte zu versteuern und ggf. ein Grundstück nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei zu veräußern. Vor allem aber unterwirft das deutsche Steuerrecht alle inländischen Einkünfte von Kapitalgesellschaften mit Betriebsstätten im Inland der Gewerbesteuer. Solche gemischt gewerblich/vermietende Tätigkeiten von ausländischen Kapitalgesellschaften mit der Folge einer beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Nr. 2 Buchstabe a EStG führen ebenfalls zur Gleichbehandlung mit unbeschränkt Steuerpflichtigen. Indes hat die Klägerin eine solche gemischte Tätigkeit mit den sich ergebenden steuerlichen Nachteilen, insbesondere der Gewerbesteuerpflicht - trotz bestehender Gestaltungsmöglichkeiten durch entsprechenden Tätigkeiten - nicht ausgeübt.

48

bbb) Der An- und Verkauf von Grundstücken durch natürliche Personen oder Personengesellschaften führt im deutschen Steuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen zu einem Gewerbebetrieb (gewerblicher Grundstückshandel). Auch in diesen Fällen werden unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige gleichbehandelt, allerdings mit der Rechtsfolge, dass eine Rücklage nach §§ 6b, 6c EStG nicht gewährt wird.

49

ccc) Eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in Deutschland kann ihre Tätigkeit - vergleichbar mit der Klägerin - auf die Entwicklung und die anschließende Vermietung eines Grundstücks beschränken und die Grenze zum gewerblichen Grundstückshandel nicht überschreiten. Auch in einem solchen Fall erzielt eine inländische Kapitalgesellschaft kraft der Regelung des § 8 Abs. 2 KStG - obwohl sie tatsächlich nicht gewerblich tätig ist - gewerbliche Einkünfte und verfügt damit - mit der inländischen Stätte der Geschäftsleitung - über eine Betriebsstätte (§ 12 AO). Im Vergleich zu einer solchen Kapitalgesellschaft wird die Klägerin, die ebenfalls nur kraft einer gesetzlichen Fiktion als gewerblich behandelt wird, unterschiedlich behandelt. Rechtlicher Anknüpfungspunkt ist der Umstand, dass ausländische Stätten der Geschäftsleitung nicht zu einer inländischen Betriebsstätte führen.

50

c) Der Vergleich der Klägerin mit der letztgenannten Untergruppe von Kapitalgesellschaften, die als atypische Sonderfälle anzusehen sind, ist indes nicht sachgerecht. Eine Differenzierung ist daher keine gleichheitswidrige Diskriminierung.

51

Entscheidend für diese Beurteilung ist, dass die gesetzlichen Gebote in § 8 Abs. 2 KStG und § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG nach deutschem Recht unterschiedliche Rechtsfolgen nach sich ziehen. Die Situationen solcher Gesellschaften sind daher nicht vergleichbar. Die Regelung des § 8 Abs. 2 KStG führt zu gewerblichen Einkünften mit allen sich hieraus ergebenden Konsequenzen. Dies ist bei der Fiktion des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG indes nicht der Fall.

52

So führt die sich aus dem Gewerbe einer inländischen Kapitalgesellschaft ergebende Betriebsstätte zur Gewerbesteuerpflicht. Demgegenüber wird aus der bei der Klägerin fehlenden Betriebsstätte nicht nur abgeleitet, dass § 6b EStG nicht angewendet werden kann sondern vor allem auch, dass keine inländische Betriebsstätte vorhanden ist, die zur Gewerbesteuerpflicht führt (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 3 Gewerbesteuergesetz). Letzteres ist angesichts der Höhe der Gewerbesteuer ein in aller Regel gewichtiger Vorteil für beschränkt Steuerpflichtige.

53

Bei Gewerbesteuerpflichtigen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG sind alle Einnahmen, die durch die jeweilige Tätigkeit maßgeblich veranlasst sind, als Betriebseinnahmen zu erfassen. Die für die Klägerin maßgebliche gesetzliche Fiktion eines Gewerbes ist dagegen so auszulegen, dass sie zu keiner Erweiterung der Steuerpflicht führt. Dies bedeutet, dass die Fiktion eines Gewerbes nur dazu führt, dass die Klägerin die Einnahmen als gewerblich versteuern muss, die sie auch im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung bzw. dem Grundstücksverkauf zu versteuern hätte. Dies hat der BFH ausdrücklich mit Urteil vom 7. Dezember 2016 I R 76/14, BStBl II 2017, 704 entschieden mit der Folge, dass erhebliche Einkünfte der dortigen Klägerin steuerfrei blieben. Damit wird die Klägerin auch bei den zu versteuernden Einnahmen nicht benachteiligt sondern bevorzugt.

54

Hat ein beschränkt Steuerpflichtiger aber Einnahmen nur in der Höhe zu versteuern, in der sie bei nichtgewerblichen unbeschränkt Steuerpflichtigen anfallen, ist bei der Prüfung einer Benachteiligung als Referenzsystem die Besteuerung von solchen unbeschränkt Steuerpflichtigen heranzuziehen. Wie oben dargelegt, wird die Klägerin im Vergleich zu diesen unbeschränkt Steuerpflichtigen gleichbehandelt.

55

7. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.