BFH v. 10.08.2006 - II R 59/05 BStBl 2009 II S. 758

Beurteilung von Sonderbetriebseinnahmen aus Gesellschafterdarlehen nach dem DBA Frankreich und dem DBA Italien

Leitsatz

1. Auch im Anwendungsbereich des DBA Frankreich 1959/1969 und des DBA Italien 1925 sind Zinseinkünfte von Mitunternehmern aus Darlehen, die sie der Mitunternehmerschaft gewährt haben, abkommensrechtlich aus den gewerblichen Gewinnen herauszulösen und nach dem Zinsartikel zu beurteilen.

2. Die Rückverweisungsklausel des Art. 10 Abs. 2 DBA Frankreich 1959/1969 ist dahin gehend auszulegen, dass es auf die *tatsächliche* Zugehörigkeit der Forderung zum Vermögen der Betriebsstätte ankommt; die *rechtliche* Zugehörigkeit nach den Grundsätzen des nationalen Steuerrechts eines der Vertragsstaaten ist hingegen nicht maßgebend.

Gesetz(e):

DBA Frankreich 1959/1969 Art. 4, 10, 19DBA Italien 1925 Art. 3, 8, 12BewG in der bis 1997 geltenden Fassung § 101 Nr. 1

Instanzenzug:

FG Nürnberg vom 30. September 2004 IV 13/2003 BFH II R 59/05 (Verfahrensverlauf) BFH - II R 59/05, Verfahrensverlauf

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine KG, ist als geschäftsleitende Holding an zahlreichen in- und ausländischen Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften beteiligt; die Beigeladenen sind ihre Gesellschafter.

Die Klägerin gewährte einer Kommanditgesellschaft italienischen Rechts (I-KG), an deren Kapital sie als Kommanditistin zu 99 v.H. beteiligt war, Darlehen. Zum 31. Dezember 1986 belief sich die Forderung der Klägerin einschließlich aufgelaufener Zinsen auf ... DM. Ebenso standen der Klägerin gegen eine Kommanditgesellschaft französischen Rechts (F-KG), an deren Kapital sie als Kommanditistin zu 96,7 v.H. beteiligt war, Darlehens- und Zinsforderungen in Höhe von ... DM zu. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wurde der Zinsaufwand bei den ausländischen Gesellschaften gewinnmindernd als Betriebsausgabe erfasst; die Darlehensverbindlichkeiten einschließlich der Zinsverbindlichkeiten wurden in den Bilanzen der ausländischen Gesellschaften passiviert. Die Zins*einnahmen* aus den Darlehen wurden nicht im Ausland versteuert.

Die Klägerin reichte die Vermögensaufstellung auf den 1. Januar 1987 nach einer im Jahr 1991 ergangenen Aufforderung durch den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt —FA—) am 7. August 1992 ein. Vom 20. Oktober 1992 bis zum 9. Juli 1999 fand bei der Klägerin eine Betriebsprüfung statt, die auch die Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens auf den 1. Januar 1987 umfasste.

Im erstmaligen Bescheid über die Wert- und Zurechnungsfortschreibung des Einheitswerts auf den 1. Januar 1987 vom 19. Februar 1993, mit dem der Einheitswert unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf ... DM festgestellt wurde, wurden —entsprechend der abgegebenen Vermögensaufstellung— die Beteiligungen an Mitunternehmerschaften bei der Ermittlung der Höhe des Ein-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

heitswerts nicht berücksichtigt. Dies geschah erst in einem Änderungsbescheid vom 15. November 1994, mit dem der Einheitswert auf ... DM erhöht wurde. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin am 15. Dezember 1994 Einspruch ein, über den das FA wegen der laufenden Betriebsprüfung zunächst nicht entschied.

Nach zwei Änderungsbescheiden vom 22. November 1995 und vom 5. März 1998, die die hier streitigen Punkte nicht berührten, erließ das FA am 22. Oktober 1999 einen weiteren Änderungsbescheid, mit dem es sowohl die Ergebnisse der Betriebsprüfung als auch zwischenzeitlich für Beteiligungsgesellschaften ergangene Bescheide auswertete und den Einheitswert unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung auf ... DM erhöhte. Für Zwecke der Gewerbesteuer stellte es erstmalig einen eigenen Einheitswert in Höhe von ... DM fest. Zu den Darlehensforderungen an die Auslandsgesellschaften vertrat das FA die Auffassung, diese seien nicht durch die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerbefreit, weil sie nicht den ausländischen Betriebsstätten, sondern der Klägerin zuzurechnen seien. Es handele sich aber um Auslandsvermögen, für das den Gesellschaftern die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 1 des Vermögensteuergesetzes zustehe und das nicht der Gewerbesteuer unterliege.

Hinsichtlich der Auswertung von Grundlagenbescheiden lag in vier Fällen mit einer Gesamtauswirkung von ... DM zu Lasten der Klägerin zwischen der Bekanntgabe des Feststellungsbescheids für die Beteiligungsgesellschaft und dem Ergehen des Änderungsbescheids ein längerer als der in § 171 Abs. 10 der Abgabenordnung (AO 1977) genannte Zeitraum.

Im fortgeführten Einspruchsverfahren vertrat die Klägerin die Auffassung, die Darlehens- und Zinsforderungen an die Auslandsgesellschaften seien nach den jeweiligen DBA steuerfrei. Dem Ansatz der Beteiligungen an Mitunternehmerschaften stehe der Eintritt der Feststellungsverjährung entgegen. Zudem seien die Bescheide mangels hinreichender inhaltlicher Bestimmtheit nichtig. Das FA wies darauf hin, dass es die Darlehensforderungen nunmehr als Inlandsvermögen ansehe und kündigte eine entsprechende Verböserung des angefochtenen Bescheids an. Gleichwohl beließ es in der Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2002 beide Einheitswertfeststellungen der Höhe nach unverändert, stellte aber keinen ausländischen Teil am Betriebsvermögen mehr fest.

Während des anschließenden Klageverfahrens erließ das FA am 18. November 2003 einen Bescheid mit dem Tenor „Der Bescheid 1987 in Höhe von ... DM Einheitswert wird aufgehoben." Grund für die Aufhebung —der im Aufhebungsbescheid selbst aber nicht zum Ausdruck kam— war eine Änderung des vorangegangenen Hauptfeststellungsbescheids auf den 1. Januar 1986, nach der die Grenzen für eine Wertfortschreibung nicht mehr erreicht waren. Nach einer weiteren Änderung des Hauptfeststellungsbescheids erließ das FA am 26. März 2004 einen neuen Bescheid über die Wert- und Zurechnungsfortschreibung des Einheitswerts auf den 1. Januar 1987, dessen Feststellungen der Höhe nach denen im Bescheid vom 22. Oktober 1999 entsprachen.

Das FG wies die Klage —nach Beiladung aller Gesellschafter der Klägerin— ab. Es vertrat die Auffassung, durch den Einspruch vom 15. Dezember 1994 sei gemäß § 171 Abs. 3 AO 1977 in der bis zum 29. Dezember 1999 geltenden Fassung der Eintritt der Feststellungsverjährung in vollem Umfang gehemmt worden. Die Forderungen gegen die Auslandsgesellschaften seien im Einheitswert zu erfassen, weil es sich um Wirtschaftsgüter der inländischen Klägerin handele.

Mit ihrer Revision vertritt die Klägerin —neben der Rüge von Verfahrensmängeln— weiterhin in erster Linie die Auffassung, die Bescheide seien nichtig. Daneben macht sie den Eintritt der Feststellungsverjährung geltend und wendet sich gegen die Behandlung der Darlehensforderungen als inländisches Betriebsvermögen.

Die Klägerin beantragt,

das angefochtene Urteil, den Bescheid vom 26. März 2004 und den im Bescheid vom 22. Oktober 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2002 für Zwecke der Gewerbe-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

steuer festgestellten Einheitswert aufzuheben, hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einheitswert unter Änderung des angefochtenen Bescheids auf ... DM festzustellen und den für Zwecke der Gewerbesteuer festgestellten Einheitswert aufzuheben, weiter hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an einen anderen Senat des FG Nürnberg zurückzuverweisen.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt.

II.

Die Revision ist im Ergebnis unbegründet und nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Entscheidungsgründe des angefochtenen Urteils ergeben zwar eine Verletzung des bestehenden Rechts, die Entscheidung selbst stellt sich aber aus anderen Gründen als richtig dar.

1. Die Verfahrensrügen, die im Zusammenhang mit der Behandlung der von der Klägerin vor dem FG angebrachten Ablehnungsgesuche erhoben worden sind, haben keinen Erfolg.

a) Die Rüge, das FG sei nicht vorschriftsmäßig besetzt gewesen, ist teils nicht schlüssig erhoben und im Übrigen unbegründet.

aa) Beschlüsse über die Ablehnung von Gerichtspersonen können seit dem 1. Januar 2001 nicht mehr mit der Beschwerde angefochten werden (§ 128 Abs. 2 FGO). Damit unterliegen sie grundsätzlich auch nicht der Beurteilung in einem Revisionsverfahren (§ 124 Abs. 2 FGO). Dies schließt es zwar nicht aus, im Zusammenhang mit der unzutreffenden Behandlung eines Ablehnungsantrags die Verletzung des Anspruchs auf den gesetzlichen Richter zu rügen; Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes (GG) greift indes nur bei *willkürlichen* Verstößen gegen Verfahrensvorschriften ein. Deshalb hat eine Besetzungsrüge nur dann Erfolg, wenn der Beschluss über die Zurückweisung des Ablehnungsgesuches nicht nur fehlerhaft, sondern greifbar gesetzwidrig und damit willkürlich ist (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 13. Januar 2003 III B 51/02, BFH/NV 2003, 640, und vom 19. Mai 2006 II B 78/05, BFH/NV 2006, 1620, jeweils mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

bb) Es kann dahinstehen, ob die abgelehnten Richter an der Entscheidung über das Ablehnungsgesuch I, das inhaltlich einem Ablehnungsgesuch entsprach, das die Klägerin in einem früheren Verfahren, das einen anderen Stichtag betraf, gestellt hatte, hätten mitwirken dürfen (verneinend für einen Fall, in dem das frühere Ablehnungsgesuch in dem Verfahren eines anderen Klägers gestellt worden war, BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 1620, unter 1.c, mit Nachweisen auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts). Selbst wenn für diese Verfahrensweise keine gesetzliche Grundlage vorhanden gewesen sein sollte und sie daher als greifbar gesetzwidrig anzusehen wäre, wäre die Verfahrensrüge der Klägerin nicht schon deshalb begründet. Wegen der grundsätzlich fehlenden Überprüfbarkeit der Entscheidungen über Ablehnungsgesuche kommt es für die Rüge eines Verfahrensmangels im Zusammenhang mit der Behandlung eines Ablehnungsgesuchs nicht darauf an, ob der Anspruch auf den gesetzlichen Richter bei der Entscheidung über dieses Gesuch verletzt worden ist, sondern allein darauf, ob die —allein zur Prüfung des Revisionsgerichts gestellte— Entscheidung in der *Hauptsache* durch den gesetzlichen Richter getroffen worden ist. Eine gesetzwidrige Besetzung des Gerichts bei der Entscheidung über das Ablehnungsgesuch hat allerdings zur Folge, dass als inhaltlicher Prüfungsmaßstab für das Vorliegen einer Besorgnis der Befangenheit nicht mehr die greifbare Gesetzwidrigkeit, sondern die einfache Rechtswidrigkeit heranzuziehen ist (ebenso im Ergebnis bereits BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 1620, unter 1.e). Denn der Anspruch darauf, dass die Hauptsacheentscheidung durch den gesetzlichen Richter gefällt

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

wird, ist verletzt, wenn ein Ablehnungsantrag nicht allein durch einen dafür nicht zuständigen Spruchkörper, sondern auch in der Sache (einfach) fehlerhaft abgelehnt wird.

Auch bei Zugrundelegung dieses Maßstabs hat die Verfahrensrüge aber keinen Erfolg. Denn es fehlt an einer hinreichenden Auseinandersetzung mit der Begründung, die für die Ablehnung des vorangegangenen gleichlautenden Antrags durch einen Spruchkörper *ohne* Mitwirkung der abgelehnten Richter gegeben worden war. Die Klägerin hat nicht darzulegen vermocht, warum der —angeblich fehlerhafte— rechtliche Hinweis trotz der Einräumung einer Schriftsatzfrist durch das FG die Besorgnis einer Befangenheit der hinweisenden Richter begründen können sollte.

Die Verwerfung des Ablehnungsantrags II erweist sich nach den dargestellten Maßstäben jedenfalls im Ergebnis ebenfalls nicht als verfahrensfehlerhaft. Denn ein Ablehnungsantrag kann grundsätzlich nicht mit Erfolg auf die Behauptung gestützt werden, dem Gericht seien Verfahrensverstöße oder sonstige Rechtsfehler unterlaufen (BFH-Beschluss vom 28. Mai 2003 III B 87/02, BFH/NV 2003, 1218, unter 1.b).

Auch der Ablehnungsantrag III —der ohne Mitwirkung des abgelehnten Richters beschieden worden ist— ist nicht in greifbar gesetzwidriger Weise abgelehnt worden. Wenn die Gewährung einer Schriftsatzfrist für weitere Äußerungen zu einer nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nahe liegenden Rechtsfrage unter Hinweis auf die allgemein bestehende —und von der Klägerin zudem nicht einmal genutzte— Möglichkeit, bis zum Ergehen des Urteils Schriftsätze nachzureichen, abgelehnt wird, ist dies unter den Umständen des Streitfalls nicht willkürlich. Dem steht nicht entgegen, dass das FG beabsichtigte, die Sache im unmittelbaren Anschluss an die mündliche Verhandlung zu beraten und über den Tenor abzustimmen. Denn bei Eingang eines späteren Schriftsatzes der Klägerin wäre das FG verpflichtet gewesen, über die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung zu entscheiden (BFH-Beschluss vom 5. September 2005 IV B 155/03, BFH/NV 2006, 98).

b) Ein Verfahrensmangel ist auch nicht darin zu sehen, dass der Berichterstatter von der Anzeigemöglichkeit des § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 48 der Zivilprozessordnung (ZPO) keinen Gebrauch gemacht hat.

Die Klägerin ist insoweit der Auffassung, aus einigen Randbemerkungen des Berichterstatters auf den —nach Ergehen des angefochtenen Urteils angebrachten— Tatbestandsberichtigungsanträgen werde dessen Befangenheit deutlich. Nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 15. Dezember 1994 I ZR 121/92 (Neue Juristische Wochenschrift —NJW— 1995, 1677, unter II.2.) hätte der Berichterstatter dies bereits während des Verfahrens anzeigen müssen.

Im Streitfall liegt im Unterbleiben einer solchen Anzeige kein Verfahrensfehler. Die Möglichkeit einer Anzeige nach § 48 ZPO bezieht sich nur auf „Verhältnisse" —so war im Fall des BGH die Richterin die Ehefrau einer Führungskraft des dortigen Beklagten—, nicht aber auf mögliche innere Einstellungen eines Richters.

Zudem lassen Randbemerkungen auf Tatbestandsberichtigungsanträgen nicht notwendig darauf schließen, dass eine darin zum Ausdruck kommende unsachliche Einstellung bereits vor dem Ergehen des Urteils vorhanden war; auch insoweit liegt die Situation anders als bei objektiv vorhandenen „Verhältnissen" wie einer verwandtschaftlichen Beziehung oder einer Ehe. Anhaltspunkte, die auf eine bereits *vor* Erlass des Urteils vorhandene unsachliche Einstellung schließen lassen —insbesondere vergleichbare Randbemerkungen auf den bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung eingereichten Schriftsätzen— hat die Klägerin nicht vorgetragen.

Schließlich hat der BGH in seiner Entscheidung in NJW 1995, 1677 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass seine Ausführungen zu § 48 ZPO nicht tragend seien und von der bisherigen Rechtsprechung —in der eine Anzeigepflicht gerade *verneint* worden ist— abweichen würden.

c) Das FG hat auch nicht den Anspruch der Klägerin auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt, indem es über die Ablehnungsgesuche I und II nach einer lediglich neun- bzw. zehnminütigen Un-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

terbrechung der mündlichen Verhandlung entschieden hat. Die schriftlichen Begründungen zu beiden Ablehnungsanträgen waren klar gegliedert und übersichtlich. Der Ablehnungsantrag I war dem FG bereits aus früheren Verfahren bekannt; der Ablehnungsantrag II bezog sich ausschließlich auf die Behandlung des Ablehnungsantrags I. Bei dieser Sachlage sind erfahrene Richter durchaus in der Lage, innerhalb der angegebenen Zeit zu einer angemessenen Beurteilung derartiger Anträge zu kommen.

2. Die Rüge, das FG habe im Zusammenhang mit der Verwertung der Bilanzen der ausländischen Gesellschaften seine Sachaufklärungspflicht verletzt, ist unzulässig.

Es fehlt an der Angabe, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten (vgl. zu diesem Erfordernis BFH-Entscheidungen vom 6. Juni 2000 VII R 72/99, BFHE 192, 390, und vom 25. Juni 2002 X B 199/01, BFH/NV 2002, 1332). Die Klägerin hat weder im Einspruchs- noch im Klageverfahren die detaillierten Angaben der Betriebsprüfer und des FA zur steuerrechtlichen Behandlung der Darlehen im Ausland in Zweifel gezogen. Auch in ihrer Revisionsbegründung hat sie nicht vorgetragen, dass es sich in der Sache anders verhalte als vom FG festgestellt. Sie hat sich vielmehr darauf beschränkt, die Angaben der Betriebsprüfer und des FA sowie den Inhalt der ausländischen Bilanzen mit Nichtwissen zu bestreiten. Dies ist jedoch angesichts der erhöhten Mitwirkungspflicht der Klägerin bei Auslandsvorgängen (§ 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO 1977) und angesichts der Höhe ihrer Beteiligungen an den Auslandsgesellschaften, mit denen entsprechende Auskunfts- und Einwirkungsrechte verbunden sind, unbeachtlich.

3. Gegenstand des Verfahrens ist hinsichtlich des für die gesamte wirtschaftliche Einheit festgestellten Einheitswerts der Bescheid vom 26. März 2004 und hinsichtlich des Einheitswerts für Zwecke der Gewerbesteuer der Bescheid vom 22. Oktober 1999.

a) Der Aufhebungsbescheid vom 18. November 2003 ist dahin auszulegen, dass er nur den für die gesamte wirtschaftliche Einheit festgestellten Einheitswert betraf. Denn der im Aufhebungsbescheid ausschließlich genannte Einheitswert in Höhe von ... DM entspricht genau der zuvor für diese Zwecke getroffenen Feststellung. Der Einheitswert für Zwecke der Gewerbesteuer war hingegen auf ... DM festgestellt worden und wurde durch den Bescheid vom 18. November 2003 nicht berührt. Insoweit enthält der nachfolgende Bescheid vom 26. März 2004 lediglich eine wiederholende Verfügung ohne eigenen Regelungsgehalt.

b) Unter den besonderen Umständen des Streitfalls hat der Aufhebungsbescheid vom 18. November 2003 hinsichtlich des für die gesamte wirtschaftliche Einheit festgestellten Einheitswerts nicht zu einer Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache geführt, sondern ist nach § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden. Denn durch die Aufhebung des zunächst angefochtenen Wertfortschreibungsbescheids, mit dem auf den 1. Januar 1987 ein Einheitswert von ... DM festgestellt worden war, ist auch für diesen Feststellungszeitpunkt der auf den 1. Januar 1986 wirksam ergangene Hauptfeststellungsbescheid maßgebend geworden, in dem aber ein —höherer— Einheitswert von ... DM festgestellt worden war. Das Begehren der Klägerin, auf den 1. Januar 1987 einen niedrigeren Wert als zuvor festzustellen, hatte sich daher durch die Aufhebung des angefochtenen Wertfortschreibungsbescheids nicht erledigt; vielmehr konnte dieses Begehren von der Klägerin der Sache nach nur durch einen Antrag auf Aufhebung des Aufhebungsbescheids und auf Erlass eines —auf einen geringeren Betrag lautenden— Wertfortschreibungsbescheids weiter verfolgt werden. Dies gebietet es, § 68 FGO im Streitfall über seinen —auf Änderungs-, Ersetzungs- und Berichtigungsbescheide beschränkten— Wortlaut hinaus auch auf einen Aufhebungsbescheid anzuwenden.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Entsprechend ist der anschließend ergangene „erstmalige" Bescheid über eine Wert- und Zurechnungsfortschreibung auf den 1. Januar 1987 vom 26. März 2004 gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden.

c) Aus demselben Grund standen dem Erlass des Bescheids vom 26. März 2004 die Vorschriften über die Feststellungsverjährung insoweit nicht entgegen, als bei Erlass der vorangegangenen Bescheide noch keine Feststellungsverjährung eingetreten war (dazu unten 5.).

Zwar endet die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO 1977 mit einer unanfechtbaren Entscheidung über den Rechtsbehelf; auch weist die Klägerin zu Recht darauf hin, dass die Aufhebung des angefochtenen Bescheids durch das FA im Regelfall zum Eintritt der Unanfechtbarkeit in diesem Sinne führt (BFH-Urteil vom 5. Oktober 2004 VII R 77/03, BFHE 207, 504, BStBl II 2005, 122, unter II.2.).

Etwas anderes muss aber gelten, wenn die Aufhebung eines angefochtenen Wertfortschreibungsbescheids darauf beruht, dass wegen des zwischenzeitlichen Erlasses eines neuen —auf einen höheren Betrag lautenden— Bescheids auf den vorangegangenen Feststellungszeitpunkt die Fortschreibungsgrenzen nicht mehr erreicht werden. Ein solcher Aufhebungsbescheid führt nicht zur Unanfechtbarkeit des zuvor erlassenen, angefochtenen Bescheids, weil durch ihn das —auf die Feststellung eines niedrigeren Einheitswerts gerichtete— Begehren des Steuerpflichtigen nicht erledigt, sondern er zum Gegenstand des Verfahrens wird.

4. Der angefochtene Bescheid vom 26. März 2004 ist —ebenso wie die vorangegangenen Bescheide— wirksam. Hinsichtlich der Anforderungen an die hinreichende inhaltliche Bestimmtheit von Bescheiden über die Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens und hinsichtlich der Zulässigkeit des zweistufigen Feststellungsverfahrens bei doppelstöckigen Personengesellschaften wird auf das Senatsurteil vom 9. August 2006 II R 24/05 (unter II.1.) verwiesen.

Weil es sich bewertungsrechtlich nicht um einen Änderungsbescheid, sondern um einen „erstmaligen" Wertfortschreibungsbescheid handelte, der auf der Grundlage des § 22 des Bewertungsgesetzes in der am 1. Januar 1987 geltenden Fassung (BewG a.F.) ergangen ist (zum Unterschied zwischen Änderungs- und Fortschreibungsbescheiden vgl. auch Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 22 Anm. 11, Stand Februar 2002), war auch eine ausdrückliche Bezugnahme auf die vorangegangenen —zwischenzeitlich aufgehobenen— Bescheide und die Einspruchsentscheidung sowie die Angabe einer Änderungsnorm entbehrlich.

5. Die Auffassung des FG, die Regelungen über die Feststellungsfrist hätten den im Bescheid vom 22. Oktober 1999 vorgenommenen Anpassungen der Beteiligungsansätze an die entsprechenden Grundlagenbescheide nicht entgegen gestanden, ist rechtsfehlerhaft.

a) Im Ergebnis zu Recht hat das FG jedoch angenommen, dass die reguläre Feststellungsfrist für den Fortschreibungszeitpunkt 1. Januar 1987 erst am 31. Dezember 1994 endete und der Bescheid vom 15. November 1994, mit dem erstmals Beteiligungen an Personengesellschaften in den Einheitswert einbezogen worden sind, die Feststellungsfrist gewahrt hat.

Allerdings bestimmte sich die Anlaufhemmung für Fortschreibungszeitpunkte nach der vor dem 30. Dezember 1993 (Art. 97 § 10 Abs. 5 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung —EGAO—) geltenden Fassung des § 181 Abs. 3 AO 1977 —was das FG verkannt hat— allein nach der Anlaufhemmung für den *Hauptfeststellungs*zeitpunkt; auf den Zeitpunkt der Abgabe der Vermögensaufstellung für den *Fortschreibungs*zeitpunkt kam es danach nicht an (dazu auch v. Wedelstädt, Der Betrieb —DB— 1994, 9, 11 f.). Da die Vermögensaufstellung auf den 1. Januar 1986 am 22. April 1988 abgegeben wurde, wurde der Beginn des Laufs der Feststellungsfrist für den Hauptfeststellungszeitpunkt um zwei Jahre (vom Ablauf des Jahres 1986 auf den des Jahres 1988) hinausgeschoben (§ 181 Abs. 3 Satz 2 AO 1977 in der vor dem 30. Dezember 1993 geltenden Fassung). Entsprechend wurde auch der Beginn der Feststellungsfrist für den Fortschreibungszeitpunkt 1. Janu-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ar 1987 um zwei Jahre hinausgeschoben (§ 181 Abs. 3 Satz 3 AO 1977 in der vor dem 30. Dezember 1993 geltenden Fassung). Der Lauf der Feststellungsfrist für den 1. Januar 1987 begann daher mit Ablauf des 31. Dezember 1989 und endete regulär mit Ablauf des 31. Dezember 1993.

Da zu diesem Zeitpunkt aber die Neufassung des § 181 Abs. 3 AO 1977 in Kraft getreten und auf alle noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen anzuwenden war (Art. 97 § 10 Abs. 5 EGAO), wurde eine Neuberechnung der Anlaufhemmung nach der nunmehr maßgebenden Rechtslage erforderlich: Das FA hat die Klägerin im Jahr 1991 —also noch innerhalb der nicht durch eine Anlaufhemmung beeinflussten vierjährigen Feststellungsfrist (vgl. dazu BFH-Entscheidungen vom 9. Juni 1999 II B 101/98, BFHE 188, 440, BStBl II 1999, 529, unter II. b aa, und vom 18. Oktober 2000 II R 50/98, BFHE 193, 48, BStBl II 2001, 14)— zur Abgabe einer Vermögensaufstellung aufgefordert. Da die Klägerin die Vermögensaufstellung erst im Jahr 1992 eingereicht hat, begann die Feststellungsfrist nach der nunmehr anzuwendenden Norm des § 181 Abs. 3 Satz 2 AO 1977 in der seit dem 30. Dezember 1993 geltenden Fassung mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, auf dessen Beginn die Feststellung vorzunehmen ist, hier mit Ablauf des 31. Dezember 1990; sie endete regulär am 31. Dezember 1994. Der Bescheid vom 15. November 1994 hat danach die Feststellungsfrist gewahrt.

b) Jedoch kam bei Erlass des Bescheids vom 22. Oktober 1999 hinsichtlich der Anpassung der streitgegenständlichen Einheitswertfeststellung an die Feststellungsbescheide, die zwischenzeitlich für die Unter-Personengesellschaften ergangen waren, keine Ablaufhemmung mehr zum Tragen.

aa) Zwar wurde durch die noch im Jahr 1992 —vor Ablauf der regulären Feststellungsfrist— begonnene Außenprüfung die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO 1977 ausgelöst. Diese erstreckt sich jedoch nicht auf gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen (BFH-Urteil vom 4. November 1992 XI R 32/91, BFHE 170, 291, BStBl II 1993, 425), zu denen auch die hier umstrittenen Anteile am Einheitswert von Mitunternehmerschaften gehören, an denen die Klägerin beteiligt ist.

bb) Der am 15. Dezember 1994 eingelegte Einspruch, über den auch am 22. Oktober 1999 noch nicht entschieden war, hat die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO 1977 in der vor dem 30. Dezember 1999 geltenden Fassung (Art. 97 § 10 Abs. 9 EGAO) ausgelöst. Diese erstreckt sich nach ständiger Rechtsprechung zwar grundsätzlich auf den gesamten Steueranspruch, ermöglicht nach Ablauf der Festsetzungs-/Feststellungsfrist aber keine Verböserung mehr (BFH-Urteile vom 27. März 1996 I R 182/94, BFHE 180, 444, BStBl II 1997, 449; vom 8. Juli 1998 I R 112/97, BFHE 186, 496, BStBl II 1999, 123, und vom 20. April 2004 IX R 36/03, BFH/NV 2004, 1361). Vorliegend handelt es sich um eine solche Verböserung, da das FA im Bescheid vom 22. Oktober 1999 die Ansätze für die Beteiligungen an Mitunternehmerschaften erhöht hat. Die Erwägung des FG, eine Verböserung sei dann zulässig, wenn der Einspruch gerade den Ansatz derjenigen Besteuerungsgrundlage betreffe, für die später ein höherer Wert angesetzt werde, findet in der höchstrichterlichen Rechtsprechung keine Stütze; sie würde vielmehr dem Rechtsschutzinteresse des Steuerpflichtigen, mit dem die angeführte Rechtsprechung begründet worden ist, gerade zuwider laufen.

Soweit die Feststellungsfrist danach —bezogen auf Steuererhöhungen— abgelaufen war, konnte sie auch durch die Einfügung des § 171 Abs. 3a AO 1977 nicht wieder aufleben, da diese Norm nur auf die am 30. Dezember 1999 noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen anzuwenden ist (Art. 97 § 10 Abs. 9 EGAO).

cc) Auch die Frist nach § 171 Abs. 10 AO 1977 (gemäß Art. 97 § 10 Abs. 7 EGAO vor dem 28. Dezember 1996 ein Jahr, ab dem 28. Dezember 1996 zwei Jahre nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids) war am 22. Oktober 1999 für sämtliche genannten Grundlagenbescheide abgelaufen. Selbst der zeitlich letzte der hier umstrittenen Grundlagenbescheide wurde am 9. Februar 1995

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

bekanntgegeben; die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 a.F. AO 1977 endete mithin am 9. Februar 1996.

dd) Die Regelung des § 171 Abs. 10 *Satz 2* AO 1977 ist auf alle am 27. Juni 1998 noch nicht abgelaufenen Festsetzungs-/Feststellungsfristen anwendbar (Art. 97 § 10 Abs. 8 EGAO). Auch zu diesem Zeitpunkt war aber selbst für die Auswertung des zeitlich letzten Grundlagenbescheids bereits Feststellungsverjährung eingetreten.

ee) Auf die von der Klägerin im Zusammenhang mit der Anwendung des § 171 Abs. 3 a.F. AO 1977 erhobene Gehörsrüge kommt es danach nicht mehr an.

c) Soweit danach hinsichtlich der Beteiligungen an Personengesellschaften geänderte Grundlagenbescheide wegen des Ablaufs der Feststellungsfrist nicht mehr ausgewertet werden können, hat dies nicht zur Folge, dass auch die *bisher* —vor Ablauf der Feststellungsfrist nach Maßgabe der bis dahin ergangenen ursprünglichen Grundlagenbescheide-- angesetzten Werte für diese Besteuerungsgrundlagen aus der für die Klägerin vorzunehmenden Einheitswertfeststellung herauszunehmen wären (vgl. Senatsurteil vom 9. August 2006 II R 24/05, unter II.4.c).

6. Trotz der rechtsfehlerhaften Beurteilung der Feststellungsverjährung stellt sich die Entscheidung des FG im Ergebnis als richtig dar. Denn die verjährten Besteuerungsgrundlagen waren gemäß § 177 Abs. 2 AO 1977 beim Erlass des Änderungsbescheids vom 22. Oktober 1999 im Wege der Saldierung zu berücksichtigen.

a) Zu den materiellen Fehlern i.S. des § 177 Abs. 3 AO 1977 gehören auch Fehler, die darin liegen, dass das FA einen Grundlagenbescheid nicht rechtzeitig ausgewertet hat und nunmehr durch die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung an einer Auswertung gehindert wird. Der Saldierungsrahmen, dessen Umfang für Zwecke der Anwendung des § 177 AO 1977 festzustellen ist, wird nicht allein durch den letzten Änderungsbescheid bestimmt. Vielmehr sind auch alle Änderungen heranzuziehen, die aufgrund der Anwendung selbständiger Korrekturvorschriften zugunsten und zulasten des Steuerpflichtigen in denjenigen Bescheiden vorgenommen worden sind, die dem letzten Änderungsbescheid vorangegangen, aber nicht formell bestandskräftig geworden sind (wegen der Begründung im Einzelnen vgl. Senatsurteil vom 9. August 2006 II R 24/05, unter II.5.).

Nach diesen Maßstäben ist in die Ermittlung des Saldierungsrahmens auch die bereits im Bescheid vom 5. März 1998 vorgenommene Korrektur hinsichtlich des Wertansatzes der Beteiligung an der A-GmbH einzubeziehen, weil dieser Bescheid infolge des laufenden Einspruchsverfahrens bis zum Erlass des nachfolgenden Änderungsbescheids vom 22. Oktober 1999 nicht formell bestandskräftig geworden ist.

b) Vorliegend konnten im Bescheid vom 22. Oktober 1999 sämtliche teilverjährten Besteuerungsgrundlagen angesetzt werden.

In diesem Bescheid erhöhte das FA die Feststellung gegenüber dem mit dem Einspruch angefochtenen Bescheid vom 15. November 1994 von ... DM auf ... DM. Der Differenzbetrag von ... DM stellt sich als Saldo aus der Anwendung zahlreicher Einzeländerungen aufgrund selbständiger Korrekturvorschriften dar, die im Umfang von ... DM zugunsten und —so jedenfalls die Auffassung des FA — im Umfang von ... DM zu Lasten der Klägerin wirkten. Zwar erweist sich der vom FA angenommene Brutto-Änderungsrahmen nach oben in Höhe von ... DM als zu hoch, weil in diesem Umfang wegen der eingetretenen Teilverjährung die Anwendung selbständiger Korrekturvorschriften nicht zulässig war, sondern lediglich ein materieller Fehler i.S. des § 177 AO 1977 vorlag. Weil das FA aber die Möglichkeit hatte, diesen —im Falle seiner Saldierung als feststellungs*erhöhenden* Posten zu berücksichtigenden— Betrag in vollem Umfang mit dem *zugunsten* der Klägerin wirkenden Änderungsvolumen aus selbständigen Korrekturvorschriften in Höhe von ... DM zu saldieren, ist die Feststellung im Ergebnis gleichwohl zutreffend.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

7. Die Darlehens- und Zinsforderungen gegen die F-KG und die I-KG gehören nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a) BewG a.F. zum gewerblichen Betrieb der Klägerin. Eine vorrangige Zuordnung zum gewerblichen Betrieb der Auslandsgesellschaften nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 BewG a.F. findet nicht statt, da diese Regelung nach dem Einleitungssatz des § 97 Abs. 1 Satz 1 BewG nur auf Gesellschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland anwendbar ist, was bei der F-KG und der I-KG nicht der Fall ist.

Aus diesem Grund waren für die Auslandsgesellschaften entgegen der Auffassung der Klägerin auch keine Einheitswerte festzustellen. Einheitswerte wurden nur für *inländische* gewerbliche Betriebe festgestellt (§ 19 Abs. 1 Nr. 2 BewG a.F.). Bei Vereinigungen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, bilden nur die Wirtschaftsgüter einen gewerblichen Betrieb, die zum inländischen Betriebsvermögen i.S. des § 121 Abs. 2 Nr. 3 BewG a.F. gehören (§ 97 Abs. 3 BewG). Nach § 121 Abs. 2 Nr. 3 BewG a.F. (jetzt § 121 Nr. 3 BewG) gilt als inländisches Betriebsvermögen das Vermögen, das einem im Inland betriebenen Gewerbe dient, wenn hierfür im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist. Dies ist bei der I-KG und der F-KG nicht der Fall.

8. Die Forderungen gegen die F-KG sind nicht nach § 101 Nr. 1 BewG a.F. aus dem Einheitswert des Betriebsvermögens der Klägerin auszuscheiden.

a) Nach dieser Vorschrift gehören zum Betriebsvermögen nicht Wirtschaftsgüter, die nach dem Vermögensteuergesetz oder anderen Gesetzen von der Vermögensteuer befreit sind. In Betracht kommt vorliegend allein die Steuerbefreiung nach Art. 20 Abs. 1 Buchst. a) des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 21. Juli 1959 (BGBl II 1961, 397) in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 9. Juni 1969 (BGBl II 1970, 719), im Folgenden DBA Frankreich 1959/1969. Danach sind von der Bemessungsgrundlage der deutschen Vermögensteuer die in Frankreich gelegenen Vermögensteile ausgenommen, die nach dem DBA in Frankreich besteuert werden können.

Für die streitgegenständlichen Darlehens- und Zinsforderungen der Klägerin gegen die F-KG hat Frankreich aber kein Besteuerungsrecht. Denn Vermögen, das —wie hier— aus gewerblichen Unternehmen besteht, kann gemäß Art. 19 Nr. 1 Buchst. b) DBA Frankreich 1959/1969 nur in dem Staat besteuert werden, der nach den vorhergehenden Artikeln das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus diesem Vermögen hat. Das Besteuerungsrecht für die Zinseinkünfte aus den Darlehensforderungen liegt gemäß Art. 10 Abs. 1 DBA Frankreich 1959/1969 aber bei Deutschland als dem Ansässigkeitsstaat der Bezugsberechtigten.

Da Personengesellschaften weder unter den abkommensrechtlichen Begriff der „Person" (Art. 2 Abs. 1 Nr. 3 DBA Frankreich 1959/1969) fallen noch in einem der Vertragsstaaten „ansässig" i.S. des Art. 2 Abs. 1 Nr. 4 DBA Frankreich 1959/1969 sein können, ist auf die jeweiligen Gesellschafter als abkommensberechtigte —natürliche oder juristische— Personen abzustellen (Prokisch in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 4. Aufl. 2003, Art. 1 Rn. 28 f.). Da vorliegend zum streitbefangenen Feststellungszeitpunkt sämtliche Gesellschafter der Klägerin im Inland ansässig waren, hat Deutschland das Besteuerungsrecht für die genannten Darlehens- und Zinsforderungen.

b) Art. 4 DBA Frankreich 1959/1969, der für Gewinne eines Unternehmens eines der Vertragsstaaten, die einer im anderen Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte zugerechnet werden können (Abs. 1), und für Anteile eines Mitunternehmers an den Gewinnen einer Personengesellschaft, die im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte hat (Abs. 3), dem anderen Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zuweist, ist im Streitfall nicht einschlägig.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

aa) Der BFH hat bereits mehrfach entschieden, dass Zinseinkünfte von Mitunternehmern aus Darlehen, die sie der Mitunternehmerschaft gewährt haben, abkommensrechtlich aus den gewerblichen Gewinnen herauszulösen und nach dem Zinsartikel zu beurteilen sind. Wegen des Vorrangs der im DBA enthaltenen Abgrenzung der Einkunftsarten kommt es nicht darauf an, dass die Zinsen nach deutschem Steuerrecht als Sondervergütungen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 des Einkommensteuergesetzes —EStG— 1987; zur parallelen Rechtslage im Bewertungsrecht vgl. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 BewG a.F.) zu behandeln sind (BFH-Urteile vom 27. Februar 1991 I R 15/89, BFHE 164, 38, BStBl II 1991, 444, unter II.B.2.b, und vom 16. Oktober 2002 I R 17/01, BFHE 200, 521, BStBl II 2003, 631, unter III.2.c, jeweils zum DBA USA 1954/1965; zustimmend Schmidt, Internationales Steuerrecht —IStR— 1996, 213, 216 f.; Weggenmann, IStR 2002, 1, 12; Gosch in Festschrift für Wassermeyer, 2005, S. 263, 276 Fn. 48).

Der an dieser Rechtsprechung von der Revision unter Verweis auf einen Teil der Literatur angebrachten Kritik ist nicht zu folgen.

(1) Überwiegend betreffen die von der Klägerin herangezogenen Äußerungen nicht das Verhältnis zwischen inländischem Gesellschafter und ausländischer Personengesellschaft, sondern allein dasjenige zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer —unselbständiger— Betriebsstätte (OECD-Musterkommentar zu Art. 7 Nr. 18-18.3, abgedruckt bei Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 7 MA; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Art. 22 MA Rn. 49, Stand Mai 1997, zu Personengesellschaften in Rn. 42 wie die Rechtsprechung; Hemmelrath in Vogel/Lehner, Art. 7 Rn. 117, zu Personengesellschaften in Rn. 172, 181 wie die Rechtsprechung; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage 1998, Rn. 16.272, zu Personengesellschaften in Rn. 16.231 wie die Rechtsprechung), und sind schon aus diesem Grund für die Beurteilung des Streitfalls nicht einschlägig.

Zwar gilt abkommensrechtlich die Betriebsstätte einer Personengesellschaft zugleich als Betriebsstätte jedes ihrer Gesellschafter (BFH-Urteil vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl II 1992, 937, unter II.3.c bb, und in BFHE 200, 521, BStBl II 2003, 631, unter III.3.b bb aaa) —die von der Klägerin gewählte Formulierung, die Gesellschaft *selbst* sei eine Betriebsstätte ihrer Gesellschafter, ist demgegenüber etwas ungenau und verkürzt—; gleichwohl werden die Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte einerseits und zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft andererseits abkommensrechtlich differenziert behandelt (Gosch, Die steuerliche Betriebsprüfung —StBp— 2003, 92, 96; Fischer-Zernin, Recht der internationalen Wirtschaft —RIW — 1991, 493, 494). So werden Darlehensverhältnisse zwischen Gesellschafter und Gesellschaft — entsprechend der zivilrechtlichen Lage— der Besteuerung auch abkommensrechtlich zugrunde gelegt (BFH-Urteil in BFHE 164, 38, BStBl II 1991, 444, unter II.B.2.a, 4.e), zwischen Stammhaus und —rechtlich unselbständiger— Betriebsstätte hingegen nicht (BFH-Urteil vom 27. Juli 1965 I 110/63 S, BFHE 84, 69, BStBl III 1966, 24; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen —BMF — vom 24. Dezember 1999, IV B 4 -S 1300- 111/99, BStBl I 1999, 1076, Tz. 3.3).

(2) Soweit sich die von der Klägerin herangezogene Literatur ausdrücklich auf Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften bezieht, diese aber auch hinsichtlich der Sondervergütungen vollständig mit unselbständigen ausländischen Betriebsstätten eines Stammhauses gleichstellen will (Prokisch in Vogel/Lehner, Art. 1 Rn. 43), vermag der Senat dem nicht zu folgen. Der Regelungsbereich eines DBA betrifft nur die *steuer*rechtliche Beurteilung bestimmter grenzüberschreitender Sachverhalte und verdrängt insoweit insbesondere die Rechtsfolge des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG 1987; die Abkommen lassen aber die Entscheidung der jeweiligen nationalen *Zivil*rechtsordnungen, Rechtsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern zu ermöglichen, unberührt (vgl. dazu auch Gosch, StBp 2003, 92, 96). Anhaltspunkte dafür, dass der Regelungsbereich der einschlägigen DBA sich auch auf zivilrechtliche Vor-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

fragen der Besteuerung erstrecken soll, sind nicht ersichtlich; solches wird letztlich auch weder von der Klägerin noch von den angeführten Literaturstimmen behauptet.

bb) Die vorstehend dargestellte Rechtsprechung ist allerdings zum DBA USA 1954/1965 ergangen, das in seinem Art. III Abs. 5 —entsprechend Art. 7 Abs. 7 des OECD-Musterabkommens— eine ausdrückliche Klausel über die Subsidiarität des Artikels über Unternehmensgewinne zugunsten u.a. des Artikels über Zinsen enthielt. An einer solchen Subsidiaritätsvorschrift fehlt es im DBA Frankreich 1959/1969. Gleichwohl finden die dargestellten Grundsätze über das Verhältnis zwischen dem Zinsartikel und demjenigen über Unternehmensgewinne hier ebenfalls Anwendung.

Zum einen gilt auch für die Auslegung von DBA der Grundsatz, dass die speziellere Norm der allgemeinen vorgeht. Der Zinsartikel ist aber im Verhältnis zu dem Artikel, der allgemein die Zuordnung der „Gewinne eines Unternehmens" regelt, spezieller. Zum anderen liefe ansonsten der Betriebsstättenvorbehalt im Zinsartikel (Art. 10 Abs. 2 DBA Frankreich 1959/1969) leer: Wenn Einnahmen, die der Sache nach als Zinsen anzusehen sind, schon aufgrund eines angenommenen Vorrangs des Artikels über Unternehmensgewinne immer zu den Unternehmensgewinnen im Sinne des DBA Frankreich 1959/1969 zählen würden, wäre kein Fall denkbar, in dem der Betriebsstättenvorbehalt des Art. 10 Abs. 2 DBA Frankreich 1959/1969 noch anwendbar wäre. Die Existenz der Rückverweisungsklausel belegt im Umkehrschluss gerade das Prinzip der vorrangigen Anwendbarkeit des Zinsartikels (ebenso Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Art. 7 MA Rn. 394, Stand Mai 2000). Sondervergütungen sind daher auch ohne eine ausdrückliche entsprechende Regelung im DBA bereits *unmittelbar* der spezielleren abkommensrechtlichen Einkunftsart zuzurechnen (ebenso Hemmelrath in Vogel/Lehner, Art. 7 Rn. 181; vgl. auch Gosch, StBp 2003, 92, 93; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl. 2002, S. 456).

Die von der Gegenauffassung verwendete Formulierung, Sondervergütungen seien „originärer Bestandteil" des ausländischen Betriebsstättengewinns (so Debatin, Betriebs-Berater —BB— 1992, 1181, 1184), findet im Abkommenswortlaut keine Stütze. Mit ihr soll offenbar der Anwendungsbereich der —rein nationalen— Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG 1987 auch auf die Auslegung und Anwendung der DBA ausgedehnt werden, was indes von vornherein unzulässig wäre (ebenso Schmidt, IStR 1996, 213, 217 Fn. 45). Zudem stellen Sondervergütungen bereits nach dem EStG keinen „originären Bestandteil" des Gewinnanteils dar, sondern werden diesem erst aufgrund einer Sondervorschrift hinzugerechnet.

Auch der Grundsatz der Entscheidungsharmonie, der die Auslegung von DBA prägen kann (BFH-Urteil vom 17. November 1999 I R 7/99, BFHE 191, 18, BStBl II 2000, 605, unter II.3.d cc) spricht für den Vorrang des Zinsartikels. Denn bei der von der Klägerin vertretenen Einbeziehung der Zinsen in den Unternehmensgewinn würden die Zinseinkünfte und die Darlehensforderungen in keinem der beteiligten Staaten einkommen- und vermögensteuerlich erfasst (dazu Debatin, BB 1992, 1181, 1185): In Frankreich findet keine Besteuerung statt, weil Darlehensverhältnisse zwischen Gesellschaft und Gesellschafter dort auch steuerrechtlich zugrunde gelegt werden, die Gesellschaft den Zinsaufwand als Betriebsausgaben abziehen kann (vgl. dazu auch die Sachverhaltsdarstellung im BFH-Urteil vom 19. Mai 1993 I R 60/92, BFHE 171, 293, BStBl II 1993, 714) und der —nicht in Frankreich ansässige— Gesellschafter die korrespondierenden Einnahmen nicht in Frankreich versteuern muss. In Deutschland fände ebenfalls keine Besteuerung statt, wenn die Zinsen als Teil des Unternehmensgewinns wegen des Betriebsstättenprinzips des Art. 4 DBA Frankreich 1959/1969 vom deutschen Besteuerungsrecht auszunehmen wären.

Dem steht nicht entgegen, dass der BFH im Urteil vom 24. März 1999 I R 114/97 (BFHE 188, 315, BStBl II 2000, 399, unter B.IV.1.e bb) ausgeführt hat, die zum DBA USA 1954/1965 entwickelten Grundsätze könnten auf das DBA Österreich, das —ebenso wie das DBA Frankreich 1959/1969— keine ausdrückliche Klausel über das Herauslösen der Zinseinnahmen aus den Betriebsstättengewinnen enthält, nicht übertragen werden. Denn in Österreich gelten —anders als in Frankreich—

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

für die Ermittlung des Gesamtgewinns von Mitunternehmerschaften Grundsätze, die denen des deutschen Rechts vergleichbar sind, so dass schon aus diesem Grund eine korrespondierende Entscheidung in beiden Vertragsstaaten gesichert ist.

Auch aus dem BFH-Urteil in BFHE 171, 293, BStBl II 1993, 714 folgt nichts anderes. Nach dieser Entscheidung mindern nicht realisierte Wechselkursverluste aus einem Gesellschafterdarlehen an eine französische Personengesellschaft die deutschen Einkünfte nicht. Der BFH hat allerdings ausdrücklich ausgeführt, dass diese Beurteilung nicht aus Vorschriften des DBA Frankreich 1959/1969 abzuleiten sei, sondern sich bereits nach deutschem Steuerrecht —und gleichermaßen für den Fall nichtrealisierter Wertveränderungen eines Gesellschafterdarlehens an eine *inländische* Personengesellschaft— ergebe (zur Abgrenzung von der genannten Entscheidung ebenso BFH-Urteil vom 31. Mai 1995 I R 74/93, BFHE 178, 74, BStBl II 1995, 683, unter II.C.4.).

c) Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus den Darlehensforderungen —und damit das Besteuerungsrecht für die Darlehensforderungen selbst— ist auch nicht durch Art. 10 Abs. 2 DBA Frankreich 1959/1969 dem Betriebsstättenstaat zugewiesen. Nach dieser Vorschrift ist nicht Art. 10 Abs. 1, sondern Art. 4 DBA Frankreich 1959/1969 anzuwenden, wenn der Bezugsberechtigte der Zinsen im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte hat und die Forderung zum Vermögen dieser Betriebsstätte gehört.

aa) Für die Beurteilung, ob das Darlehen eines Gesellschafters an eine ausländische Personengesellschaft —deren Betriebsstätten abkommensrechtlich als Betriebsstätten des Gesellschafters anzusehen sind— im Sinne des genannten Betriebsstättenvorbehalts zum Vermögen der ausländischen Betriebsstätte gehört, ist nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht entscheidend, ob das darlehensweise überlassene *Kapital* in der Betriebsstätte genutzt wird. Es kommt vielmehr darauf an, ob die Darlehens*forderung* zur Betriebsstätte gehört. Daran fehlt es, wenn das Darlehen nicht aus Mitteln der ausländischen Personengesellschaft gewährt, sondern ihr umgekehrt als Fremdkapital überlassen wurde (BFH-Urteile in BFHE 164, 38, BStBl II 1991, 444, unter II.B.4.b; in BFHE 178, 74, BStBl II 1995, 683, unter II.C.2.b, und in BFHE 200, 521, BStBl II 2003, 631, unter III.2.d). Es kommt auch nicht darauf an, dass die Darlehensforderung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG 1987 zum Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft gehören würde, weil die Grundsätze über das Sonderbetriebsvermögen *rechtlicher* Art sind und nicht mit der *tatsächlichen* Zugehörigkeit im Sinne der einschlägigen Abkommensregelungen gleichzusetzen sind. Die nach inländischem Recht bestehende Einheit von Gewinnanteil und Sondervergütungen —insbesondere Zinsen— ist abkommensrechtlich aufgehoben, weil Zinsen aus dem Unternehmensgewinn herausgelöst werden (BFH-Urteile in BFHE 164, 38, BStBl II 1991, 444, unter II.B.4.c, und in BFHE 178, 74, BStBl II 1995, 683, unter II.C.2.c; a.A. wohl Wolff in Festschrift für Wassermeyer, 2005, S. 647, 662).

Wenn die ausländische Personengesellschaft die Darlehens*verbindlichkeit* passiviert hat —was das FG für den Streitfall bindend, weil nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen (siehe oben 2.), festgestellt hat—, folgt daraus, dass die korrespondierende *Forderung* nicht auch von ihr gehalten wird (BFH-Urteile in BFHE 164, 38, BStBl II 1991, 444, unter II.B.4.d aa, und in BFHE 168, 52, BStBl II 1992, 937, unter II.3.c cc).

bb) Abweichend vom Wortlaut derjenigen Abkommen, zu denen die vorstehend wiedergegebenen BFH-Entscheidungen ergangen sind, stellt Art. 10 Abs. 2 DBA Frankreich 1959/1969 allerdings nicht auf die „tatsächliche" Zugehörigkeit der Forderung zum Vermögen der Betriebsstätte ab, sondern lässt die bloße „Zugehörigkeit" genügen; der Zusatz „tatsächlich" fehlt.

Aus diesem Formulierungsunterschied folgen aber keine abweichenden Beurteilungsmaßstäbe für die Zuordnung einer Forderung zum Betriebsstättenvermögen (ebenso Kramer, in Debatin/ Wassermeyer, Art. 10 DBA Frankreich Rn. 28 f., Stand Oktober 2002). Auch nach dem Wortlaut des DBA Frankreich 1959/1969 kommt es für die Zuordnungsentscheidung auf die Behandlung der *Forde-*

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

rung, nicht aber auf diejenige des darlehensweise überlassenen *Kapitals* an. Dafür, dass Art. 10 Abs. 2 DBA Frankreich 1959/1969 auf eine *rechtliche* Zugehörigkeit nach den Grundsätzen des nationalen Steuerrechts eines der Vertragsstaaten abstellen will, fehlt es an jeglichem Anhaltspunkt. Damit gelten die tragenden Gesichtspunkte der zum Begriff der „tatsächlichen Zugehörigkeit" ergangenen Rechtsprechung aber ebenso für die im DBA Frankreich 1959/1969 verwendete Formulierung. Auch im OECD-Musterkommentar (zu Art. 11 Abs. 4 Nr. 24) ist ausgeführt, dass mit der „tatsächlichen Zugehörigkeit" zur Betriebsstätte gemeint sei, dass die Forderungen Teile des Vermögens der Betriebsstätte darstellen. Damit wird aber gerade die Formulierung des DBA Frankreich 1959/1969 aufgegriffen.

d) Diese Auslegung des DBA Frankreich 1959/1969 verstößt auch nicht gegen die europarechtlich garantierte Niederlassungsfreiheit. Die in einem anderen Mitgliedstaat investierende Klägerin wird bewertungsrechtlich im Ergebnis nicht anders behandelt, als wenn sie einer inländischen Unter-Personengesellschaft ein Darlehen gewährt hätte.

Gewährt die Klägerin der F-KG ein Darlehen in Höhe von 1 Mio. DM, mit dem die Auslandsgesellschaft Anlagevermögen herstellt oder erwirbt, wird im Einheitswert der Klägerin die Darlehensforderung mit ihrem Nennbetrag von 1 Mio. DM angesetzt. Das ausländische Anlagevermögen (im Wert von ebenfalls 1 Mio. DM) ist nach § 101 Nr. 1 BewG a.F. i.V.m. DBA Frankreich 1959/1969 steuerfrei; die zum ausländischen Betriebsvermögen gehörende Darlehensverbindlichkeit kann nach § 103 Abs. 1 BewG a.F. nicht als Schuldposten abgezogen werden.

Hätte die Klägerin hingegen einer *inländischen* Unter-Personengesellschaft ein Investitionsdarlehen gewährt, wäre im Einheitswert dieser Untergesellschaft das hergestellte oder angeschaffte Anlagevermögen im Wert von 1 Mio. DM als Besitzposten und die korrespondierende Verbindlichkeit in Höhe von 1 Mio. DM als Schuldposten anzusetzen gewesen; diese Beträge würden sich gegenseitig aufheben. Die Darlehensforderung der Klägerin gegen die inländische Untergesellschaft wäre gemäß § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 BewG a.F. im Einheitswert der Untergesellschaft zu erfassen gewesen, der Klägerin aber als Sonderbetriebsvermögen vorweg zugerechnet worden. Im Ergebnis wäre bei der Klägerin damit ein Einheitswertanteil von 1 Mio. DM anzusetzen gewesen. Dies entspricht der Behandlung im Fall der —hier zu beurteilenden— Auslandsinvestition.

9. Für die Forderungen gegen die I-KG gelten im Ergebnis dieselben Grundsätze.

Zum Feststellungszeitpunkt 1. Januar 1987 war insoweit noch das Abkommen zwischen dem Deutschen Reich und Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung anderer Fragen auf dem Gebiete der direkten Steuern vom 31. Oktober 1925 (RGBl II 1925, 1146), wieder in Kraft gesetzt aufgrund des Vertrages zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der italienischen Regierung vom 20. November 1952 (Bekanntmachung des Bundesministers des Auswärtigen vom 23. Dezember 1952, BGBl II 1952, 986), im Folgenden DBA-Italien 1925, anzuwenden.

Art. 3 DBA Italien 1925 über die Zuordnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb enthält keine ausdrückliche Regelung über das Verhältnis zum Zinsartikel (Art. 8 DBA Italien 1925); aufgrund der Spezialität der letztgenannten Regelung ist diese jedoch vorrangig (oben 8.b bb). Damit liegt das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus den Darlehensforderungen bei Deutschland als dem Wohnsitzstaat der Gläubiger. Gleiches gilt gemäß Art. 12 Abs. 2 Buchst. c) DBA Italien 1925 auch für das Besteuerungsrecht hinsichtlich des entsprechenden Vermögens.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
BFH 12.10.2016 - I R 93/12
BFH 12.10.2016 - I R 92/12
FG München 8.11.2012 - 10 K 1984/11
BFH 30.5.2012 - III B 239/11

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BFH 5.5.2011 - X B 74/10
FG Nürnberg 3.12.2009 - IV 322/2005
BVerfG 10.6.2009 - 1 BvR 571/07
FG Nürnberg 30.9.2004 - IV 13/2003

Fundstelle(n):
BStBl II 2009 S. 758 Nr. 18
KÖSDI 2006 S. 15310 Nr. 11
NWB IAAAC-18012

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.