

Urteil vom 29. November 2017, I R 58/15

Betriebsstättenzurechnung und Abgeltungswirkung bei gewerblich geprägter KG im Nicht-DBA-Fall

ECLI:DE:BFH:2017:U.291117.IR58.15.0

BFH I. Senat

EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst a, KStG § 2 Nr 1, KStG § 32 Abs 1 Nr 2, AO § 12, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 43, EStG § 43, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , KStG VZ 2007 , KStG VZ 2008 , KStG VZ 2009 , AO § 14

vorgehend FG Bremen, 24. Juni 2015, Az: 1 K 68/12 (6)

Leitsätze

1. Eine nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte (inländische) KG vermittelt ihren (ausländischen) Gesellschaftern eine Betriebsstätte i.S. von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 2 Nr. 1 KStG; die Abgeltungswirkung für den Kapitalertragsteuerabzug (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) ist insoweit ausgeschlossen .
2. Übt der Gesellschafter einer solchen (inländischen) KG im Ausland eine (weitere) eigene unternehmerische Tätigkeit aus, bedarf es der Prüfung, ob die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens der inländischen Betriebsstätte der KG oder der durch die eigene Tätigkeit des Gesellschafters begründeten ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Maßstab hierfür ist das Veranlassungsprinzip. Dies gilt auch bei Sitz/Ansässigkeit der Gesellschafter in einem Staat, mit dem kein DBA abgeschlossen ist .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 25. Juni 2015 1 K 68/12 (6) aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Bremen zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob Gewinnausschüttungen einer inländischen GmbH auch insoweit Gegenstand einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der empfangenden inländischen vermögensverwaltenden (aber gewerblich geprägten) Personengesellschaft sind, als die Ausschüttungen entsprechend der jeweiligen Beteiligungsquote auf ausländische Beteiligte entfallen, oder ob dies aufgrund der Abgeltungswirkung des § 32 Abs. 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren 2007 bis 2009 geltenden Fassung (KStG) ausgeschlossen ist.
- 2** An der Ende 2007 errichteten Klägerin und Revisionsbeklagten zu 1. (Klägerin zu 1.), einer GmbH & Co. KG, deren Unternehmensgegenstand im Handel mit ... und dem Erwerb und der Verwaltung von Beteiligungen an entsprechenden Unternehmen in Europa bestand, waren u.a. die Klägerin und Revisionsbeklagte zu 2. (Klägerin zu 2.) mit einer Kommanditeinlage von ... € (70 %) und die Klägerin und Revisionsbeklagte zu 3. (Klägerin zu 3.) mit einer Kommanditeinlage von ... € (15 %) --beide Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in der Republik Chile (Chile)-- beteiligt. Gesellschafter der Komplementärin, einer GmbH, waren u.a. die Klägerinnen zu 2. und 3. mit den entsprechenden Anteilen (70 % bzw. 15 %). Zum Geschäftsführer der GmbH war der in der Bundesrepublik Deutschland ansässige A sowie ab 5. Januar 2009 --mit den gleichen Befugnissen-- zusätzlich der in Chile ansässige B (zugleich Geschäftsführer der Klägerin zu 2.) bestellt. Die GmbH war zur Geschäftsführung der Klägerin zu 1.

berechtigt und verpflichtet. Geschäfte und Rechtshandlungen, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb der Gesellschaft hinausgingen (z.B. Geschäfte mit einem Verpflichtungsvolumen von über ... €), durften gemäß § 5 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages nur mit vorheriger Einwilligung der Gesellschafterversammlung vorgenommen werden.

- 3 Die Gesellschafter der Klägerin zu 1. waren zuvor an der D Inc. beteiligt, die ihrerseits alleinige Gesellschafterin der einzigen Kommanditistin der den Handel mit ... betreibenden B KG war. Nachdem die B KG und deren Hauptkonkurrent ihre Geschäftszweige in einer neuen Gesellschaft --der KP GmbH-- zusammengeschlossen hatten und im Zuge dessen die D Inc. mit 50 % an der KP GmbH beteiligt worden war, verkaufte die D Inc. diese Beteiligung schließlich unter fremdüblichen Bedingungen an die neugegründete Klägerin zu 1. mit Wirkung zum 1. Januar 2007. In den Streitjahren 2008 und 2009 erhielt die Klägerin zu 1. Gewinnausschüttungen von der KP GmbH.
- 4 Im Zuge der mit dem Unternehmenszusammenschluss verbundenen Umstrukturierung der B KG erwarb die Klägerin zu 1. zudem von der B KG die nicht in die KP GmbH eingebrachten technischen Anlagen, Maschinen, Fahrzeuge und andere Einrichtungen. Insoweit setzte sie zunächst den mit einer anderen KG (G KG) bestehenden Mietvertrag als Vermieterin fort; nach dessen Beendigung veräußerte sie die Anlagen an die Mieterin. Darüber hinaus erwarb sie von der B KG mehrere ..., die sie, soweit sie sie nicht verschrotten ließ, an die KP GmbH vermietete.
- 5 Da die Klägerin zu 1. weder über eigenes Personal noch über eigene Büroräume verfügte, hatte sie mit der B KG einen Dienstleistungsvertrag abgeschlossen, wonach diese bestimmte geschäftsführende administrative und operative Dienstleistungen für sie durchzuführen hatte. Die Höhe der von der Klägerin zu 1. zu leistenden Vergütung richtete sich nach den bei der B KG entstandenen Aufwendungen (u.a. für Gehälter), die nach Schätzung der Vertragsparteien zu 2/3 auf die Erfüllung des Dienstleistungsvertrages entfielen. Die Geschäfte der B KG führte ihre Komplementärin (eine GmbH), zu deren Geschäftsführer A bestellt war.
- 6 Die Klägerin zu 1. berücksichtigte die von der KP GmbH erhaltenen Ausschüttungen als Betriebseinnahmen und begehrte für die Streitjahre entsprechende gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellungen unter Einbeziehung sämtlicher Gesellschafter sowie die Feststellung und Verteilung der von der KP GmbH einbehaltenen Steuerabzugsbeträge (Kapitalertragsteuer ... € [2008] bzw. ... € [2009]; Zinsabschlag ... € [2008]; Solidaritätszuschlag ... € [2008] bzw. ... € [2009]). Dem folgte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nicht. Für 2007 hob er den zunächst ergangenen Feststellungsbescheid auf, da die vermögensverwaltende Tätigkeit der Klägerin zu 1. sich auf das Halten der Anteile an der KP GmbH beschränkt habe. Für 2008 erließ er gegenüber den Klägerinnen zu 2. und zu 3. negative Feststellungsbescheide. Für 2009 erfasste er im Rahmen der Gewinnfeststellung für die Klägerinnen zu 2. und zu 3. lediglich als gewerblich qualifizierte Vermietungseinkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f des Einkommensteuergesetzes --EStG--), nicht aber die Gewinnausschüttung der KP GmbH.
- 7 Das Finanzgericht (FG) Bremen gab der dagegen gerichteten Klage statt (Urteil vom 25. Juni 2015 1 K 68/12 (6), Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 88).
- 8 Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerinnen beantragen sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Das dem Verfahren nach § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) schließt sich, ohne einen eigenen Antrag zu stellen, den Rechtsausführungen des FA an.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die Sache ist nicht spruchreif. Zur Frage der Abgeltungswirkung des Kapitalertragsteuerabzugs (Ausschüttungen aus der KP GmbH) bedarf es weiterer Feststellungen, ob die Beteiligung an dieser Kapitalgesellschaft, soweit sie anteilig auf die Klägerinnen zu 2. und zu 3. entfällt, nach dem Veranlassungsprinzip deren durch ihre Beteiligung an der Klägerin zu 1. vermittelten inländischen Betriebsstätten oder ob sie den ausländischen Betriebsstätten der Klägerinnen zu 2. und 3.

zuzurechnen sind, die diese aufgrund ihrer jeweils (eigenen) unternehmerischen Tätigkeit in ihrem Ansässigkeitsstaat unterhalten.

- 12** 1. Gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) sind einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Gegenstand der einheitlichen Feststellung sind die von den Beteiligten gemeinschaftlich erzielten und im Inland steuerpflichtigen Einkünfte (z.B. Senatsbeschluss vom 13. Mai 2013 I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 180 AO Rz 56). Allerdings werden aus der Feststellung solche Einkünfte, die wegen beschränkter Steuerpflicht von Beteiligten einer abgeltenden Steuer unterliegen, ausgenommen, weil insoweit ein gesondertes Feststellungsverfahren keine "Bedeutung" für ein Steuerfestsetzungsverfahren hat (Senatsurteil vom 23. Oktober 1991 I R 86/89, BFHE 166, 74, BStBl II 1992, 185; Brandis in Tipke/Kruse, ebenda). Die Entscheidung hierüber ist in dem Feststellungsverfahren zu treffen, in dem ansonsten diese Einkünfte festzustellen wären (Senatsurteil in BFHE 166, 74, BStBl II 1992, 185).
- 13** 2. Gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG ist die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die der Kapitalertragsteuer gemäß § 43 EStG unterliegen, durch den Steuerabzug abgegolten, wenn der Bezieher der Einkünfte beschränkt steuerpflichtig ist und die Einkünfte nicht in einem inländischen gewerblichen Betrieb angefallen sind. Diese Regelung verwirklicht (wie auch § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) das sog. Betriebsstättenprinzip. Eine Abgeltungswirkung ist bei beschränkter Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG ausgeschlossen, wenn aufgrund einer Betriebsstätte Vollstreckungsmöglichkeiten gegeben sind (z.B. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 32 KStG Rz 10a; Gosch, KStG, 3. Aufl., § 32 Rz 21 und 26; Blümich/Werning, § 32 KStG Rz 7; Hendricks in Rödder/Herlinghaus/ Neumann, KStG, § 32 Rz 17; Becht in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 KStG Rz 14).
- 14** a) Die Klägerin zu 1., eine nach den Feststellungen des FG nicht gewerblich, sondern vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft (KG), bei der ausschließlich eine Kapitalgesellschaft persönlich haftende Gesellschafterin ist und nur sie zur Geschäftsführung befugt ist, ist eine sog. gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG. Demgemäß gilt ihre mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit --nach den Feststellungen des FG eine inländische Vermietungstätigkeit und das Halten einer inländischen Beteiligung-- in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, so dass ihre Gesellschafter mitunternehmerisch gewerbliche Einkünfte erzielen. Diese Einkünftequalifizierung wird durch die Art der persönlichen Steuerpflicht der jeweiligen Gesellschafter nicht berührt (z.B. Mick/Dyckmans in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl., Rz 8.68).
- 15** b) Die Einkünfte sind auch insoweit, als sie der Klägerin zu 2. und der Klägerin zu 3. zuzurechnen sind, im Inland steuerpflichtig, da die Voraussetzungen des § 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG erfüllt sind.
- 16** aa) Die Klägerin zu 2. und die Klägerin zu 3. sind nach den Feststellungen des FG Kapitalgesellschaften ausländischen Rechts. Sie sind als "Körperschaften" ohne Geschäftsleitung (§ 10 AO) und ohne Sitz (§ 11 AO) im Inland beschränkt steuerpflichtig (§ 2 Nr. 1 KStG), da sie "inländische Einkünfte" erzielen (zur gegenständlichen Begrenzung der beschränkten Steuerpflicht auf die inländischen Einkünfte s. z.B. Senatsurteile vom 17. Dezember 1997 I R 95/96, BFHE 185, 16, BStBl II 1998, 260; vom 10. April 2013 I R 22/12, BFHE 241, 251, BStBl II 2013, 728; Blümich/Rengers, § 2 KStG Rz 30; Witt in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 2 KStG Rz 70).
- 17** bb) Die Klägerinnen zu 2. und 3. haben inländische Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG erzielt, weil für den Gewerbebetrieb (hier: § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird.
- 18** aaa) Der Begriff des Gewerbebetriebs (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG) bezieht sich mit dem Verweis auf (u.a.) § 15 EStG auf alle dort angeführten Einzelatbestände. Damit ist auch § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG einbezogen (z.B. Roth in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 49 EStG Rz 144, 160; Blümich/Wied, § 49 EStG Rz 59; Schmidt/Loschelder, EStG, 36. Aufl., § 49 Rz 20).
- 19** bbb) Die Klägerin zu 1. hat ferner als Grundlage der Einkünfteerzielung ihrer Gesellschafter eine inländische Betriebsstätte unterhalten.
- 20** (1) Maßgebend hierfür ist --da in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG nicht auf anderweitige Maßgaben verwiesen ist-- das innerstaatliche Recht und damit § 12 AO (z.B. Senatsurteile vom 15. Dezember 1999 I R 16/99, BFHE 191, 45, BStBl II 2000, 404; vom 4. Juni 2008 I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922; s.a. Senatsurteil vom 20. Juli 2016 I R 50/15, BFHE 254, 365, BStBl II 2017, 230; Gosch in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 49 Rz 13; Schmidt/Loschelder,

a.a.O., § 49 Rz 22; Blümich/Reimer, § 49 EStG Rz 65; Roth in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 190; Kahle/Kindich, Unternehmensteuern und Bilanzen 2015, 782, 785; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 12 AO Rz 3; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 12 AO Rz 5). Nach § 12 Satz 1 AO ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient (s. z.B. Senatsurteil vom 2. April 2014 I R 68/12, BFHE 245, 98, BStBl II 2014, 875). Da § 12 Satz 1 AO --im Gegensatz zur früheren Regelung in § 16 des Steueranpassungsgesetzes-- nicht mehr die Ausübung eines stehenden Gewerbes, sondern allgemein die unternehmerische Tätigkeit fordert, werden von § 12 AO auch Betriebsstätten erfasst, die einem Betrieb zuzurechnen sind, dessen Tätigkeit kraft Gesetzesfiktion ertragsteuerrechtlich als Gewerbebetrieb gilt (so im Ergebnis wohl auch Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 12 AO Rz 20; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 12 AO Rz 17; Roth in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 200; Wiese/Lukas, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2016, 803; s.a. BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I 1999, 1076 Tz. 1.1.5.1). Auch für einen solchen Betrieb ist insbesondere mit Blick auf die mit der Tätigkeit ausgelöste Gewerbesteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Satz 3 des Gewerbesteuergesetzes) eine räumliche Zuordnung der Einkünfte erforderlich (s. insoweit auch Senatsurteil in BFHE 245, 98, BStBl II 2014, 875; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 12 AO Rz 5). Dass die Gesetzesfiktion in grenzüberschreitenden Zusammenhängen unter Geltung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) ungeachtet von Art. 3 Abs. 2 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--) nicht geeignet ist, den abkommensrechtlichen Begriff der Unternehmensgewinne zu erfüllen, sodass vermögensverwaltende Personengesellschaften abkommensrechtlich keine Unternehmensgewinne i.S. Art. 7 OECD-MustAbk erzielen (z.B. Senatsurteil vom 28. April 2010 I R 81/09, BFHE 229, 252, BStBl II 2010, 754), spielt hierbei keine Rolle (zutreffend z.B. Kahlenberg, Internationale Steuer-Rundschau 2016, 424, 426; Salzmann, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2016, 309, 311; Hagemann/Kahlenberg/Cloer, Betriebs-Berater 2017, 599, 604 f.; Weiss, Neue Wirtschafts-Briefe 2016, 3148, 3155 f.; s.a. Lebelt, EFG 2016, 92 f.).

- 21** (2) Als Betriebsstätte ist nach der beispielhaften Aufzählung in Satz 2 des § 12 AO insbesondere die Stätte der Geschäftsleitung (Nr. 1) anzusehen. Die Geschäftsleitung befindet sich nach § 10 AO dort, wo der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung liegt. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung i.S. von § 10 AO ist dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird. Es kommt hierbei darauf an, an welchem Ort die für die Geschäftsführung erforderlichen Maßnahmen von einigem Gewicht angeordnet werden. Regelmäßig ist das der Ort, an dem die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten, d.h. an dem sie die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt (sog. Tagesgeschäfte). Für Personengesellschaften bedeutet dies, dass sich der Mittelpunkt der Geschäftsleitung regelmäßig dort befindet, wo die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende Geschäftsführertätigkeit entfalten. Für die zur Geschäftsführung berufene Komplementär-GmbH einer KG ist deshalb entscheidend, an welchem Ort die für die GmbH handelnde Geschäftsführung die Geschäfte, die der gewöhnliche Betrieb des Handelsgewerbes mit sich bringt, tatsächlich wahrnimmt. Mit den Tagesgeschäften sind diejenigen Geschäfte gemeint, die in die alleinige Zuständigkeit des Komplementärs fallen und keines Gesellschafterbeschlusses bedürfen (Senatsurteile vom 23. Januar 1991 I R 22/90, BFHE 164, 164, BStBl II 1991, 554; vom 7. Dezember 1994 I K 1/93, BFHE 176, 253, BStBl II 1995, 175; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Juli 1997 IV R 58/95, BFHE 184, 185, BStBl II 1998, 86; vom 12. Februar 2004 IV R 29/02, BFHE 205, 295, BStBl II 2004, 602; vom 5. November 2014 IV R 30/11, BFHE 248, 81, BStBl II 2015, 601). Ist der Komplementär verpflichtet, zu bestimmten Geschäften --i.S. der "über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehenden" Handlungen i.S. des § 164 des Handelsgesetzbuchs (HGB)-- die Beschlussfassung der Kommanditisten einzuholen, so ist ein derartiger Vorbehalt nicht geeignet, den mehr durch das Tagesgeschäft als durch die gesellschaftsrechtlichen Kontroll- oder Weisungsbefugnisse bestimmten Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung vom geschäftsführenden Komplementär auf die Kommanditisten zu verlagern (BFH-Urteil in BFHE 184, 185, BStBl II 1998, 86).
- 22** (3) Nach diesen Maßgaben hat das FG ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die Klägerin zu 1. über eine inländische Stätte der Geschäftsleitung verfügt hat. Nach den Feststellungen des FG wurden die Tagesgeschäfte der Klägerin zu 1. (z.B. Buchführung; Fertigung von Steuererklärungen; laufende Geschäftsvorfälle) --auch wenn sie mit Rücksicht auf die Art der (vermögensverwaltenden) Tätigkeit der Klägerin zu 1. keinen großen Umfang eingenommen haben sollten-- ausschließlich von dem im Inland ansässigen A als Geschäftsführer der Komplementärin erledigt.
- 23** Nach der ständigen Rechtsprechung des Senats enthält § 12 AO in seinem Satz 2 grundsätzlich eine Definitionserweiterung, die nicht notwendigerweise eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage voraussetzt (z.B.

Senatsurteil vom 28. Juli 1993 I R 15/93, BFHE 172, 301, BStBl II 1994, 148, zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte; s. zur Abgrenzung z.B. Senatsurteil vom 17. September 2003 I R 12/02, BFHE 203, 400, BStBl II 2004, 396, zur Verkaufsstelle). Dieser Rechtsprechung wird in der Literatur teilweise zugestimmt (z.B. Blümich/Reimer, § 49 EStG Rz 65; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 12 AO Rz 23; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 12 AO Rz 25), teilweise wird sie abgelehnt (z.B. Roth in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 205). Jedenfalls sind die allgemeinen Anforderungen --nämlich eine "feste" Geschäftseinrichtung mit einer festen Beziehung zu einem bestimmten Teil der Erdoberfläche, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (z.B. Senatsurteil in BFHE 245, 98, BStBl II 2014, 875, m.w.N.)-- vom FG ebenfalls rechtsfehlerfrei als erfüllt angesehen worden. Verfügungsmacht in diesem Sinne bedeutet, dass dem Unternehmer ein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht, wofür insbesondere die Identität der handelnden Organe der überlassenden und der nutzenden Gesellschaft spricht (z.B. Senatsurteil vom 23. Februar 2011 I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354; BFH-Urteil in BFHE 248, 81, BStBl II 2015, 601). Auch die Tatsache, dass eine Gesellschaft sowohl hinsichtlich der von ihr genutzten Räumlichkeiten als auch für das benötigte Personal auf eine Managementgesellschaft zurückgreift, hindert die Annahme einer Betriebsstätte nicht. Vielmehr reicht es aus, dass die Gesellschaft aufgrund des zur Verfügung gestellten "sachlichen und personellen Organismus" in der Lage ist, ihrer unternehmerischen Tätigkeit "operativ" nachzugehen; dies gilt sowohl für den abkommensrechtlichen Zusammenhang (Senatsurteil vom 24. August 2011 I R 46/10, BFHE 234, 339, BStBl II 2014, 764) als auch für einen "reinen Inlandsfall". Hiervon ist nach den Feststellungen des FG auch im Streitfall auszugehen, da A sowohl Geschäftsführer der geschäftsführenden Komplementär-GmbH der B KG (als Dienstleister) als auch der Komplementär-GmbH der Klägerin zu 1. war.

- 24** c) Die Klägerinnen zu 2. und 3. haben aufgrund der gewerblichen Prägung der Klägerin zu 1. nicht nur inländische Einkünfte erzielt. Zutreffend hat die Vorinstanz ferner angenommen, dass zu den Einkünften eines "gewerblichen Betriebs" i.S. von § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG auch gewerblich geprägte Einkünfte (hier: § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) gehören.
- 25** Der Senat kann dem Wortlaut der Regelung keinen Anhalt dafür entnehmen, dass der Tatbestand eine aktive gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG voraussetzen und damit den Tatbestand des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ausschließen würde. Dass es --je nach Normzweck-- sachgerecht sein kann, die Fiktion gewerblicher Einkünfte aus dem Tatbestand, der eine gewerbliche Tätigkeit erfordert, auszunehmen, ändert hieran nichts. Insbesondere kann das FA insoweit nicht mit Erfolg auf den Rechtsbegriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO) und das dazu ergangene Senatsurteil vom 25. Mai 2011 I R 60/10 (BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858) verweisen. Wenn dort vermögensverwaltende Einkünfte trotz gewerblicher Prägung vom "wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb" ausgeschlossen und dem steuerbefreiten Teil einer Tätigkeit zugewiesen sind, hat dies seine Ursache in der durch den Aspekt des Wettbewerbsgedankens geleiteten und damit normspezifischen Auslegung der Regelungen des § 14 AO. Auch der Umstand, dass bei der Formulierung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG die Fiktion gewerblicher Tätigkeit (gesetzliche Regelung ab 1986) noch unbekannt war, kann nicht als tragfähiges geschichtliches Argument angesehen werden, das geeignet wäre, eine zweckgerechte und vom Wortlaut getragene Subsumtion zu beeinflussen.
- 26** d) Die Sache ist jedoch nicht entscheidungsreif, da der Senat auf der Grundlage der Feststellungen der Vorinstanz nicht entscheiden kann, ob die vorliegend streitigen Gewinnausschüttungen i.S. von § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG im inländischen Gewerbebetrieb "angefallen" sind.
- 27** Zwar ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass sowohl die vermieteten Wirtschaftsgüter als auch die Beteiligung an der KP GmbH als zivilrechtlich eigenes gesamthänderisches Gesellschaftsvermögen (§ 161 Abs. 2, § 105 Abs. 2 HGB, § 718 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) zum Betriebsvermögen der Klägerin zu 1. gehören. Auch wenn dies für die ertragsteuerrechtliche Zuordnung eines rein innerstaatlichen Sachverhalts grundsätzlich genügt (zu den maßgebenden Prüfungskriterien innerstaatlichen Rechts s. z.B. BFH-Urteile vom 25. November 2004 IV R 7/03, BFHE 208, 207, BStBl II 2005, 354; vom 3. März 2011 IV R 45/08, BFHE 233, 137, BStBl II 2011, 552; s.a. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 480 ff.), ist vorliegend der Umstand zu berücksichtigen, dass die Klägerinnen zu 2. und 3. nicht nur aufgrund ihrer Beteiligung an der Klägerin zu 1. inländische gewerbliche Einkünfte erzielt haben, sondern in ihrem Ansässigkeitsstaat auch eine weitere eigene unternehmerische Tätigkeit ausgeübt haben. Demgemäß bedarf es der Prüfung, in welchem Umfang die Wirtschaftsgüter, aus deren Nutzung Einkünfte erzielt werden, nach dem Veranlassungsprinzip der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Maßstab ist demgemäß --wie der Senat bereits entschieden hat-- die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu den in den einzelnen Betriebsstätten (Unternehmen) entfaltenen betrieblichen Tätigkeiten. Dies gilt nicht nur --in Übereinstimmung mit den zu § 34d Nr. 2 Buchst. a EStG und § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG zu beachtenden Grundsätzen--

für den Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG (z.B. Senatsurteile vom 24. Februar 1988 I R 95/84, BFHE 153, 101, BStBl II 1988, 663; vom 17. November 1999 I R 7/99, BFHE 191, 18, BStBl II 2000, 605; vom 12. Oktober 2016 I R 92/12, BFHE 256, 32; s.a. allgemein Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 49 Rz 15), sondern gleichermaßen auch, wenn, wie im Streitfall, zu erkennen ist, ob i.S. von § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG die Einkünfte im inländischen gewerblichen Betrieb angefallen sind. Der Umstand, dass die Wirtschaftsgüter zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehören, steht dem erkennbar nicht entgegen. Im Gegenteil: Da nach der ertragsteuerrechtlich gebotenen Transparenzbetrachtung die Betriebsstätte der Klägerin zu 1. ihren Gesellschaftern (Klägerinnen zu 2. und 3.) zuzurechnen ist, müssen insoweit dieselben Zuordnungssätze zum Tragen kommen, die für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum ausländischen Stammhaus oder zur inländischen (nicht durch die Beteiligung an einer Personengesellschaft vermittelten) Betriebsstätte eines ausländischen Einzelunternehmers, einer ausländischen Personengesellschaft oder einer ausländischen Kapitalgesellschaft zu beachten sind (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 165 i.V.m. Rz 408; Wassermeyer in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl., Rz 9.4 f.; wohl auch Kraft/Hohage, Der Betrieb 2017, 2565, 2566 f.; unter Hinweis auf das Vorliegen von betrieblichem Gesamthandsvermögen im Ergebnis a.A. Töben, Finanz-Rundschau 2016, 543, 550 f.; Petersen, IStR 2012, 238, 241; Wiese/Lukas, GmbHR 2016, 803 f.).

- 28** Das FG hat in diesem Zusammenhang im Wesentlichen auf den Erwerb der Beteiligung im eigenen Namen und mit eigenen Mitteln durch die Klägerin zu 1. sowie die Zuordnung zum dortigen Gesamthandsvermögen abgestellt. Zwar hat das FG im angefochtenen Urteil weiterhin festgehalten (s. dazu Rz 219 des juris-Nachweises), für die Zurechnung der Beteiligung zur Klägerin zu 1. spreche, dass die Erträge der Klägerin zu 1. aus dieser Beteiligung in den Streitjahren erheblich gewesen seien. Außerdem seien unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhänge der Beteiligung zu den ausländischen Betriebsstätten der Klägerinnen zu 2. und zu 3. in Chile nicht ersichtlich, da unmittelbare wirtschaftliche Kontakte in keiner Weise belegt seien. Dass solche intensiven Beziehungen tatsächlich bestanden hätten, könne das Gericht nicht erkennen. Diese Feststellungen reichen indes für eine Veranlassungsprüfung (Zuordnungsentscheidung) i.S. einer Gewichtung der Tätigkeiten im Inland und im Ausland auf der Grundlage der in den (ausländischen) unternehmerischen Betriebsstätten der Klägerinnen zu 2. und zu 3. ausgeübten Tätigkeiten bereits deshalb nicht aus, weil die eigenen und offenkundig nicht vernachlässigbaren unternehmerischen Tätigkeiten der Klägerinnen zu 2. und 3. in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht streitig sind. Demgemäß hätte es der Aufklärung dieser Umstände und einer hierauf --ggf. unter Berücksichtigung der allgemeinen Grundsätze zur Feststellungslast-- gestützten Zuordnungsentscheidung bedurft. Der Senat kann diese Feststellungen im Revisionsverfahren nicht nachholen.
- 29** 3. Im Revisionsverfahren haben das FA und das BMF keine Einwendungen gegen das angefochtene Urteil erhoben, soweit dort die von der Klägerin zu 1. aufgrund des Geschäftsbesorgungsvertrages geleisteten Zahlungen an die B KG als Betriebsausgaben gewinnmindernd im Rahmen der im Streit befindlichen gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der Klägerin zu 1. in den Streitjahren berücksichtigt worden sind. Der Senat teilt diese rechtliche Würdigung des FG und sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 30** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de