

Fundstelle

openJur 2023, 7752

Rkr: AmtlSlg:

Tenor

- ¹ Unter Änderung des Bescheids für 2011 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 10.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.12.2017 werden Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb i. H.v. ... € festgestellt.
- ² Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.
- ³ Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.
- ⁴ Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- ⁵ Streitig ist, wie der Gewinn aus dem Betrieb eines Rohrfernleitungsnetzes auf Deutschland, Belgien und die Niederlande aufzuteilen ist.
- ⁶ Die im Jahr 1968 gegründete Klägerin (im Folgenden auch Z genannt) ist eine Kommanditgesellschaft. Komplementärin ist die W; zudem waren im Streitjahr 2011 fünf Kommanditisten mit einem Anteil von jeweils 19,93 % an der Klägerin beteiligt (V, U GmbH, Y GmbH, T GmbH - alle vier mit Sitz in Deutschland - und R mit Sitz in den Niederlanden). Die beigeladene Y GmbH ist mit Ablauf des 31.12.2020 aus der Gesellschaft ausgeschieden.
- ⁷ Die Klägerin betreibt ein Netz aus Rohrleitungen. Transportiert werden Güter. Darüber hinaus erzielt sie ca. 1 % ihres Gesamtumsatzes durch die Betreuung der Rohrfernleitungen fremder Dritter (... km Rohrnetz der S GmbH & Co KG, ... km Rohrnetz der Q GmbH & Co KG), wobei dieser Tätigkeitsbereich größtenteils der Verwaltung des eigenen Rohrleitungsnetzes entspricht.
- ⁸ Das Rohrleitungsnetz der Klägerin verläuft durch Deutschland (im Streitjahr 2011 ca. ... km), Belgien (ca. ... km) und den Niederlanden (ca. ... km). Der Großteil der Rohrleitung steht im Eigentum der Klägerin und wurde bis 1978 in Betrieb genommen. Ein ... km langes Teilstück, das durch Belgien verläuft und bis 1993 in Betrieb genommen wurden, steht im Eigentum der P (im Folgenden kurz P genannt). Die Klägerin war zu keinem Zeitpunkt an der P beteiligt. Grund für die Einschaltung der P war, dass die Klägerin die Rohrleitung aufgrund belgischer Vorschriften nicht selbst errichten durfte. Deshalb wurde mit der P vereinbart, dass diese das Rohrleitungsnetz baut und der Klägerin das alleinige Nutzungsrecht überlässt. Die Baukosten wurden der P von der Klägerin erstattet, ebenso die jährlich anfallenden Betriebskosten.
- ⁹ Insgesamt sind an das Rohrleitungsnetz ... -Unternehmen bzw. -Standorte angeschlossen (einschließlich der Firmengelände der Gesellschafter der Klägerin). Zudem bestehen Anschlüsse u.a. in ... H-Stadt (Niederlande) und I-Stadt (Belgien), um über sog. Terminals eine Ein- und Ausspeisung für ...Schiffe zu ermöglichen. Die Güter, die für die Basisfüllung der gesamten Rohrleitung erforderlich sind, befinden sich im Eigentum der Klägerin (einschließlich der Güter in der Rohrleitung der P). Bestimmte Flussrichtungen gibt es nicht; vielmehr können alle angeschlossenen Unternehmen zur gleichen Zeit Güter aus der Leitung entnehmen oder einspeisen. Einige Kunden sind nur Zulieferer oder nur Abnehmer, andere sind beides. Da sich die eingespeisten Güter mit denen in der Rohrleitung vorhandenen Gütern mischen, wird niemals das identische Gut geliefert, das von einem Abnehmer bei einem Zulieferer bestellt wurde. Nach den Angaben der Klägerin erfolgen ca. 70 % der Transporte für Fremdfirmen und die übrigen ca. 30% für Gesellschafter der Klägerin. Mit den Kunden bestehen standardisierte Transportverträge. Das Entgelt setzt sich im Wesentlichen aus einem Fixbetrag pro Tonne und einem entfernungsabhängigen Element pro Kilometer zusammen. Das Tarifsystem ist für alle Kunden - auch die Gesellschafter der Klägerin - identisch und wird jährlich per Koppelung an einen bestimmten Index leicht angepasst; individuelle Preisverhandlungen gibt es nicht.

- ¹⁰ Die Verwaltungszentrale der Klägerin befand sich im Streitjahr in A-Stadt (ab Juni 2019 B-Stadt). Dort beschäftigte die Klägerin im Streitjahr 2011 neben dem Geschäftsführer drei sog. "Dispatcher" (verantwortlich für die Disposition der Transporte, z.B. die Mengen- und Tagesplanung) sowie Personal für die kaufmännische Verwaltung (Sekretariat/Buchhaltung/Controlling). Insgesamt hatte die Klägerin im Streitjahr 8 bis 9 eigene Mitarbeiter. Zudem verfügt sie über einen Beirat, dem im Streitjahr jeweils Vertreter der fünf Kommanditisten angehörten. Der Beirat trifft sich zwei Mal pro Jahr und trifft alle wesentlichen Entscheidungen (wie z.B. betreffend Veränderungen am Tarifsysteem oder betreffend neue Investments).
- ¹¹ Die operative Steuerung der Rohrleitung erfolgt durch eine in den Niederlanden belegene "Betriebszentrale", welche durch einen externen Dienstleister mit dessen Personal betrieben wird. Zu den Aufgaben der Betriebszentrale gehören u.a. die Auswertung aller von der Leitung eingehenden Signale, Zu diesem Zweck ist die Betriebszentrale rund um die Uhr mit mindestens zwei Personen besetzt. Mit der Wartung der Rohrleitungen außerhalb der Werksgelände der Partner hat die Klägerin ebenfalls Fremdfirmen (sog. Service-Provider) beauftragt. Eigenes Personal beschäftigt die Klägerin in Belgien oder in den Niederlanden nicht.
- ¹² Zwischen der Klägerin und dem Beklagten ist unstrittig, dass durch das Rohrleitungsnetz Betriebsstätten begründet werden und der erzielte Gewinn auf die Länder Deutschland, Belgien und den Niederlanden zu verteilen ist.
- ¹³ Die Gewinnverteilungen, die die Klägerin in den Jahren bis 2009 vorgenommen hat, wurden von den damaligen Außenprüfungen - soweit ersichtlich - ohne wesentliche Änderungen übernommen. Die Betriebsprüfungsberichte für die Jahre 2000 bis 2003 und die Jahre 2004 bis 2006 hat die Klägerin zur Gerichtsakte gereicht (Anlagen zum Schriftsatz vom 30.04.2009, Bl. 108 ff. der Gerichtsakte - GA -).
- ¹⁴ Für das Streitjahr 2011 erklärte die Klägerin inländische Einkünfte i.S.d. §15 EStG i.H.v. ... € und dem Progressionsvorbehalt unterliegende ausländische Einkünfte i.H.v. ... €. In dieser Höhe wurden die Einkünfte mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsbescheid) vom 19.12.2012, der unter dem Vorhalt der Nachprüfung ergangen ist, auch festgestellt.
- ¹⁵ Für die Veranlagungszeiträume 2010 bis 2012 führte das Finanzamt ... G-Stadt eine Außenprüfung bei der Klägerin durch. Die Prüfung wurde mit Bericht ("Bp-Bericht") vom 16.03.2016 abgeschlossen. Betreffend die Aufteilung des Gewinns auf die einzelnen Betriebsstätten fertigte der Auslandsfachprüfer einen Teilbericht ("AFP-Teilbericht"), welcher als Anlage 1.1 zum Bp-Bericht genommen wurde. Am 14.12.2016 wurde der AFP-Teilbericht geändert [Bl. 256 ff. GA]. Der Auslandsfachprüfer kam zu dem Ergebnis, dass der Gewinn ganz überwiegend den deutschen Betriebsstätten zuzurechnen sei. Dies begründete er wie folgt:
- ¹⁶ Die im Streitfall einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen würden für die Zuordnung der im Betriebsstättenstaat zu versteuernden und im Wohnsitzstaat zu entlastenden Einkünfte die Regelung enthalten, dass der jeweiligen Betriebsstätte der Gewinn zuzurechnen sei, den sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre. Ziel der Aufteilung sei es, der Betriebsstätte den Teil des Gewinns des Gesamtunternehmens zuzuordnen, den sie nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs erwirtschaftet habe. Zu diesem Zweck seien der Betriebsstätte die Wirtschaftsgüter nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und die mit den Wirtschaftsgütern in Zusammenhang stehenden Betriebseinnahmen und -ausgaben nach dem Veranlassungsprinzip zuzuordnen.
- ¹⁷ Maßgeblich für die Einkünfteabgrenzung sei die tatsächliche Funktions- und Risikoaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, d.h. letztlich das praktizierte Geschäftsmodell. Im Streitfall habe die Funktions- und Risikoanalyse (Anlage 1.2.1 des Bp-Berichts vom 16.03.2016) ergeben, dass den ausländischen Betriebsstätten nur geringe Funktionen und Risiken zuzuordnen seien. Die Betriebsstätten hätten im Wesentlichen nur Transportfunktion, während die Ausführung und insbesondere die Verantwortung für die weiteren Tätigkeiten (Koordinierung der Transportdurchführung, Abschluss von Verträgen, Abrechnung der Transportleistungen, Überwachung und Kontrolle der Rohrleitung, u.v.m.) der "Z", d.h. dem Stammhaus obliege. Dass sich die Z für die Ausführung bestimmter Aufgaben fremder Dienstleister bediene, ändere daran nichts; auch diese Funktionen und Risiken seien dem Stammhaus zuzuordnen.

- ¹⁸ Entsprechend der geringen Funktionen und Risiken sei den jeweiligen Betriebsstätten im Streitfall nur ein geringer Gewinn zuzuordnen, welcher nach der sog. Cost-Plus-Methode ermittelt werde. Anstelle des in Tz. 3.1.2 VerwGrS-BSt ["Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen", Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze -VerwGrS-BSt-, BMF-Schreiben vom 24.12.1999 IV B 4-S 1300-111/99, BStBl I 1999, 1076] grundsätzlich vorgesehenen Kostenaufschlagsatzes von 5 bis 10 % werde dabei im Streitfall aufgrund von branchen- und unternehmensspezifischen Besonderheiten ein Kostenaufschlagsatz von 30 % angewendet. Tz. 4.8 VerwGrS-BSt, wonach bei Transportleitungen "der ihnen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zuzuordnende Ergebnisanteil nach der Transportleistung zu ermitteln" sei, stehe dem nicht entgegen. Denn die Sonderfall-Regelung betreffe Transportleistungen, die nur der Weiterleitung dienen würden und eben nicht auch noch andere Funktionen übernehmen würden. Deshalb seien bei der Ermittlung des Ergebnisanteils für die reine Weiterleitung die Funktionen und Risiken der einzelnen Unternehmenseinheiten abzugrenzen und entsprechend zu berücksichtigen. Der so (z.B. nach der Cost-Plus-Methode) ermittelte fremdübliche Anteil für die Transportleistung sei dann nach der Transportleistung auf die Länder zu verteilen.
- ¹⁹ Mit Änderungsbescheid vom 10.06.2016 stellte der Beklagte für das Jahr 2011 inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... € (darin Verluste aus Ergänzungsbilanzen i.H.v. -... €) sowie nach DBA steuerfreie gewerbliche Einkünfte aus Betriebsstätten in Belgien i.H.v. ... € und aus Betriebsstätten in den Niederlanden i.H.v. ... € fest.
- ²⁰ Die Klägerin legte gegen den Änderungsbescheid Einspruch ein und hat am 28.07.2017 Klage erhoben. Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 22.12.2017 als unbegründet zurückgewiesen.
- ²¹ Die Klägerin begehrt mit ihrer Klage die Herabsetzung der inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf ... €. Die Einzelheiten der Berechnung ergeben sich aus der mit der Klageschrift eingereichten Anlage "Begehrte Gewinnaufteilung für das Streitjahr 2011" (Bl. 22 ff. GA).
- ²² Die Klägerin trägt vor, dass aus ihrer Gewinn- und Verlustrechnung keine Länderaufteilung ableitbar sei. Die Länderzuordnung sei deshalb im Wege einer Istkostenrechnung nach folgenden Grundsätzen erfolgt:
- ²³ Soweit Kosten einem Leitungsabschnitt bzw. einer Schieberstation unmittelbar zugeordnet werden könnten (Einzelkosten), seien sie über sogenannte "direkte" Kostenstellen erfasst und unmittelbar dem jeweiligen Land als Kostenträger zugeordnet worden.
- ²⁴ Soweit keine unmittelbare Zuordnung zu einem Land möglich sei (Gemeinkosten), würden diese Kosten über Gemeinkostenstellen erfasst und nach dem Schlüssel "kumulierte Investitionen" dem jeweiligen Land als Kostenträger zugeordnet. Hierfür führe sie - die Klägerin - Verzeichnisse über alle bislang angefallenen Investitionen, welche jährlich aktualisiert würden.
- ²⁵ Die Kosten für die niederländische Betriebszentrale seien nach Leitungskilometern auf das gesamte Rohrleitungsnetz verteilt worden.
- ²⁶ Die Erlöse aus der Verwaltung fremder Leitungsnetze sei ausschließlich dem deutschen Stammhaus zugeordnet worden.
- ²⁷ Die Erlöse aus Durchleitungsgebühren seien entsprechend der Strecke der transportierten Güter auf die drei Länder verteilt worden.
- ²⁸ Die Kosten aus der Verwaltung der eigenen Rohrleitung seien in voller Höhe dem deutschen Stammhaus zuzuordnen, wodurch sich der auf Deutschland entfallende Gewinnanteil mindere (im Streitjahr 2011 um -... €). Zugleich seien fiktive Dienstleistungserlöse für die Verwaltung des ausländischen Netzanteils zu berechnen und in den Niederlanden / Belgien als Aufwand und in Deutschland als Erlös (im Streitjahr +... €) zu berücksichtigen. Die fiktiven Dienstleistungserlöse habe sie nach folgender Formel berechnet (s. Seite 4 der Klageschrift): "Erlöse aus der Verwaltung fremder Leitungsnetze" multipliziert mit "durchschnittliche Mitarbeiterzahl für die Verwaltung der eigenen Rohrleitung" geteilt durch "durchschnittliche Mitarbeiterzahl für die Verwaltung fremder Leitungsnetze".
- ²⁹ Die steuerlichen Hinzurechnungen für Spenden und Bewirtungskosten / nichtabzugsfähige Geschenke seien auf das gesamte Rohrleitungsnetz auf Basis der prozentualen Gewinnanteile am HGB-Ergebnis vor Steuern anteilig verteilt worden.

- ³⁰ Die negativen Einkünfte aus den Ergänzungsbilanzen seien entgegen der Auffassung des Beklagten nach dem gleichen Schlüssel wie in den Vorjahren auf die inländischen und ausländischen Betriebsstätten zu verteilen. Die Ergänzungsbilanzen seien anlässlich der im Jahr 2002 bzw. 2005 stattgefundenen Verkäufe von Gesellschaftsanteilen gebildet worden. Den für den austretenden Gesellschafter im Jahr 2002 entstandenen Veräußerungsgewinn habe sie - die Klägerin - den verschiedenen Betriebsstätten auf der Basis des von der jeweiligen Betriebsstätte im mehrjährigen Durchschnitt erzielten Gewinns zugeordnet. Für Deutschland habe sich ein Gewinnanteil von 39,81 % ergeben und für die ausländischen Betriebsstätten ein Gewinnanteil von 60,19 %. Entsprechend sei für die Zuordnung der Wirtschaftsgüter in den Ergänzungsbilanzen der neuen Gesellschafter verfahren worden, d.h. 60,19 % des Aufstockungsbetrags sei dem Ausland zugeordnet worden. Diese Vorgehensweise sei von der damaligen Außenprüfung - mit Ausnahme der Verschiebung des Aufstockungsbetrags zwischen den Wirtschaftsgütern Rohrleitung und Firmenwert - ausdrücklich gebilligt worden (Verweis auf Tz. 16-18 und Anlagen 4-6 des Betriebsprüfungsberichts 2000 bis 2003 vom 25.07.2005, Bl. 108 ff. GA). Bei der weiteren Veräußerung von Gesellschaftsanteilen im Jahr 2005 habe sie - die Klägerin - den Veräußerungsgewinn und den Aufstockungsbetrag in gleicher Weise -- unter Beachtung der Prüfungsfeststellungen für das Jahr 2002 -- auf das Inland und Ausland verteilt. Diese Verteilung sei von der folgenden steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2004 bis 2006 ohne Beanstandung akzeptiert worden (Verweis auf Tz. 15 des Prüfungsberichts vom 18.01.2008, Bl. 137R GA). Letztlich sei die Finanzverwaltung in den Jahren 2000 bis 2006 also selbst davon ausgegangen, dass der wesentliche Teil der Wirtschaftsgüter den ausländischen Betriebsstätten zuzuordnen sei. Hiervon abweichend habe der Beklagte die AfA aus Ergänzungsbilanzen im Prüfungszeitraum 2010 bis 2012 Deutschland zugeordnet, was im Endeffekt bedeute, dass die Rohrleitung nunmehr der inländischen Betriebsstätte zugeordnet werde. Dies sei nicht richtig. Zumindest aber müssten bei Zuordnung der Rohrleitung zur inländischen Betriebsstätte steuerliche Folgen aus der geänderten Verstrickung der Wirtschaftsgüter gezogen werden (Einlage der materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter mit entsprechenden Abschreibungsmöglichkeiten). Soweit der Beklagte (wie z.B. im Schriftsatz vom 11.04.2019) behaupte, dass die Rohrleitung schon von Anfang an der inländischen Geschäftsführungsbetriebsstätte zuzurechnen gewesen sei, setze er sich in Widerspruch zu den Ergebnissen der früheren Außenprüfungen.
- ³¹ Auch die übrige vom Beklagten vorgenommene Gewinnverteilung sei verfehlt, und zwar schon deshalb, weil es hierfür keine Rechtsgrundlage gebe. Aus Tz. 3.2.3.5 des AFP-Teilberichts ergebe sich, dass der "Authorised OECD Approach" (AOA) angewendet worden sei. Der von der OECD entwickelte AOA sei jedoch erstmals durch die mit Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013 (BStBl I 2013, 802) eingefügte Vorschrift des § 1 Abs. 5 AStG in das deutsche Recht übernommen worden und gelte gemäß § 21 Abs. 20 Satz 3 AStG nur für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen. Eine Anwendung des AOA bzw. des § 1 Abs. 5 AStG n.F. scheide damit im Streitjahr 2011 schon aus zeitlichen Gründen aus. Zudem stehe die vorgenommene Gewinnaufteilung in Widerspruch zu den geltenden Verwaltungsvorschriften. Nach Tz. 4.8 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze sei der nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu ermittelnde Ergebnisanteil für Transportleitungen nach den Transportleistungen - d.h. nicht nach der Personalfunktion - zu verteilen.
- ³² Auch vom Ergebnis her sei die vom Beklagten vorgenommene Gewinnaufteilung nicht sachgerecht. Der Beklagte stelle ausschließlich auf die Personalfunktionen ("significant people functions") i.S.d. § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AStG n.F. ab. Dabei verkenne er die tatsächlichen Verhältnisse. Denn Werttreiber für ihr Geschäft seien die Länge, Lage und regionale Ausrichtung der Rohrleitung, die rechtlichen Rahmenbedingungen zum Transport von Gütern, die hieraus resultierende faktische Monopolstellung und die starre Kundenstruktur. Das Personal habe dagegen keinen wesentlichen Einfluss auf die Höhe der Erlöse. Weder fänden individuelle Preisverhandlungen mit einzelnen Nutzern der Rohrleitung statt noch sei es möglich, über entsprechendes Marketing zusätzliche Aufträge heranzuziehen. Auch würden durch das Personal keine sonstigen für das Geschäft wesentlichen Entscheidungen getroffen; diese träfen der Geschäftsführer bzw. der Beirat. Die ausschließliche Heranziehung der Personalfunktion für die Aufteilung führe mithin zu einem wirtschaftlich völlig unzutreffenden Ergebnis.
- ³³ Zudem werde nicht berücksichtigt, dass das Personal in der Verwaltungszentrale sowohl für die eigene Rohrleitung tätig sei als auch mit der Administration fremder Rohrleitungsnetze betraut sei. Der Tätigkeitsinhalt sei dabei größtenteils identisch, so dass ein tatsächlicher (und nicht bloß ein fiktiver) Fremdvergleich möglich sei. Sie - die Klägerin - habe diesem Umstand Rechnung getragen, indem sie die Verwaltungskosten dem deutschen Stammhaus zugeordnet habe und dem deutschen Stammhaus im Gegenzug in Anlehnung an die Dienstleistungsvergütungen aus der Verwaltung fremder Leitungsnetze ein fremdüblicher Gewinn zugeordnet worden sei. Damit seien sämtliche von der Klägerin ausgeübte Personalfunktionen angemessen vergütet worden, weshalb kein Raum für zusätzliche Gewinnzuweisungen an das Stammhaus verbleibe.

- ³⁴ Unberücksichtigt bleibe auch, dass es sich bei dem Rohrleitungsnetz um unbewegliches Vermögen handele und Belgien bzw. die Niederlande deshalb nicht nur als Betriebsstättenstaat, sondern auch als Belegenheitsstaat ein Besteuerungsrecht zustehe. Dieses Besteuerungsrecht könne über die Anwendung des AOA nicht ausgehöhlt werden.
- ³⁵ Die Klägerin beantragt,
- ³⁶ den Feststellungsbescheid 2011 vom 10.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.12.2017 dahingehend zu ändern, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... € festgestellt werden,
- ³⁷ hilfsweise, die Revision zuzulassen.
- ³⁸ Die Beigeladene hat keine Anträge gestellt.
- ³⁹ Der Beklagte beantragt,
- ⁴⁰ die Klage abzuweisen.
- ⁴¹ Er weist darauf hin, dass Art. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Niederlanden ([BGBl II 1960, 1781](#), im Folgenden "DBA-NL 1959" genannt) und Art. 6 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Belgien ([BGBl II 1969, 1465](#), im Folgenden "DBA-Belgien" genannt), welche die Besteuerung unbeweglichen Vermögens regeln würden, im Streitfall nicht anwendbar seien. Denn die Rohrleitungen würden nicht zum Gebrauch überlassen, sondern zur Erzielung gewerblicher Einkünfte genutzt.
- ⁴² Bezüglich der Gewinnaufteilung hält der Beklagte daran fest, dass die auf die ausländischen Betriebsstätten entfallenden Gewinnanteile zu Recht über die Kostenaufschlagsmethode (costplus 30 %) ermittelt und freigestellt worden seien. Das Argument, dass "Werttreiber" des Unternehmens Faktoren wie z.B. die Größe der Rohrleitung, ihre regionale Ausrichtung, die rechtlichen Rahmenbedingungen und die faktische Monopolstellung der Klägerin seien, führe zu keinem anderen Ergebnis, da diese Vorteile dem Stammhaus zuzurechnen seien und nicht der Rohrleitung als reinem Transportmittel.
- ⁴³ Auch sei zu beachten, dass die Rohrleitung nicht als eigenständige Erwerbsquelle genutzt werde. Die Tätigkeit des Unternehmens erschöpfe sich nicht im Transport, sondern habe Dienstleistungscharakter. Neben dem Transport von A nach B bedürfe es umfangreicher weiterer Aufgaben, wie z.B. den Abschluss der Transport- und Anschlussverträge, die Überwachung der Einhaltung rechtlicher Vorgaben, die Koordinierung der Transportdurchführung, die Disposition, die Abrechnung der Transportleistungen, die Einrichtung und Unterhaltung einer Messwarte, die Beachtung und Umsetzung von Sicherheitsvorgaben, die Überwachung und Kontrolle der Rohrleitung, die Vergabe dieser Leistungen an Dritte, die Entscheidung von Neu- und/oder Ersatzinvestitionen, das Controlling in Form der Budgeterstellung und Budgetüberwachung, Dienstleistungen für andere Rohrleitungsbetreiber u.a. Die Ausübung dieser "weiteren" Tätigkeiten und die Verantwortung hierfür obliege allein dem Stammhaus. Der Verwaltung und Unterhaltung der Rohrleitung komme im Streitfall eine erhebliche Bedeutung zu.
- ⁴⁴ Er - der Beklagte - halte auch daran fest, dass das Ergebnis der Ergänzungsbilanzen Deutschland zuzurechnen sei. Eine geänderte steuerliche Verstrickung resultiere hieraus nicht. Vielmehr habe das Besteuerungsrecht bereits seit Herstellung der Rohrleitung bei der deutschen Geschäftsführungsbetriebsstätte gelegen.
- ⁴⁵ Bezüglich der weiteren Einzelheiten wird auf die während des Klageverfahrens ergangene Einspruchsentscheidung vom 22.12.2017, auf die Schriftsätze der Beteiligten und auf die übersandten Steuer- und Betriebsprüfungsakten Bezug genommen.

Gründe

- ⁴⁶ A. Die Klage ist zulässig und begründet.
- ⁴⁷ Der Bescheid vom 10.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.12.2017 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Die vom Beklagten vorgenommene Gewinnaufteilung hält der gerichtlichen Überprüfung nicht stand.

- ⁴⁸ I) Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte (§180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) sind die in gesamthänderischer Verbundenheit durch die gewerbliche Tätigkeit der Gesellschafter der Klägerin erzielten inländischen Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Durch eine Tätigkeit im Ausland erzielte Einkünfte sind in die Einkünftefeststellung einzubeziehen, wenn sie nicht kraft ausdrücklicher Anordnung im Inland steuerfrei sind. Nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage ausgenommene Einkünfte, die bei der Festsetzung der Steuern der beteiligten Personen z.B. mit Blick auf die Anwendung eines Progressionsvorbehalts von Bedeutung sind, sind ebenfalls Gegenstand einer besonderen gesonderten Feststellung (§ 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO). Die gesonderten Feststellungen gemäß §180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einerseits und gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO andererseits sind jeweils rechtlich selbständige Feststellungen, die zusammengefasst werden können, aber nicht müssen (BFH, Beschluss vom 24.01.2018 - I B 81/17, BFH/NV 2018, 515 m.w.N.).
- ⁴⁹ II) Angefochten wurde im Streitfall - wie sich aus dem auf Seite 2 der Klageschrift angekündigten Antrag eindeutig ergibt und was von der Klägerin auf Seite 2 des Schriftsatzes vom 21.03.2023 nochmals ausdrücklich bestätigt wurde - ausschließlich die Feststellung der inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Feststellung der nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreien Einkünfte wurde dagegen nicht angefochten und ist infolgedessen in Bestandskraft erwachsen.
- ⁵⁰ Dass sich bei der begehrten abweichenden Verteilung des Gesamtgewinns auf das In- und Ausland nicht nur der inländische Anteil, sondern - nämlich gegenläufig - auch der ausländische Anteil ändert, steht dem nicht entgegen. Zwar wird ein Feststellungsbescheid nach der Rechtsprechung des BFH (z.B. BFH, Urteil vom 08.06.2000 - IV R 65/99, BStBl II 2001, 89) nicht (teil)bestandskräftig, soweit die Änderung einer gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlage zwangsläufig Auswirkungen auf andere Besteuerungsgrundlagen hat (wie z.B. wenn die beantragte Herabsetzung eines Veräußerungsgewinns zur Erhöhung des laufenden Gewinns führt). Eine Zwangsläufigkeit in diesem Sinne liegt im Streitfall allerdings nicht vor. Denn es wird kein "Gesamtgewinn" festgestellt, der - sozusagen im zweiten Schritt - auf inländische und ausländische Einkünfte aufgeteilt wird. Die Einkünftefeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO und die Feststellung der nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreien Einkünfte nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO erfolgen nicht einmal in demselben Bescheid. Erforderlich sind vielmehr zwei unterschiedliche Feststellungsbescheide, die zwar in einer einheitlichen Urkunde miteinander verbunden werden können, rechtlich jedoch voneinander zu trennen sind (vgl. BFH, Urteil vom 18.12.2002 - I R 92/01, BFH/NV 2003, 964; Urteil vom 28.11.2019 -IV R 43/16, BFH/NV 2020, 511).
- ⁵¹ III) Bei dem von der Klägerin erzielten Gesamtgewinn handelt es sich nicht in vollem Umfang um inländische Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Denn die im Streitfall einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen weisen das Besteuerungsrecht für einen Teil der von der Klägerin erzielten Einkünfte den Niederlanden bzw. Belgien zu.
- ⁵² 1) Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 30.10.1996 -II R 12/92, BStBl II 1997, 1) handelt es sich bei einer unterirdisch verlaufenden Rohrleitung um eine "feste" Geschäftseinrichtung, die den Betriebsstättenbegriff des § 12 Satz 1 AO erfüllt und grundsätzlich auch Betriebsstätte im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen ist. Explizit bejaht wurde die Betriebsstätteneigenschaft einer Rohrleitung durch den BFH in Bezug auf Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 des bis zum 31.12.2015 und damit auch im Streitfall gültigen DBA-NL 1959. Art. 5 DBA-Belgien enthält eine vergleichbare Regelung.
- ⁵³ Die Teilstücke des Rohrleitungsnetzes, die durch Deutschland, Belgien bzw. den Niederlanden verlaufen, stellen mithin unselbständige Betriebsstätten im jeweiligen Land dar. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig und wird deshalb nicht weiter vertieft. Hinzu kommt noch eine weitere inländische Betriebsstätte in Form der in A-Stadt angemieteten Räumlichkeiten (Stammhaus), wo sich im Streitjahr die geschäftliche Oberleitung des Unternehmens befand.
- ⁵⁴ 2) Unternehmensgewinne sind nach Art. 5 Abs. 1 DBA-NL 1959 bzw. Art. 7 Abs. 1 DBA-Belgien grundsätzlich in dem Staat zu besteuern, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, können die Gewinne des Unternehmens jedoch in dem anderen Staat besteuert werden, soweit sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Ist die Bundesrepublik Deutschland - wie hier - der Sitzstaat, wird eine Doppelbesteuerung gem. Art. 20 Abs. 2 DBA-NL 1959 bzw. Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 DBA-Belgien dadurch vermieden, dass die Einkünfte, für die der andere Staat das Besteuerungsrecht hat, von der Besteuerung ausgenommen werden und in Deutschland lediglich dem Progressionsvorbehalt unterworfen werden (sog. Freistellungsmethode).

- ⁵⁵ Bezogen auf den Streitfall bedeutet dies, dass es sich nur bei dem Teil der Einkünfte, der auf die inländischen Betriebsstätten entfällt, um steuerpflichtige Einkünfte handelt, während die Gewinnanteile, die auf die beiden ausländischen Betriebsstätten entfallen, allenfalls - vorbehaltlich der Regelungen des § 32b Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG - im Wege des Progressionsvorbehalts steuerlich zu erfassen sind (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG).
- ⁵⁶ 3) Art. 4 DBA-NL 1959 bzw. Art. 6 DBA-Belgien, nach denen das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen dem jeweiligen Belegenheitsstaat zusteht, sind dagegen nicht einschlägig. Dabei kann dahinstehen, ob es sich bei einer unterirdischen Rohrleitung - wovon zumindest die niederländischen und belgischen Finanzverwaltungen ausgehen - tatsächlich um unbewegliches Vermögen im Sinne der vorgenannten Vorschriften handelt. Denn es werden keine Einkünfte "aus" der Rohrleitung erzielt. Weder wird die Rohrleitung vermietet noch werden Dritten hieran irgendwelche Rechte gegen Entgelt eingeräumt. Vielmehr bezahlen die Kunden die Klägerin dafür, dass diese für sie Güter - ein bewegliches Wirtschaftsgut - transportiert. Auch wenn die Rohrleitung für den Transport unerlässlich ist, ändert dies nichts daran, dass mit der Rohrleitung als solcher keine unmittelbaren Umsätze erzielt werden, sondern das Wirtschaftsgut ausschließlich als Produktionsfaktor zur Erzielung gewerblicher Einkünfte benutzt wird. Eine derartige bloß mittelbare Verwendung unbeweglichen Vermögens für eigenbetriebliche Zwecke reicht nicht aus, um ein Besteuerungsrecht "aus unbeweglichen Vermögen" zu begründen; das Produktionsvermögen einer Betriebsstätte kann sich nur im Rahmen der Unternehmensgewinnermittlung i.S.d. Art. 7 OECD-MA auswirken (so auch Lieber in: Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Artikel 6 OECD-MA, Rn. 11 und 99; Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 6 OECD-MA Rn. 20 und 106; Fischer in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Art. 6 OECD-MA, Rz. 26).
- ⁵⁷ IV) Für die nach den Doppelbesteuerungsabkommen vorzunehmende Verteilung des Gewinns auf die inländischen und ausländischen Betriebsstätten ist Folgendes zu beachten:
- ⁵⁸ 1) Art. 5 Abs. 2 DBA-NL 1959 bestimmt, dass der Betriebsstätte diejenigen Einkünfte zugewiesen werden sollen, "die sie erzielt hätte, wenn sie sich als selbständiges Unternehmen mit gleichen oder ähnlichen Geschäften unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen befasse und Geschäfte wie ein unabhängiges Unternehmen tätige". Art. 7 DBA-Belgien enthält in Absatz 2 eine vergleichbare Regelung und ergänzt diese in Absatz 3 dahingehend, dass bei der Gewinnzurechnung die für die Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen werden, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.
- ⁵⁹ 2) Weitere Regelungen zur Gewinnabgrenzung - insbesondere konkrete Berechnungsmaßstäbe - enthalten die im Streitfall einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen nicht.
- ⁶⁰ Auch kann zur Gewinnabgrenzung nicht auf die Aufteilungsmaßstäbe zurückgegriffen werden, die in Art. 7 Abs. 2 letzter Halbsatz des Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA) und dem dazu ergangenen Musterkommentar (OECD-MK) in den Fassungen ab dem Jahr 2010 dargelegt sind. Die dortigen Ausführungen setzen den sog. "Authorised OECD Approach" (AOA) um. Bei dem AOA handelt es sich um ein vom Steuerausschuss der OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) erstmals im OECD-Betriebsstättenbericht 2008 ("Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments") veröffentlichtes Konzept zur Auslegung der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte für Zwecke der Gewinnabgrenzung, welches ab dem Jahr 2010 in das OECD-MA und den OECD-MK übernommen wurde. Kernelement der Abgrenzung sind die wesentlichen Personalfunktionen ("Significant People Functions").
- ⁶¹ Im Streitfall findet der AOA schon deshalb keine Anwendung, weil die im Streitfall anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen aus den Jahren 1959 (DBA-NL) bzw. 1967 (DBA-Belgien) stammen und neueren OECD-Verlautbarungen keine streitentscheidende Bedeutung für die Auslegung eines bereits zuvor verhandelten Doppelbesteuerungsabkommens beizumessen ist (vgl. BFH, Urteil vom 25.05.2011 - I R 95/10, BStBl II 2014, 760, Rn. 19 m.w.N.; Urteil vom 16.01.2014 - I R 30/12, BStBl II 2014, 721 m.w.N.). Zudem enthalten die mit den Niederlanden und Belgien abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen keine mit Art. 7 Abs. 2 letzter Halbsatz OECD-MA 2010 vergleichbare Regelung, wonach bei der Gewinnzurechnung "die vom Unternehmen durch die Betriebsstätte und durch andere Unternehmensteile ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu berücksichtigen" sind.
- ⁶² 3) Inländische Regelungen mit Gesetzesrang dazu, wie die Gewinnaufteilung zwischen inländischen und ausländischen Betriebsstätten konkret zu erfolgen hat, existierten im Streitjahr 2011 nicht. Insbesondere war § 1 Abs. 5 AStG noch nicht anwendbar; denn diese zwecks Umsetzung des AOA in nationales Recht eingeführte Vorschrift gilt gem. § 21 Abs. 20 Satz 3 AStG nur für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen.

⁶³ Vielmehr gab es im Streitjahr 2011 lediglich Verwaltungsvorschriften in Form der vom Bundesministerium der Finanzen veröffentlichten "Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen" (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze - VerwGrS-BSt). In Tz. 2.2 VerwGrS-BSt heißt es allgemein, dass es Ziel der Aufteilung sei, der Betriebsstätte den Teil des Gewinnes des Gesamtunternehmens zuzuordnen, den sie nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs erwirtschaftet habe; zu diesem Zweck seien der Betriebsstätte die Wirtschaftsgüter nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und die mit den Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehenden Betriebseinnahmen und -ausgaben nach dem Veranlassungsprinzip zuzuordnen. Es folgen diverse Vorgaben für die Aufteilung. U.a. seien Aufwendungen des Stammhauses für die Betriebsstätte, die nicht direkt zugeordnet werden könnten (z.B. Finanzierungs-, Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungskosten), ggf. anteilig der Betriebsstätte zuzuordnen, soweit sie nicht bereits in anderweitig verrechneten Beträgen enthalten seien. Für "Transportanlagen" enthält Tz. 4.8 VerwGrS-BSt folgende Sonderregelung (Unterstreichung durch das Gericht): "Werden Transportleitungen, die nur der Weiterleitung fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe bzw. der Weiterleitung elektrischer Energie dienen, als Betriebsstätten qualifiziert, ist der ihnen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zuzuordnende Ergebnisanteil nach der Transportleistung zu ermitteln. Dasselbe gilt für Gleisanlagen. Erfolgt in dem betreffenden Gebiet auch eine Abgabe aus den Transportleitungen, z.B. von Wasser oder elektrischer Energie, so ist die jeweilige Abgabemenge ein geeigneter Aufteilungsmaßstab."

⁶⁴ V.) Die vom Beklagten vorgenommene Gewinnaufteilung entspricht nicht den Bestimmungen der Art. 5 Abs. 2 DBA-NL 1959 / Art. 7 DBA-Belgien. Denn sie ist nicht daran ausgerichtet, welchen Gewinn die niederländische bzw. die belgische Betriebsstätte erzielt hätte, wenn sie sich als selbständiges Unternehmen mit gleichen oder ähnlichen Geschäften unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen befasst und Geschäfte wie ein unabhängiges Unternehmen getätigt hätte. Dies ergibt sich schon daraus, dass der Beklagte dem Umstand, welcher Umsatz im jeweiligen Land tatsächlich erzielt wurde, in seiner Berechnung keine maßgebliche Bedeutung beigemessen hat. Hätte die niederländische bzw. die belgische Betriebsstätte ihr jeweiliges Leitungsnetz als selbständiges Unternehmen betrieben, stünden jedoch allein ihr die Entgelte für die in den Niederlanden bzw. in Belgien stattgefundenen Güter-Transporte zu. Diese Entgelte können daher nicht dem deutschen Stammhaus zugeordnet werden. Aber auch bezüglich der Verteilung der Kosten wird die von Art. 5 Abs. 2 DBA-NL 1959 / Art. 7 DBA-Belgien fingierte Selbständigkeit der Betriebsstätten vom Beklagten nicht hinreichend berücksichtigt. Denn ausgehend von der Überlegung, dass nahezu alle Personalfunktionen von dem Stammhaus ausgeübt worden seien, wurden auch die Verwaltungskosten vom Beklagten ganz überwiegend dem Stammhaus zugewiesen. Richtigerweise ist jedoch zu fragen, welche Kosten der niederländischen bzw. der belgischen Betriebsstätte entstanden wären, wenn sie als selbständige Unternehmen betrieben worden wären. Soweit das Stammhaus mit der Verwaltung der ausländischen Rohrleitungsnetze beschäftigt war, sind die hierdurch verursachten Kosten deshalb - wie es Art. 7 Abs. 3 DBA-Belgien ausdrücklich anordnet - einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten den ausländischen Betriebsstätten zuzuordnen.

⁶⁵ Soweit der Beklagte auf die Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze verweist, die - da es sich hierbei nicht um eine Rechtsnorm handelt - für das Gericht ohnehin nicht bindend sind, ist ihm entgegen zu halten, dass die von ihm vorgenommene Gewinnverteilung nicht in Einklang mit Tz. 4.8 VerwGrS-BSt steht. Der in Tz. 4.8 VerwGrS-BSt beschriebene Sonderfall der Transportanlagen liegt im Streitfall vor, da die Güter-Rohrleitungs Transportleitungen zur Weiterleitung von Gütern darstellen und als Betriebsstätten qualifiziert wurden. Infolgedessen sind - bei Anwendung der VerwGrS-BSt - die Transportleistung bzw. die Abgabemenge die entscheidenden Kriterien für eine Verteilung des Gewinns auf das inländische und ausländische Rohrleitungsnetz der Klägerin. Der Beklagte hat seine Gewinnaufteilung entgegen den eigenen Verwaltungsgrundsätzen jedoch nicht an der Transportleistung / Abgabemenge (d.h. an dem unter Einsatz des jeweiligen Teils des Rohrleitungsnetzes tatsächlich erzielten Umsatz) orientiert. Grundlage der Gewinnaufteilung war vielmehr ein gänzlich anderes Kriterium, nämlich die - nach Auffassung des Beklagten - auf die ausländischen Betriebsstätten entfallenden Kosten, aus welchen der Beklagte unter Anwendung der sog. Cost-Plus-Methode einen "fremdüblichen Anteil für die Transportleistung" ermittelt hat und der jeweiligen ausländischen Betriebsstätte als fiktiven Gewinnanteil zugeordnet hat. Soweit der Beklagte diese Vorgehensweise damit begründet, dass die Rohrleitung im Streitfall nicht nur der Weiterleitung dienen würden, sondern auch noch andere Funktionen übernehmen würden, ist sein Vortrag unsubstantiiert. Welche anderen Funktionen außer der Transportfunktion eine Rohrleitung sonst noch haben soll bzw. inwiefern sich die Rohrleitung der Klägerin insofern von anderen "Transportleitungen" i.S.d. Tz. 4.8 VerwGrS-BSt (d.h. von Transportleitungen, die nur der Weiterleitung fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe bzw. der Weiterleitung elektrischer Energie dienen und als Betriebsstätten qualifiziert wurden) unterscheiden sollen, wurde nicht hinreichend ausgeführt und ist auch nicht anderweitig ersichtlich. Auch kann eine Abweichung von dem in Tz. 4.8 VerwGrS-BSt vorgesehenen Aufteilungsgrundsatz nicht damit begründet werden, dass alle wesentlichen Personalfunktionen dem Stammhaus zuzuordnen seien. Denn dieser Umstand ist kein Ausnahmefall, sondern bei Transportleistungsunternehmen der Regelfall. Zu dem Erfordernis, den Gewinn aufzuteilen, kommt es nur, weil die Transportleistung Betriebsstätten im Ausland begründet. Rohrleitungsnetze werden jedoch typischerweise nicht "vom Rohr" aus verwaltet, sondern zentral, weshalb auch die wesentlichen Personalfunktionen typischerweise zentral - nämlich in einer anderen Betriebsstätte (z.B. Stammhaus) - ausgeübt werden. Folglich kann die Existenz einer weiteren Betriebsstätte, von der aus die Verwaltung der Rohrleitungsnetze erfolgt, kein Grund sein, den Gewinn abweichend von Tz. 4.8 VerwGrS-BSt auf das Rohrleitungsnetz zu verteilen.

⁶⁶ VI.) Da die vom Beklagten vorgenommene Gewinnabgrenzung der Besteuerung nicht zu Grunde gelegt werden kann, ist der von der Klägerin erzielte Gesamtgewinn anderweitig in inländische Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und in nach DBA steuerfreie Einkünfte aufzuteilen. Der Senat folgt insoweit der von der Klägerin vorgenommenen Aufteilung, aus der sich inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... € ergeben.

⁶⁷ Die von der Klägerin vorgenommene Aufteilung, die wesentlich darauf abstellt, mit welchem Teil des Unternehmensvermögens (Rohrleitung) welcher Umsatz erzielt wurde, steht mit Art. 5 Abs. 2 DBA-NL 1959 / Art. 7 DBA-Belgien im Einklang. Nachvollziehbare Einwände, warum die Aufteilungsmethode, die die Klägerin in vergleichbarer Form auch schon in den Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 2009 angewendet hat und die während dieser Zeit mehreren Außenprüfungen Stand gehalten hat, ab dem Jahr 2010 unsachgerecht sein soll, hat der Beklagte nicht vorgebracht. Soweit er darauf verweist, dass die Aufteilung schon deshalb unangemessen sei, weil in Belgien bislang anstelle des von der Klägerin ermittelten belgischen Gewinnanteils lediglich eine pauschale Besteuerung nach Umsätzen erfolgt sei, verkennt er, dass die Angemessenheit der Gewinnabgrenzung nichts mit der nachfolgenden Besteuerung der Einkünfte zu tun hat und die pauschale Versteuerung nach Umsätzen zudem mit Zustimmung der belgischen Finanzbehörde erfolgt ist.

- ⁶⁸ Nach Auffassung des Senats stellt sich die von der Klägerin gewählte Aufteilung auch für das Streitjahr 2011 als geeignete und angemessene Methode zur Gewinnaufteilung dar. Insbesondere hat die Klägerin eine sachgerechte Methode zur Aufteilung der Einnahmen angewendet, indem sie die Entgelte aus dem Transport von Gütern danach verteilt hat, in welchem Umfang die Rohrleitungen in Deutschland, Belgien oder den Niederlanden für den jeweiligen Transport tatsächlich genutzt wurden, und die Vergütungen aus der Verwaltung der fremden Leitungsnetze allein Deutschland zugerechnet hat. Auch die Aufteilung der Kosten ist sachgerecht. Unmittelbar einer Betriebsstätte zuordenbare Kosten (wie z.B. Reparaturkosten für einen bestimmten Leitungsabschnitt) wurden dem jeweiligen Belegenheitsstaat zugeordnet, die Kosten für die für die Überwachung des gesamten Rohrleitungsnetzes zuständige niederländische Betriebszentrale wurden nach Leitungskilometern auf die drei Länder verteilt und die restlichen Aufwendungen wurden abhängig von der Art der Kosten nach verschiedenen objektiven Aufteilungsschlüsseln verteilt (u.a. prozentualer Anteil eines Landes an den Gesamtinvestitionskosten oder an den Gesamteinnahmen). Da diese Aufteilungsschlüssel bereits langjährig angewendet wurden und weder in früheren Außenprüfungen noch im hiesigen Klageverfahren konkrete Einwände seitens der Finanzverwaltung erhoben wurden, hat der Senat keinen Anlass, die Angemessenheit der Aufteilungsschlüssel zu bezweifeln.
- ⁶⁹ Dies gilt auch für den Ansatz der Klägerin, alle Verwaltungskosten (Personalkosten etc.) dem deutschen Stammhaus zuzuordnen und im Gegenzug beim Stammhaus (d.h. bei den inländischen Einkünften) nach Fremdvergleichsgrundsätzen ermittelte fiktive Dienstleistungserlöse für die Verwaltung des ausländischen Netzanteils zu erfassen. Zwar ist weder diese Vorgehensweise noch die von der Klägerin verwendete Berechnungsformel alternativlos. Da keine deutlich besser geeigneten Maßstäbe für die Aufteilung der Verwaltungs-/Personalkosten ersichtlich sind, kann der Berechnung jedoch gefolgt werden. Dass die Aufteilungsmethode nicht zu einem (aus Sicht des deutschen Fiskus) unangemessenen Ergebnis führt, zeigt sich schon daran, dass sie im Streitjahr im Ergebnis zu höheren inländischen Einkünften führt. Die fiktiven inländischen Dienstleistungserlöse (... €) sind höher als der Anteil der Verwaltungskosten, der nach dem allgemeinen Verteilungsschlüssel auf die ausländischen Betriebsstätten entfallen würde (-... €) und nun als Aufwand in Deutschland berücksichtigt wird.
- ⁷⁰ Auch sind die Einkünfte aus den Ergänzungsbilanzen - wie von der Klägerin vorgenommen - auf die einzelnen Länder zu verteilen. Die vom Beklagten stattdessen vorgenommene und nicht näher begründete Zuordnung der Einkünfte aus den Ergänzungsbilanzen allein auf Deutschland ist nicht nachvollziehbar. Die Einkünfte stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit den im Zeitpunkt der Anschaffung der Gesellschaftsanteile in den einzelnen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven und sind deshalb der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen, soweit das jeweilige Wirtschaftsgut - insbesondere die Rohrleitung - zu deren Betriebsvermögen gehörte. Die Klägerin hat nachgewiesen, dass a) die Ergänzungsbilanzen anlässlich von in den Jahren 2002 und 2005 erfolgten Gesellschafterwechseln gebildet worden sind, b) sowohl bei der Berechnung der Veräußerungsgewinne für die ausscheidenden Gesellschafter als auch bei der Berechnung der in die Ergänzungsbilanzen eingestellten Aufstockungsbeträge von einem Inlandsanteil von 39,81 % und einem Auslandsanteil von 60,19 % ausgegangen worden ist und c) die von ihr vorgenommenen Aufteilungen sowohl in der Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2003 als auch in der Außenprüfung für die Jahre 2004 bis 2006 geprüft und - mit Ausnahme einer geringfügigen Umverteilung zwischen den Wirtschaftsgütern Rohrleitung und Firmenwert - für zutreffend befunden worden sind. Einen Grund, für das Streitjahr 2011 eine abweichende Aufteilung vorzunehmen, sieht der Senat nicht.
- ⁷¹ VII.) Die Herabsetzung des inländischen Anteils des Gesamtgewinns entsprechend dem Antrag der Klägerin hat zur Folge, dass der Anteil der nach DBA steuerfreien Einkünfte steigt. Mangels Anfechtung der Feststellung der nach DBA steuerfreien Einkünfte (hierzu unter A II) kann der Senat deren Höhe jedoch nicht abweichend feststellen. Inwieweit eine Änderung des auf § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO beruhenden Feststellungsbescheids nach § 174 Abs. 4 AO in Betracht kommt, hat der Beklagte in eigener Zuständigkeit zu prüfen.
- ⁷² B. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO und die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.
- ⁷³ Die Entscheidung betreffend die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen beruht auf § 139 Abs. 4 FGO. Nach dieser Vorschrift sind die außergerichtlichen Kosten eines Beigeladenen nur erstattungsfähig, wenn das Gericht sie aus Billigkeit der unterliegenden Partei oder der Staatskasse auferlegt. Da die Beigeladene mangels eigener Antragstellung kein Kostenrisiko eingegangen ist (§ 135 Abs. 3 FGO) und sie das Verfahren auch nicht persönlich gefördert hat, ist im Streitfall eine Kostenentscheidung zugunsten der Beigeladenen bzw. zu Lasten der übrigen Beteiligten/Staatskasse nicht geboten.
- ⁷⁴ C. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zwecks Fortbildung des Rechts zugelassen.