Urteil vom 04. Mai 2011, II R 51/09

Gewerblich geprägte Personengesellschaft kein Unternehmen i.S. des Art. 22 Abs. 2 DBA-Schweiz - Zweifel an der steuerrechtlichen Relevanz einer gesonderten Feststellung - Verhältnismäßigkeit bei der Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG - Irrelevanz der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bei der abkommensrechtlichen Qualifizierung von Einkünften

BFH II. Senat

DBA CHE Art 2 Abs 3, DBA CHE Art 3, DBA CHE Art 22 Abs 2, DBA USA Art 7 Abs 1, EStG § 15, BewG § 97 Abs 1 S 1 Nr 5, BewG § 121, VStG § 2, BewG § 19, AO § 180 Abs 1 Nr 1, AO § 179, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 1, BewG § 19 Abs 4, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Köln, 12. August 2009, Az: 15 K 2900/05

Leitsätze

Das Recht, Vermögensteuer für die Beteiligung einer in der Schweiz ansässigen, im Inland beschränkt vermögensteuerpflichtigen Person an einer inländischen gewerblich geprägten Personengesellschaft zu erheben, steht der Schweiz zu .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) hatte in den Streitjahren (1994 bis 1996) seinen Wohnsitz in der Schweiz. Im Inland hatte er weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt.

2 Der Kläger war in diesen Jahren als Kommanditist zu 99,75 % am Gesellschaftsvermögen einer GmbH & Co. KG (KG) mit Sitz in K beteiligt. Die restliche Beteiligung hielt die Komplementär-GmbH (GmbH), der auch die Geschäftsführung oblag. Die KG verwaltete Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften, u.a. an einer AG, und war zudem zur Buchführung für eine GbR verpflichtet, an der sie nicht beteiligt war. Diese Verpflichtung ließ sie für das von der GbR an sie bezahlte Entgelt (12.000 DM jährlich) von der AG wahrnehmen.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte für die KG auf den 1. Januar der Jahre 1994 bis 1997 Einheitswerte des Betriebsvermögens fest und rechnete dem Kläger jeweils einen Anteil am Einheitswert zu. Die Einsprüche, mit denen sich der Kläger gegen die Zurechnung von Anteilen an den festgestellten Einheitswerten wandte, blieben erfolglos.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1819 veröffentlichte Urteil mit der Begründung statt, die Anteilszurechnungen hätten für die Besteuerung des beschränkt vermögensteuerpflichtigen Klägers keine Bedeutung i.S. des § 19 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes in der seinerzeit geltenden Fassung (BewG). Die Anteile unterlägen nämlich nicht der inländischen Vermögensteuer. Sie hätten zwar zu dem der beschränkten Vermögensteuerpflicht unterliegenden inländischen Betriebsvermögen gehört. Das Besteuerungsrecht für die Anteile stehe aber nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 --DBA-Schweiz-- (BGBl II 1972, 1021, BStBl I 1972, 518) der Schweiz zu.

5 Mit der Revision rügt das FA Verletzung des Art. 3 Abs. 1 Buchst. f, Abs. 2 DBA-Schweiz i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und § 19 BewG. Zum einen entspreche die Zurechnung von Anteilen an den Einheitswerten des Betriebsvermögens der KG auf den Kläger schon deshalb den Anforderungen des § 19 Abs. 4 BewG, weil die inländische Vermögensteuerpflicht nicht offensichtlich auszuschließen sei. Über die Frage, ob das Besteuerungsrecht der Schweiz oder der Bundesrepublik Deutschland (Bundesrepublik) zustehe, sei daher nicht im Feststellungsverfahren, sondern im Besteuerungsverfahren zu entscheiden. Zum anderen unterlägen die Anteile des

Klägers an den Einheitswerten des Betriebsvermögens der KG der Besteuerung durch die Bundesrepublik. Der Begriff Betrieb eines Unternehmens i.S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. f DBA-Schweiz setze keine aktive Tätigkeit des Unternehmens am Markt voraus, sondern umfasse auch gewerblich geprägte Personengesellschaften i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

6 Das FA nahm die Revision hinsichtlich des Bewertungsstichtags 1. Januar 1997 wieder zurück, weil seit dem Jahr 1997 keine Vermögensteuer mehr erhoben wird.

7 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit sie die Bewertungsstichtage 1. Januar 1994 bis 1. Januar 1996 betrifft, und die Klage insoweit abzuweisen.

8 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF), das gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Verfahren beigetreten ist, teilt die Auffassung des FA, dass das Besteuerungsrecht für die Anteile des Klägers an den Einheitswerten des Betriebsvermögens der KG der Bundesrepublik zustehe. Auch gewerblich geprägte Personengesellschaften seien Unternehmen im abkommensrechtlichen Sinn. Soweit sich aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28. April 2010 I R 81/09 (BFHE 229, 252) etwas anderes ergebe, könne dem nicht gefolgt werden. Der BFH habe sich lediglich der überwiegend in der Literatur vertretenen Auffassung angeschlossen, ohne sich vertieft mit der Problematik auseinander zu setzen. Zudem sei in dem entschiedenen Fall die Frage der gewerblichen Prägung letztlich nicht entscheidend gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat der Klage zu Recht stattgegeben. Der Zurechnung von Anteilen an den auf den 1. Januar der Jahre 1994 bis 1996 festgestellten Einheitswerten des Betriebsvermögens der KG auf den Kläger steht § 19 Abs. 4 BewG entgegen, weil sie für die Besteuerung des Klägers nicht von Bedeutung ist. Das Besteuerungsrecht steht nicht der Bundesrepublik, sondern der Schweiz zu.

11 1. Das FG hat zu Recht angenommen, dass über die Frage, ob der Kläger mit den Anteilen an den Einheitswerten des Betriebsvermögens der KG der inländischen Vermögensteuer unterliegt, im Rahmen der Prüfung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Feststellungsbescheide zu entscheiden ist.

12 a) Nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 BewG werden für inländische Gewerbebetriebe (§ 95 BewG) Einheitswerte festgestellt (§ 180 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung --AO--). In dem Feststellungsbescheid (§ 179 AO) sind gemäß § 19 Abs. 3 Nr. 2 BewG auch Feststellungen zu treffen über die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit und bei mehreren Beteiligten über die Höhe ihrer Anteile. Feststellungen nach § 19 Abs. 1 bis 3 BewG erfolgen gemäß § 19 Abs. 4 BewG nur, wenn und soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

13 § 19 Abs. 4 BewG ist eine Ausprägung des für alle gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen geltenden allgemeinen Rechtsgrundsatzes, dass diese nur getroffen werden dürfen, wenn sie für eine Besteuerung von Bedeutung sind (BFH-Beschluss vom 30. November 1993 II B 183/92, BFHE 172, 530, BStBl II 1994, 150). Wie der BFH in dieser Entscheidung weiter ausgeführt hat, ist die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen jedoch nur dann unzulässig, wenn es unzweifelhaft ist, dass ihr keine steuerliche Bedeutung mehr zukommt. Solange Zweifel an der steuerrechtlichen Relevanz der gesonderten Feststellung bestünden, sei die Feststellung geboten und rechtmäßig. Zweifel in diesem Sinne seien nicht nur solche über die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Steuerbefreiung, sondern auch solche über reine Rechtsfragen. Bei einem anderen Verständnis käme es zu einer unzulässigen Verlagerung von Fragen der Steuerfestsetzung in das Verfahren über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.

14 b) Diese Grundsätze stehen der Entscheidung, dass die dem Kläger zugerechneten Anteile an den Einheitswerten des Betriebsvermögens der KG nicht der inländischen Vermögensteuerpflicht unterliegen und dass ihm deshalb in den angefochtenen Feststellungsbescheiden die Anteile nicht zugerechnet werden durften, nicht entgegen. Die Rechtslage ist nämlich eindeutig (vgl. unten 2.). Allein daraus, dass die Beteiligten dazu unterschiedliche Auffassungen vertreten, lassen sich Zweifel an der Rechtslage nicht herleiten.

15 2. Die in den angefochtenen Feststellungsbescheiden vorgenommene Zurechnung von Anteilen an den Einheitswerten des Betriebsvermögens der KG auf den Kläger ist übereinstimmend mit der Ansicht des FG rechtswidrig. Das Besteuerungsrecht für die Anteile steht nicht der Bundesrepublik, sondern der Schweiz zu.

16 a) Nach innerstaatlichem Recht unterliegen die Anteile der Vermögensteuer.

17 Der Kläger ist gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 des Vermögensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (VStG) beschränkt steuerpflichtig, weil er in diesen Jahren im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nach § 2 Abs. 2 VStG nur auf Vermögen der in § 121 BewG genannten Art, das auf das Inland entfällt.

18 Zum Inlandsvermögen gehört nach § 121 Abs. 2 Nr. 3 BewG das inländische Betriebsvermögen. Als solches gilt das Vermögen, das einem im Inland betriebenen Gewerbe dient, wenn hierfür im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist. Zum Betriebsvermögen zählt dabei auch das Vermögen von Gesellschaften, die, wie die KG, nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt sind (§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG).

19 Die gewerbliche Prägung der KG ergibt sich daraus, dass sie keine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübte und ausschließlich die GmbH persönlich haftende Gesellschafterin und zur Geschäftsführung befugt war. Die bloße Vermögensverwaltung ist keine gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG (BFH-Urteile vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01, BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294, und vom 4. Februar 2009 II R 41/07, BFHE 225, 85, BStBl II 2009, 600).

20 Die von der KG übernommenen Buchführungsaufgaben hatten auch nicht dazu geführt, dass die Tätigkeit der KG gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als Gewerbebetrieb in vollem Umfang galt. Zum einen hatte die KG insoweit nicht mit der für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit erforderlichen Absicht, Gewinn zu erzielen, gehandelt (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG); denn sie hatte die AG mit der Wahrnehmung dieser Aufgaben beauftragt und dieser dafür das volle von ihr selbst vereinnahmte Honorar bezahlt. Zum anderen greift nach Maßgabe des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes bei einem äußerst geringen Anteil der originär gewerblichen Tätigkeit die umqualifizierende Wirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht ein (BFH-Urteil vom 11. August 1999 XI R 12/98, BFHE 189, 419, BStBl II 2000, 229). Zwischen den Beteiligten besteht demgemäß zu Recht Einigkeit, dass die Beurteilung der KG als Gewerbebetrieb ausschließlich auf § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, nicht aber auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 oder Abs. 3 Nr. 1 EStG beruht.

21 b) Das Besteuerungsrecht für die dem Kläger in den angefochtenen Bescheiden zugerechneten Anteile an den Einheitswerten des Betriebsvermögens der KG steht nicht der Bundesrepublik, sondern der Schweiz zu.

22 aa) Der Kläger fällt für die Streitjahre unter das DBA-Schweiz, weil er in der Schweiz ansässig war (Art. 1 DBA-Schweiz).

23 bb) Das DBA-Schweiz gilt u.a. für die in der Bundesrepublik erhobene Vermögensteuer (Art. 2 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c DBA-Schweiz) und die in der Schweiz erhobenen Steuern vom Vermögen (Art. 2 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b DBA-Schweiz).

24 cc) Die Zuweisung des Besteuerungsrechts für die Vermögensteuer ist in Art. 22 DBA-Schweiz geregelt. Vermögenswerte, für die Art. 22 Abs. 1 bis 5 DBA-Schweiz keine Regelung enthält, können nach Art. 22 Abs. 6 DBA-Schweiz nur in dem Staat besteuert werden, in dem die Person ansässig ist, der die Vermögenswerte zuzurechnen sind.

25 dd) Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik für die Beteiligung einer in der Schweiz ansässigen Person an einer inländischen gewerblich geprägten Personengesellschaft kann entgegen der Ansicht des FA und des BMF nicht aus Art. 22 Abs. 2 DBA-Schweiz abgeleitet werden.

26 aaa) Nach dieser Vorschrift kann bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines Unternehmens darstellt oder das zu einer der Ausübung eines freien Berufes dienenden festen Einrichtung gehört, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung befindet. Der Begriff "Unternehmen" im Sinne dieser Vorschrift ist im DBA-Schweiz nicht definiert, insbesondere auch nicht in dessen Art. 3 Abs. 1 Buchst. f, und daher nach Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz für Zwecke der deutschen Besteuerung in der Bedeutung zu verwenden, die ihm nach dem Recht der Bundesrepublik über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des DBA-Schweiz sind, soweit der Zusammenhang des DBA-Schweiz nichts anderes erfordert.

27 Der Rückgriff auf das deutsche Vermögensteuerrecht führt indes nicht weiter; denn weder das VStG noch §§ 95, 97 und 121 BewG oder andere Vorschriften des VStG oder des BewG definieren den Begriff "Unternehmen".

28 bbb) Der Begriff ist danach aus dem Zusammenhang des DBA-Schweiz heraus auszulegen. Diese Auslegung ergibt, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft auch dann kein "Unternehmen" i.S. des Art. 22 Abs. 2 DBA-Schweiz ist oder hat, wenn sie i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt ist. Die gewerbliche Prägung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft spielt abkommensrechtlich keine Rolle.

29 Wie der BFH im Urteil in BFHE 229, 252 mit überzeugender Begründung ausgeführt hat, setzt das Vorliegen von "Gewinnen eines Unternehmens" im abkommensrechtlichen Sinn (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) bzw. von "gewerblichen Gewinnen eines Unternehmens" i.S. des Art. 7 Abs. 1 Satz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 --DBA-USA 1989 a.F.-- (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) eine ihrer Art nach "unternehmerische" Tätigkeit voraus (ebenso BFH-Beschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl II 2011, 156, unter II.3.b bb, zu Art. 13 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Spanischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 5. Dezember 1966, BGBl II 1968, 10, BStBl I 1968, 297; BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 I R 49/09, BFHE 232, 145, unter B.I.2.b, zum Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26. November 1964, BGBl II 1966, 359, in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 23. März 1970, BGBl II 1971, 46, BStBl I 1971, 140). Es möge zwar der Anweisung in Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. (entspricht im Wesentlichen Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz) entsprechen, für Zwecke der deutschen Besteuerung an die Definition der "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" in § 15 Abs. 2 EStG anzuknüpfen. Der abkommensrechtliche Begriff "gewerbliche Gewinne eines Unternehmens" umfasse aber nicht Einkünfte aus einer inhaltlich zum Bereich der Vermögensverwaltung gehörenden und im innerstaatlichen Recht nur im Wege einer Fiktion gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG dem Bereich der Gewerblichkeit zugewiesenen Tätigkeit. Die abkommensrechtliche Aufteilung der Besteuerungshoheit richte sich in erster Linie an der Art der Einkunftserzielung aus und weise der systematischen Einordnung der Einkünfte im nationalen Recht insoweit nur eine Hilfsfunktion zu. Ein anderes Verständnis würde ohne hinreichenden Grund die Gefahr fördern, dass Doppelbesteuerungsabkommen in den einzelnen Vertragsstaaten unterschiedlich ausgelegt würden, und damit der im Grundsatz angestrebten Entscheidungsharmonie entgegenwirken. Die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sei daher für die abkommensrechtliche Qualifizierung von Einkünften ohne Bedeutung.

30 Entgegen der Ansicht des BMF war diese Auslegung des DBA-USA 1989 a.F. durch den BFH im Urteil in BFHE 229, 252 entscheidungserheblich. Wären die von der gewerblich geprägten US-amerikanischen Personengesellschaft erzielten Zinseinkünfte als gewerbliche Gewinne eines Unternehmens i.S. von Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. zu beurteilen gewesen, hätten sie der US-amerikanischen Besteuerung unterlegen. Der angefochtene Feststellungsbescheid, der vom Besteuerungsrecht der Bundesrepublik ausgegangen war, wäre dann aufzuheben gewesen.

31 Der erkennende Senat schließt sich der in Einklang mit der überwiegend in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und in der Literatur vertretenen Auffassung (Nachweise im BFH-Urteil in BFHE 229, 252) stehenden Ansicht des I. Senats des BFH auch für die Vermögensteuer an. Der abweichenden Auffassung des BMF (Schreiben vom 16. April 2010, BStBl I 2010, 354 Tz. 2.2.1) kann übereinstimmend mit der Rechtsprechung des I. Senats des BFH nicht gefolgt werden.

32 Eine vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft, deren Einkünfte lediglich aufgrund der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, ist oder hat danach kein Unternehmen i.S. des Art. 22 Abs. 2 DBA-Schweiz. Das Recht, die Beteiligung einer natürlichen Person an einer solchen Gesellschaft der Vermögensteuer zu unterwerfen, kann demgemäß nicht aus dieser Vorschrift abgeleitet werden. Es steht vielmehr gemäß Art. 22 Abs. 6 DBA-Schweiz dem Ansässigkeitsstaat zu, soweit sich nicht aus den übrigen Einzelvorschriften des Art. 22 DBA-Schweiz etwas anderes ergibt.

33 ee) Das Recht, Vermögensteuer für die Anteile des Klägers an den Einheitswerten des Betriebsvermögens der KG festzusetzen, steht mithin nach der Grundregel des Art. 22 Abs. 6 DBA-Schweiz der Schweiz als dem Staat zu, in

dem der Kläger in den Streitjahren ansässig war. Ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik lässt sich weder aus Art. 22 Abs. 2 DBA-Schweiz noch einer anderen abkommensrechtlichen Vorschrift ableiten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de