

Urteil vom 11. Juni 2026, IV R 32/23

Agenturtätigkeit einer inländischen KG als unselbständiger Teil des Schifffahrtsbetriebs des abkommensberechtigten Mitunternehmers

ECLI:DE:BFH:2026:U.110626.IVR32.23.0

BFH IV. Senat

DBA CHE Art 7, DBA CHE Art 8 Abs 1, DBA CHE Art 8 Abs 4, DBA CHE Art 8 Abs 5, GewStG § 5 Abs 1 S 3, GewStG § 7 S 1, GewStG VZ 2016

vorgehend FG Hamburg, 23. Februar 2023, Az: 5 K 38/22

Leitsätze

1. Erbringt eine gewerblich tätige inländische Personengesellschaft ausschließlich Agenturleistungen für den Schifffahrtsbetrieb ihres vermögensmäßig allein beteiligten, in der Schweizerischen Eidgenossenschaft ansässigen abkommensberechtigten Mitunternehmers, fallen die hieraus erzielten Gewinne in den Anwendungsbereich des Art. 8 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971, zuletzt geändert durch Protokoll vom 27.10.2010 (BGBl II 2011, 1092) mit Wirkung ab dem 01.01.2012 (DBA-Schweiz).
2. Personengesellschaften sind nach dem DBA-Schweiz im Hinblick auf die Gewerbesteuer nicht selbst abkommensberechtigt, können sich aber auf eine Abkommensberechtigung ihrer Gesellschafter berufen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 23.02.2023 - 5 K 38/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob gewerbliche Einkünfte der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) im Jahr 2016 (Streitjahr) der deutschen Besteuerung unterliegen.
- 2 Die Klägerin ist eine Personengesellschaft ... mit Sitz in A-Stadt. Ihre gesetzliche Vertreterin und einzige Komplementärin ist die nicht kapitalmäßig beteiligte X mit Sitz und Geschäftsleitung in der Schweizerischen Eidgenossenschaft --Schweiz-- (nachfolgend: Komplementärin), die im Streitjahr eine Haftungsvergütung bezogen hat. Einzige Kommanditistin der Klägerin ist die B, eine Kapitalgesellschaft, ebenfalls mit Sitz und Geschäftsleitung in der Schweiz. Die B ist eine ..., die eigene und gecharterte Seeschiffe im internationalen Verkehr betreibt.
- 3 Die Klägerin unterhielt im Streitjahr mehrere Niederlassungen in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) sowie ausländische Standorte ... In A-Stadt waren ... Prokuristen der Komplementärin und circa ... Mitarbeiter der Klägerin tätig.
- 4 Die Klägerin erbrachte ausschließlich Agenturleistungen gegenüber der B. Sie schloss im Namen und Auftrag der B für die von dieser betriebenen Seeschiffe Befrachtungsverträge mit den Kunden ab und führte die Befrachtung durch. Hierfür erhielt sie von der B sämtliche Kosten zuzüglich eines prozentualen Aufschlags erstattet.

- 5 In ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr behandelte die Klägerin den Jahresüberschuss laut Handelsbilanz in Höhe von ... € --der in Höhe von ... € auf die ausländischen Betriebsstätten entfiel-- als nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei. Ihre Einkünfte aus der Agenturtätigkeit für die B seien als Nebeneinkünfte aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr gemäß Art. 8 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971, zuletzt geändert durch Protokoll vom 27.10.2010 (BGBl II 2011, 1092) mit Wirkung ab dem 01.01.2012 (DBA-Schweiz), in der Schweiz zu besteuern. Dort befinde sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der B.
- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid für 2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) vom 30.04.2018 erklärungsgemäß laufende Gesamthandseinkünfte in Höhe von 0 € und einen Gewinn aus Sonderbetriebsvermögen der Komplementärin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Der Gewerbesteuermessbetrag für 2016 wurde mit Bescheid vom selben Tag auf 0 € festgesetzt.
- 7 Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte die Prüferin zu der Auffassung, dass die Einkünfte aus der Agenturtätigkeit der Klägerin steuerpflichtig seien. Die zu einem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers gehörende Beteiligung an einer --nach deutschem Zivilrecht rechtsfähigen-- Personengesellschaft stelle abkommensrechtlich ein gesondert zu beurteilendes Unternehmen dar. Die Klägerin sei als Agentur tätig und betreibe selbst keine Schiffe im internationalen Verkehr. Daher sei nicht Art. 8 Abs. 1, sondern Art. 7 Abs. 1 DBA-Schweiz einschlägig. A-Stadt sei als derjenige Ort, an dem tatsächlich das Tagesgeschäft der Klägerin erledigt werde, der abkommensrechtlich maßgebliche Ort der Geschäftsleitung.
- 8 Das FA schloss sich dieser Auffassung an und erließ am 07.08.2018 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr, in dem es laufende Gesamthandseinkünfte in Höhe von ... € sowie einen unveränderten Gewinn aus Sonderbetriebsvermögen der Komplementärin feststellte. Den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr setzte das FA --nach einer Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb um den Gewerbeertrag der ausländischen Betriebsstätten-- mit Bescheid vom selben Tag auf ... € fest.
- 9 Die hiergegen gerichteten Einsprüche waren teilweise erfolgreich. Mit Einspruchsentscheidung vom 17.06.2020 half das FA dem Einspruch gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2016 zum Teil ab. Es minderte die Einkünfte um die auf die ausländischen Betriebsstätten der Klägerin entfallenden Einkünfte und stellte nunmehr einen laufenden Gesamthandsgewinn in Höhe von ... € fest. Im Übrigen wies das FA die Einsprüche unter Bezugnahme auf die Fachinformation der Finanzbehörde Hamburg vom 30.05.2018 über die Auslagerung von Funktionen einer ausländischen Schifffahrtsgesellschaft auf eine deutsche Personengesellschaft (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2018, 1973) als unbegründet zurück.
- 10 Der nachfolgenden Klage gab das Finanzgericht (FG) Hamburg mit Urteil vom 23.03.2023 - 5 K 38/22 statt.
- 11 Der streitgegenständliche Gewinnfeststellungsbescheid sei aufzuheben. Die Gesellschafter der Klägerin hätten zwar inländische Einkünfte erzielt, die der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes --EStG--) unterfielen. Jedoch unterlägen die laufenden Einkünfte der Klägerin aus dem Agenturgeschäft nach Art. 8 DBA-Schweiz dem ausschließlichen Besteuerungsrecht der Schweiz. Persönlich abkommensberechtigt seien die Gesellschafter der Klägerin, nicht die Klägerin selbst. Die Einkünfte der B aus ihrem Schiffsbetrieb unterlägen unstreitig dem ausschließlichen Besteuerungsrecht der Schweiz (Art. 8 Abs. 1 DBA-Schweiz). Der Sache nach erstreckte sich die Besteuerung nach Art. 8 DBA-Schweiz auch auf eine Agenturtätigkeit, wie sie von der Klägerin ausgeübt werde (Art. 8 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 Buchst. b DBA-Schweiz). Sämtliche Tätigkeiten der Klägerin seien jedenfalls als Hilfstätigkeiten des internationalen Schifffahrtsbetriebs beziehungsweise als Agenturgeschäfte zu qualifizieren. Würden sie in eigenen Betriebsstätten der B erbracht, wären sie unstreitig durch den internationalen Schifffahrtsbetrieb der B veranlasst und diesem zuzurechnen. Da die Klägerin ausschließlich Agenturtätigkeiten ausübe, die in wirtschaftlich unmittelbarem Zusammenhang mit dem Schiffsbetrieb der B stünden, seien die der B durch die Klägerin vermittelten Betriebsstätten Teil des Schifffahrtsunternehmens der B. Die Einkünfte hieraus unterlägen nach Art. 8 Abs. 1 DBA-Schweiz dem ausschließlichen Besteuerungsrecht der Schweiz. Aus den gleichen Gründen sei auch der streitgegenständliche Gewerbesteuermessbescheid aufzuheben. Die Klägerin könne sich trotz der fehlenden Abkommensberechtigung zugunsten ihrer Gesellschafter auf die Steuerbefreiung nach Art. 8 DBA-Schweiz berufen, die auch für die Gewerbesteuer gelte.
- 12 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, die es mit der Verletzung von Bundesrecht begründet.

- 13** Das FA beantragt,
das Urteil des FG Hamburg vom 23.02.2023 - 5 K 38/22 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14** Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat der Klage zutreffend stattgegeben. Die Erhöhung der laufenden Gesamthandseinkünfte der Klägerin im Gewinnfeststellungsbescheid 2016 vom 07.08.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.06.2020 (hierzu unter 1.) sowie die Erhöhung des Gewerbesteuermessbetrags im Gewerbesteuermessbescheid 2016 vom 07.08.2018 (hierzu unter 2.) sind fehlerhaft.
- 16** 1. Das FA hat den laufenden Gesamthandsgewinn der Klägerin --der insoweit als selbständig anfechtbare Feststellung (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 02.07.2025 - IV R 37/22, Rz 28) allein Gegenstand des gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2016 gerichteten Verfahrens ist-- unzutreffend von 0 € auf ... € erhöht. Es hat verkannt, dass der laufende Gesamthandsgewinn der Klägerin, der ausschließlich aus ihrer Agenturtätigkeit für die B resultiert, Art. 8 DBA-Schweiz unterfällt, so dass das ausschließliche Besteuerungsrecht an diesen Einkünften der Schweiz zusteht. Die Einkünfte sind daher von der Besteuerung in Deutschland auszunehmen.
- 17** a) Nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) werden einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Unter einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte der Gesellschafter einer gewerblich tätigen Personengesellschaft im Sinne dieser Regelung kann nur die Summe der Gewinnanteile im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG fallen, die in der Person der Mitunternehmer der Personengesellschaft in Deutschland zu versteuern sind. Aus dem Gewinn der Personengesellschaft sind deshalb sowohl die in Deutschland nicht steuerbaren als auch die hier steuerfreien Einkünfte auszuscheiden (z.B. BFH-Urteil vom 18.12.2002 - I R 92/01, BFHE 201, 447, unter II.2.a, m.w.N.).
- 18** b) Die B als Körperschaft ohne Sitz (§ 11 AO) und ohne Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland hat aus ihrer mitunternehmerischen Beteiligung an der gewerblich tätigen Klägerin einen Gewinnanteil im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG bezogen. Dieser unterliegt bei der gemäß § 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) beschränkt steuerpflichtigen B der Besteuerung, weil für den Gewerbebetrieb der Klägerin eine Betriebsstätte unterhalten wurde (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) und diese Betriebsstätte der Klägerin der B als Mitunternehmerin des Gewerbebetriebs als eigene zugerechnet wird (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 13.04.2022 - I R 1/19, BFHE 277, 137, BStBl II 2023, 16, Rz 12; vom 29.11.2017 - I R 58/15, BFHE 260, 209, BStBl II 2025, 660, Rz 27, m.w.N.; s.a. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 26.09.2014, BStBl I 2014, 1258, Tz. 3.1). Auf der Grundlage des nationalen Rechts hat das FA daher die der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegenden gewerblichen Einkünfte der B zutreffend in die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO einbezogen. Da dies auch zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 19** c) Wie das FG zutreffend erkannt hat, ergibt sich aus Art. 8 DBA-Schweiz eine Steuerbefreiung für die im streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid 2016 erfassten Einkünfte der B. Diese sind demnach nicht in Deutschland zu besteuern und somit aus dem laufenden Gesamthandsgewinn der Klägerin auszuscheiden.
- 20** aa) Der sachliche Anwendungsbereich des DBA-Schweiz ist eröffnet. Gemäß Art. 2 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b und e DBA-Schweiz gilt das Abkommen sowohl für die deutsche Körperschaftsteuer als auch für die deutsche Gewerbesteuer.
- 21** bb) Der persönliche Anwendungsbereich des DBA-Schweiz ist ebenfalls eröffnet. Unmittelbar abkommensberechtigt ist nicht die Klägerin, wohl aber --als deren Gesellschafterin-- die B, die aufgrund ihrer unbeschränkten Steuerpflicht im Vertragsstaat Schweiz ansässig ist (Art. 1 und Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz).
- 22** aaa) Nach Art. 1 DBA-Schweiz ist das Abkommen auf Personen anzuwenden, die in einem Vertragsstaat oder in

beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Personen im Sinne des Abkommens sind natürliche Personen und Gesellschaften (Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA-Schweiz). Gesellschaft im Sinne des Abkommens sind juristische Personen und Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden (Art. 3 Abs. 1 Buchst. e DBA-Schweiz).

- 23** bbb) Personengesellschaften sind selbst keine Personen im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA-Schweiz, denn sie werden weder in der Schweiz noch in Deutschland wie juristische Personen behandelt. Das Unternehmen einer Personengesellschaft betreiben vielmehr die jeweiligen Gesellschafter (BFH-Urteil vom 18.12.2002 - I R 92/01, BFHE 201, 447, unter II.2.b). Eine von der Personengesellschaft unterhaltene Betriebsstätte wird allen an der Gesellschaft beteiligten Personen zugerechnet, ohne dass der Gesellschafter weitere Voraussetzungen erfüllen müsste (z.B. BFH-Urteile vom 18.12.2002 - I R 92/01, BFHE 201, 447, unter II.2.b; vom 11.10.2017 - I R 42/15, Rz 31; vom 12.10.2016 - I R 92/12, BFHE 256, 32, BStBl II 2022, 123, Rz 39; vgl. auch Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 8 Rz 67).
- 24** ccc) Danach ist nicht die Klägerin, die eine transparente Personengesellschaft ist, wohl aber deren Gesellschafterin, die B, die als Kapitalgesellschaft schweizerischen Rechts in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist, als dort ansässige Person (vgl. Art. 4 Abs. 1 DBA Schweiz) abkommensberechtigt.
- 25** cc) Die im streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid 2016 erfassten Einkünfte der B unterliegen gemäß Art. 8 DBA-Schweiz dem ausschließlichen Besteuerungsrecht der Schweiz. Dies gilt ungeachtet des Umstandes, dass die Klägerin selbst kein Schifffahrtsunternehmen im Sinne des Art. 8 DBA-Schweiz betreibt.
- 26** aaa) Gemäß Art. 7 Abs. 1 DBA-Schweiz können Unternehmensgewinne, soweit sie einer Betriebsstätte eines Vertragsstaats zugerechnet werden, grundsätzlich nur von demjenigen Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Betriebsstätte gelegen ist (sogenanntes Betriebsstättenprinzip). Abweichend hiervon enthält Art. 8 DBA-Schweiz als *lex specialis* (BFH-Urteil vom 01.04.2003 - I R 31/02, BFHE 202, 446, BStBl II 2003, 875, unter II.1.) vorrangige Regelungen für die Besteuerung von Gewinnen unter anderem aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr. Diese Gewinne können nach Art. 8 Abs. 1 DBA-Schweiz nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet (sogenanntes Schifffahrtsprinzip). Dies gilt auch für Agenturen, soweit deren Tätigkeit unmittelbar mit dem Betrieb der Schifffahrt oder dem Zubringerdienst zusammenhängt (Art. 8 Abs. 4 Buchst. b DBA-Schweiz).
- 27** bbb) In den Anwendungsbereich des Art. 8 DBA-Schweiz fallen grundsätzlich (unter anderem) Unternehmen, deren Gegenstand der Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr ist und deren Gewinne einem Abkommensberechtigten als Tatbestand der Einkünfteerzielung zugerechnet werden (vgl. Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 8 Rz 22).
- 28** (1) Gewinne im Sinne des Art. 8 DBA-Schweiz, die aus dem Betrieb von Seeschiffen stammen, sind solche, die zumindest mittelbare Folge des Betriebs des Seeschiffs sind (BFH-Urteil vom 01.04.2003 - I R 31/02, BFHE 202, 446, BStBl II 2003, 875, unter II.1.b aa). Zum Betrieb eines Seeschiffs im Sinne des Art. 8 DBA-Schweiz gehören nicht nur die Beförderung von Personen und/oder Gütern zu Wasser als Hauptleistung, sondern auch Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten, die mit dem Transport zu Wasser in engem Zusammenhang stehen (vgl. BFH-Urteil vom 01.04.2003 - I R 31/02, BFHE 202, 446, BStBl II 2003, 875, unter II.1.b aa).
- 29** (2) Der Begriff der Agentur im Sinne des Art. 8 Abs. 4 Buchst. b DBA-Schweiz ist im Doppelbesteuerungsabkommen selbst nicht definiert. Seine Auslegung richtet sich daher vorbehaltlich abkommensrechtlicher Wertungen grundsätzlich nach dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaats (Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz). Sowohl nach deutschem Handelsrecht (vgl. § 84 des Handelsgesetzbuchs zum Begriff des Handelsvertreters) als auch --so die Feststellungen des FG-- nach Art. 418a des Obligationenrechts der Schweiz erfordert eine Agenturtätigkeit im Grundsatz eine Absatzfunktion für Rechnung eines anderen Unternehmens. Wegen ihres Hilfscharakters muss eine entsprechende Agenturtätigkeit grundsätzlich als (unselbständiger) Teil des eigenen Betriebs der Schifffahrt ausgeübt werden. Die Übernahme solcher Agenturtätigkeiten durch rechtlich selbständige Unternehmen oder Agenten, die selbst keinen eigenen Betrieb im Sinne des Art. 8 Abs. 1 oder 2 DBA-Schweiz unterhalten, fällt in den Anwendungsbereich des Art. 7 DBA-Schweiz (vgl. Wassermeyer/Hardt, DBA Schweiz Art. 8 Rz 89). Die Agenturtätigkeit muss --wie sich aus Art. 8 Abs. 4 Buchst. b DBA-Schweiz ergibt-- einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betrieb der Schifffahrt haben, sie muss sich jedoch nicht zwingend auf die Beförderungsleistung als Hauptleistung im Sinne des Art. 8 Abs. 1 DBA-Schweiz beziehen (vgl. Wassermeyer/Hardt, DBA Schweiz Art. 8 Rz 90).

- 30 ccc) Nach den bindenden Feststellungen des FG sind sämtliche Tätigkeiten der Klägerin, insbesondere der Abschluss von Befrachtungsverträgen im Namen und für Rechnung der B, jedenfalls als Agenturtätigkeiten für den Schifffahrtsbetrieb der B anzusehen. Bei den hieraus erzielten Gewinnen handelt es sich folglich der Sache nach um solche, die Folge des Betriebs von Seeschiffen sind. Da dies zwischen den Beteiligten unstreitig ist, verzichtet der Senat auf weitere Ausführungen.
- 31 ddd) Die Agenturtätigkeiten gehören als unselbständiger Teil zum Schifffahrtsbetrieb der abkommensberechtigten B. Entgegen der Auffassung des FA sind sie nicht einem abkommensrechtlich eigenständigen Unternehmen der Klägerin zuzuordnen.
- 32 (1) Erbringt --wie im Streitfall-- eine gewerblich tätige inländische KG (hier: die Klägerin) ausschließlich Agenturleistungen für den Schifffahrtsbetrieb ihres alleinigen, in der Schweiz ansässigen Kommanditisten (hier: die B), der zugleich allein am Vermögen der KG beteiligt ist, fallen die hieraus erzielten Gewinne in den Anwendungsbereich des Art. 8 DBA-Schweiz. Jedenfalls in einer solchen Konstellation stellt sich die Agenturtätigkeit der abkommensrechtlich transparenten inländischen KG als unselbständiger Teil des Schifffahrtsbetriebs des abkommensberechtigten Mitunternehmers dar.
- 33 (2) Die Tatsache, dass die Gewinne der abkommensrechtlich transparenten inländischen KG nur in der Person des jeweiligen Mitunternehmers besteuert werden, schließt zwar nicht generell aus, dass das Unternehmen der Gesellschafter und das der Gesellschaft abkommensrechtlich als verschiedene Unternehmen zu behandeln sind (vgl. z.B. Wassermeyer/Drüen, MA Art. 3 Rz 29; anderer Ansicht wohl Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 8 Rz 67). Eine solche gesonderte Betrachtung des Unternehmens der Klägerin ist indes --entgegen der Auffassung des FA-- jedenfalls unter Berücksichtigung der besonderen Gegebenheiten des Streitfalls nicht geboten. Gegenteiliges kann nicht daraus hergeleitet werden, dass die Klägerin --die unstreitig selbst keine Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr erzielt-- als Personengesellschaft ertragsteuerlich als eigenständiges Subjekt der Gewinnermittlung anzusehen ist.
- 34 (2.1) Das FA ist der Auffassung, dass eine zum Betriebsvermögen des Mitunternehmers gehörende Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft abkommensrechtlich (stets) ein von der eigenunternehmerischen Tätigkeit des Mitunternehmers gesondert zu beurteilendes Unternehmen darstellt und dies zur Folge hat, dass die Voraussetzungen des Art. 8 des OECD-Musterabkommens (bzw. des Art. 8 DBA-Schweiz) bezogen auf die unternehmerische Tätigkeit des Mitunternehmers und auf die unternehmerische Tätigkeit der Mitunternehmerschaft jeweils gesondert zu beurteilen sind (vgl. Fachinformation der Finanzbehörde Hamburg vom 30.05.2018, DStR 2018, 1973; im Ergebnis ebenso Wassermeyer/Kreutziger/Rieß, MA Art. 8 Rz 38; anderer Ansicht z.B. Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 8 Rz 67; Behrendt/Wulf, Internationales Steuerrecht 2021, 666, 671). Zur Begründung verweist es darauf, dass es abkommensrechtlich keinen Grundsatz der sogenannten Unternehmenseinheit gebe und auch die Fiktionen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG oder des § 8 Abs. 2 KStG für abkommensrechtliche Zwecke keine Anwendung fänden. Insofern orientiere sich der Umfang des Unternehmens auch im Abkommensrecht an dem ertragsteuerlichen Unternehmensbegriff für Zwecke der Gewinnermittlung. Sei die Mitunternehmerschaft eigenständiges Subjekt der Gewinnermittlung, sei auch die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft abkommensrechtlich als von einer eigenunternehmerischen Tätigkeit des Mitunternehmers gesondert zu beurteilendes Unternehmen anzusehen (vgl. Fachinformation der Finanzbehörde Hamburg vom 30.05.2018, DStR 2018, 1973).
- 35 (2.2) Der Senat kann dahingestellt lassen, ob der Gedanke der isolierten abkommensrechtlichen Betrachtung des Unternehmens der Personengesellschaft im Kontext des Art. 8 DBA-Schweiz grundsätzlich abzulehnen ist, weil er dem auch hier geltenden Grundsatz der transparenten Behandlung von Personengesellschaften zuwiderläuft (so wohl Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 8 Rz 67). Denn eine isolierte abkommensrechtliche Betrachtung des Unternehmens der Personengesellschaft scheidet jedenfalls dann aus, wenn --wie im Streitfall-- das Unternehmen der Personengesellschaft ausschließlich Agenturtätigkeiten für den Schifffahrtsbetrieb ihres vermögensmäßig allein beteiligten, abkommensberechtigten Mitunternehmers erbringt. In diesem Fall besteht eine derart enge Verflechtung zwischen dem das Unternehmen der Personengesellschaft betreibenden Mitunternehmer und dem Unternehmen des Mitunternehmers, dass eine getrennte Betrachtung des Unternehmens der Personengesellschaft gekünstelt erscheint. Es ist kein Grund ersichtlich, warum dieser Fall anders behandelt werden sollte als jener, in dem die Agenturleistungen durch eine eigene inländische Betriebsstätte des in der Schweiz ansässigen Schifffahrtsunternehmens erbracht werden. Hier besteht zwischen den Beteiligten Einigkeit, dass die durch die inländische Betriebsstätte erbrachten Agenturleistungen von Art. 8 DBA-Schweiz erfasst wären und insoweit ein ausschließliches Besteuerungsrecht der

Schweiz bestünde. Allein die Tatsache, dass die Personengesellschaft ertragsteuerlich Subjekt der Gewinnermittlung ist, kann aus Sicht des Senats im Streitfall kein anderes Ergebnis begründen. Diesem Umstand kann vorliegend mit Blick auf die bestehende enge Verflechtung nur eine untergeordnete Bedeutung beigemessen werden.

- 36** (3) Die hiergegen erhobenen Einwendungen des FA greifen nicht durch.
- 37** (3.1) Das dargelegte Verständnis des Unternehmensbegriffs entspricht --wie das FG zutreffend erkannt hat-- dem Sinn und Zweck des Art. 8 DBA-Schweiz.
- 38** Art. 8 DBA-Schweiz soll einer Fragmentierung der Besteuerungsrechte entgegenwirken. Die Regelung dient insbesondere der Vereinfachung beziehungsweise der Praktikabilität. Daneben soll verhindert werden, dass eine Besteuerung --ohne Anknüpfung an die tatsächliche Ausübung der Tätigkeit-- allein durch den Vertragstaat erfolgt, in dem sich der Sitz des Unternehmens befindet (vgl. Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 8 Rz 6).
- 39** Die Besteuerung der Gewinne der B in der Schweiz unter Einbeziehung ihrer Einkünfte aus ihrer mitunternehmerischen Beteiligung an der Klägerin trägt zur Vereinfachung bei. Sie vermeidet insbesondere eine Zersplitterung der Besteuerung durch Aufteilung auf die verschiedenen Betriebsstätten der Klägerin beziehungsweise der B, die sich bei Anwendung des Art. 7 DBA-Schweiz ergäbe.
- 40** (3.2) Entgegen der Auffassung des FA spricht Art. 8 Abs. 4 Buchst. c DBA-Schweiz (sogenanntes Poolprinzip) nicht dafür, dass mitunternehmerische Einkünfte und eigenunternehmerische Einkünfte nicht gleich zu behandeln sind.
- 41** Eine solche Aussage kann der Senat Art. 8 Abs. 4 Buchst. c DBA-Schweiz nicht entnehmen. Die Vorschrift regelt lediglich klarstellend (z.B. Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 8 Rz 93) die entsprechende Anwendung von Art. 8 Abs. 1 DBA-Schweiz auf die (anteiligen) Gewinne eines Unternehmens der Schiff- oder Luftfahrt aus der Beteiligung an einem Pool, einer gemeinsamen Betriebsorganisation oder einer internationalen Betriebskörperschaft. Dass ihr im Umkehrschluss zu entnehmen ist, dass Mitunternehmerschaften gerade nicht von vornherein unter Art. 8 DBA-Schweiz fallen sollen, kann der Senat nicht erkennen.
- 42** (3.3) Auch Art. 8 Abs. 5 DBA-Schweiz spricht nicht für die Sichtweise des FA. Diese Regelung soll eine drohende Besteuerungslücke schließen, die eintreten kann, wenn bei einem von einer Personengesellschaft betriebenen Schifffahrtsunternehmen der Ort der Leitung des Unternehmens und der Wohnsitz der Teilhaber auseinanderfallen (vgl. Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 8 Rz 111).
- 43** Die Sonderregelung betrifft damit weder den Streitfall, noch kann ihr eine darüber hinausgehende Aussage dahin entnommen werden, dass das Unternehmen einer Personengesellschaft abkommensrechtlich stets eigenständig zu beurteilen ist.
- 44** 2. Das FG hat ebenfalls zutreffend erkannt, dass der streitgegenständliche Gewerbesteuermessbescheid vom 07.08.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.06.2020 den Gewerbesteuermessbetrag rechtsfehlerhaft von 0 € auf ... € erhöht hat.
- 45** a) Gewerbeertrag ist gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in § 8 und § 9 GewStG bezeichneten Beträge.
- 46** b) Der Gewerbeertrag entspricht somit auf der ersten Ermittlungsstufe (vor den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb, der der Bemessung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer zugrunde zu legen ist. Auf dieser Stufe gehen folglich Einkünfte, die aufgrund besonderer gesetzlicher Vorschriften --zum Beispiel Doppelbesteuerungsabkommen-- als steuerfrei behandelt werden, von vornherein nicht in den Gewerbeertrag ein (vgl. BFH-Urteile vom 09.06.2010 - I R 107/09, BFHE 230, 35; vom 20.07.2016 - I R 50/15, BFHE 254, 365, BStBl II 2017, 230; vom 22.02.2023 - I R 35/22 (I R 32/18), BFHE 280, 98, BStBl II 2023, 761; vom 05.06.2024 - I R 32/20, BFHE 285, 513, BStBl II 2024, 875, Rz 19).
- 47** c) Da die Gewinne der B --wie dargelegt-- gemäß Art. 8 DBA-Schweiz als steuerfrei zu behandeln sind, gehen sie nicht in den Gewerbeertrag ein.

- 48** d) Dass die Klägerin als gewerblich tätige Personengesellschaft gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Steuerschuldnerin der Gewerbesteuer ist, führt --entgegen der Auffassung des FA-- zu keinem anderen Ergebnis. Denn die Klägerin ist gleichwohl selbst auch im Hinblick auf die Gewerbesteuer nicht abkommensberechtigt. Sie kann sich allerdings auf die Abkommensberechtigung der B berufen (vgl. BFH-Urteil vom 05.06.2024 - I R 32/20, BFHE 285, 513, BStBl II 2024, 875, Rz 21 ff., zum 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 16.06.1959 in der zuletzt durch Art. 4 des Dritten Zusatzprotokolls vom 04.06.2004 geänderten Fassung).
- 49** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de