

## RECHTSPRECHUNG

3. Wird die Beteiligung an der Brauerei auf den Seychellen ansonsten in einem Büro eines Kommanditisten in Deutschland verwaltet, so besteht hier eine Betriebsstätte nach nationalem Recht (§ 12 AO). Der Gewinn aus der Beteiligung ist aber der Betriebsstätte auf den Seychellen zuzuordnen, weil dort – und nicht in Deutschland – der unternehmerische Erfolg der GmbH & Co. KG bewirkt wird.

4. Ist ein Niederländer an der inländischen Geprägegesellschaft beteiligt, so kann der auf ihn entfallende Teil des Gewinns aus den Dividenden und der Veräußerung der Beteiligung an der Brauerei in Deutschland nicht besteuert werden, weil eine Geprägegesellschaft im abkommensrechtlichen Sinne keine Betriebsstätte hat.

5. Klagen mehrere Gesellschafter einer vollbeendeten Personengesellschaft und ist nur einer von ihnen – wegen persönlicher Betroffenheit – klagebefugt und erfolgreich, so tragen die abgewiesenen Kläger einen entsprechenden Teil der Verfahrenskosten.

FG Hamburg, Urt. v. 12. 6. 2003, VI 6/01, rkr.

**Sachverhalt:**

Die Beteiligten streiten über den Umfang der steuerpflichtigen Einkünfte und des steuerpflichtigen Betriebsvermögens einer inländischen Personengesellschaft, soweit an dieser im streitigen Zeitraum neben unbeschränkt Steuerpflichtigen ein niederländischer Gesellschafter beteiligt war.

Die B-Beteiligungsgesellschaft GmbH & Co. KG (Beteiligungsgesellschaft) wurde 1970 gegründet und existierte bis März 1998; Rechtsnachfolgerin ist die Klägerin (Kl.) zu 1. Die Beteiligungsgesellschaft war gewerblich geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) und beschränkte sich seit ihrer Gründung auf die Verwaltung einer Beteiligung i. H. von 20,4 % an der 1968 gegründeten B Limited auf den Seychellen (Brauerei); die Bilanzen weisen an Aktiva lediglich Finanzanlagen und Forderungen aus, und die Gewinn- und Verlustrechnungen nur Erträge aus Beteiligungen.

In den Streitjahren 1991 bis 1993 verteilte sich das Kommanditkapital der Beteiligungsgesellschaft auf drei Gesellschafter: 50 % der Anteile entfielen dabei auf die N-BV – Kl. zu 2., eine Kapitalgesellschaft nach niederländischem Recht mit Sitz und Geschäftsleitung in den Niederlanden. Das restliche Kommanditkapital hielten die Inländer C – Kläger (Kl.) zu 3. – mit 40 % und D mit 10 %. Persönlich haftende Gesellschafterin ohne Kapitalanteil war die B-GmbH – Kl. zu 4., der auch die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft oblag.

Die Geschäfte der Brauerei wurden bis 1994 vom Chairman und Managing Director C geführt, dem Kl. zu 3., der auch zahlreiche andere Brauereien in Entwicklungsländern geplant und geleitet hatte. Der Kl. zu 3. hielt sich mehrere Monate im Jahr auf den Seychellen auf, nutzte die Büroräume der Brauerei und unterhielt eine eigene Wohnung auf den Seychellen.

In den Jahren 1990 bis 1993 fanden die jährlichen Gesellschafterversammlungen der Beteiligungsgesellschaft auf den Seychellen im Zusammenhang mit dem jährlichen Gesellschaftertreffen der Brauerei in deren Räumen statt. An den Veranstaltungen nahmen der Kl. zu 3. sowie der Kommanditist D persönlich teil. Die Kl. zu 2. wurde durch einen Vertreter ihrer Anteilseignerin und die seit 1991 beteiligte Komplementär-GmbH – Kl. zu 4. – wurde durch den Kl. zu 3. vertreten. Den Vorsitz führte stets der Kl. zu 3. Die Gesellschafterversammlungen wurden in englischer Sprache abgehalten und protokolliert. Auf diesen Gesellschafterversammlungen wurden alle wesentlichen Entscheidungen hinsichtlich der Beteiligung an der Brauerei getroffen.

Die Beteiligungsgesellschaft verfügte nicht über eigene Büroräume, sondern residierte in Hamburg unter der Geschäftsanschrift des Kl. zu 3., der ihr Kommanditist und zugleich Geschäftsführer der Komplementär-GmbH war. In Hamburg wurden die Buchhaltung und die Anfertigung der Jahresabschlüsse sowie die Steuererklärungen in Auftrag gegeben und vom Kl. zu 3. unterzeichnet, der dem Beklagten (Bekl.) gegenüber als Empfangsbevollmächtigter auftrat. Im Inland wurde auch der sonstige Kontakt zum Bekl. gehalten und 1989 die vorangegangene Betriebsprüfung betreut.

Mit Ende des Jahres 1993 traten die bisherigen Gesellschafter durch Veräußerung ihrer Anteile aus der Beteiligungsgesellschaft aus.

FG: Entscheidung**Beschränkte Steuerpflicht bei Beteiligung an einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG**

EStG §§ 15, 49; AO § 12; DBA-Niederlande

1. Im Auftrag einer vollbeendeten Personengesellschaft eingelegte Einsprüche und Klagen sind rechtsschutzgewährend als Rechtsmittel der ehemaligen Gesellschafter auszulegen (vgl. EFG 2004, 129).

2. Eine gewerblich geprägte deutsche GmbH & Co. KG, die ausschließlich an einer Brauerei (Kapitalgesellschaft) auf den Seychellen beteiligt ist, hat dort eine Betriebsstätte i. S. von § 12 AO, wenn der GmbH-Geschäftsführer auf den Seychellen eine eigene Wohnung besitzt, sich mehrere Monate im Jahr dort aufhält, als Direktor der Brauerei in deren Räumen tätig wird und auf den Seychellen die Gesellschafterversammlungen der GmbH & Co. KG vorbereitet und durchführt.

## RECHTSPRECHUNG

Im März 1998 wuchs die Beteiligungsgesellschaft durch Ausscheiden der Firma E NL BV. der E Holdings BV. – Kl. zu 1. – an und hörte damit auf zu existieren.

In der Zeit vom 15. 12. 1997 bis zum 5. 6. 1998 wurde bei der Beteiligungsgesellschaft eine Betriebsprüfung durchgeführt. Die Bescheide waren jeweils an die Beteiligungsgesellschaft „z.Hd. Herrn C“ adressiert, sie ergingen aber „für Firma ehemalige .. Beteiligungsgesellschaft z.Hd. ..“ des Herrn C – Kl. zu 3. Im Anschluss an die Betriebsprüfung erließ der Bekl. gegen die Kl. zu 1. bis 4. diverse Bescheide. So erließ der Bekl. für die Jahre 1991, 1992 und 1993 geänderte Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Diese Gewinnfeststellungsbescheide erfassen die Einkünfte aus Ausschüttungen der Brauerei sowie aus der Veräußerung der Beteiligungen an der Beteiligungsgesellschaft in 1993. Die tarifbegünstigten Einkünfte wurden i. H. von insgesamt ca. 5,2 Mio. DM festgestellt, wovon ca. 2,1 Mio. DM auf die Kl. zu 2. entfielen. Des Weiteren wurde der Bescheid über den Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 1. 1. 1993 geändert und erstmals ein Bescheid über den Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 1. 1. 1991 erlassen. Dabei wurde auch der Teil des Betriebsvermögens festgestellt, der auf die Kl. zu 2. entfiel. Außerdem erließ der Bekl. Bescheide über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für 1991, 1992 und 1993. Hierbei wurde das gesamte Gewerbekapital der Beteiligungsgesellschaft berücksichtigt.

Die Einsprüche, die gegen die genannten Bescheide erhoben wurden, wies der Bekl. als unzulässig zurück.

### Aus den Gründen:

(...)

#### I. Gewinnfeststellungsbescheide

1. Die Klage ist zulässig, soweit sie durch die Kl. zu 2. erhoben wurde; die durch die Kl. zu 1., 3. und 4. erhobene Klage ist hinsichtlich der Gewinnfeststellung unzulässig. (...)

2. Die Klage der Kl. zu 2. ist auch begründet. Die Gewinnfeststellungsbescheide sind (...) rechtswidrig, da die Kl. zu 2. in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig ist, ihre anteiligen Einkünfte aus der Brauerei nicht der deutschen Besteuerung unterliegen und deshalb in die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheiden nicht hätten einbezogen werden dürfen.

(...)

c) Gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind nur die im Inland einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte und die mit ihnen im Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen. Da eine Personengesellschaft selbst nicht einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtig ist, können Einkünfte eines gebietsfremden Mitunternehmers, die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (§ 49 EStG) oder die nach einem DBA von der inländischen Besteuerung freizustellen sind, nicht als steuerpflichtige inländische Einkünfte festgestellt werden (BFH v. 18. 12. 2002, I R 92/01, BFH/NV 2003, 964, zur Veröffentlichung bestimmt; BFH v. 17. 11. 1999, I R 7/99, BFHE 191, 18, BFH/NV 2000, 903, BStBl II 2000, 605; BFH in BFHE 153, 101, BStBl II 1988, 663; Schleswig-Holsteinisches FG v. 27. 11. 2002, 2 K 148/00, EFG 2003, 376, Rev.). Der gegenteiligen Ansicht des Bekl., die sich auf das BMF-Schreiben vom 29. 4. 1994 (BStBl II 1994, 282) betr. „Zebragesellschaften“ stützt, ist nicht zuzustimmen, sie ist auch von Teilen der Verwaltung aufgegeben worden (Vfg. OFD Berlin in DStZ 2001, 904).

d) Die Kl. zu 2. ist mangels Sitz oder Geschäftsleitung im Inland nicht unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 KStG). Ihre Einkünfte als Kommanditistin der Beteiligungsgesellschaft unterliegen auch nicht der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 KStG, § 49 EStG).

aa) Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegen gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG der beschränkten Steuerpflicht, wenn für den Gewerbebetrieb im Inland eine Betriebsstätte (§ 12

AO) unterhalten wird. Dies trifft im Streitfall zu. Denn die Beteiligungsgesellschaft – und damit auch die Kl. zu 2. – erzielte, obwohl sie sich auf das Halten der Beteiligung an der Brauerei beschränkte, wegen gewerblicher Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie unterhielt auch unter der Geschäftsanschrift des Kl. zu 3. eine Betriebsstätte im Inland, denn das dortige Büro war eine feste Einrichtung, die für Zwecke der Beteiligungsgesellschaft genutzt wurde. Unerheblich ist dabei, dass die Beteiligungsgesellschaft keine alleinige Verfügungsmacht über das Büro hatte, sondern dieses nur mitbenutzte (*Tipke/Kruse*, AO, § 12, Rn. 14, m. w. N.). Soweit der BFH ausgeführt hat, an der Existenz eines Unternehmens und damit auch an einer Betriebsstätte eines Unternehmens fehle es begrifflich, wenn keine „aktive gewerbliche Tätigkeit“ ausgeübt werde (BFH v. 17. 12. 1997, I R 34/97, BFHE 185, 216), bezieht sich dies nur auf das Doppelbesteuerungsrecht (DBA-USA 1954/65; ein „Unternehmen“ setzt danach die aktive Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit voraus); anderenfalls wäre die Klage ohne weiteres begründet, weil mangels deutscher Betriebsstätte keine beschränkte Steuerpflicht der anteiligen Einkünfte der Kl. zu 2. bestünde.

bb) Die Beteiligungsgesellschaft hat neben der Betriebsstätte in Hamburg auch eine oder zwei Betriebsstätten auf den Seychellen unterhalten.

Die Betriebsstätte einer Personengesellschaft i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, § 12 AO setzt keine der Gesellschaft selbst gehörenden Räume voraus. Ausreichend ist eine feste Einrichtung, die der Tätigkeit des Unternehmens dient. In der Rechtsprechung des BFH ist anerkannt, dass auch Wohnungen als Betriebsstätte in Betracht kommen. Eine Geschäftsleitungs- betriebsstätte kann sich auch in der Wohnung eines fremden Geschäftsleiters befinden, dazu muss die Wohnung weder Betriebsvermögen noch dazu bestimmt sein, der Ausübung der betrieblichen Tätigkeit zu dienen (BFH v. 28. 7. 1993, I R 15/93, BFHE 172, 301, BStBl II 1994, 148 zu einem niederländischen Blumenhändler).

Danach kommen als Betriebsstätte der Beteiligungsgesellschaft in Betracht sowohl die Wohnung des Kl. zu 3. auf den Seychellen, als auch die von ihm genutzten Büroräume der Brauerei, die ihm aufgrund seiner Position als Chairman und Managing Director „unkontrolliert“ zur Verfügung standen, so dass er dort auch Belange der Beteiligungsgesellschaft wahrnehmen konnte. Betriebsstätten sind allen an der Gesellschaft beteiligten Personen zuzurechnen, ohne dass die Gesellschafter weitere Voraussetzungen erfüllen müssten (*Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung Art. 7 MA Rz. 68 und 105, m. w. N.).

Der Senat geht davon aus, dass im Streitfall sowohl die Räume des Unternehmens des Kl. zu 3. in Hamburg – z. B. für den Kontakt zum Bekl. – wie auch die von ihm in seiner Eigenschaft als Managing Director der Brauerei auf den Seychellen genutzten Büroräume und auch seine dortige Wohnung für die Beteiligungsgesellschaft genutzt wurden und damit mehrere Betriebsstätten unterhalten wurden. Die Einkünfte sind daher nach einem geeigneten Maßstab aufzuteilen; dabei kommt es darauf an, welche Erfolgsbeiträge in welcher Betriebsstätte geleistet wurden. Dies führt dazu, dass die Einkünfte ausschließlich der Betriebsstätte auf den Seychellen zuzuordnen sind, weil sich dort der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befand und der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wurde.

Bei einer GmbH & Co. KG befindet sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 12 Satz 2 Nr. 1, § 10 AO) regelmäßig dort, wo der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH überwiegend die maßgebenden Entscheidungen für die KG trifft. Da die Beteiligungsgesellschaft sich nur vermögensverwal-

## RECHTSPRECHUNG

tend betätigte, waren – anders als bei einem aktiven Gewerbebetrieb – nicht viele Entscheidungen zu treffen. Der Senat geht davon aus, dass die für den Geschäftserfolg maßgeblichen Entscheidungen ganz überwiegend auf den Seychellen getroffen wurden: Im dortigen Büro der Brauerei bzw. in seiner dortigen Wohnung führte der Kl. zu 3. während seiner in allen Streitjahren mehrmonatigen Anwesenheit die Geschäfte der Brauerei, womit er gleichzeitig auch die Interessen der Beteiligungsgesellschaft förderte, weil deren Wert und Ertragskraft von den Gewinnen und Ausschüttungen der Brauerei abhing. Zugleich kontrollierte er damit die Brauerei; die Wahrnehmung derartiger Kontrollmöglichkeiten ist Sache des Gesellschafters und konnte gerade im Streitfall z. B. verhindern, dass die lokalen Gesellschafter sich ihnen nicht zustehende Vorteile verschafften. Auf den Seychellen ergaben sich auch die Informationen über die Brauerei, die sodann zur Entscheidungsgrundlage für die Beteiligungsgesellschaft wurden, dort wurden auch die jährlichen Gesellschaftertreffen von dem Kl. zu 3. vorbereitet und durchgeführt, bei deren Anlass z. B. die Abschlüsse der Brauerei und deren Ausschüttungspolitik erörtert wurden.

Demgegenüber ist nicht ersichtlich, dass der Erfolg der Beteiligungsgesellschaft in Hamburg wesentlich bestimmt wurde: Durch die Auftragserteilung zur Erstellung der Buchführung und der Abschlüsse sowie der Steuererklärungen und den Kontakt zum Steuerberater sowie zum Bekl. erfüllte der Kl. zu 3. zwar Pflichten der Gesellschaft. Für den unternehmerischen Erfolg waren diese aber belanglos, wenn man von den möglichen Sanktionen bei Pflichtverletzungen – z. B. der Nichtabgabe von Steuererklärungen – absieht.

cc) Die laufenden Einkünfte aus der Beteiligung an der Brauerei – andere wurden nicht erzielt – sind danach nicht der Betriebsstätte in Hamburg, sondern der auf den Seychellen zuzuordnen.

e) Auch der 1993 angefallene Veräußerungsgewinn der Kl. zu 2. kann nicht besteuert und damit auch nicht gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO festgestellt werden. Denn die Zuordnung der Beteiligung an der Brauerei zur Betriebsstätte auf den Seychellen steht nicht nur hinsichtlich der laufenden Gewinne aus den Dividenden, sondern auch hinsichtlich der Veräußerung der Beteiligung einer beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG entgegen.

Auch die Voraussetzungen des gegenüber § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG subsidiären (*Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 2. Aufl., § 49 Rz. 54) § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG a. F. i. V. m. § 17 EStG sind für das Streitjahr 1993 nicht erfüllt. Unschädlich ist zwar wegen der sog. isolierenden Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG, dazu *Gosch*, a. a. O.), dass die Beteiligung nicht zum Privat-, sondern zum Betriebsvermögen der Kl. zu 2. gehörte. Die Brauerei hatte aber nicht, wie dies von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG a. F. vorausgesetzt wird, ihren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. Es bestand auch keine wesentliche Beteiligung, denn § 17 Abs. 1 EStG erforderte nach der für das Streitjahr geltenden Fassung eine Beteiligung von mehr als einem Viertel, während der Anteil der Beteiligungsgesellschaft nur 20,4 % und der – insoweit maßgebliche (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) – Anteil der Kl. zu 2. hieran wiederum nur die Hälfte betrug.

f) Die Feststellung der anteiligen Einkünfte der Kl. zu 2. hätte selbst dann zu unterbleiben, wenn den vorstehenden Ausführungen nicht zu folgen wäre, so dass eine beschränkte Steuerpflicht vollen Umfangs oder teilweise anzunehmen wäre (etwa bei einer anderweitigen Verteilung der Einkünfte auf die in Hamburg und auf den Seychellen bestehenden Betriebsstätten). Denn in diesem Falle wäre das deutsche Besteuerungsrecht nach dem DBA-Niederlande ausgeschlossen.

Da die Beteiligungsgesellschaft eine Personengesellschaft war und nach deutschem Steuerrecht deren Gesellschafter als steuerpflichtig behandelt werden, ist sie für Zwecke der Anwendung des DBA-Niederlande transparent, d. h. es kommt nicht auf sie selbst, sondern auf die Mitunternehmer – d. h. die Kl. zu 2. – an.

Nach Art. 16 DBA-Niederlande hat nur der Wohnsitzstaat – hier die Niederlande – das Besteuerungsrecht für im anderen Staat – hier Deutschland – erzielte Einkünfte, wenn nicht diesem Staat durch das Abkommen ein Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Das ist hier indessen nicht der Fall, denn im abkommensrechtlichen Sinne handelt es sich bei den auf die Kl. zu 2. entfallenden Dividenden der Brauerei nicht um Unternehmensgewinne, die in einer deutschen Betriebsstätte erzielt wurden.

Obwohl für die abkommensrechtliche Qualifikation von Einkünften grundsätzlich das Recht des Anwenderstaats (hier: Deutschland) maßgeblich ist, kann die Bewertung des nationalen Steuerrechts, wonach Einkünfte aus Gewerbebetrieb anfallen und für die Gesellschaft eine feste Einrichtung unterhalten wird (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, § 12 AO), nicht in das Abkommensrecht übertragen werden. Denn abkommensrechtlich sind andere Einkünfte – im Streitfall solche aus Dividenden – wegen Spezialität vorrangig.

Vermögensverwaltende gewerblich geprägte Personengesellschaften sind zwar wegen des Rückgriffs auf das Recht des Anwenderstaates bei der Bestimmung des Unternehmensbegriffs abkommensrechtlich als Unternehmen anzusehen (*Wassermeyer*, a. a. O., Art. 7 MA Rz. 49). Gleichwohl stellen Büros vermögensverwaltender Personengesellschaften keine Betriebsstätten im abkommensrechtlichen Sinne dar (*Wassermeyer*, a. a. O. Art. 5, MA Rz. 34). Vermögensverwaltende GmbH & Co. beziehen deshalb abkommensrechtlich keine Unternehmensgewinne (*Piltz*, in: Debatin/Wassermeyer, Art. 7 MA Rz. 85). Von einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG bezogene Dividenden unterliegen vielmehr den Regelungen über Dividenden (*Wassermeyer*, a. a. O., Art. 10 MA Rz. 125). Der für Dividenden in Art. 10 Abs. 4 MA, Art. 13 Abs. 5 DBA-Niederlande geregelte Betriebsstättenvorbehalt ist auf sie mangels Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinne nicht anwendbar, so dass das Besteuerungsrecht gem. Art. 16 DBA-Niederlande nur beim Wohnsitzstaat liegt. Dafür spricht auch, dass nach Art. 13 DBA-Niederlande Deutschland schon Dividenden einer inländischen Kapitalgesellschaft, die von einer inländischen GmbH & Co. erzielt werden, abgesehen vom Quellensteuerabzug nicht besteuern darf, soweit sie einem niederländischen Gesellschafter zuzurechnen sind. Ein deutsches Besteuerungsrecht ist danach für Dividenden aus Drittstaaten – hier aus den Seychellen – erst recht ausgeschlossen.

g) Auf die Frage, ob die anteiligen Einkünfte der Kl. zu 2. in einem Ergänzungsbescheid gemäß § 180 Abs. 5 AO hätten erfasst werden dürfen, kommt es nicht an, denn der Bekl. hat die anteiligen Einkünfte in die Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO einbezogen.

## II. Einheitswert des Betriebsvermögens

Die Klage ist zulässig, soweit sie von der Kl. zu 2. erhoben wurde. (..)

Die Klage der Kl. zu 2. ist begründet. Für inländische Gewerbebetriebe ist gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 2 BewG a. F. ein Einheitswert festzustellen. Erstreckt sich der Gewerbebetrieb auch auf das Ausland und unterliegt der Betrieb den einheitswertabhängigen Steuern in unterschiedlichem Ausmaß, so sind zwei Einheitswerte festzustellen. Das ist hier der Fall: Die Anteile der unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter unterliegen voll – d. h. auch hinsichtlich des ausländischen Teils – der Vermögensteuer und müssen deshalb auch in einem Einheitswert erfasst werden. Für be-

## RECHTSPRECHUNG

schränkt Steuerpflichtige – wie die Kl. zu 2. – ist hingegen nur der inländische Teil festzustellen, weil nur dieser als Inlandsvermögen (§ 121 Abs. 2 Nr. 3 BewG a. F.) der beschränkten Vermögenssteuerpflicht unterliegt. Auch für unbeschränkt Steuerpflichtige ist aber ein besonderer Einheitswert festzustellen, bei dem der zu ausländischen Betriebsstätten gehörende Teil des Unternehmens ausgeklammert wird (vgl. *Gosch*, in: Blümich, GewStG, § 12 Rz. 213).

Der Senat hat nur über den Antrag zu befinden, den auf die nur beschränkt steuerpflichtige Kl. zu 2. entfallenden Anteil auszuscheiden. Dieser Antrag ist begründet, der Einheitswert ist um den Anteil der Kl. an der Brauerei sowie den entspr. Firmenwert zu vermindern. Die Berechnung wird dem Bekl. übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

### III. Gewerbesteuermessbescheide

Die Klage der Kl. zu 1. ist unzulässig, weil diese nicht Adressantin der Bescheide war; (...).

Die Klagen der Kl. zu 2.–4. sind zulässig und begründet. Sie können nach Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses gemeinsam die gegen die Gesellschaft gerichteten Gewerbesteuermessbescheide anfechten (BFH v. 17. 5. 1994, IV B 54/93, BFH/NV 1995, 86).

Die Klage der Kl. zu 2.–4. ist auch begründet. Denn das Gewerkekaptal von Betriebsstätten, die das Unternehmen im Ausland unterhält, ist – soweit es im Einheitswert enthalten ist – gemäß § 12 Abs. 4 GewStG a. F. nicht zu berücksichtigen. Diese Regelung ist von Bedeutung, wenn – wie hier – ein besonderer Einheitswert für gewerbesteuerliche Zwecke zu Unrecht nicht festgestellt wurde (*Gosch*, in: Blümich, GewStG, § 12 Rz. 213). Danach war es vorliegend nicht ausreichend, den Wert der Beteiligung an der Brauerei gemäß § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG a. F. zu kürzen. Vielmehr gehört auch der Firmenwert, der ausschließlich auf den Erträgen der Beteiligung beruht, zur Betriebsstätte auf den Seychellen. Nach dessen Kürzung verbleibt ein negativer Betrag.

### Anmerkung:

1. Das vorstehend abgedruckte Urteil wird für jeden mit internationalen Personengesellschaften Befassten von Interesse sein. Es handelt sich – soweit ersichtlich – um die erste Entscheidung eines Finanzgerichts zu der Frage, ob eine inländische vermögensverwaltend tätige, aber gewerblich geprägte Personengesellschaft ihrem in einem ausländischen DBA-Staat ansässigen Gesellschafter im Inland steuerpflichtige Einkünfte vermittelt (sog. Inbound-Fall). Die Frage geht dahin, ob infolge der gewerblichen Prägung i. S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG auch DBA-rechtlich von einem in einer inländischen Betriebsstätte erzielten Unternehmensgewinn i. S. des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA auszugehen ist, oder ob allenfalls aus Deutschland stammende Einkünfte nach Maßgabe der speziellen Abkommensvorschriften z. B. für Dividenden, Zinsen oder Lizenzen einem begrenzten Quellensteuerrecht unterliegen.

2. Das Urteil ist stark verkürzt wiedergegeben: infolge einiger Gesellschafterwechsel und schließlich der Vollbeendigung der Personengesellschaft durch Anwachsung stritten die Beteiligten außer über den Umfang der Steuerpflicht eines ausländischen Gesellschafters auch um – hier nicht weiter interessierende – Fragen zur Wirksamkeit der Bekanntgabe verschiedener Steuerbescheide, zur Klagebefugnis einiger Beteiligter und zur Verjährungshemmung.

3. Seit den – zu sog. Outbound-Fällen ergangenen – Grundsatzurteilen des BFH vom 27. 2. 1991 (I R 15/89, BStBl II, 444) und vom 30. 8. 1995 (I R 112/94, BStBl II 1996, 563; IStR 1996, 81 m. Anm. *FW*) geht der BFH vom Vorrang der DBA-Vorschriften über die Besteuerung von z. B. Dividenden, Zinsen,

Lizenzen und anderen Einkünften – etwa entsprechenden Drittstaateinkünften – (Art. 10, 11, 12, 21 OECD-MA) vor den Vorschriften über die Besteuerung von Unternehmensgewinnen (Art. 7 OECD-MA) aus; dieser grundsätzliche Vorrang der sog. Spezialartikel folgt aus Art. 7 Abs. 7 OECD-MA. Lediglich in den Fällen, in denen die den Einkünften zu Grunde liegenden Vermögenswerte (Beteiligung, Forderung, Rechte) *tatsächlich* zu einer Betriebsstätte im Nichtansässigkeitsstaat gehören, hat letzterer nach den sog. Rückverweisungsklauseln das Besteuerungsrecht (Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3, Art. 21 Abs. 2 OECD-MA). Entsprechendes gilt für Gewinne aus der Veräußerung solcher Vermögenswerte (Art. 13 Abs. 2 OECD-MA).

Entscheidend für das Besteuerungsrecht des Nichtansässigkeitsstaates ist mithin, dass die fraglichen Vermögenswerte *tatsächlich* zu einer dort belegenen Betriebsstätte eines Unternehmens gehören.

Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, dass nicht nur in den Fällen der originär gewerblichen Betätigung, sondern auch in den Fällen der Vermögensverwaltung bei gewerblicher Prägung eine solche Betriebsstätte der Personengesellschaft anzunehmen und dem Gesellschafter anteilig zuzurechnen ist (vgl. Tz. 1.1.5.1 des Betriebsstättenerlasses v. 24. 12. 1999, BStBl I 1999, 1076). Im Schrifttum wird dies zu Recht anders gesehen (vgl. *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, MA, Art. 5 Rz. 34, Art. 7 Rz. 49; *Piltz*, a. a. O., MA, Art. 7 Rz. 85; *Lüdicke*, StBjB 1997/98, 449/471). Das FG Hamburg hat sich im Besprechungsurteil der letzteren Auffassung angeschlossen. Die Finanzverwaltung hat das Urteil trotz Zulassung der Revision rechtskräftig werden lassen. Es wäre für die Praxis wünschenswert, dass die gegenteilige Auffassung in Tz. 1.1.5.1 des Betriebsstättenerlasses bei nächster Gelegenheit ausdrücklich aufgehoben wird. Hierdurch würde für die betroffenen Steuerpflichtigen nicht nur Rechtssicherheit hergestellt, sondern auch die Gefahr einer internationalen Doppelbesteuerung vermieden, die nahezu zwingend heraufbeschworen wird, weil die von Deutschland angenommene gewerbliche Prägung der Personengesellschaft im Ausland regelmäßig nicht nachvollzogen wird.

Im Urteilsfall bestand die Besonderheit, dass das Gericht zu dem Schluss gekommen war, die streitbefangenen Einkünfte und Vermögensteile seien ausschließlich einer ausländischen Betriebsstätte der Personengesellschaft – auf den Seychellen – zuzuordnen (unter I.2.d) bb) und cc) der Urteilsgründe). Das FG Hamburg hat die Klageabweisung jedoch für den Fall, dass die Einkünfte teilweise auch einer inländischen Betriebsstätte der Personengesellschaft i. S. des § 12 AO zuzuordnen sein sollten, zusätzlich auf die oben besprochenen DBA-rechtlichen Erwägungen gestützt.

4. Die Ausführungen des FG Hamburg könnten ein Indiz dafür sein, dass die Instanzgerichte der neueren BFH-Rechtsprechung zum Verhältnis der DBA-Vorschriften über die Unternehmensgewinne zu den sog. Spezialartikeln grundsätzlich folgen werden. Dies hätte auch Auswirkungen für den in Tz. 1.2.3 des Betriebsstättenerlasses behandelten Fall der Sondervergütungen, welche eine inländische gewerblich tätige Personengesellschaft an ihre ausländischen Gesellschafter zahlt. Entgegen den – nicht begründeten – Ausführungen in Satz 1 der Tz. 1.2.3 führt die *rechtliche* Qualifikation der Sondervergütungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) richtigerweise nicht dazu, dass dieselben auch DBA-rechtlich als Bestandteil des *tatsächlich* zu der inländischen Betriebsstätte der Personengesellschaft gehörenden Unternehmensgewinns i. S. des Art. 7 OECD-MA zu beurteilen sind (wie hier *Piltz*, a. a. O., Art. 7 Rz. 108 ff.).

*Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, RA, StB Hamburg*