

## Urteil vom 23. Februar 2011, I R 52/10

**Besteuerung eines Immobilienfonds mit Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Grundstücken in den Niederlanden - Sondervergütungen an einen Gesellschafter einer Obergesellschaft für Leistungen an die Untergesellschaft - Klagebefugnis - Unterbleiben einer notwendigen Beiladung - Beginn eines Gewerbebetriebs**

BFH I. Senat

DBA NLD Art 4 Abs 1, DBA NLD Art 4 Abs 3, DBA NLD Art 14 Abs 1, DBA NLD Art 20 Abs 2 S 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 3, FGO § 60 Abs 3 S 1, GewStG § 2 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 2

vorgehend FG Hamburg, 15. April 2010, Az: 5 K 114/08

### Leitsätze

1. NV: Eine KG, die auf eine GmbH umgewandelt wird, ist vollbeendet. Mit der Vollbeendigung einer (Personen-)Obergesellschaft sind sämtliche Gesellschafter "ausgeschieden" und daher zum Klageverfahren der Untergesellschaft notwendig beizuladen .
2. NV: Dass eine nicht in § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG genannte Person eine von dem Organ der Gesellschaft abgeleitete Befugnis zu Geschäftsführungsmaßnahmen hat, hindert das Vorliegen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft nicht .
3. NV: Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft wird erst mit Eintragung im Handelsregister zum Gewerbebetrieb .
4. NV: Räumlichkeiten können auch dann eigene Betriebsstätten sein, wenn hierüber kein vertraglich eingeräumtes Nutzungsrecht besteht .
5. NV: Zinseinkünfte einer gewerblich geprägten Personengesellschaft aus der Anlage von Mitteln aus der Finanzierung und Bewirtschaftung von Grundbesitz in den Niederlanden dürfen bei den in Deutschland ansässigen Gesellschaftern besteuert werden .
6. NV: Aufwendungen für die Verwaltung eines Immobilienfonds, der Immobilien in den Niederlanden hält und zugleich im Inland Geldanlagen aus Überschüssen im Zusammenhang mit den Grundstücksgeschäften tätigt, sind anteilig den verschiedenen Einkunftsquellen zuzuordnen .
7. NV: Eine Sondervergütung, die die Obergesellschaft einem ihrer Gesellschafter für das Einwerben von Kunden der Untergesellschaft zahlt, ist nicht als Sondervergütung bei der Untergesellschaft zu behandeln, wenn die Obergesellschaft im Zusammenhang mit dieser Leistung bereits eine Sondervergütung von der Untergesellschaft erhalten hat, die im Gewinn der Untergesellschaft erfasst ist .

### Tatbestand

- 1 A. Die Beteiligten streiten darüber, ob und ggf. in welchem Umfang Einkünfte eines Immobilienfonds in Deutschland besteuert werden dürfen. Streitjahre sind 1996 bis 1998.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein geschlossener Immobilienfonds in der Rechtsform einer KG. Ihre Gründungsgesellschafter waren die A-GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin sowie die B-GmbH und die C-KG, alle mit Sitz in X. An der C-KG waren als Komplementärin die M-GmbH sowie als Kommanditisten die M-KG, die Beigeladenen zu 1. bis 3. sowie zwei weitere Personen --E und W-- beteiligt. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war der Erwerb und die Verwaltung von Bürogebäuden in den Niederlanden zum Zweck der Kapitalanlage durch Investoren sowie die Erbringung von Dienstleistungen. Die Klägerin wurde am 4. November 1996 errichtet und am 27. November 1996 im Handelsregister eingetragen. Im Jahr 2008 wurde ihre Auflösung beschlossen, die nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) noch nicht abgeschlossen ist.

- 3 Die Beigeladenen zu 2. und 3. waren Geschäftsführer der A-GmbH, der B-GmbH und der M-GmbH. Der Beigeladene zu 3. war nicht an der Klägerin beteiligt, aber Gesellschafter der C-KG. Alle Gesellschafter der Klägerin und der an ihr beteiligten Personengesellschaften hatten in den Streitjahren ihren Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. Weder die Klägerin noch die A-GmbH, wohl aber die B-GmbH und die C-KG unterhielten in X eigene Geschäftsräume.
- 4 Ab dem Jahr 1996 warb die Klägerin Anleger ein. Ihr Angebot richtete sich ausschließlich an im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Investoren, die bis zum 31. Dezember 1996 Einlagen in Höhe von 3.505.000 DM und im Jahr 1997 weitere Einlagen von 8.284.000 DM leisteten.
- 5 Schon vor der Einwerbung des Kapitals hatte die Klägerin mit ihren Gründungskommanditisten Vereinbarungen über von diesen zu erbringende Leistungen und die dafür zu zahlenden Vergütungen geschlossen. So wurden der B-GmbH auf der Grundlage eines Treuhandvertrags vom 4. November 1996 geschäftsführende Tätigkeiten und die Wahrnehmung der Interessen der Anleger übertragen. Die B-GmbH war ermächtigt, mit Wirkung für die Klägerin und deren Gesellschafter durch Aufnahme weiterer Kommanditisten und/oder Erhöhung von Kommanditeinlagen das Kommanditkapital der Klägerin auf bis zu 9 Mio. DM zu erhöhen, um die geplanten Investitionen in Höhe von ca. 14 Mio. DM durchzuführen. Ferner erhielt sie für die Übernahme von Buchführungsarbeiten ein gesondertes Honorar. Die C-KG hatte sich verpflichtet, bestimmte Leistungen im Zusammenhang mit der Kapitalbeschaffung und der Sicherstellung der Finanzierung zu erbringen. In den Niederlanden nahm die dort ansässige H-BV die Interessen der Klägerin wahr; sie betrieb u.a. die administrative, kaufmännische und technische Verwaltung der Immobilien.
- 6 Die A-GmbH erwarb in den Jahren 1996 und 1997 zwei in den Niederlanden belegene bebaute Grundstücke zum Gesamtpreis von (umgerechnet) 11.948.250 DM. Sie übertrug mit Wirkung zum 16. Dezember 1996 und zum 3. Juni 1997 das wirtschaftliche Eigentum an den Immobilien auf die Klägerin, die die Gebäude sodann vermietete. Neben den Mieteinnahmen erzielte die Klägerin Zinsen aus Guthaben, die vor allem aus Einlagenzahlungen vor dem Grundstückserwerb resultierten. Nach Beginn der Betriebsphase (16. Dezember 1996) bestanden ferner verzinsliche Guthaben der Klägerin aus Gründen der Liquiditätsreserve laut Investitionsplan und aufgrund von Liquiditätsüberschüssen, die durch die Vermietung der Immobilien entstanden waren. Diese Guthaben bestanden sowohl auf im Inland als auch auf im Ausland geführten Konten.
- 7 Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn für die Streitjahre durch Betriebsvermögensvergleich. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung nahm der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) an, dass die Gewinnermittlung der Klägerin in mehreren Punkten zu korrigieren sei. Es ging dabei zum einen um die Aufteilung der Kosten für die Fondsverwaltung auf die deutschen und die niederländischen Einkünfte der Klägerin. Zum anderen wurden Aufwendungen für die Gründung der Klägerin den Anschaffungskosten der Immobilien zugerechnet und nicht als sofort abziehbar behandelt. Ferner wurden an den Beigeladenen zu 3. gezahlte Vergütungen für die Vermittlung von Kapitalanlegern nicht bei der Klägerin, sondern bei der C-KG als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt. Schließlich unterwarf das FA einen Teil der in 1996 und 1997 erzielten Erträge der Klägerin der Gewerbesteuer. Ein Einspruch der Klägerin gegen die entsprechenden Bescheide hatte nur in geringem Umfang Erfolg.
- 8 Die daraufhin erhobene Klage wies das FG überwiegend ab (FG Hamburg, Urteil vom 16. April 2010 5 K 114/08). Es entschied, dass das FA zu Recht
  - die Fondsverwaltungskosten aufgeteilt und zum Teil den steuerpflichtigen Einkünften der Klägerin zugeordnet,
  - die auf die niederländischen Einkünfte entfallenden Funktionsträgerkosten den Anschaffungskosten der Grundstücke zugerechnet,
  - in 1996 und 1997 geleistete Zahlungen der C-KG an den Beigeladenen zu 3. nicht als Sonderbetriebseinnahmen des Beigeladenen zu 3. in der Sonderbilanz der Klägerin berücksichtigt und auch nicht die Sonderbetriebsausgaben der C-KG in Höhe dieser Beträge gekürzt sowie
  - für die inländischen Einkünfte 1996 und 1997 einen Gewerbesteuermessbetrag festgesetzt habe.
- 9 Hingegen seien die angefochtenen Bescheide in anderen, im Revisionsverfahren nicht streitigen Punkten rechtswidrig. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 539 abgedruckt.
- 10 Mit ihrer vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das Urteil des FG, die ihm zu Grunde liegenden Einspruchsentscheidungen und die

Gewerbsteuerermessbescheide aufzuheben und die angefochtenen Feststellungsbescheide dahin zu ändern, dass die in den Streitjahren erzielten Einkünfte nach Maßgabe ihrer erstinstanzlichen Anträge festgestellt werden.

**11** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 12** B. Die Revision ist hinsichtlich der Feststellungsbescheide sowie des Gewerbesteuerermessbescheids 1996 begründet. Sie führt insoweit gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG: Hinsichtlich der Feststellungsbescheide fehlt es an notwendigen Beiladungen, die vom FG nachzuholen sind (nachfolgend unter II.). Hinsichtlich des Gewerbesteuerermessbescheids 1996 bedarf es weiterer tatrichterlicher Feststellungen zur Höhe des in die Bemessung des Gewerbeertrags einzubeziehenden Gewinns und hierbei der Berechnung der einzubeziehenden Gewerbesteuerückstellung (nachfolgend unter III.2.). In Bezug auf den Gewerbesteuerermessbescheid 1997 ist die Revision unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 13** I. Das FG hat die Klage zu Recht für zulässig erachtet. Sowohl Bescheide zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften als auch Gewerbesteuerermessbescheide, die gegenüber einer Personengesellschaft ergangen sind, können von dieser mit der Klage angefochten werden. Das gilt auch dann, wenn sich die Personengesellschaft in Liquidation befindet. Ein solcher Sachverhalt liegt im Streitfall vor, da nach den Feststellungen des FG die Liquidation der Klägerin noch nicht abgeschlossen ist.
- 14** II. Das FG hätte über die Klage gegen die Feststellungsbescheide jedoch nicht entscheiden dürfen, ohne zuvor E und W oder deren Rechtsnachfolger zum Klageverfahren beizuladen.
- 15** 1. Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte notwendig beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Das gilt nicht für Mitberechtigten, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO).
- 16** 2. Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO kann eine Klage gegen einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen von dem zur Vertretung berufenen Geschäftsführer mit der Klage angefochten werden. Das ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) dahin zu verstehen, dass die Klage gegen einen an eine Personengesellschaft gerichteten Feststellungsbescheid --durch den Geschäftsführer-- im Namen der Gesellschaft erhoben werden kann (BFH-Beschluss vom 14. November 2008 IV B 136/07, BFH/NV 2009, 597, 599; BFH-Urteil vom 27. November 2008 IV R 16/06, BFH/NV 2009, 783, 785; ebenso Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 48 FGO Rz 7, m.w.N.). In einem solchen Fall sind aber neben der Gesellschaft u.a. alle Personen ebenfalls klagebefugt, die inhaltlich von den im Bescheid enthaltenen Feststellungen betroffen, inzwischen aber aus der Gesellschaft ausgeschieden sind (§ 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO). Sie müssen deshalb zu einem von der Gesellschaft geführten Klageverfahren beigelegt werden (Senatsurteil vom 24. März 1999 I R 114/97, BFHE 188, 315, 318, BStBl II 2000, 399, 400, m.w.N.).
- 17** 3. Diese Grundsätze gelten sinngemäß, wenn an einer Personengesellschaft (Untergesellschaft) eine weitere Personengesellschaft (Obergesellschaft) beteiligt ist. Dann kann zwar ein gegenüber der Untergesellschaft ergangener Feststellungsbescheid grundsätzlich nur von dieser selbst, nicht aber von der Obergesellschaft oder von deren Gesellschaftern angefochten werden. Vielmehr werden sowohl die Obergesellschaft als auch die Gesellschafter der Obergesellschaft, vorbehaltlich des § 48 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 FGO, insoweit von dem Geschäftsführer der Untergesellschaft vertreten. Das gilt aber nicht, wenn inzwischen die Obergesellschaft vollbeendet oder einer ihrer Gesellschafter aus ihr ausgeschieden ist. Ein solcher Gesellschafter ist, wenn der Inhalt des Feststellungsbescheids für seine Besteuerung bedeutsam ist, gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO klagebefugt (zur Vollbeendigung vgl. BFH-Urteil vom 22. November 1988 VIII R 90/84, BFHE 155, 250, 253, BStBl II 1989, 326, 328; Senatsbeschluss vom 22. Dezember 2008 I B 81/08, BFH/NV 2009, 948) und deshalb gemäß § 60 Abs. 3 FGO zu einem von der Gesellschaft geführten Klageverfahren beizuladen (BFH-Beschluss vom 15. Januar 1987 IV B 95/86, BFH/NV 1987, 659).
- 18** Diese Situation liegt im Streitfall vor. Zu den Gesellschaftern der Klägerin gehörte im streitigen Zeitraum u.a. die C-KG, an der u.a. E und W beteiligt waren. Die C-KG ist inzwischen in eine GmbH umgewandelt worden und damit vollbeendet, weshalb E und W im Klageverfahren nicht mehr von ihr vertreten werden. Mit der Vollbeendigung der C-KG ist nicht nur deren prozessuale Stellung auf E und W übergegangen; vielmehr sind E und W nunmehr weder

unmittelbar noch mittelbar an der Klägerin beteiligt und daher i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO aus ihr "ausgeschlossen" (Senatsbeschluss in BFH/NV 2009, 948). Sie mussten daher zum Klageverfahren beigelegt werden.

- 19** 4. Das FG hat von einer solchen Beiladung abgesehen und zur Begründung ausgeführt, dass sein Versuch zur Zustellung eines Beiladungsbeschlusses fehlgeschlagen sei und weitere Bemühungen um die Ermittlung von Anschriften, Bevollmächtigten oder Erben von E und W ebenso wie die öffentliche Zustellung eines Beiladungsbeschlusses zu einer nicht vertretbaren Verzögerung des Verfahrens geführt hätten. Dem kann nicht beigelegt werden. Zwar kann nach der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH eine gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO notwendige Beiladung unterbleiben, wenn sie zu einer sehr erheblichen Verzögerung der Sachentscheidung führen würde, die dem berechtigten Interesse der Verfahrensbeteiligten an einem wirksamen Rechtsschutz zuwiderlaufen würde (BFH-Beschluss in BFH/NV 1987, 659, 662). Eine solche Ausnahme kann jedoch, wie auch der IV. Senat (a.a.O.) ausdrücklich klargestellt hat, nur in besonders gelagerten Fällen anerkannt werden. Ein solcher liegt hier zumindest nach dem bisherigen Erkenntnisstand nicht vor.
- 20** Denn bei E und W handelt es sich um nur zwei Personen, deren Namen dem FG bekannt waren. Schon dieser Umstand steht der Annahme entgegen, dass einer notwendigen Beiladung das Interesse der bisherigen Verfahrensbeteiligten überzuordnen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 19. Juni 1990 VIII B 3/89, BFHE 161, 404, 408, BStBl II 1990, 1068, 1070). Zudem verfügte das FG zwar nicht über aktuelle Anschriften von E und W, weshalb es versucht hat, für sie bestimmte Beiladungsbeschlüsse unter der Anschrift der Prozessbevollmächtigten der Klägerin zuzustellen. Die Prozessbevollmächtigte hat sich aber für nicht von E und W bevollmächtigt erklärt und zudem mitgeteilt, dass W ihrer Kenntnis nach verstorben sei. Daraufhin durfte das FG nicht den Versuch der Beiladung abbrechen und den Rechtsstreit nunmehr ohne Beteiligung von E und W bzw. von Erben des W entscheiden. Es hätte vielmehr zumindest bei den dafür in Frage kommenden Behörden (Einwohnermeldeamt und Polizei) nach den aktuellen Verhältnissen von E und W fragen müssen. Hätte sich dabei bestätigt, dass W verstorben war, so hätte es in ähnlicher Weise Versuche zur Ermittlung der Erben unternehmen müssen (vgl. Senatsurteil in BFHE 188, 315, BStBl II 2000, 399). All das hätte innerhalb weniger Monate geschehen können und mithin nicht zwangsläufig dazu geführt, dass die abschließende Entscheidung des Rechtsstreits in einem dem Rechtsschutzgebot widerstrebenden Maße verzögert worden wäre. Daher kann dieses Gebot im Streitfall keinen Vorrang vor dem mit § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO verfolgten Ziel der einheitlich bindenden Entscheidung gegenüber allen Feststellungsbeteiligten (§ 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO) haben und mithin ein Absehen von der Beiladung nicht rechtfertigen.
- 21** 5. Die Beteiligten haben das Unterlassen der Beiladung von E und W nicht gerügt. Ein Verstoß gegen § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO ist jedoch als Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens im Revisionsverfahren auch ohne Rüge zu beachten (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 118 FGO Rz 270, m.w.N.).
- 22** 6. Nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO kann eine vom FG unterlassene notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachgeholt werden. Daraus folgt aber keine entsprechende Verpflichtung des Revisionsgerichts; dieses darf vielmehr ebenso das Urteil des FG aufheben und die Sache zwecks Nachholung der Beiladung an das FG zurückverweisen. Die Auswahl zwischen diesen beiden Wegen muss es nach pflichtgemäßen Ermessen treffen (BFH-Urteil vom 29. April 2009 X R 16/06, BFHE 225, 4, 7, BStBl II 2009, 732, 733).
- 23** Im Streitfall erscheint eine Zurückverweisung ermessensgerecht. Denn der Beiladung müssen tatsächliche Feststellungen zu den Personen der Beigeladenen vorausgehen, die nach der Gesamtstruktur des finanzgerichtlichen Verfahrens eher dem FG als dem BFH obliegen. Die Erforderlichkeit von Ermittlungen zum Sachverhalt rechtfertigt stets eine Zurückverweisung (ebenso Ruban in Gräber, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 123 Rz 5; Bergkemper in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 123 FGO Rz 18), die deshalb im Streitfall unabhängig davon zulässig ist, ob eine solche bei Fehlen einer notwendigen Beiladung generell und ohne weitere Voraussetzungen in Betracht kommt (so BFH-Beschluss vom 8. Mai 2008 IV B 138/07, BFH/NV 2008, 1499). Der Senat entscheidet sich deshalb für eine dahin gehende Handhabung.
- 24** 7. Das FG wird im weiteren Verlauf des Rechtsstreits erneut versuchen müssen, E und W zum Verfahren beigezuladen. Im Zuge einer Beiladung wird zugleich Gelegenheit sein, den angefochtenen Bescheid an E und W oder ggf. an deren Rechtsnachfolger bekannt zu geben, was nach den Feststellungen des FG bisher ebenfalls unterblieben ist. Erst im Anschluss daran wird über die inhaltliche Rechtmäßigkeit der angefochtenen Feststellungsbescheide entschieden werden können.
- 25** III. Im Rechtsstreit wegen der Gewerbesteuerermessbescheide bedarf es keiner Beiladung weiterer Personen, da die Klägerin insoweit selbst Steuerschuldnerin ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 188, 315, 319, BStBl II 2000, 399, 401;

BFH-Beschluss vom 26. Januar 2000 IV B 134/98, BFH/NV 2000, 1104). Insoweit ist daher für eine Sachentscheidung Raum. Diese geht dahin, dass im Hinblick auf das Streitjahr 1996 ebenfalls das angefochtene Urteil aufgehoben wird und die Sache an das FG zurückverwiesen, hinsichtlich des Streitjahres 1997 hingegen die Revision als unbegründet zurückgewiesen wird.

- 26** 1. Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Klägerin einen Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) unterhalten hat. Die Klägerin hat zwar, was zwischen den Beteiligten unstrittig ist, keine originär gewerbliche Tätigkeit ausgeübt. Ihre Tätigkeit gilt aber gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in dessen --für die Streitjahre geltender-- Fassung durch das Steueränderungsgesetz 1992 vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297, BStBl I 1992, 146) --EStG 1990/1997-- als Gewerbebetrieb, was auch für das Gewerbesteuerrecht maßgeblich ist (BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464).
- 27** Nach der genannten Vorschrift gilt in vollem Umfang die mit Einkunftserzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990/1997 ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind, als Gewerbebetrieb. Diese Voraussetzungen liegen nach den Feststellungen des FG, die nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffen worden und deshalb für den Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO), im Streitfall vor. Insbesondere hat das FG festgestellt, dass nur die M-GmbH --eine Kapitalgesellschaft-- zur Führung der Geschäfte der Klägerin befugt war (S. 61 des FG-Urteils). Gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindende Feststellungen können nicht nur im Tatbestand, sondern auch --wie im Streitfall-- in den Entscheidungsgründen eines Urteils enthalten sein (Ruban in Gräber, a.a.O., § 118 Rz 37, m.w.N.).
- 28** Entgegen der Ansicht der Klägerin widerspricht diese Feststellung nicht den weiteren Ausführungen des FG, nach der auch die B-GmbH und die C-KG in den Streitjahren geschäftsleitende Aufgaben bei der Klägerin wahrgenommen haben. Denn der in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1990/1997 verwendete Begriff "Geschäftsführung" ist gesellschaftsrechtlich i.S. seiner Verwendung in §§ 114 bis 117, § 164 des Handelsgesetzbuchs (HGB) und §§ 709 bis 713 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zu verstehen (BFH-Urteil vom 23. Mai 1996 IV R 87/93, BFHE 180, 396, 402 f., BStBl II 1996, 523, 526; Wacker in Schmidt, Einkommensteuergesetz, 29. Aufl., § 15 Rz 222). Er umfasst mithin nur die organschaftliche Geschäftsführungsbefugnis. Dass eine nicht in § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG 1990/1997 genannte Person eine von dem Organ der Gesellschaft abgeleitete Befugnis zu Geschäftsleitungsmaßnahmen hat, hindert das Vorliegen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft nicht.
- 29** Ein solcher Sachverhalt liegt nach den bindenden Feststellungen des FG im Streitfall vor. Danach beruhen die Tätigkeiten der B-GmbH und der C-KG, die das FG sodann dem Bereich der Geschäftsleitung zugeordnet hat, auf Verträgen zwischen diesen Gesellschaften und der Klägerin (S. 7 f. des FG-Urteils). Zumindest die entsprechende Vereinbarung mit der B-GmbH ist zwar schon im Gesellschaftsvertrag der Klägerin enthalten gewesen oder jedenfalls in die Wege geleitet worden (S. 66 des FG-Urteils). Dadurch wird das Eingreifen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG 1990/1997 aber nicht berührt. Denn durch eine Delegation von Geschäftsleitungsaufgaben wird auch dann, wenn diese schon im Gesellschaftsvertrag vereinbart ist, keine organschaftliche Geschäftsführungsbefugnis begründet. Allein darauf kommt es aber bei der Anwendbarkeit der Vorschrift an.
- 30** 2. Entgegen der Ansicht des FG hat der von der Klägerin unterhaltene Gewerbebetrieb aber nicht schon mit der Gründung der Klägerin, sondern erst mit deren Eintragung im Handelsregister begonnen. Denn erst durch diese Eintragung wurde die Klägerin zu einer KG und die Haftung der Kommanditisten auf deren Vermögenseinlage beschränkt (§ 161 Abs. 1 HGB); insoweit gilt für das Gewerbesteuerrecht nichts anderes als im Bereich der Erbschaftsteuer (dazu BFH-Urteil vom 4. Februar 2009 II R 41/07, BFHE 225, 85, 87 f., BStBl II 2009, 600, 602). Daher haftete bis zur Registereintragung u.a. die C-KG unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Klägerin, weshalb in diesem Zeitraum nicht die in § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG 1990 genannte Voraussetzung erfüllt war, dass an der Personengesellschaft nur Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter beteiligt sind. Die bis zum Zeitpunkt der Eintragung (27. November 1996) erzielten Einkünfte der Klägerin unterliegen daher nicht der Gewerbesteuer.
- 31** Zu einer abweichenden Beurteilung führt nicht die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH), nach der sich aus Gründen des Vertrauensschutzes die Anlagegesellschafter von schon vor 1999 bestehenden geschlossenen Immobilienfonds auf eine im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Haftungsbeschränkung berufen dürfen, wenn diese für den Vertragspartner zumindest erkennbar war (BGH-Urteil vom 21. Januar 2002 II ZR 2/00, Deutsches

Steuerrecht --DStR-- 2002, 816). Denn die C-KG zählt nicht zu den "Anlagegesellschaftern" der Klägerin in diesem Sinne, weshalb sich die genannte Rechtsprechung nicht auf sie erstreckt. Vielmehr traf sie bis zur Eintragung eine unbeschränkte Haftung, was für diesen Zeitraum eine Qualifizierung der Klägerin als gewerblich geprägte Personengesellschaft ausschließt.

- 32** 3. Dagegen kann die Klägerin mit ihrem Vortrag, dass die durch die in der Zeit vom 27. November 1996 (Eintragung im Handelsregister) bis zum 16. Dezember 1996 (Übertragung des ersten Grundstücks) getätigten Vorbereitungshandlungen erzielten Erträge ebenfalls nicht gewerblicher Natur seien, keinen Erfolg haben. Die Klägerin meint dazu, dass erst mit dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums am ersten Grundstück die "Betriebsphase" begonnen habe und dass alle dieser Phase vorausgehenden Maßnahmen nur vorbereitender Natur gewesen seien. Dem ist nicht zu folgen.
- 33** Zwar trifft es zu, dass ein Gewerbebetrieb grundsätzlich erst in dem Zeitpunkt beginnt, in dem der Unternehmer erstmals zu seiner gewerblichen Betätigung zählende Tätigkeiten aufnimmt (Drüen in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbebesteuergesetz, § 2 GewStG Rz 236). Dazu ist ein äußerlich erkennbares Anbieten einer entgeltlichen Tätigkeit gegenüber einem nicht abgeschlossenen Kreis von Personen erforderlich; vorbereitende Maßnahmen auf der Beschaffungsseite reichen regelmäßig nicht aus (BFH-Urteile vom 17. April 1986 IV R 100/84, BFHE 146, 457, BStBl II 1986, 527; vom 22. November 1994 VIII R 44/92, BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 900). Jedoch hat die Klägerin sich nach den Feststellungen des FG im Anschluss an ihre Registereintragung nicht auf solche Maßnahmen beschränkt, sondern zum Zweck der Erzielung von Entgelten Kapital angelegt. Diese Tätigkeit war infolge der gewerblichen Prägung der Klägerin deren Gewerbebetrieb zuzuordnen, weshalb sie zur Aufnahme dieses Betriebs genügt. Dass die Kapitalanlage als solche --jenseits der gewerblichen Prägung-- zum Bereich der Vermögensverwaltung gehört, ist insoweit unschädlich (ebenso BFH-Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464; Selack in Deloitte, Gewerbebesteuergesetz, § 2 Rz 414).
- 34** 4. Der im Anschluss an die Eintragung erzielte Gewerbeertrag der Klägerin unterliegt der Gewerbebesteuer, soweit er einer im Inland belegenen Betriebsstätte der Klägerin zuzurechnen ist (§ 2 Abs. 1 GewStG). Insoweit ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstrittig, dass die aus der Vermietung der Grundstücke erzielten Erträge nicht in einer inländischen Betriebsstätte erwirtschaftet worden sind. Denn die Verwaltung jener Grundstücke wurde nach den Feststellungen des FG ausschließlich durch die H-BV in den Niederlanden erledigt. Das FG hat aber im Ergebnis zutreffend angenommen, dass der durch die Anlage von Geldern erzielte Gewerbeertrag einer inländischen Betriebsstätte der Klägerin zuzurechnen ist. In diesem Zusammenhang kann offenbleiben, ob die --von der Revision angegriffene-- Würdigung des FG zutrifft, dass sich die Geschäftsleitung der Klägerin im Inland befunden habe. Denn auch wenn man diese Frage abweichend beurteilt, sind hinsichtlich des Anlageertrags die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 GewStG erfüllt.
- 35** a) Nach den bindenden Feststellungen des FG unterhielten zwar weder die Klägerin selbst noch ihre Komplementärin --die A-GmbH-- in Deutschland eigene Geschäftsräume. Jedoch wurden, wie sich aus den Feststellungen des FG ebenfalls ergibt, die in Rede stehenden Anlagen nicht von einer außerhalb Deutschlands gelegenen Einrichtung aus getätigt. Vielmehr muss angenommen werden, dass sie durch die Beigeladenen zu 2. und 3. oder durch einen von beiden veranlasst und dass dazu die in X belegenen Büroräume der B-GmbH oder der C-KG genutzt sowie ggf. auch Mitarbeiter einer oder beider dieser Gesellschaften eingesetzt worden sind. Diese Räume waren feste und zu unternehmerischen Zwecken genutzte Einrichtungen i.S. des § 12 Satz 1 der Abgabenordnung und daher Betriebsstätten i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG. Sie sind in dem hier interessierenden Zusammenhang der Klägerin als eigene Betriebsstätten zuzurechnen.
- 36** Dass der Klägerin hinsichtlich dieser Einrichtungen kein vertraglich eingeräumtes Nutzungsrecht zugestanden haben mag, ist insoweit unbeachtlich. Denn die Einrichtungen wurden von den Geschäftsführern der A-GmbH, die zugleich Geschäftsführer der B-GmbH und der C-KG waren, u.a. für Zwecke der Klägerin genutzt. Das führt dazu, dass sie (auch) als Betriebsstätten der Klägerin anzusehen sind.
- 37** b) Diese Handhabung wird nicht zuletzt dadurch bestätigt, dass sich nichts anderes ergäbe, wenn die Klägerin die Anlageentscheidungen der B-GmbH oder der C-KG übertragen hätte und diese insoweit als Subunternehmer der Klägerin tätig geworden wären. Die Betriebsstätte eines Subunternehmers ist zwar nicht stets zugleich als Betriebsstätte des Hauptunternehmers anzusehen; anders ist es aber, wenn dieser die Tätigkeit des Subunternehmers im Rahmen der betreffenden Einrichtung fortlaufend überwacht (Senatsurteil vom 13. Juni 2006 I R 84/05, BFHE 214, 178, 181, BStBl II 2007, 94, 95, m.w.N.). Deshalb wären, wenn die B-GmbH oder die C-KG für die Klägerin Vermögen angelegt hätte und dabei in ihren Räumlichkeiten von der Klägerin ständig überwacht worden

wäre, die Räumlichkeiten zu Betriebsstätten der Klägerin geworden. Dann kann es aber nicht anders sein, wenn den die Klägerin leitenden Personen zugleich die Leitung der B-GmbH und der C-KG obliegt und die genannte Überwachung gleichsam durch eine Identität der Leitungsorgane ersetzt wird. Das ist die im Streitfall gegebene Situation, weshalb die Klägerin in den Geschäftsräumen der B-GmbH und der C-KG Betriebsstätten unterhalten hat.

- 38** 5. Das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 16. Juni 1959 (BGBl II 1960, 1782, BStBl I 1960, 382) --DBA-Niederlande-- steht der Erfassung des auf die inländischen Betriebsstätten entfallenden Anteils am Gewerbeertrag der Klägerin nicht entgegen. Denn nach Art. 14 Abs. 1 dieses Abkommens dürfen Zinsen von dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Zinsempfänger seinen Wohnsitz hat. Das ist im Streitfall Deutschland. Eine Personengesellschaft ist nicht "Person" im Sinne des DBA-Niederlande (vgl. Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 DBA-Niederlande), weshalb im Hinblick auf die persönliche Zuordnung der Zinsen --auch für Zwecke der Gewerbesteuer-- auf deren Gesellschafter abzustellen ist. Diese waren nach den Feststellungen des FG im Streitfall sämtlich in Deutschland, nicht aber in den Niederlanden wohnhaft und damit in Deutschland ansässig (Art. 3 DBA-Niederlande). Auch sind die Zinsen nicht einer in den Niederlanden belegenen Betriebsstätte zuzuordnen; Art. 14 Abs. 2 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 DBA-Niederlande greift daher nicht ein.
- 39** Zu einer abweichenden Beurteilung führt nicht der Umstand, dass die in Rede stehenden Zinsen aus der Anlage von Liquiditätsüberschüssen stammen, die im Zusammenhang mit der Finanzierung und Bewirtschaftung der in den Niederlanden belegenen Grundstücke angefallen sind. Insbesondere folgt daraus nicht, dass die Zinsen abkommensrechtlich den Einkünften aus der Nutzung unbeweglichen Vermögens zuzuordnen und deshalb in den Niederlanden besteuert werden dürfen (Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 DBA-Niederlande) und im Ansässigkeitsstaat des Zinsempfängers von der Bemessungsgrundlage der Steuer ausgenommen werden müssen (Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA-Niederlande). Das hat der Senat zu mehreren anderen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entschieden (vgl. zuletzt Senatsurteil vom 9. Dezember 2010 I R 49/09, BFHE 232, 145), und daran ist auch im Hinblick auf das DBA-Niederlande festzuhalten.
- 40** 6. Das FG hat zu Recht angenommen, dass die in den Streitjahren angefallenen Aufwendungen für die Fondsverwaltung nicht in vollem Umfang den Gewerbeertrag der Klägerin mindern.
- 41** a) Bei diesen Aufwendungen geht es nach den Feststellungen des FG um "Beiträge" (1996), die Geschäftsführervergütung der A-GmbH und eine Treuhandvergütung für die B-GmbH (1997) sowie um Notar- und Gerichtskosten sowie um Kosten für die Jahresabschlussprüfung und Nebenkosten des Geldverkehrs (jeweils 1996 und 1997). Dabei handelt es sich um allgemeine Kosten, die nicht ganz überwiegend mit der Nutzung der niederländischen Immobilien, sondern ebenso mit den der deutschen Betriebsstätte zuzuordnenden Geldanlagen zusammenhängen. Solche Aufwendungen sind jeweils anteilig den verschiedenen Einkunftsquellen zuzuordnen und in ihrer Gewinnauswirkung dem entsprechend aufzuteilen.
- 42** b) Einer solchen Handhabung steht das DBA-Niederlande ebenfalls nicht entgegen. Es trifft zwar zu, dass die Einkünfte aus der Nutzung der in den Niederlanden belegenen Immobilien Art. 4 DBA-Niederlande unterstehen und selbst bei Zugehörigkeit zu einem gewerblichen Betriebsvermögen abkommensrechtlich nicht nach den für Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Art. 5 DBA-Niederlande) geltenden Regeln zu behandeln sind (Art. 4 Abs. 3 DBA-Niederlande). Daraus folgt aber entgegen der Ansicht der Klägerin nicht, dass die Zuordnung von Aufwendungen zu diesen Einkünften nach Maßgabe des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG 1990/1997 vorzunehmen ist und dass deshalb die in Rede stehenden Kosten nicht den niederländischen Einkünften zugeordnet werden dürfen. Denn zum einen enthält das DBA-Niederlande keine Bestimmung zur Ermittlung oder zur gegenständlichen oder räumlichen Zuordnung von Einkünften; daher gelten im Streitfall insoweit allein die Maßgaben des deutschen Rechts, und diese gehen dahin, dass die bei der Klägerin entstandenen Aufwendungen Betriebsausgaben --und nicht Werbungskosten-- sind. Zum anderen gilt für Werbungskosten ebenso wie für Betriebsausgaben, dass anteilig mit einer bestimmten Einkunftsquelle zusammenhängende Aufwendungen gleichermaßen anteilig den entsprechenden Einkünften zuzurechnen sind (z.B. BFH-Beschluss vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672; BFH-Urteil vom 18. Oktober 1983 VI R 68/83, BFHE 139, 520, BStBl II 1984, 112). Entscheidend ist insoweit stets, ob zwischen den Aufwendungen und den (angestrebten oder erzielten) positiven Einkünften ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, und in einem solchen stehen im Streitfall die Fondsverwaltungskosten zu den niederländischen ebenso wie zu den im Inland erzielten Einkünften. Das rechtfertigt es, sie anteilig beiden Einkunftsteilen zuzuordnen.

- 43 c) Der Höhe nach hat das FG die hiernach gebotene Aufteilung am Maßstab der Einnahmen aus den einzelnen Einkunftsquellen orientiert. Die Revision hat die dazu vorgenommenen Berechnungen nicht beanstandet. Ebenso hat keiner der Beteiligten aufgezeigt, dass und ggf. inwieweit einzelne Aufwandspositionen abweichend von jener Berechnung nach einem für ihn günstigeren Maßstab aufgeteilt werden müssten. Angesichts dessen weist das angefochtene Urteil in diesem Punkt keinen revisionsrechtlich erheblichen Fehler auf.
- 44 7. Die Aufwendungen der Klägerin für "Funktionsträgerleistungen" hat das FG --abweichend von den angefochtenen Bescheiden-- ebenfalls sowohl dem inländischen als auch dem niederländischen Einkünftebereich zugeordnet. Das wird von den Beteiligten nicht angegriffen und ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die von der Revision aufgeworfene Frage, ob die auf den niederländischen Bereich entfallenden Aufwendungen zu Recht den Anschaffungskosten der Grundstücke zugeordnet worden sind, spielt im Hinblick auf die Gewerbesteuer keine Rolle und muss daher hier nicht erörtert werden.
- 45 8. Bei der Frage nach der Behandlung von Sondervergütungen geht es im Streitfall darum, dass der Beigeladene zu 3. in den Streitjahren von der C-KG Provisionszahlungen für die Vermittlung von Anlegern erhalten hat. Die entsprechenden Provisionen waren ihm in dem zwischen ihm und der M-GmbH abgeschlossenen Geschäftsführer-Anstellungsvertrag zugesagt worden, und die C-KG hatte sich gegenüber der M-GmbH verpflichtet, alle mit deren Geschäftsführungstätigkeit anfallenden Aufwendungen zu erstatten. Darauf beruhen die Zahlungen der C-KG, die ihrerseits von der Klägerin Vergütungen für das Einwerben von Anlegern erhalten hat.
- 46 Das FG hat die Ansicht des FA bestätigt, dass jene Zahlungen zu Sonderbetriebsausgaben nicht der Klägerin, sondern der C-KG führten und deshalb nicht den Gewerbeertrag der Klägerin, sondern (nur) den der C-KG erhöhten. Die Klägerin will nunmehr erreichen, dass die Zahlungen als ihr selbst zuzurechnende Sondervergütungen behandelt und dass deshalb bei ihrer Besteuerung entsprechend erhöhte Gewerbeerträge berücksichtigt werden. Dieses Begehren muss im Hinblick auf das Streitjahr 1997 schon deshalb erfolglos bleiben, weil die Klägerin durch die Festsetzung eines zu niedrigen Messbetrags nicht beschwert wird. Im Hinblick auf das Streitjahr 1996, für das eine Erhöhung des Gewerbeertrags ggf. im Rahmen einer Gegenrechnung berücksichtigt werden könnte, kann die Klägerin mit ihm ebenfalls nicht durchdringen.
- 47 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG 1990/1997 zählen bei einer KG, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, u.a. die Vergütungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft erhalten hat. Dabei steht der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter unter bestimmten Voraussetzungen dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 1990/1997). Das FG ist davon ausgegangen, dass der Beigeladene zu 3. in diesem Sinne mittelbar an der Klägerin beteiligt war und dass die übrigen in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 1990/1997 genannten Voraussetzungen im Streitfall ebenfalls vorliegen; das wird von den Beteiligten nicht beanstandet und muss hier nicht erörtert werden.
- 48 b) Die an den Beigeladenen zu 3. gezahlten Provisionen erhöhen jedoch deshalb nicht den Gewerbeertrag der Klägerin, weil der Beigeladene zu 3. sie nicht i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG 1990/1997 von ihr erhalten hat. Sie sind dem Beigeladenen zu 3. vielmehr von der M-GmbH versprochen und von der C-KG ausgezahlt worden. Weder die M-GmbH noch die C-KG haben sie ihm "für die Klägerin" zugesagt oder gezahlt; die entsprechenden Beträge sind ihr auch nicht von der Klägerin erstattet worden. Wirtschaftlicher Hintergrund des Vorgangs war vielmehr, dass die C-KG sich gegenüber der Klägerin zu bestimmten Leistungen verpflichtet hatte und diese Leistungen zum Teil durch den Beigeladenen zu 3. hat durchführen lassen. Sie hat damit eine ausschließlich ihrem eigenen Geschäftsbereich, nicht aber der Klägerin zuzuordnende Tätigkeit des Beigeladenen zu 3. entgolten.
- 49 c) Die Klägerin weist allerdings zu Recht darauf hin, dass eine von einer Personengesellschaft gezahlte Tätigkeitsvergütung unter bestimmten Umständen auch dann § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1990/1997 unterfallen kann, wenn der Vergütungsempfänger die mit ihr abgegoltene Leistung im Dienst einer anderen Gesellschaft geleistet hat (BFH-Urteile vom 6. Juli 1999 VIII R 46/94, BFHE 189, 139, BStBl II 1999, 720; vom 10. Juli 2002 I R 71/01, BFHE 200, 184, BStBl II 2003, 191). Dieser Grundsatz greift aber im Streitfall nicht ein. Er bezieht sich auf Sachverhalte, bei denen die Personengesellschaft einer anderen Gesellschaft für eine an sie zu erbringende Leistung eine Vergütung zahlt, die andere Gesellschaft die Ausführung der betreffenden Leistung aber einem Gesellschafter der Personengesellschaft überträgt und deshalb die von ihr vereinnahmte Vergütung an jenen Gesellschafter weiterleitet; dann unterfällt die von der Personengesellschaft gezahlte und letztlich an den Gesellschafter gelangte Vergütung dem Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1990/1997. Das entspricht dem Ziel der Vorschrift, die Mitunternehmer einer Personengesellschaft hinsichtlich der



Sondervergütungen einem Einzelunternehmer anzunähern (BFH-Urteile in BFHE 189, 139, 141, BStBl II 1999, 720, 721; vom 28. Oktober 1999 VIII R 41/98, BFHE 190, 394, 397, BStBl II 2000, 339, 341, m.w.N.); dieses Ziel wird dadurch erreicht, dass der Aufwand der Personengesellschaft in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft durch einen gleich hohen Ertrag des die Vergütung empfangenden Mitunternehmers ausgeglichen wird. Diese Überlegung greift im Streitfall nicht ein.

- 50** Denn der Streitfall ist nach den Feststellungen des FG dadurch gekennzeichnet, dass die Klägerin zwar der C-KG Zahlungen für die Anwerbung von Gesellschaftern gezahlt hat, die betreffenden Beträge in ihrer Bilanz aber als an die C-KG geleistete Sondervergütung behandelt worden sind und dadurch der Vergütungsaufwand bereits ausgeglichen worden ist. Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass durch die zusätzliche Erfassung des an den Beigeladenen zu 3. gezahlten und dieselbe Leistung betreffenden Betrags ein weiterer Ertrag der Klägerin entstehen würde, dem kein zusätzlicher Aufwand gegenübersteht; diese Rechtsfolge kann auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1990/1997 nicht gestützt werden. Vielmehr sind hier, der gesellschaftsrechtlichen Struktur entsprechend, die verschiedenen Ebenen der Mitunternehmerschaft auseinanderzuhalten: Die von der Klägerin an die C-KG geleistete Vergütung ist als Sondervergütung der Mitunternehmerin C-KG bei der Klägerin zu erfassen, während die Zahlung der C-KG an den Beigeladenen zu 3. (nur) in der für die C-KG aufzustellenden Gesamtbilanz durch die Erfassung einer entsprechenden Betriebseinnahme des Beigeladenen zu 3. kompensiert wird. Auf diese Weise wird auf beiden Ebenen ein ausgeglichenes Ergebnis erzielt, was dem Ziel des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1990/1997 entspricht. Das angefochtene Urteil folgt dieser Vorgabe und ist deshalb insoweit nicht zu beanstanden. Auf die von der Revision bekämpfte Annahme des FG, dass die angefochtenen Bescheide im Hinblick auf die Erfassung von Sondervergütungen bestandskräftig geworden seien, muss angesichts dessen nicht eingegangen werden.
- 51** 9. Nicht zu beanstanden ist schließlich die Annahme des FG, dass die Klägerin eine ihren Gewerbeertrag mindernde Gewerbesteuer-Rückstellung bilden durfte. Diese Frage stellt sich zwar ebenfalls nicht im Hinblick auf das Streitjahr 1997, da das angefochtene Urteil in allen übrigen Punkten keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Klägerin aufweist und im Revisionsverfahren nicht zu Lasten der Klägerin korrigiert werden dürfte. Sie stellt sich aber erneut in Bezug auf das Streitjahr 1996, da der bis zur Eintragung der Klägerin entstandene Gewinn nicht in den Gewerbeertrag einfließen darf, deshalb in diesem Punkt ggf. eine Herabsetzung des vom FG festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags geboten ist und einer solchen Korrektur dann eine etwa gebotene gegenläufige Korrektur im Hinblick auf die Gewerbesteuer-Rückstellung gegenübergestellt werden müsste. Eine solche Korrektur ist aber nicht erforderlich.
- 52** Insbesondere ist das FG zu Recht nicht dem Vortrag des FA gefolgt, dass das Absehen von einer Gewerbesteuer-Rückstellung zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung mit dem Gebot einer kaufmännisch sorgfältigen Bilanzierung vereinbar gewesen sei und deshalb im Rahmen der Veranlagungen für die Streitjahre nicht nach § 4 Abs. 2 EStG 1990/1997 korrigiert werden könne. In diesem Zusammenhang kann offenbleiben, ob dieser vom FA angeführte Gesichtspunkt im Streitfall einer Änderung der Bilanz auf der Basis des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1990/1997 ("Bilanzberichtigung") entgegensteht. Denn jedenfalls hat das FG im Ergebnis zutreffend entschieden, dass sich für die Klägerin die Möglichkeit der nachträglichen Rückstellungsbildung aus § 4 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 52 Abs. 9 EStG 1997 i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) --EStG 1997 n.F.-- ergibt.
- 53** a) Nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG 1997 n.F. ist über die in § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1997 zugelassene "Bilanzberichtigung" hinaus eine Änderung der Bilanz nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1997 steht und soweit die Auswirkung jener Änderung auf den Gewinn reicht. Diese Regelung ist --ohne zeitliche Begrenzung-- auch für Veranlagungszeiträume vor 1999 anzuwenden (§ 52 Abs. 9 EStG 1997 n.F.); sie ist daher im Streitfall zu beachten.
- 54** b) § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG 1997 n.F. erfasst nicht nur Sachverhalte, bei denen ein handelsrechtliches oder steuerrechtliches Wahlrecht nachträglich abweichend von der Handhabung in einer früher aufgestellten Bilanz ausgeübt wird. Die Vorschrift greift vielmehr auch dann ein, wenn ein Bilanzansatz im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung rechtlich vertretbar und deshalb nicht i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1997 "unrichtig" war, sich aber im weiteren Verlauf als fehlerhaft erweist (Senatsurteile vom 17. Juli 2008 I R 85/07, BFHE 222, 418, BStBl II 2008, 924; vom 16. Dezember 2008 I R 54/08, BFH/NV 2009, 746). Das ist, wenn man dem FA im Hinblick auf die ursprüngliche Vertretbarkeit des Absehens von einer Gewerbesteuer-Rückstellung folgt, die im Streitfall gegebene Situation.
- 55** c) Ob ein bestimmter Sachverhalt von § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG 1997 n.F. erfasst wird, ist im Grundsatz für die

Einkommensteuer bzw. die Feststellung von Einkünften einerseits und die Gewerbesteuer andererseits jeweils gesondert zu prüfen (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 IV R 48/07, BFHE 228, 408, BStBl II 2010, 799, unter II.5.; Wied in Blümich, a.a.O., § 4 EStG Rz 1042). Diese Prüfung ergibt im Streitfall, dass die Voraussetzungen der Vorschrift im Hinblick auf die Gewerbesteuer vorliegen.

- 56** Denn die Klägerin musste wegen § 2 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 GewStG in ihrer Bilanz für das Jahr 1996 für Zwecke der Gewerbesteuer den auf ihre inländischen Betriebsstätten entfallenden Gewerbeertrag erfassen. Einen solchen hat sie nach den Feststellungen des FG nicht ausgewiesen, da sie sich weder als gewerblich tätig angesehen hat noch davon ausgegangen ist, dass ihr im Inland belegene Betriebsstätten zuzurechnen sind. Das ist in beiden Punkten verfehlt, weshalb nunmehr für Zwecke der Gewerbesteuer eine Bilanz aufgestellt werden muss, aus der sich der dem Inland zuzuordnende Gewerbeertrag der Klägerin ergibt. Der sich daraus zunächst ergebenden Erhöhung des Gewerbeertrags steht dessen Minderung durch die entsprechende Gewerbesteuer-Rückstellung gegenüber. Die Rückstellungsbildung korrespondiert sowohl inhaltlich als auch in zeitlicher Hinsicht mit dem Ausweis des erhöhten Gewerbeertrags und übersteigt insbesondere dem Betrag nach die ihr gegenüberstehende Erhöhung nicht. Das reicht für die Anwendung des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG 1997 n.F. aus. Dass die Klägerin ihre Bilanz bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG noch nicht berichtigt hatte, ist insoweit unschädlich (vgl. Senatsurteil in BFHE 222, 418, BStBl II 2008, 924, m.w.N.).
- 57** 10. Im Ergebnis ist hiernach das angefochtene Urteil im Hinblick auf die Gewerbesteuer nur insoweit rechtsfehlerhaft, als dort derjenige Gewinn in die Bemessung des Gewerbeertrags einbezogen worden ist, den die Klägerin in der Zeit bis zu ihrer Eintragung ins Handelsregister erzielt hat. Die Höhe des sich daraus ergebenden Minderungsbetrags lässt sich aus den Feststellungen des FG nicht ableiten. Deshalb muss der Rechtsstreit wegen des Gewerbesteuermessbetrags 1996 an das FG zurückverwiesen werden. Hinsichtlich des Messbetrags für 1997 ist die Revision dagegen unbegründet.
- 58** IV. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache ist dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens zu übertragen (Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)