

Gewerbesteuer bei ausländischer Hilfsbetriebsstätte nach dem DBA-Türkei

Anmerkung zu FG Köln v. 7.5.2015 – 10 K 73/13 (in diesem Heft S. 794)

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke*

Das Besprechungsurteil befasst sich mit einer grundlegenden Frage des Verhältnisses zwischen dem Recht der DBA und dem deutschen innerstaatlichen Steuerrecht. Die nachfolgende Anmerkung ist *Thomas Töben* zu seinem 60. Geburtstag gewidmet. Vor etwa 20 Jahren haben *Thomas Töben* und der Verf. für die Bundessteuerberaterkammer eine Seminarreihe „Grundfälle zum Internationalen Steuerrecht“ bestritten. Wir haben damals die Auswirkungen eines im Einzelfall anwendbaren DBA auf den Besteuerungsanspruch nach innerstaatlichem Steuerrecht in der Begründung und im Ergebnis abweichend von dem Besprechungsurteil erläutert. Der Verf. hält die damalige Sicht auch heute noch für zutreffend und das Besprechungsurteil in seiner systematischen Herleitung und im Ergebnis für rechtsfehlerhaft.

1. Gewerbesteuerliche Ausgangslage

Ausgangspunkt der Überlegungen ist – wie auch im Besprechungsurteil –, dass § 2 Abs. 1 GewStG die Gewerbesteuer territorial in dem Sinne begrenzt, dass ihr nur ein stehender Gewerbebetrieb unterliegt, soweit er im Inland betrieben wird. Dies setzt, wenn man vom Sonderfall der Kaufahrtsschiffe absieht, das Unterhalten einer Betriebsstätte im Inland voraus. Das GewStG unterscheidet dabei nicht im Sinne einer unbeschränkten oder beschränkten Gewerbesteuerpflicht; auf den Sitz, den Ort der Geschäftsleitung oder ähnliche Merkmale des Trägers des Unternehmens kommt es deshalb nicht an. Zugleich ist damit geregelt, dass Ergebnisse, die nicht einer inländischen, sondern einer ausländischen Betriebsstätte steuerlich zuzurechnen sind, nicht der Gewerbesteuer unterliegen. § 9 Nr. 3 GewStG, welcher die Kürzung des Ausgangsbetrags iSd § 7 GewStG um das Ergebnis im Ausland belegener Betriebsstätten anordnet, wird daher nach allgemeiner Ansicht zu Recht als deklaratorisch angesehen.¹ Wegen der in § 7 S. 1 GewStG angeordneten Anknüpfung der Ermittlung des Gewerbeertrags an den Gewinn aus Gewerbebetrieb iSd EStG oder KStG ist die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG allerdings zumindest bei unbeschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Rechtsträgern zweckmäßig, wenn nicht sogar (ermittlungs-)systematisch erforderlich.²

2. Maßgebender Betriebsstättenbegriff

Die entscheidende Frage geht dahin, ob der in § 2 Abs. 1 S. 3 GewStG und in § 9 Nr. 3 GewStG verwendete Aus-

druck Betriebsstätte immer und ausschließlich in dem in § 12 AO definierten Sinne zu verstehen ist, oder ob im Falle der Anwendbarkeit eines DBA eine in nämlichem DBA enthaltene Definition des Begriffs Betriebsstätte zugrunde zu legen ist, wie das Besprechungsurteil – soweit ersichtlich gegen die allgemein im Schrifttum³ vertretene Ansicht – meint.

Das Besprechungsurteil stellt zunächst zutreffend fest, dass das streitbefangene Einkaufsbüro der Klägerin in der Türkei eine Betriebsstätte iSd § 12 S. 1 AO darstellt, namentlich die Voraussetzungen des § 12 S. 2 Nr. 6 AO erfüllt (sub 2.a) der Urteilsgründe). Sodann wird ebenfalls zutreffend festgestellt, dass nach Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA-Türkei 1985 eine feste Geschäftseinrichtung, die – wie vorliegend – „ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen“, nicht als Betriebsstätte gilt (sub 2.b) der Urteilsgründe). Zwischen den beiden genannten Vorschriften bestehe somit Normenkollision, welche zugunsten des DBA-Türkei aufzulösen sei.

3. Auslegung und Reichweite des DBA-Betriebsstättenbegriffs

Dem ist nach dem Wortlaut des DBA-Türkei, aber auch nach dessen systematischer Stellung und seinem Zweck zu widersprechen.

Schon aus den Eingangsworten des Art. 5 Abs. 1 DBA-Türkei 1985 („Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck ‚Betriebsstätte‘...“) folgt, dass die Definition des Art. 5 Abs. 1 DBA-Türkei für den Begriff der Betriebsstätte nur insoweit gilt, als er in dem DBA verwendet wird. Mithin können auch die in Art. 5 Abs. 3 DBA-Türkei 1985 geregelten Ausnahmen nur den für das DBA geltenden Begriff einschränken.

Die in dem Besprechungsurteil gegen den Wortlaut der Vorschrift eingenommene Position widerspricht zudem der systematischen Stellung der Vorschrift.

Die DBA haben – unter anderem – den wesentlichen Zweck, Doppelbesteuerung dadurch zu vermeiden, dass sie ein innerstaatlich bestehendes Besteuerungsrecht einschränken oder – wie eine sachliche Steuerbefreiungsnorm – ausschließen. Sie regeln dies für einzelne, im Abkommen autonom definierte Kategorien von Einkünften und Vermögen. Sie ändern jedoch weder den Charakter von Einkünften nach Maßgabe des innerstaatlichen Steuerrechts der Vertragsstaaten noch deren Voraussetzungen oder Zurechnung zu einer Person für Zwecke eben dieses innerstaatlichen Steuerrechts. Auch haben die deutschen Abkommen – soweit ersichtlich: ausnahmslos – nicht den Zweck, ein innerstaatlich nicht bestehendes Besteuerungsrecht zu begründen.⁴

* Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Rechtsanwalt/Steuerberater, ist Partner bei PricewaterhouseCoopers, Hamburg, sowie Inhaber des Lehrstuhls für Internationales Steuerrecht am International Tax Institute der Universität Hamburg.

1 Vgl. *Gosch* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Nov. 2012, GewStG § 9 Rn. 212; *Güroff* in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 3 Rn. 1; *Roser* in Lenski/Steinberg, GewStG, Stand: Nov. 2012, § 9 Nr. 3 Rn. 2.

2 Vgl. *Roser* (Fn. 1), § 9 Nr. 3 Rn. 2.

3 Vgl. *Driien* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Aug. 2014, AO § 12 Rn. 44; *Gosch* (Fn. 1), GewStG § 9 Rn. 218; *Güroff* (Fn. 1), § 9 Nr. 3 Rn. 2a; im Erg. auch *Roser* (Fn. 1), § 9 Nr. 3 Rn. 3.

4 Dass durch das Zustimmungsgesetz möglicherweise ein Besteuerungsrecht begründet werden könnte, ist für den rechtstatsächlichen Befund unerheblich.

AUFSÄTZE

So gesehen spricht aus systematischer Sicht wenig dafür, dass das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Betriebsstätte iSd § 12 AO durch Einzelheiten der Definition des – zufällig in der deutschen Sprache identischen – Begriffs der Betriebsstätte in einem Abkommen beeinflusst werden könnte. Doppelbesteuerung bei Unternehmensgewinnen wird vielmehr dadurch vermieden, dass die Aufrechterhaltung des innerstaatlich gegebenen Besteuerungsrechts im Quellenstaat an das Vorhandensein einer Betriebsstätte iSd Abkommens geknüpft wird.

Die abweichende Auffassung des Besprechungsurteils ist systematisch ebenso verfehlt wie beispielsweise in einem älteren BFH-Urteil die Verneinung der Eigenschaft einer ausländischen Kapitalgesellschaft als (beschränkt) „Steuerpflichtige iSd KStG“ im Rahmen des § 4 Abs. 1 S. 1 InvZuL 1986 aufgrund der Tatsache, dass die Gesellschaft im Inland zwar eine Betriebsstätte iSd § 12 AO unterhielt, diese nach dem anwendbaren DBA jedoch nur eine Hilfsbetriebsstätte darstellte und daher nicht als Betriebsstätte iSd Abkommens galt.⁵

Infolge der methodisch verfehlten Anwendung der DBA-Betriebsstätten-Definition auf den im GewStG verwendeten Begriff der Betriebsstätte dehnt das Besprechungsurteil die im innerstaatlichen Ausgangspunkt nach § 2 Abs. 1 GewStG iVm § 12 AO territorial radizierte Gewerbesteuer über ihren geografischen Anwendungsbereich hinaus auf das Ergebnis der in der Türkei belegenen Betriebsstätte aus. Dies lässt sich entgegen dem Besprechungsurteil⁶ nicht durch das Argument verschleiern, eine Gewerbesteuerpflicht der Klägerin bestehe bereits aufgrund ihrer inländischen Betriebsstätte; denn diese induziert gerade keine „unbeschränkte“ Gewerbesteuerpflicht für das weltweit erzielte Ergebnis.

4. Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung kein Besteuerungstatbestand

Schließlich „verprobt“ das Besprechungsurteil das gefundene Ergebnis am Zweck des DBA-Türkei (sub 2.c)bb) aE der Urteilsgründe). Diesen Zweck sieht das Besprechungsurteil in der Vermeidung von Doppelbesteuerung, „nicht aber in der Herbeiführung einer Nichtbesteuerung eines Steuergegenstandes“. Die methodische Herleitung des letztgenannten Aspektes bleibt offen. Sie lässt sich jedenfalls nicht der – damaliger DBA-Praxis entsprechenden – Überschrift des DBA-Türkei 1985 entnehmen („Abkommen ... zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ...“). Die Urteilsbegründung widerspricht im Übrigen der bis heute von der OECD in Ziffer 34 und 35 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA vertretenen und in der Besteuerungspraxis ebenso wie im Schrifttum geteilten Auffassung, dass Doppelbesteuerungs-

abkommen nicht nur die tatsächliche, sondern auch die sog. virtuelle Doppelbesteuerung vermeiden.⁷ Dies bedeutet nichts anderes, als dass ein Staat (hier: Türkei) den Ausschluss seines Besteuerungsrechts in einem DBA auch dann zu beachten hat, wenn der andere Staat (hier: Deutschland) von dem ihm im DBA belassenen Besteuerungsrecht innerstaatlich – aus welchen Gründen auch immer – keinen Gebrauch macht. Dass dieses Verständnis möglicherweise mit heutigem BEPS-Gedankengut konfligiert, ist für die Anwendung des DBA-Türkei 1985 unerheblich. Hiervon abgesehen kommt es nicht zur doppelten Nichtbesteuerung der streitbefangenen Erträge des türkischen Einkaufsbüros, denn diese Erträge unterliegen – wie das Besprechungsurteil zutreffend feststellt – der deutschen Körperschaftsteuer. Nicht zuletzt mit Blick auf die aktuellen weltweiten Überlegungen zur doppelten Nichtbesteuerung ist darauf hinzuweisen, dass Abkommen, die für alle Ertragsteuern gelten, nicht die Besteuerung sämtlicher einem Staat belassener Erträge mit allen dort erhobenen Steuerarten sicherstellen sollen und können.

5. Abschließende Bemerkungen

Abweichend vom Besprechungsurteil ist infolge der hier vertretenen Auffassung auch kein ungerechtfertigter Steuervorteil der Klägerin ersichtlich. Die Klägerin darf zu diesem Zweck nämlich nicht mit „anderen inländischen Steuerpflichtigen“⁸ verglichen werden, sofern damit Steuerpflichtige mit ausschließlich inländischen Betriebsstätten gemeint sein sollten. Richtiger Vergleichsmaßstab sind infolge des Territorialitätsprinzips der Gewerbesteuer andere inländische Steuerpflichtige mit vergleichbaren (Hilfs-)Betriebsstätten im Nicht-DBA-Ausland. Die in solchen ausländischen Betriebsstätten erzielten Gewinne unterliegen ebenfalls nicht der Gewerbesteuer. Das gilt nach Maßgabe des § 2 Abs. 1, § 9 Nr. 3 GewStG unabhängig davon, ob der andere Staat solche Gewinne besteuert.

Der Verf. vermutet, dass die zur Bekräftigung der abweichenden Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte im GewStG herangezogene Bestimmung in Nr. 4 des AEAO zu § 12 AO nicht in dem im Besprechungsurteil⁹ behaupteten Sinne gemeint ist.¹⁰ Eine gelegentliche klarstellende Änderung des Wortlauts dürfte dennoch für die Praxis hilfreich sein, damit derartige „Grundfälle zum Internationalen Steuerrecht“ auch ohne einen vollen Instanzenzug zutreffend behandelt werden.

7 Vgl. zur Geltung des Verbots der virtuellen Doppelbesteuerung im Quellenstaat Ziffer 35 S. 3 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA mit Verweisen auf diesbezügliche Erläuterungen zu Art. 10 bis 12, 13 und 21 OECD-MA.

8 Sub 2.c)bb) der Urteilsgründe.

9 Sub 2.c)cc) der Urteilsgründe.

10 Weniger missverständlich ist die Formulierung in Tz. 1.1 (dritter Absatz) des Betriebsstättenerlasses, BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076 = BeckVerw 027468.

5 So aber BFH v. 14.8.1997 – III R 55/95, IStR 1998, 182 mAnm FW, in der eben diese Zusammenhänge richtig gestellt werden.

6 Sub 2.c)bb) der Urteilsgründe.

FG: Entscheidung

Begriffsbestimmung der „nicht im Inland belegenen Betriebsstätte“ in § 9 Nr. 3 GewStG – Auslegung nach § 12 AO oder DBA-Türkei

GewStG § 9 Nr. 3; DBA-Türkei Art. 2 Abs. 3, Art. 5 Abs. 3; AO § 12

Der Begriff der „nicht im Inland belegenen Betriebsstätte“ in § 9 Nr. 3 GewStG ist nicht nach Maßgabe der Begriffsbestimmung in § 12 AO auszulegen, sondern nach der abweichenden Begriffsbestimmung des einschlägigen DBA-Türkei zu bestimmen.

FG Köln, Urt. v. 7.5.2015 – 10 K 73/13, Revision beim BFH anhängig unter I R 50/15. Vgl. hierzu Lüdicke in diesem Heft S. 770

RECHTSPRECHUNG

Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Einkaufsbüro in der Türkei als ausländische Betriebsstätte anzusehen und der Gewerbeertrag deshalb nach § 9 Nr. 3 GewStG zu kürzen war.

An der Kl. beteiligt sind zu 55 % die A GmbH und zu 45 % Frau B in der Türkei. Bei der A GmbH handelt es sich um eine 100%ige Tochtergesellschaft der C GmbH. Die Kl. betreibt eine Importvermittlung, in deren Rahmen sie das gesamte Einkaufsvolumen der C GmbH in der Türkei vermittelt, die die einzige Auftraggeberin der Kl. war. Hierfür erhielt die Kl. eine Vermittlungsprovision. Für ihre Vermittlungstätigkeit unterhielt die Kl. ein Einkaufsbüro in der Türkei.

Das Einkaufsbüro wurde von der Kl. als Betriebsstätte gemäß § 12 AO im Ausland angesehen. Entsprechend den Erklärungen der Kl. zur Gewerbesteuer wurde der Gewerbeertrag im Rahmen der ursprünglichen Bescheide für die Jahre 2004–2007 auf der Grundlage von § 9 Nr. 3 GewStG wie folgt gekürzt: ...

Anlässlich einer Betriebsprüfung für die Jahre 2004 bis 2007 durch das FA ... kam die Prüferin zu dem Ergebnis, dass das Einkaufsbüro in der Türkei keine Betriebsstätte sei (vgl. Prüfungsbericht v. 26.7.2011 – Tz. 2.2.1). Denn gemäß Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA-Türkei, welches auch auf die Gewerbesteuer Anwendung finde, gelte „eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen“ ausdrücklich nicht als Betriebsstätte. In den vorliegend streitgegenständlichen Änderungsbescheiden wurde die Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 GewStG dementsprechend nicht mehr gewährt.

Hiergegen wehrte sich die Kl. mit Einspruch und Klage erfolglos.

Gründe:

Die Klage ist unbegründet. Die Voraussetzungen der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG sind nicht erfüllt, weil das Einkaufsbüro der Kl. in der Türkei keine „nicht im Inland belegene Betriebsstätte“ iSd Vorschrift ist.

Gewerbesteuerliche Betriebsstätte ...

1. Nach 2 Abs. 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer, soweit er im Inland betrieben wird. Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird. Die Beurteilung, ob eine inländische Betriebsstätte gegeben ist, richtet sich nach den Voraussetzungen des § 12 AO. Danach ist unter einer Betriebsstätte zunächst jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage zu verstehen, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Nach inländischem Recht begründet wird die Gewerbesteuerpflicht der Kl. somit dadurch, dass sie am Sitz ihrer Geschäftsleitung in ... eine inländische Betriebsstätte unterhielt. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

Auch für den in der Bundesrepublik Deutschland (BRD) steuerbaren und steuerpflichtigen körperschaftsteuerlichen Gesamtgewinn der Kl. enthält das für die Streitjahre bis einschließlich 2010 gültige DBA mit der Republik Türkei v. 16.4.1985 (BGBl. II 1989, 1066, BStBl. I 1989, 482) keine von den inländischen Regelungen abweichende Befreiungsvorschrift bzw. Konkurrenzregelung, so dass nach – unstreitiger – Wertentscheidung des DBA das ertragsteuerliche Besteuerungsrecht für ein im Inland ansässiges Unternehmen der BRD zusteht.

2. Nach § 9 Nr. 3 GewStG ist die Summe des Gewerbeertrags (§ 7 GewStG) und der Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) zu kürzen um den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine „nicht im Inland belegene Betriebsstätte“ entfällt.

... nach § 12 AO ...

a) Das in der Republik Türkei belegene Einkaufsbüro der Kl. erfüllt unstreitig die Voraussetzungen des Betriebsstättenbegriffs gemäß § 12 S. 2 Nr. 6 AO, nach dem als Betriebsstätte insbesondere auch Ein- oder Verkaufsstellen anzusehen sind. Danach hätte die Kl. die Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 GewStG in den ursprünglichen Bescheiden zu Recht erhalten.

... und nach DBA-Türkei

b) Allerdings gilt nach Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA Türkei ausdrücklich nicht als Betriebsstätte „eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen“; ergänzend bestimmt Art. 2 Abs. 3 Buchst. b dd) DBA-Türkei – entgegen vielen anderen DBA – ausdrücklich die Anwendbarkeit des DBA-Türkei auch auf die Gewerbesteuer „deutsche Steuer“, die im türkischen Recht keine Entsprechung findet. Danach hätte der Beklagte die Kürzung in den Änderungsbescheiden zu Recht rückgängig gemacht.

c) Es besteht danach Normenkonkurrenz zwischen § 12 S. 2 Nr. 6 AO und Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA-Türkei, die zugunsten Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA-Türkei aufzulösen ist; die Kl. ist mithin durch die angegriffenen Bescheide nicht in ihren Rechten verletzt.

Schafft erst das DBA eine Steuerpflicht im Inland?

aa) Zwar führt die Kl. zu Recht aus, dass das DBA-Türkei – wie im Übrigen auch kein anderes DBA – geeignet ist, eine nach inländischem Recht nicht bestehende Steuerpflicht zu begründen. Vielmehr setzt die Anwendung eines DBA eine nach inländischem Steuerrecht bestehende Steuerpflicht voraus; ausgehend von einer nach inländischem Recht bestehenden Steuerpflicht enthalten DBA Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung bzw. zur Zuweisung des Besteuerungsrechts für einen Steuergegenstand zu einem der Staaten.

bb) Im Streitfall geht es allerdings nicht um die Begründung einer nach inländischem Recht nicht gegebenen Steuerpflicht durch die Vorschrift des Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA-Türkei. Vielmehr ergibt sich die Steuerpflicht für den Steuergegenstand „stehendes Gewerbe“ auf der Grundlage ua des Gewerbeertrags der Kl. ausschließlich aus § 2 Abs. 1 GewStG iVm § 12 AO aufgrund der in ... unterhaltenen inländischen Betriebsstätte der Kl. Streitig ist somit nicht die Begründung der Gewerbesteuerpflicht, sondern die Frage, ob die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG eingreift, die voraussetzt, dass ein Teil des Gewerbeertrags (Bemessungsgrundlage) auf eine „nicht im Inland belegene Betriebsstätte“ entfällt. Es geht folglich nicht um das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte und damit eine isolierte Bestimmung des Begriffs der Betriebsstätte, die unstreitig nur nach § 12 AO erfolgen kann, sondern im gesetzlichen Zusammenhang um die gerade auslandsbezogene Frage, ob eine „nicht im Inland belegene Betriebsstätte“ vorliegt. Dem Be-

VERWALTUNGSANWEISUNG

etriebsstättenbegriff in § 9 Nr. 3 GewStG und ebenso in Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA-Türkei kommt deshalb eine andere Funktion und auch ein anderer Inhalt als dem Betriebsstättenbegriff gemäß 12 AO zu. Deshalb kann der Begriff der Betriebsstätte für die Frage nach einer „nicht im Inland belegenen Betriebsstätte“ aus Sicht des erkennenden Senates nur nach Maßgabe der jeweiligen zwischenstaatlichen Vereinbarung (DBA) ausgefüllt werden, auf die sich die Formulierung „nicht im Inland belegen“ im jeweiligen Zusammenhang bezieht, vorliegend also nach Maßgabe des DBA-Türkei, zumal dessen Anwendungsbereich sich ausdrücklich auch auf die Gewerbesteuer erstreckt, es die vorliegend streitige Problematik also gerade regeln will, und zwar in der Weise, dass der BRD das Besteuerungsrecht für den dort belegenen Gewerbebetrieb insgesamt zugewiesen wird.

Dementsprechend ist es verkürzt, wenn die Kl. sich durch ihren Bevollmächtigten auf *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 12 Rn. 44 (Stand: 137. Lieferung 08.2014) bezieht, wo dieser zum Geltungsbereich der Definitionen von Begriffen in DBA ausführt, dass die Abkommensdefinitionen auch bei gegebenem Auslandsbezug nicht zur Auslegung nationaler Gesetze herangezogen werden könnten. Denn es geht gerade um die Zuordnung des Besteuerungsrechts aus einem Steuergegenstand an den einen oder den anderen Vertragsstaat, für den auch *Drüen* aaO unter Hinweis auf BFH-Urteil 26.2.1992 – I R 85/91 (BFHE 168, 52, BStBl. II 1992, 937 = DStR 1992, 1352) davon ausgeht, dass der Betriebsstättenbegriff für diesen Fall von dem Betriebsstättenbegriff des § 12 AO abweichen kann. Für die Vorrangigkeit der DBA-Bestimmung verweist *Drüen* insoweit auf die allgemeine Lex-Specialis-Regel, da die DBA infolge ihrer Transformation nach Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG innerstaatliches Recht geworden und als völkerrechtliche Vereinbarungen nach § 2 Abs. 1 AO außerdem vorrangig sind. Infolgedessen sind die Auswirkungen einer engeren Betriebsstättendefinition auch dann zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige sich

nicht auf das DBA beruft oder gar seine Nichtanwendung wünscht.

Ungerechtfertigter Steuervorteil gegenüber Inländern kann nicht Zweck eines DBA sein

Dieser Wertung schließt sich der erkennende Senat an und folgt nicht der entgegenstehenden Auffassung von *Gosch* in Blümich, EStG/GewStG, 126. Aufl. 2015, § 9 GewStG Rn. 212. Im Ergebnis kann deshalb die von der Kl. begehrte Kürzung nicht vorgenommen werden, zumal sie dazu führen würde, dass die auf die Einrichtung in der Türkei entfallenden Einkünfte sonst entgegen den Wertungen des DBA und dem Willen der vertragschließenden Staaten unberücksichtigt blieben, worauf der Beklagte zutreffend hingewiesen hat. Der erkennende Senat sieht den Zweck des DBA-Türkei in der Vermeidung von Doppelbesteuerung, nicht aber in der Herbeiführung einer Nichtbesteuerung eines Steuergegenstandes, zumal die Kl. dadurch außerdem einen ungerechtfertigten Steuervorteil gegenüber anderen inländischen Steuerpflichtigen erhalte, die mit Gewerbesteuer belastet sind.

cc) Entsprechend bestimmt die Verwaltungsanweisung zur Auslegung der AO (Anwendungserlass zur AO – AEAO – v. 15.7.1998, BStBl. I 1998, 630) zu § 12 – wenn auch ohne Gesetzeskraft – in Nr. 4, dass § 12 AO nicht anzuwenden ist, soweit andere Rechtsvorschriften (zB DBA) eine abweichende Regelung zum Begriff „Betriebsstätte“ enthalten.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

4. Die Revision wird zugelassen wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage, ob der Begriff der „nicht im Inland belegene Betriebsstätte“ in § 9 Nr. 3 GewStG ausschließlich nach Maßgabe der Begriffsbestimmung in § 12 AO auszulegen ist oder ob der abweichenden Begriffsbestimmung des DBA-Türkei für ein in der Türkei belegenes Einkaufsbüro Vorrang zukommt, sei es als lex specialis oder als vorrangige völkerrechtliche Vereinbarung iS § 2 Abs. 1 AO.