

Leitsatz:

1. Auch als „partiarische Darlehen“ bezeichnete Leistungen eines Gesellschafters einer KG an diese stellen eine stille Beteiligung dar, wenn insoweit eine Teilnahme an den Verlusten der KG vereinbart wurde und zudem aus dem KG-Gesellschaftsvertrag in Verbindung mit dem „Darlehensvertrag“ die Absicht der Erreichung eines gemeinsamen Zwecks zu ersehen ist.
2. Eine Beteiligung am Vermögen einer österreichischen KG im Sinne der Textziffer 15 Satz 1 des Schlussprotokolls DBA-Österreich 1954, ist auch im Fall einer aufschiebend bedingten Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert der KG erst mit dem Verkauf des gesamten Anlagevermögens der KG gegeben.
3. Bei der Prüfung, ob eine typische oder eine atypische stille Beteiligungen an einer österreichischen KG vorliegt, sind sämtliche Umstände des Einzelfalles heranzuziehen und nicht - nach dem Grundsatz der sog. isolierenden Betrachtungsweise - nur der jeweilige konkrete Vertrag über die Begründung einer stillen Beteiligung.
4. Über einen nicht vom Klagebegehren umfassten Hilfsantrag des Finanzamtes ist nicht zu entscheiden.



# Finanzgericht München

IM NAMEN DES VOLKES

## GERICHTSBESCHEID

In der Streitsache

**Klägerin**

prozessbevollmächtigt:

gegen

**Beklagter**

wegen

Einheitsbewertung des Betriebsvermögens auf den  
01.01.1993, 01.01.1994, 01.01.1995, 01.01.1996  
gesonderter und einheitlicher Feststellung der  
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1992, 1993, 1994,  
1995, 1996

hat der 13. Senat des Finanzgerichts München unter Mitwirkung  
des Vorsitzenden Richters am Finanzgericht \_\_\_\_\_,  
des Richters am Finanzgericht \_\_\_\_\_ und der Richterin am Finanzgericht  
ohne mündliche Verhandlung am 09. März 2006  
für Recht erkannt:

1. Die Einspruchsentscheidung vom ...2002 wird aufgehoben. Dem beklagten Finanzamt wird aufgegeben, die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1992 bis 1996, jeweils vom ...2000 und die Bescheide über den Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 01. Januar 1993, auf den 01. Januar 1994, auf den 01. Januar 1995 und auf den 01. Januar 1996, jeweils vom ...2000, insoweit zu ändern, als hinsichtlich der Einkünfte der Klägerin aus den mit den beiden Verträgen vom ...1983 bzw. vom ...1986 der Betriebs-KG gewährten „partiari-schen Darlehen“ gemäß dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 04. Oktober 1954 in der Fassung des Änderungsabkommens vom 08. Juli 1992 (BGBl II 1994, 123, BStBl I 228) nicht von einem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland, sondern von einem Besteuerungsrecht der Republik Österreich auszugehen ist. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
4. Die Revision wird zugelassen.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diesen Gerichtsbescheid können die Beteiligten mündliche Verhandlung beantragen. Wird der Antrag auf mündliche Verhandlung rechtzeitig gestellt, so gilt der Gerichtsbescheid als nicht ergangen. Die Beteiligten können gegen den Gerichtsbescheid auch Revision einlegen. Wird neben dem Antrag auf mündliche Verhandlung Revision eingelegt, so findet mündliche Verhandlung statt.

Im Einzelnen gilt Folgendes:

1. Der Antrag auf mündliche Verhandlung ist beim Finanzgericht innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Gerichtsbescheides schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle zu stellen.

Das Finanzgericht hat die Postanschrift: Finanzgericht München, Postfach 86 03 60, 81630 München, die Hausanschrift: Ismaninger Str. 95, 81675 München, und den Telefax-Anschluss: 089 / 9 29 89-300, oder Außensenate Augsburg, Postanschrift: Postfach 10 16 61, 86006 Augsburg, Hausanschrift: Frohsinnstr. 21, 86150 Augsburg, Telefax-Anschluss: 0821 / 3 46 27-100.

2. Die Revision ist bei dem Bundesfinanzhof innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Gerichtsbescheides schriftlich einzulegen. Die Revisionsschrift muss den angefochtenen Gerichtsbescheid bezeichnen. Ihr soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Gerichtsbescheides beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Gerichtsbescheides zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089 / 92 31 - 201.

## Gründe

Streitig ist, ob der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht für die Erträge und das Vermögen der im Inland ansässigen KG aus ihren „partiarischen Darlehen“ an die KG mit Sitz in Österreich zusteht.

### I.

1. Die KG mit dem Sitz in \_\_\_\_\_ wurde mit dem Gesellschaftsvertrag vom ...Dezember 1982 (Gesellschaftsvertrag-D, Dauerunterlagen, nicht paginiert) umfirmiert in \_\_\_\_\_ KG mit dem Sitz in \_\_\_\_\_ (Klägerin).

Kommanditisten der Klägerin sind in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige (§ 1 Abs. 1 Einkommensteuergesetz – EStG) sowie im Sinne des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 04. Oktober 1954 in der Fassung des Änderungsabkommens vom 08. Juli 1992 (BGBl II 1994, 123, BStBl I 228 – DBA - ) in Deutschland ansässige natürliche Personen.

Gesellschaftsgegenstand der Klägerin ist nach dem Gesellschaftsvertrag-D die Errichtung und der Betrieb einer Krankenanstalt einschließlich des Betriebs einer Thermalquelle samt zugehörigem Thermalbad und Nebenanlagen in der Gemeinde \_\_\_\_\_, Österreich.

Das anfängliche Kommanditkapital der Klägerin betrug \_\_\_\_\_ DM (vgl. § 5 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages-D); jeder Kommanditist ist verpflichtet, weitere Einlagen als Darlehen in die Gesellschaft in Höhe von 900 % der Kommanditeinlage zu leisten (Pflichteinlage).

Die Klägerin ist eine Beteiligungsgesellschaft, die nur in der Verwaltung der Beteiligungen an zwei österreichischen Gesellschaften, und zwar

- der \_\_\_\_\_ (Betriebs-KG) sowie
- der \_\_\_\_\_ (Besitz-KG)

tätig ist.

2. Die Betriebs-KG wurde mit dem Gesellschaftsvertrag vom ...1981 mit Sitz in \_\_\_\_\_, Österreich gegründet. Dieser Gesellschaftsvertrag wurde mit dem Vertrag vom ...1983 (Gesellschaftsvertrag-Ö) geändert. Mit dem Gesellschaftsvertrag-Ö trat die Klägerin als Kommanditistin mit einer Kommanditeinlage in Höhe von \_\_\_\_\_ ÖS in die Betriebs-KG ein.

Gemäß dem Gesellschaftsvertrag-Ö (vgl. §§ 5 und 6 dieses Vertrages) ist die Betriebs-KG berechtigt, bei den Gesellschaftern partiarische Darlehen aufzunehmen. Diese partiarischen Darlehen werden grundsätzlich nicht verzinst, jedoch wertgesichert, wobei diese Wertsiche-

rung erst bei Verkauf des gesamten Anlagevermögens der Betriebs-KG geltend gemacht werden kann, nicht schon beim Ausscheiden des einzelnen Darlehensgebers.

Gewinne und Verluste der Betriebs-KG sind im Wesentlichen im Verhältnis

- des Stammkapitals der Komplementärgesellschaft
- zur Summe aller Kommanditeinlagen und
- zur Summe aller partiarischen Darlehen

zu verteilen (§§ 5 Abs. 4, 22 Gesellschaftsvertrag-Ö); soweit die Ursprungshöhe der partiarischen Darlehen überschritten ist, sind die anteiligen Gewinne an die partiarischen Darlehensgeber auszuzahlen (§ 5 Abs. 4 Gesellschaftsvertrag-Ö).

Nach § 7 Gesellschaftsvertrag-Ö ist jeder Kommanditist der Betriebs-KG u.a. verpflichtet, im Falle der Abtretung seiner Kommanditbeteiligung oder der Abtretung seines partiarischen Darlehens dieses nur an dieselbe Person abzutreten; gemäß § 24 Gesellschaftsvertrag-Ö können u.a. Beteiligungen an der Betriebs-KG ohne Zustimmung der übrigen Gesellschafter abgetreten werden, wenn zugleich auch das entsprechende partiarische Darlehen an dieselbe Person übertragen wird.

Die Klägerin ist seit 1993 die einzige Kommanditistin der Betriebs-KG.

3. Mit Vertrag vom ...1983 gewährte die Klägerin der Betriebs-KG unter Bezugnahme auf den Gesellschaftsvertrag-Ö ein partiarisches Darlehen in Höhe von ÖS; dieser Darlehensvertrag sieht u.a.

- unter § 2 Abs. 3 vor, dass das Darlehen nicht verzinst, jedoch – inhaltlich im Wesentlichen entsprechend der Regelungen in § 5 Gesellschaftsvertrag-Ö – wertgesichert wird;
- unter § 2 Abs. 4, dass Kommanditanteil und partiarisches Darlehen nur gemeinsam verkauft, verpfändet oder aufgekündigt werden können;
- unter § 2 Abs. 5, dass das partiarische Darlehen sowohl am Gewinnanteil als auch am Verlustanteil der Betriebs-KG entsprechend der Kapitalbeteiligung, näher geregelt unter § 4 des Darlehensvertrages, teilnimmt und
- unter § 3 eine unbestimmte Laufzeit.

Mit einem zweiten Vertrag über die Gewährung eines partiarischen Darlehens vom ...1986 gewährte die Klägerin der Betriebs-KG ein weiteres partiarisches Darlehen in Höhe von ÖS; die Vertragsbedingungen entsprechen denjenigen des ersten Darlehensvertrages vom ...1983.

4. Der Bericht über die Prüfung der Auslandsbeziehungen bei der Klägerin vom ...1991 (Betriebsprüfungsbericht Ausland 1991) kam zu dem Ergebnis, dass die Betriebs-KG im Prü-

Leistungszeitraum 1982 bis 1985 fast ausschließlich gewerbliche Leistungen erbracht habe.

Die Kommanditisten der Klägerin könnten deshalb ihre anteiligen Auslandsverluste auf Antrag nach § 2 Abs. 1 AIG i.V.m. § 5 AIG abziehen.

Eine Versagung des Verlustabzuges nach § 2a Abs. 1 Nr. 3 EStG scheidet aus, da das „partiarische Darlehen“ (zum 31. Dezember 1985 mit Stand in Höhe von                      ÖS) steuerlich als Kommanditeinlage zu werten sei.

5. Der Bericht über die Prüfung der Auslandsbeziehungen bei der Klägerin vom ...1994 (Betriebsprüfungsbericht Ausland 1994) kam zu dem Ergebnis, dass die im Prüfungszeitraum 1988 bis 1991 festgestellten ausländischen Einkünfte aus der Betriebs-KG in der Bundesrepublik Deutschland steuerfrei seien; jeder Gesellschafter könne für sich gegenüber seinem jeweiligen Wohnsitzfinanzamt entscheiden, ob er bezüglich seines Anteiles an den Einkünften

- ausschließlich den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG) anwenden wolle oder ob
- auf Antrag der Verlustabzug nach § 2 AIG/ § 2a Abs. 3 EStG mit der Folge der Nachversteuerung in Gewinnjahren gewährt werden solle.

6. Die Erklärungen der Klägerin zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuerbesteuerung für die Jahre 1992 bis 1996 und die von ihr für diese Jahre eingereichten Vermögensaufstellungen zur Ermittlung des Einheitswertes des Gewerbebetriebes wurden jeweils erklärungsgemäß bzw. unter nicht streiterheblichen Abweichungen veranlagt. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuerbesteuerung für 1996 wurde mit Bescheid vom ... und die Bescheide über den Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 01. Januar 1993 bzw. auf den 01. Januar 1996 wurden mit den Bescheiden vom ... bzw. vom ... jeweils aus nicht streiterheblichen Gründen geändert. Sämtliche Bescheide ergingen jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO 1977).

7. Der Bericht über die Außenprüfung bei der Klägerin vom ...1999 (Betriebsprüfungsbericht), auf den verwiesen wird, kam für den Berichtszeitraum 1992 bis 1996 u.a. zu dem Ergebnis, dass das Besteuerungsrecht für die Erträge der Klägerin aus den zwei o.g., der Betriebs-KG mit den Verträgen vom ...1983 bzw. vom ...1986 gewährten Darlehen – entgegen der bisherigen Handhabung – nicht Österreich, sondern der Bundesrepublik Deutschland zustünde.

Bis zum Prüfungszeitpunkt seien die Beteiligungserträge der Klägerin aus der Betriebs-KG insgesamt, d.h.

- sowohl die Gewinnanteile der Klägerin im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) aus ihrer Kommanditbeteiligung an der Betriebs-KG
- als auch ihre Sondervergütungen im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG aus ihren sog. „partiarischen Darlehen“ an die Betriebs-KG

als Erträge im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 und Halbsatz 2 EStG dem Unternehmensartikel (Art. 4) des DBA-Österreich (DBA) zugeordnet und in der Bundesrepublik Deutschland bei den Gesellschaftern der Klägerin unter Progressionsvorbehalt von der deutschen Steuer freigestellt worden (Art. 15 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA).

An dieser steuerlichen Beurteilung hielt der Betriebsprüfungsbericht nur noch hinsichtlich der Beteiligungserträge der Klägerin aufgrund ihres jeweiligen Gewinnanteiles, der auf der Kommanditbeteiligung an der Betriebs-KG beruhte, fest. Demgegenüber habe die Bundesrepublik Deutschland für die Sonderbetriebseinnahmen im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG der Klägerin aus den beiden der Betriebs-KG gewährten „partiarischen Darlehen“ das Besteuerungsrecht, da diese Einkünfte solche aus beweglichem Kapitalvermögen im Sinne des Art. 11 DBA, Textziffer 15 Satz 2 des Schlussprotokolls des DBA (Schlussprotokoll) darstellten. Zur Begründung verwies der Betriebsprüfungsbericht im Wesentlichen darauf, dass die Klägerin der Betriebs-KG mit den vorliegenden Verträgen vom ...1983 bzw. vom ...1986 nicht jeweils ein partiarisches Darlehen gewährt habe; vielmehr sei sie jeweils – isoliert betrachtet – typische stille Beteiligungen an der Betriebs-KG eingegangen. Gemäß Textziffer 15 Satz 2 Schlussprotokoll würden jedoch Einkünfte aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter dann als Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen (Art. 11 DBA) behandelt, wenn mit der Einlage des stillen Gesellschafter – wie im Streitfall – keine Beteiligung am Vermögen des Unternehmens verbunden sei.

Es liege im Streitfall auch keine atypische stille Gesellschaft vor, bei der die Einlage des stillen Gesellschafter mit einer Beteiligung am Vermögen des Unternehmens verbunden sei und deren Gesellschafter nach Textziffer 15 Satz 1 Schlussprotokoll wie ein Unternehmer behandelt würden; nach den im Rahmen der maßgeblichen isolierten Betrachtungsweise für die fragliche Einordnung allein entscheidenden Verträgen vom ...1983 bzw. vom ...1986 hätten die Klägerin und die Betriebs-KG lediglich eine bedingte Wertsicherung, d.h. nur eine bedingte Teilhabe an den stillen Reserven der Betriebs-KG vereinbart und keine unbeschränkte Teilhabe im Sinne der Textziffer 15 Satz 1 Schlussprotokoll.

8. Das Finanzamt schloss sich der Rechtsauffassung des Betriebsprüfungsberichtes an und erließ

- am ...2000 entsprechend geänderte Bescheide auf den 01.01.1993, den 01.01.1994, den 01.01.1995 und den 01.01.1996 jeweils über den Einheitswert des Betriebsvermögens sowie
- am ...2000 entsprechend geänderte gesonderte und einheitliche Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre 1992 bis 1996,

mit denen jeweils die im Betriebsprüfungsbericht ermittelten Einheitswerte des Betriebsvermögens bzw. die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb festgestellt wurden.

9. Gegen diese Bescheide legte die Klägerin mit Schreiben vom ...2000 jeweils Einspruch ein; sie wandte sich mit diesen Einsprüchen dagegen, dass ihre Einkünfte, soweit sie aus den partiarischen Darlehen herrühren, als solche aus einer typischen stillen Gesellschaft eingeordnet und unter Zugrundelegung einer isolierten Betrachtungsweise Art. 11 DBA unterstellt worden waren.

10. Mit Schreiben vom ...2001, ergänzt mit Schreiben vom ...2001, mit dem die Klägerin ihren Antrag beim Bundesministerium der Finanzen (BMF) vom ...2001 auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens übersandte (AdV-Akte, Beilage), beantragte die Klägerin beim Finanzgericht die Aussetzung der Vollziehung der angefochtenen Steuerbescheide nach § 69 Abs. 3 Finanzgerichtsordnung (FGO).

Das Finanzgericht gab dem Antrag der Klägerin auf Aussetzung der Vollziehung mit Beschluss vom 11. September 2001 statt.

11. Das Finanzamt gewährte hierauf mit Bescheid vom ...2001 (AdV –Bescheid) die Aussetzung bzw. die Aufhebung der Vollziehung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1992 bis 1996 jeweils vom ...2000.

Das Finanzamt stellte in diesem Bescheid außerdem fest,

- dass die ausgesetzten Beträge „den Hinzurechnungsbetrag nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG bzw. § 2 AIG“ erhöhen würden und
- welche Teilbeträge der ausgesetzten Beträge auf die einzelnen Gesellschafter entfallen würden.

Die Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich des Einheitswertes des Betriebsvermögens auf den 01. Januar 1993, den 01. Januar 1994, den 01. Januar 1995 und den 01. Januar 1996 verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom ...2001; hierbei beachtete es ebenfalls jeweils in

den Jahren mit Gewinn die Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG (vgl. Einspruchsentscheidung vom ...2002).

12. Gegen den AdV-Bescheid legte die Klägerin mit Schreiben vom ...2001 fristgerecht Einspruch ein; sie wandte sich damit gegen die Feststellung des Finanzamtes in diesem Bescheid, wonach die ausgesetzten Beträge „den Hinzurechnungsbetrag nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG bzw. § 2 AIG“ erhöhen würden.

Über diesen Einspruch ist bislang nicht entschieden. Im Rahmen einer Besprechung des Finanzamtes mit der Klägerin am ...2002 (vgl. Protokoll der Klägerin vom ...2002) stellte das Finanzamt klar, dass es sich bei der fraglichen Feststellung im AdV-Bescheid nur um eine Regelung im Aussetzungsverfahren handeln würde, die mit Beendigung der Aussetzung der Vollziehung und damit mit Ablauf eines Monats nach Ergehen der Entscheidung des Finanzgerichtes im vorliegenden Verfahren ohne weiteres entfalle.

13. Mit der Einspruchsentscheidung vom ...2002 wies das Finanzamt die Einsprüche der Klägerin u.a. gegen die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1992 bis 1996, jeweils vom ...2000, und gegen die Bescheide über den Einheitswert des Betriebsvermögens für die Jahre 1993 bis 1996, jeweils vom ...2000, als unbegründet zurück.

14. Bereits mit Schreiben vom ...2001 (Eingang beim Finanzgericht: ...2001) hatte die Klägerin Klage gegen die aufgrund des Betriebsprüfungsberichtes für die Streitjahre ergangenen Änderungsbescheide erhoben. Zur Begründung verweist die Klägerin auf ihr bisheriges Vorbringen sowie – zum Teil sinngemäß und ergänzt mit Schreiben vom ...2002 und vom ...2003 – auf folgende Punkte:

a) Das streitige Besteuerungsrecht Österreichs für die fraglichen Einnahmen der Klägerin aus den von ihr der Betriebs-KG gewährten partiarischen Darlehen ergebe sich entgegen dem Finanzamt gemäß Art. 4 DBA daraus, dass

- diese Darlehen wie mitunternehmerisches Kapital anzusehen seien mit der Folge, dass die daraus resultierenden Erträge originär dem Art. 4 DBA unterliegen würden und
- selbst dann, wenn diese Darlehen nicht wie mitunternehmerisches Kapital anzusehen seien, die daraus resultierenden Erträge als Sondervergütungen dem Art. 4 DBA unterliegen würden.

b) Mit den beiden Verträgen vom ...1983 und vom ...1986 seien der Betriebs-KG entgegen dem Finanzamt nach dem eindeutigen und notariell beglaubigten Willen der Vertragsparteien

partiarische Darlehen gewährt und keine stillen Beteiligungen vereinbart worden.

Die in diesen Verträgen vereinbarte Verlustbeteiligung stehe dem nicht entgegen. Maßgebliches Abgrenzungskriterium für eine stille Gesellschaft sei vielmehr, ob die Vertragspartner für den gemeinsamen Zweck gemeinsam verantwortlich auf gemeinsame Rechnung tätig seien.

c) Zudem lägen sowohl bei Annahme von partiarischen Darlehen als auch bei Annahme einer typischen stillen Beteiligung nach deutschem Steuerrecht Sondervergütungen der Klägerin und damit gewerbliche Einkünfte vor.

d) Hilfsweise legt die Klägerin dar, dass mit den fraglichen Kapitalüberlassungen aufgrund der Verträge vom ...1983 bzw. vom ...1986 zumindest eine atypische und nicht, wie im Betriebsprüfungsbericht angenommen, eine typische stille Gesellschaft begründet worden sei.

Dies folge daraus, dass die Klägerin – anders als ein typischer stiller Gesellschafter –

- zum einen aufgrund ihrer Kommanditistenstellung bei der Betriebs-KG Mitunternehmerinitiative habe, die in gleicher Weise für die Stellung als stiller Gesellschafter gesehen werden müsse und
- zum anderen ein Mitunternehmerisiko trage, weil in den beiden Verträgen jeweils in § 2 Abs. 3 und § 4 neben der laufenden Beteiligung an Gewinn und Verlust auch eine Beteiligung an den stillen Reserven vereinbart sei.

e) Die Einordnung der gewährten partiarischen Darlehen als mitunternehmerisches Kapital ergebe sich auch

- aus dem Umstand, dass der Kommanditanteil der Klägerin an der Betriebs-KG und die partiarischen Darlehen eine Einheit bilden würden (dies folge aus den Regelungen unter jeweils § 2 Nr. 4, § 2 Nr. 5, § 4 Nrn. 5 und 6 der Darlehensverträge und § 6 des Gesellschaftsvertrages-Ö) und
- aus den Jahresabschlüssen der Betriebs-KG für die Jahre 1992 bis 1996; in diesen seien die beiden Darlehen der Klägerin jeweils zusammen mit dem Kommanditkapital als Eigenkapital ausgewiesen worden.

f) Die österreichische Finanzverwaltung sei ebenfalls der Ansicht, dass die beiden der Betriebs-KG gewährten partiarischen Darlehen als mitunternehmerisches Kapital einzuordnen seien. Dies folge aus einer Stellungnahme des Finanzamtes vom ...2003 zur Zuteilung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Einkünfte der Klägerin aus dem partiarischen Darlehen vom ...1983 (übersandt mit Schreiben der Klägerin vom ...2003), auf die verwiesen wird.

g) Nachdem es sich bei den fraglichen Einnahmen der Klägerin aus den beiden partiarischen Darlehen sowohl nach deutschem wie nach österreichischem Steuerrecht um Sonderbetriebseinnahmen handeln würde, sei insoweit Art. 4 DBA selbst dann unmittelbar einschlägig, wenn den Zahlungen der Klägerin an die Betriebs-KG nicht Kapitalcharakter zugewiesen werden sollte.

Nach der österreichisch-deutschen Verständigung über DBA-Auslegungsfragen vom 07. Juni 1991 (- Verständigungsvereinbarung -) würden Sonderbetriebseinnahmen eines Gesellschafters eines Staates aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft des anderen Staates nach der Zuteilungsregel für Unternehmensgewinne behandelt.

h) Jedenfalls ergebe sich entgegen dem Finanzamt aus Art. 11 Abs. 3 DBA eine Zuweisung der fraglichen Einkünfte zu Art. 4 DBA. Nachdem auch das Finanzamt davon ausginge, dass aufgrund des Transparenzprinzips jeder Gesellschafter der Klägerin in Österreich eine Betriebsstätte betreibe, folge aus der Tz. 1.2.3. des Schreibens des BMF vom 24. Dezember 1999 (BStBl I 1999, 1076 - Betriebsstätten-Erlass -), dass die streitigen Einkünfte der Klägerin als Unternehmensgewinn zu behandeln seien.

i) Die Feststellung des Finanzamtes im AdV-Bescheid,

- wonach die ausgesetzten Beträge „den Hinzurechnungsbetrag nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG bzw. § 2 AIG“ erhöhen und
- in welche Teilbeträge die ausgesetzten Beträge auf die einzelnen Gesellschafter entfallen würden,

sei rechtswidrig.

**Die Klägerin beantragt sinngemäß,**

unter Änderung der Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1992 bis 1996 jeweils vom ...2000 und jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ...2002 ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- für 1992 in Höhe von DM,
- für 1993 in Höhe von DM,
- für 1994 in Höhe von DM,
- für 1995 in Höhe von DM und
- für 1996 in Höhe von DM

gesondert und einheitlich festzustellen sowie

unter Änderung der Bescheide über den Einheitswert des Betriebsvermögens für die Jahre 1993 bis 1996 jeweils vom ...2000 und jeweils in Gestalt der Einspruchsent-

scheidung vom ...2002 den Einheitswert ihres für den Gewerbebetrieb dienenden Vermögens

- auf den 01. Januar 1993 auf DM,
  - auf den 01. Januar 1994 auf DM,
  - auf den 01. Januar 1995 auf DM und
  - auf den 01. Januar 1996 auf DM festzusetzen,
- hilfsweise, die Revision zuzulassen.

### **Das Finanzamt beantragt**

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, bei Stattgabe der Klage dahingehend, dass Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1992 bis 1996 diese Einkünfte um den Hinzurechnungsbetrag nach § 2a Absätze 3 und 4 EStG zu erhöhen, soweit die Einkünfte positiver Art sind.

15. Zur Begründung verweist das Finanzamt - zum Teil sinngemäß – auf folgende Punkte:

a) Das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Erträge, die die Klägerin aus den beiden der Betriebs-KG mit den Verträgen vom ...1983 und vom ...1986 gewährten partiarischen Darlehen erzielt habe, stehe gemäß Art. 11 DBA i.V.m. Nr. 15 Satz 2 Schlussprotokoll der Bundesrepublik Deutschland zu.

b) Bei diesen beiden partiarischen Darlehen handele es sich nach deutschem Steuerrecht um eine typische stille Beteiligung an der Betriebs-KG.

Dies folge daraus, dass nach den Gesamtumständen des Einzelfalles das Fördern des gemeinsamen Zwecks im Vordergrund stehe und es an einer ausdrücklichen Rückerstattungspflicht hinsichtlich des als Darlehen gegebenen Geldes fehle; letzteres schließe die Annahme eines partiarischen Darlehens aus.

c) Zwar stünde das Besteuerungsrecht für die Erträge aus dieser typischen stillen Gesellschaft grundsätzlich gemäß Art. 4 DBA Österreich zu, weil es sich hierbei um zu den gewerblichen Einkünften zählende Sondervergütungen im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 1 und 2 EStG und damit um Teil des Mitunternehmergewinnes der Klägerin handeln würde; nachdem es sich jedoch im Streitfall um Einkünfte im Sinne von Art. 11 Abs. 1 DBA als *lex specialis* gegenüber Art. 4 DBA handeln würde, käme das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zu.

aa) Die Erträge aus dieser typischen stillen Gesellschaft seien Einkünfte im Sinne von Art. 11 Abs. 1 DBA, weil bei der Einkünftezuordnung auf DBA-Ebene eine sog. isolierende

Betrachtungsweise gelte. Nach dieser blieben Qualifikationsmerkmale des nationalen Steuerrechts außer Betracht, sofern das DBA diese nicht ausdrücklich in seine Einkünftequalifikation mit einbeziehe. Dies habe zur Folge, dass die Unternehmerstellung der Klägerin für die Qualifikation ihrer Beteiligung aufgrund der beiden Verträge vom ...1983 und vom ...1986 nicht berücksichtigt werden könne; für die notwendige rechtliche Beurteilung könne ausschließlich auf die beiden Verträge vom ...1983 und vom ...1986 abgestellt werden.

Nachdem die beiden Verträge vom ...1983 und vom ...1986 keinerlei Kontrollrechte der Klägerin vorsehen würden, für die Annahme von Eigenkapital jedoch zwingend eine Beteiligung an Gesellschaftsrechten Voraussetzung sei, scheide die Annahme von Eigenkapital in diesem Zusammenhang aus.

bb) Dem entspreche auch der bewusst und eindeutig erklärte Wille der Vertragsparteien bei Abschluss der beiden vom Gesellschaftsvertrag-Ö getrennten Verträge vom ...1983 und vom ...1986, die gerade keine Beteiligung am Kommanditkapital der Betriebs-KG gewollt hätten, sondern als typische stille Beteiligung zu wertende partiarische Darlehen.

cc) Die Verständigungsvereinbarung stehe diesem Ergebnis nicht entgegen, da es sich hierbei um eine Entscheidung in einem speziellen Einzelfall handele.

d) Soweit das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom ...2003 ausführe, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Aufstockung des Kommanditkapitals vorliege, könne dem nicht gefolgt werden. Die hierfür gemäß Textziffer 15 Satz 1 Schlussprotokoll erforderliche unbeschränkte Teilnahme an den stillen Reserven sei im Streitfall nicht gegeben; damit handele es sich nicht um eine atypische stille Beteiligung im Sinne dieser Vorschrift.

e) Auch der Umstand, dass die Klägerin durch ihre Beteiligung an der Betriebs-KG eine Betriebsstätte in Österreich unterhalte, was Folge der fehlenden Abkommensberechtigung von Personengesellschaften sei, führe nicht dazu, dass Österreich das Besteuerungsrecht für die streitigen Einkünfte zukomme.

aa) Voraussetzung hierfür sei, dass die zu Grunde liegende Darlehensforderung dieser Betriebsstätte tatsächlich zuzurechnen sei, was jedoch nicht der Fall sei. Eine Attraktivkraft der Betriebsstätte sei abzulehnen.

bb) Sowohl der Bundesfinanzhof (BFH) im Urteil vom 24. März 1999 (I R 114/97, BStBl II 2000, 399, BFHE 188, 315, DStR 1999, 889) als auch das Finanzgericht im Beschluss vom 11. September 2001 über die Aussetzung der Vollziehung gingen fälschlicherweise davon aus, dass Sondervergütungen wie im Streitfall in der Bundesrepublik Deutschland und in Österreich gleich qualifiziert würden. Dies sei jedoch nicht der Fall, weil es im österreichi-

schen Steuerrecht keine dem § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG entsprechende Vorschrift gebe. Deshalb finde im Streitfall bezüglich der Zuordnung der fraglichen Darlehensforderung die sog. funktionale Betrachtungsweise Anwendung.

cc) Die tatsächliche Zugehörigkeit eines Vermögenswertes zu einer Betriebsstätte setze voraus, dass dieser in einem funktionalen Zusammenhang zu der dort ausgeübten Unternehmenstätigkeit stehe. Im Streitfall sei die Forderung aus den beiden Verträgen vom ...1983 und vom ...1986 somit nicht der österreichischen Betriebsstätte der Klägerin zuzuordnen, weil kein funktionaler Zusammenhang zwischen der im Wesentlichen vermögensverwaltenden Tätigkeit der Klägerin und der Tätigkeit der Betriebs-KG bestehe. Damit seien die Voraussetzungen des Art. 11 Abs. 3 DBA nicht erfüllt und das streitige Besteuerungsrecht komme gemäß Art. 11 Abs. 1 DBA der Bundesrepublik Deutschland zu.

f) Soweit Österreich das streitige Besteuerungsrecht zustehen sollte, sei die Hinzurechnungsbesteuerung zu beachten. Formell sei über die Hinzurechenbarkeit des Betriebsstättengewinnes ggf. im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu entscheiden und damit auch darüber, ob das Recht des Betriebsstättenstaates einen Zeitraum übergreifenden Verlustausgleich im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 4 AIG zulasse oder nicht.

16. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Akten sowie auf die von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze nebst Anlagen Bezug genommen.

## II.

Die Klage ist zulässig. Der Senat geht hierbei unter Berücksichtigung des gesamten Klagevorbringens davon aus, dass der von der Klägerin im Schreiben vom ...2002 sinngemäß gestellte Antrag, unter Änderung des Bescheides über den Einheitswert des Betriebsvermögens für das Jahr 1997 vom ...2000 den Einheitswert ihres für den Gewerbebetrieb dienenden Vermögens auf den 01. Januar 1997 auf DM festzusetzen, nur versehentlich in diesen Schriftsatz aufgenommen wurde und damit keine wegen des insoweit fehlenden Vorverfahrens gemäß § 44 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) unzulässige Klage erhoben werden sollte.

Die Klage ist auch weit überwiegend begründet. Das Finanzamt ist hinsichtlich der Einkünfte und des Betriebsvermögens der Klägerin im Zusammenhang mit den der Betriebs-KG gewährten „partiarischen Darlehen“ zu Unrecht von einem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ausgegangen; dieses kommt vielmehr Österreich zu.

1. Dieses Besteuerungsrecht Österreichs folgt im Streitfall hinsichtlich der betreffenden gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb aus Art. 4 DBA i.V.m. Textziffer 15 Schlussprotokoll, weil die Klägerin mit den beiden Verträgen vom ...1983 und vom ...1986

- zwar (entgegen dem Klagevortrag und mit dem Finanzamt) der Betriebs-KG keine „partiarischen Darlehen“ gewährt hat,
- jedoch (entsprechend dem hilfsweisen Vortrag der Klägerin und entgegen der Ansicht des Finanzamtes) eine stille Beteiligung an der Betriebs-KG mit einer Beteiligung an den stillen Reserven der Betriebs-KG begründet hat.

a) Entgegen dem Klagevortrag und dem Wortlaut der beiden Verträge vom ...1983 und vom ...1986 jeweils über die Gewährung von partiarischen Darlehen an die Betriebs-KG begründeten diese Verträge auf Grund der danach gegebenen Verlustmöglichkeit der „Darlehensbeträge“ keine (partiarischen) Darlehenverhältnisse, sondern stille Beteiligungen.

aa) Eine typische stille Gesellschaft setzt nach § 230 des Handelsgesetzbuchs (HGB) den vertraglichen Zusammenschluss zwischen einem Unternehmensträger („Inhaber eines Handelsgeschäfts“) und einem anderen voraus, kraft dessen sich der andere ohne Bildung eines Gesellschaftsvermögens mit einer Einlage an dem Unternehmen („Handelsgewerbe“) beteiligt und eine Gewinnbeteiligung erhält.

Ein Vertrag über eine nur kapitalmäßige Beteiligung am Handelsgewerbe eines Dritten ist als Gesellschaftsvertrag im Sinne des § 705 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) zu qualifizieren, wenn

- sich aus dem wirtschaftlich Gewollten der Vertragsparteien ergibt, dass sich die Vertragspartner zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks verbunden haben und nicht lediglich jeweils ihre eigenen Interessen verfolgen und
- dieser – unter Heranziehung aller Umstände zu ermittelnde – Vertragswille dem objektiven Rechtsbild der (stillen) Gesellschaft entspricht.

Die von den Vertragsparteien gewählten Formulierungen können dabei zwar – besonders in Grenzfällen – eine indizielle Bedeutung haben, schließen indessen eine davon abweichende Beurteilung nicht aus.

Eine hohe Erfolgsbeteiligung und eine Teilnahme an den Verlusten aus den getätigten Handelsgeschäften, d.h. sowohl erhebliche Gewinnchancen als auch beträchtliche Risiken, insbesondere auch durch das Fehlen jeglicher Sicherheiten, und damit eine Risikogemeinschaft bildet ein typisches Merkmal eines Gesellschaftsverhältnisses. Vor allem die Vereinbarung einer Verlustbeteiligung zeigt die „Teilnahme am unternehmerischen Risiko“ und damit eine

(stille) Gesellschaft an; sie schließt zugleich zwingend das Vorliegen eines partiarischen Rechtsverhältnisses, namentlich eines partiarischen Darlehens, aus, mit dessen Wesen eine Teilnahme am Verlust nicht vereinbar ist (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 22. Juli 1997 VIII R 57/95, BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755). Partiarische Darlehen setzen einen Kapitalrückzahlungsanspruch voraus (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 20 Rz. 132; siehe hierzu auch Schuch/Haslinger in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich vom 24. August 2000, Art. 10 Rz. 13),

bb) In Anwendung dieser Grundsätze folgt im Streitfall, dass mit den beiden Verträgen vom ...1983 bzw. vom ...1986 schon deshalb keine Verträge über partiarische Darlehen der Klägerin an die Betriebs-KG abgeschlossen worden sein können, weil in diesen Verträgen jeweils gleichlautend unter § 2 Abs. 5 eine Teilnahme an den Verlusten der Betriebs-KG vereinbart wurde. Der damit nach diesen beiden Verträgen somit schon bei Vertragsschluss fehlende vollständige Rückzahlungsanspruch kann entgegen der Klägerin nicht mit der jedem Darlehen immanenten Möglichkeit des Kapitalverlustes trotz eines anfänglichen Anspruches auf vollständige Kapitalrückzahlung gleichgesetzt werden; ebenso wenig können im Streitfall in den beiden Verträgen vom ...1983 bzw. vom ...1986 deshalb partiarische Darlehensverträge gesehen werden, weil u.U. auch Einkünfte aus solchen Rechtsgeschäften, bei deren Abschluss keine Kapitalrückzahlung vereinbart wurde, etwa unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu subsumieren sind (vgl. Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 20 Rz. 160),

Weiterhin ergibt sich aus diesen beiden Verträgen aufgrund der Darstellung des Gesellschaftszweckes der Betriebs-KG jeweils unter § 2 Abs. 2 offensichtlich, dass sich die Vertragspartner zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks, nämlich der Verfolgung bzw. der Unterstützung des Gesellschaftszweckes der Betriebs-KG, verbunden haben und nicht lediglich jeweils ihre eigenen Interessen verfolgen.

Die Betriebs-KG übte auch unstreitig eine gewerbliche Tätigkeit in dem o.g. Sinne aus.

Die Bezeichnung in den beiden Verträgen vom ...1983 bzw. vom ...1986, wonach die Klägerin der Betriebs-KG jeweils ein „partiarisches Darlehen“ gewähre, steht dem wegen des offenkundig davon abweichenden tatsächlich wirtschaftlich Gewollten nicht entgegen; der Umstand, dass diese beiden Verträge notariell beurkundet wurden, ist hierbei unerheblich, da die Beurkundung entsprechend den Erklärungen der Vertragsparteien erfolgte und diese auch nicht gehindert sind, bei Vertragsabschluss bestimmte und im Übrigen jedenfalls nicht offensichtlich völlig unzutreffende Rechtsbegriffe zu verwenden.

cc) Der Umstand, dass in den beiden Verträgen vom ...1983 bzw. vom ...1986 keine ausdrücklichen Regelungen über Kontrollrechte der Klägerin enthalten sind, spricht nicht gegen das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses. Hieraus lässt sich ein zwingender Schluss gegen die Annahme eines (stillen) Gesellschaftsverhältnisses schon deswegen nicht herleiten, weil das "Gesetz umgekehrt davon aus(geht), dass im Falle einer stillen Gesellschaft ein Informationsrecht bestehen muss (§ 338 HGB)" (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juli 1997 VIII R 57/95, BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755).

Schon im Hinblick auf die hohe Ergebnisbeteiligung der Klägerin unterliegt es keinen ernsthaften Zweifeln, dass diese auch ohne entsprechende ausdrückliche Abrede bereits aufgrund der beiden Verträge vom ...1983 bzw. vom ...1986 die Richtigkeit der Ergebnismitteilungen "unter Einsicht der Bücher und Papiere" prüfen konnte und dass die Betriebs-KG als Nebenleistungspflicht bereits aus diesen Verträgen etwa für ausgewiesene Verluste beweispflichtig gewesen wäre. Ob die Klägerin von diesen ihr zustehenden Mindestkontrollrechten im Sinne von § 233 HGB (vgl. BFH-Urteil vom 06. Juli 1995 IV R 79/94, BFHE 178, 180, BStBl II 1996, 269) auch tatsächlich Gebrauch machte, ist ohne Belang.

dd) Nachdem die innerstaatlichen Rechtslagen der Bundesrepublik Deutschland und Österreichs hinsichtlich der Qualifizierung des Begriffes des „stillen Gesellschafters“ zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA übereinstimmten (vgl. Schuch/Haslinger in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich vom 24. August 2000, Art. 7 Rz. 15), ist auch der vorliegenden Entscheidung das dargelegte Verständnis dieses Begriffes nach der Rechtsprechung des BFH zu Grunde zu legen. Hiervon geht auch offenkundig die schlüssige Stellungnahme des Finanzamtes vom ...2003 aus, der sich der Senat insoweit anschließt.

b) Mit dieser stillen Beteiligung der Klägerin am Gewerbebetrieb der Betriebs-KG ist nach Überzeugung des Senats weiterhin eine Beteiligung am Vermögen der Betriebs-KG im Sinne der Textziffer 15 Schlussprotokoll verbunden.

(1) Nach dem Wortlaut der Textziffer 15 Satz 1 Schlussprotokoll wird ein stiller Gesellschafter wie ein Unternehmer behandelt - mit der Folge, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich der sich aus der stillen Beteiligung ergebenden Einkünften nach Art. 4 DBA zu beurteilen ist-, wenn mit seiner Einlage eine Beteiligung am Vermögen des Unternehmens verbunden ist.

Der Senat ist mit den Beteiligten der Auffassung, dass unter diesem Tatbestandsmerkmal „Beteiligung am Vermögen des Unternehmens“ eine Beteiligung an den stillen Reserven zu verstehen ist. Nachdem zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA die innerstaatlichen Rechtslagen der Bundesrepublik Deutschland und Österreichs insoweit übereinstimmten, als

eine unechte stille Gesellschaft sowohl die Beteiligung an den stillen Reserven als auch die Beteiligung am Firmenwert zur Voraussetzung hatte, ist auch das genannte Tatbestandsmerkmal entsprechend auszulegen (vgl. Schuch/Haslinger, in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich vom 24. August 2000, Art. 7 Rz. 15).

(2) Eine dieser Voraussetzung genügende Beteiligung der Klägerin am Vermögen der Betriebs-KG ist jedoch durch die Wertsicherungsklauseln, welche jeweils unter § 2 Abs. 3 der beiden Verträge vom ...1983 bzw. vom ...1986 vereinbart wurden, gegeben. Bei einem Verkauf des gesamten Anlagevermögens der Betriebs-KG und damit der Beendigung ihrer auch von der Klägerin als Kommanditistin bzw. stiller Gesellschafterin getragenen aktiven Tätigkeit bis zu diesem Zeitpunkt werden zwangsläufig die stillen Reserven der Betriebs-KG aufgedeckt bzw. auch der bis dahin entstandene Firmenwert veräußert und ggf. entsprechend der jeweiligen Beteiligung zwischen Komplementärin, Kommanditistin und stiller Gesellschafterin aufgeteilt.

(3) Die aufschiebende Bedingung in diesen Wertsicherungsklauseln, wonach die jeweilige Beteiligung der Klägerin an den stillen Reserven und am Firmenwert der Betriebs-KG erst mit dem Verkauf des gesamten Anlagevermögens der Betriebs-KG zum Tragen kommt und nicht bereits im Fall der vollständigen oder teilweisen vorherigen Beendigung des „Darlehensvertrages“, steht dem nicht entgegen. Die vom Finanzamt angenommene einschränkende Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Beteiligung am Vermögen des Unternehmens“ auf lediglich unbeschränkte Teilhabe an den stillen Reserven der Betriebs-KG findet im Wortlaut der Textziffer 15 Schlussprotokoll keine Stütze. Auch aus dem Regelungszusammenhang dieser Vorschrift ergibt sich nach Ansicht des Senats eine solche Einschränkung des sich aus ihrem Wortlaut ergebenden Tatbestandsmerkmals nicht.

c) Die übrigen Voraussetzungen des Art. 4 DBA für ein sich daraus ergebendes Besteuerungsrecht hinsichtlich der streitigen Einkünfte der Klägerin sind (unstreitig) erfüllt. Insbesondere entfallen die fraglichen Einkünfte der Klägerin auf eine ihr zuzurechnende Betriebsstätte bzw. auf jeweilige Betriebsstätten ihrer Gesellschafter in Österreich im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA.

Da die Steuerrechtsordnungen sowohl der Bundesrepublik Deutschland wie Österreichs die Personengesellschaft als transparent behandeln und den dahinter stehenden Gesellschafter besteuern, indem sie ihm die Einkünfte der Personengesellschaft anteilig zurechnen, ist Art. 4 DBA jeweils anteilig anzuwenden. Abkommensrechtlich betreibt daher nicht die Personengesellschaft ein Unternehmen, sondern es betreibt jeder Gesellschafter ein eigenständiges Unternehmen jenes Vertragsstaates, in dem der Gesellschafter ansässig ist, wobei der Be-

griff des Unternehmens im Sinne des Art. 4 DBA mit dem Begriff des Gewerbebetriebs gleichzusetzen ist (vgl. Lang/Schuch in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich vom 04. Oktober 1954, Art. 4 Rz. 33, 35). Nachdem weiterhin nach dem DBA Beteiligungen an österreichischen Mitunternehmerschaften wie Betriebsstätten angesehen werden (vgl. BFH-Urteil vom 04. Dezember 1991 I R 140/90, BFHE 167, 28, BStBl II 1992, 750), unterhält somit jeder Gesellschafter der Klägerin in Österreich eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA. Der Betriebsstättenbesteuerung nach Art. 4 DBA unterliegen jedoch sämtliche Gewinnanteile der Gesellschafter von Personengesellschaften und damit auch im Streitfall die der Klägerin als stille Gesellschafterin mit einer Beteiligung an den Vermögenswerten des Unternehmens im Sinne des Textziffer 15 Schlussprotokoll bzw. die ihrer Gesellschafter, nachdem Art. 4 DBA auch doppelstöckige Personengesellschaften erfasst (vgl. Lang/Schuch in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich vom 04. Oktober 1954, Art. 4 Rz. 35).

d) Diesem Ergebnis entspricht im Übrigen auch die zutreffende Bilanzierung der „partiari-schen Darlehen“ der Klägerin als Eigenkapital in den Bilanzen der Betriebs-KG.

Gewährt nämlich der Gesellschafter einer Personengesellschaft seiner Gesellschaft ein Darlehen, so ist die Darlehensforderung in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft Eigenkapital der Gesellschaft. Die Darlehensforderung kann nicht in der Steuerbilanz des Gesellschafters ausgewiesen werden, da die Bilanzierungskonkurrenz im Sinne eines Vorrangs der Mitunternehmereigenschaft aufzufassen ist. Das gilt auch für grenzüberschreitende Beteiligungen an einer Personengesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 19. Mai 1993 I R 60/92, BFHE 171, 293, BStBl II 1993, 714). Nachdem auch das Steuerrecht Österreichs schon ausweislich der Stellungnahme des Finanzamtes vom ...2003 von vergleichbaren Bilanzierungsgrundsätzen ausgeht, bestätigt dies die Zuordnung der Einkünfte der Klägerin aus ihrer Beteiligung an der Betriebs-KG zu der bzw. den Betriebsstätten in Österreich im Sinne des Art. 4 DBA.

2. Das Besteuerungsrecht Österreichs folgt im Streitfall auch dann aus Art. 4 DBA i.V.m. Textziffer 15 Schlussprotokoll, wenn mit einer „Beteiligung am Vermögen des Unternehmens“ die stille Gesellschaft in ihrer Ausprägung als atypische stille Gesellschaft verstanden wird (vgl. Schuch/Haslinger in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich vom 24. August 2000, Art. 7 Rz. 14). Mit den beiden Verträgen vom ...1983 bzw. vom ...1986 begründete die Klägerin nach der Überzeugung des Senats sowohl nach dem deutschen wie dem insoweit entsprechenden österreichischen Steuerrecht eine einheitliche atypische stille Beteiligung, weil diese beiden Verträge entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht getrennt von dem Gesellschaftsvertrag-Ö beurteilt werden kön-

nen. Die streitigen, sich aus dieser atypischen Beteiligung ergebenden Einkünfte stellen damit gewerbliche Einkünfte im Sinne des Art. 4 DBA dar.

a) Einkommensteuerrechtlich hält ein stiller Gesellschafter eine atypische stille Beteiligung und ist damit Mitunternehmer, wenn seine durch den Gesellschaftsvertrag begründete Rechtsstellung von den §§ 230 ff. HGB derart abweicht, dass sie nach dem Gesamtbild dem Typ des Mitunternehmers entspricht; auf die vertragliche Bezeichnung als Mitunternehmer kommt es nicht an. Fehlt eine klare Gesamtvereinbarung, liegt aber eine Gesellschaft als primäre Voraussetzung einer Mitunternehmerschaft vor – und nicht etwa nur ein partiarisches Darlehen o.ä. –, sind die für und gegen eine Mitunternehmerschaft sprechenden Einzelregelungen gegeneinander abzuwägen; maßgeblich ist eine Gesamtbetrachtung unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles (Wacker in Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 15 Rz. 341 f. m.w.N.).

aa) Ein stiller Gesellschafter ist nur dann Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG), wenn er Mitunternehmerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfalten kann. Beide Merkmale (Mitunternehmerrisiko und -initiative) müssen vorliegen; jedoch kann die geringere Ausprägung eines Merkmals im Rahmen der gebotenen Gesamtbeurteilung der Umstände des Einzelfalles durch eine stärkere Ausprägung des anderen Merkmals ausgeglichen werden (vgl. BFH-Urteil vom 09. Dezember 2002 VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601).

bb) Das volle Mitunternehmerrisiko eines stillen Gesellschafters ist im Regelfall dadurch gekennzeichnet, dass das Unternehmen im Innenverhältnis (d.h. mit schuldrechtlicher Wirkung) auf gemeinsame Rechnung und Gefahr des Geschäftsinhabers sowie des stillen Gesellschafters geführt wird. Der Stille muss daher nicht nur am laufenden Unternehmenserfolg beteiligt sein; darüber hinaus müssen die Regelungen des Gesellschaftsvertrages die Gewähr dafür bieten, dass er (grundsätzlich) im Falle der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses entsprechend seinem Gewinnanteil Anspruch auf den Zuwachs der stillen Reserven des Betriebsvermögens einschließlich des Zuwachses an dem — nach den üblichen Methoden des Geschäftsverkehrs ermittelten — Firmenwert hat. (vgl. BFH-Urteil vom 09. Dezember 2002 VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601).

Die Beteiligung nicht nur am laufenden Gewinn oder an einem laufenden Verlust, sondern auch an stillen Reserven und einem Geschäftswert ist für die Abgrenzung zwischen typischer und atypischer stiller Beteiligung deshalb von besonderer Bedeutung, weil auch bei der typischen Gesellschaft eine Verlustbeteiligung vorgesehen sein kann und eine Beteiligung am Gewinn sogar unentbehrliche Voraussetzung für die Annahme einer stillen Gesellschaft überhaupt ist (vgl. § 231 Abs. 2 HGB n.F.; § 336 HGB a.F.).

Die Beteiligung an stillen Reserven und an einem Geschäftswert kann allerdings für den Fall vorzeitigen Ausscheidens des stillen Gesellschafters ausgeschlossen werden, ohne dass dies zur Nichtanerkennung des stillen Gesellschafters als Mitunternehmer führen müsste. Regelmäßig ist indes eine Beteiligung an den stillen Reserven und auch an einem dann vorhandenen Geschäftswert für den Fall erforderlich, dass die stille Gesellschaft in anderer Weise, insbesondere durch Veräußerung des Geschäftsbetriebs oder durch seine Übernahme durch einen Beteiligten beendet wird. Nur unter dieser Voraussetzung wird der Gewerbebetrieb im Innenverhältnis (mit schuldrechtlicher Wirkung) auf gemeinsame Rechnung und Gefahr des Geschäftsinhabers und des stillen Gesellschafters geführt (BFH-Urteil vom 18. Februar 1993 IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647).

cc) Bleibt das Mitunternehmerrisiko des Stillen — mangels etwa einer in die steuerrechtliche Beurteilung einzubeziehenden Beteiligung am Firmenwert des vom tätigen Teilhaber betriebenen Unternehmens — hinter der Rechtsstellung zurück, die das HGB dem Kommanditisten zuweist, so kann nur dann von einem atypisch stillen Gesellschaftsverhältnis ausgegangen werden, wenn bei Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalls seine Möglichkeit zur Entfaltung von Mitunternehmerinitiative besonders stark ausgeprägt gewesen wäre.

Hierfür genügt es nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht, dass die Kontrollbefugnisse des § 233 HGB beispielsweise im Sinne der Rechte nach § 716 BGB ausgedehnt werden. Erforderlich ist vielmehr, dass dem Stillen — sei es als Geschäftsführer, sei es als Prokurist oder leitender Angestellter — Aufgaben der Geschäftsführung, mit denen ein nicht unerheblicher Entscheidungsspielraum und damit auch Einfluss auf grundsätzliche Fragen der Geschäftsleitung verbunden ist, zur selbständigen Ausübung übertragen werden; der stille Gesellschafter muss mit anderen Worten wie ein Unternehmer auf das Schicksal des Unternehmens Einfluss nehmen können (vgl. BFH-Urteil vom 09. Dezember 2002 VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601).

Ein schwach ausgeprägtes „Unternehmerrisiko“ eines stillen Gesellschafters kann somit durch eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative mit der Folge „ausgeglichen“ werden, dass der stille Gesellschafter trotz fehlender schuldrechtlicher Beteiligung an stillen Reserven und Geschäftswert als Mitunternehmer anzusehen ist (BFH-Urteil vom 18. Februar 1993 IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647).

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist dem Finanzamt zwar insoweit zuzustimmen, dass in den beiden Verträgen vom ...1983 bzw. vom ...1986 keinerlei Kontroll- oder Mitwirkungsrechte der Klägerin hinsichtlich des Gewerbebetriebes der Betriebs-KG vorgesehen sind, so dass sie allein hieraus keinerlei Möglichkeit zur Entfaltung von Mitunternehmerinitiative hat. Jedoch ist der Senat entgegen dem Finanzamt der Ansicht, dass diese beiden Ver-

träge vom ...1983 bzw. vom ...1986 nicht getrennt vom Gesellschaftsvertrag-Ö beurteilt werden können; vielmehr müssen bei der Prüfung der Mitunternehmerstellung der Klägerin als atypische stille Gesellschafterin

- sowohl die Kommanditistenstellung der Klägerin auf Grund des Gesellschaftsvertrages-Ö
- als auch die Einordnung der beiden „partiarischen Darlehen“ als Kapitalanteil der Klägerin nach § 12 Abs. 2 Gesellschaftsvertrag-Ö

berücksichtigt werden.

aa) Der im Streitfall beachtliche wirtschaftliche und rechtliche Zusammenhang zwischen dem Gesellschaftsvertrag-Ö und den beiden Verträgen vom ...1983 bzw. vom ...1986 ergibt sich nach Ansicht des Senats ohne weiteres

- sowohl aus der wechselseitigen Bezugnahme dieser Verträge aufeinander (etwa in den §§ 5, 6 und 12 Gesellschaftsvertrag-Ö einerseits und jeweils in § 2 Abs. 2 und 4 sowie dem jeweiligen Vorwort der Darlehensverträge andererseits), woraus auch zu entnehmen ist, dass der Gesellschaftsvertrag-Ö als die wirtschaftliche bzw. vertragliche Grundlage für die Verträge vom ...1983 bzw. vom ...1986 anzusehen ist,
- auch aus der gesellschaftsvertraglichen Verpflichtung der Klägerin jeweils unter § 2 Abs. 4 der Verträge vom ...1983 bzw. vom ...1986, ihren Kommanditanteil an der Betriebs-KG nur gemeinsam mit ihrem dieser gewährten „partiarischen Darlehen“ zu verkaufen, zu verpfänden oder aufzukündigen (was einer entsprechenden Regelung in den §§ 24 und 25 Gesellschaftsvertrag-Ö entspricht)
- und insbesondere aus dem Umstand, dass sämtliche genannten Verträge (sowie der Gesellschaftsvertrag-D) aufgrund eines anfänglichen Gesamtplanes zur Förderung eines einheitlichen Gesellschaftszweckes abgeschlossen wurden.

Aus diesem Zusammenhang folgt nach Ansicht des Senats zwingend, dass für die Beurteilung der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Klägerin auf Grund der beiden Verträge vom ...1983 bzw. vom ...1986 der Gesellschaftsvertrag-Ö nicht unberücksichtigt bleiben kann.

bb) Dem steht insbesondere der vom Finanzamt wiederholt angeführte Grundsatz der sog. isolierenden Betrachtungsweise nicht entgegen; ein solcher Grundsatz erfordert es nach Ansicht des Senats nicht, die Rechtsstellung der Klägerin bezüglich ihrer – neben und zusätzlich zu ihrer Kommanditistenstellung bestehenden - Beteiligung an der Betriebs-KG ausschließlich nach den beiden Verträgen vom ...1983 bzw. vom ...1986 und ohne Berücksichtigung des Gesellschaftsvertrages-Ö zu beurteilen.

(1) Der Begriff der „isolierenden Betrachtungsweise“ wird in der Literatur und in der Rechtsprechung unterschiedlich gebraucht. Zum Teil wird hierunter im Zusammenhang mit der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen der Grundsatz der Spezialität verstanden, wonach es allgemeinere und speziellere abkommensrechtliche Vorschriften gibt (vgl. Wassermeyer in Doppelbesteuerung, OECD-Musterabkommen, Vor Art. 6 – 22, Rz. 21). Nach der Rechtsprechung folgt aus der sog. isolierende Betrachtungsweise, dass für die Zuordnung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte zu einer bestimmten Einkunftsart die Verhältnisse im Inland maßgebend sind (BFH-Urteile vom 06. Februar 1985 I R 87/84, BFH/NV 1985, 104 und vom 28. Januar 2004 I R 73/02, BFHE 205, 174, BStBl II 2005, 550; vgl. auch Vogel. Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Aufl. 1996, Vor Art. 6 – 22 Rz. 2a), was der seit dem Veranlagungszeitraum 1974 geltenden ausdrücklichen Regelung in § 49 Abs. 2 EStG entspricht.

In diesem jeweiligen – und für den Streitfall nicht einschlägigen – Sinne verwendet das Finanzamt den Begriff der „isolierenden Betrachtungsweise“ jedoch offenkundig nicht, wenn es aus seiner Anwendung ohne nähere Begründung und für den Senat auch nicht nachvollziehbar die Rechtsfolge ableitet, dass bei der Einordnung der streitigen Einkünfte der Klägerin in die Einkunfts- und Vermögensarten nach dem DBA nur die beiden Verträge vom ...1983 bzw. vom ...1986 isoliert vom Gesellschaftsvertrag-Ö zu Grunde zu legen seien.

(2) Das Finanzamt könnte zwar unter Berücksichtigung etwa

- des Schreibens des Betriebsprüfers vom ...1999, wonach sinngemäß für die Qualifikation der Einkünfte auf der Ebene des DBA nur die darin enthaltenen Regeln maßgeblich seien, nicht jedoch die Vorschriften nach deutschem Steuerrecht, bzw.
- der Einspruchsentscheidung vom ...2002, wonach bei der Einkünftezuordnung auf DBA-Ebene solche Qualifikationsmerkmale außer Betracht blieben, welche das DBA nicht ausdrücklich in seine Einkünftequalifikation mit einbeziehe,

den Begriff der „isolierenden Betrachtungsweise“ im Streitfall auch in dem Sinne verwendet haben, dass

- die Tatbestände des DBA in den Art. 3 bis 13 DBA (welche der Umschreibung jeweils eines Kreises von Einkünften oder Vermögensgegenständen als eigenständiges Regelsystem dienen und für den Bereich, in dem Überschneidungen zu erwarten sind, die – theoretisch möglichen – Steuertatbestände durch Zurücknahme des innerstaatlichen materiellen Steuerrechtes unter den Vertragsstaaten aufteilen), und
- die Steuertatbestände etwa des EStG

nach Inhalt und Funktion unabhängig voneinander angewendet und ggf. ausgelegt werden müssen (vgl. hierzu Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Aufl. 1996, Einl. Rz. 45c, Vor Art. 6 – 22, Rz. 2a), da sich das Abkommensrecht „nur“ mit der Vermeidung einer Doppelbesteuerung befasst (vgl. Art. 1 Abs. 1 DBA), nicht jedoch mit der Zurechnung der Einkünfte, der Einkünfteermittlung und der inländischen Steuerpflicht (vgl. BFH-Urteil vom 24. März 1999 I R 114/97, DStR 1999, 889, BFHE 188, 315, BStBl II 2000, 399).

Auch unter Zugrundelegung dieses Verständnisses des Begriffes der „isolierenden Betrachtungsweise“ ist jedoch nicht nachvollziehbar, wie sich hieraus die vom Finanzamt gezogene Rechtsfolge ergeben könnte. Aus dem Regelungsinhalt der Normen des DBA bzw. des EStG folgt nicht, ob und inwieweit ein ggf. rechtlich und wirtschaftlich einheitlicher Sachverhalt unter Berücksichtigung des jeweiligen Regelungsinhalts dieser Normen einheitlich oder nur in Teilen steuerrechtlich zu beurteilen ist.

(3) Gleiches gilt, soweit das Finanzamt in seinen Schreiben

- vom ...2000 sinngemäß ausführt, auf Grund der sog. isolierenden Betrachtungsweise kämen entsprechend der Art. 10a Abs. 4, 11 Abs. 3 und 12 Abs. 3 DBA die Vorschriften über Dividenden, Zinsen oder Lizenzen auch dann zum Tragen, wenn diese Einkünfte im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit erwirtschaftet würden, bzw.
- vom ...2003, wonach der Grundsatz der Spezialität „grundsätzlich als sog. isolierende Betrachtungsweise bezeichnet“ werde und besage, dass es allgemeine und speziellere abkommensrechtliche Vorschriften gebe.

(4) Soweit das Finanzamt etwa im Schreiben vom ...2001 darauf hinweist, dass es für die abkommensrechtliche Qualifizierung der Einkünfte ausschließlich auf die im Quellenstaat verwirklichten Umstände ankomme, ist darauf hinzuweisen, dass auch der Gesellschaftsvertrag-Ö in Österreich als dem Quellenstaat der streitigen Einkünfte abgeschlossen wurde.

cc) Für den Streitfall folgt hieraus, dass die Rechtsstellung der Klägerin hinsichtlich ihrer stillen Beteiligung an der Betriebs-KG auf Grund der beiden Verträge vom ...1983 bzw. vom ...1986 unter zusätzlicher Berücksichtigung des Gesellschaftsvertrages-Ö von der Regelung in den §§ 230 HGB derart abweicht, dass sie nach dem Gesamtbild dem Typ des Mitunternehmers entspricht. So kommt der Klägerin

- neben ihrem Mitunternehmerrisiko aufgrund ihrer Beteiligung am Verlust wie den stillen Reserven der Betriebs-KG (s.o. unter II. 1. b; die Beteiligung an den stillen Reserven der Betriebs-KG folgt im Übrigen ergänzend auch aus § 21 Abs. 1 Gesellschaftsvertrag-Ö)

- bei Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalls schon deshalb insoweit hinreichende Mitunternehmerinitiative zu, weil § 12 Abs. 2 Gesellschaftsvertrag-Ö vorsieht, die von der Klägerin der Betriebs-KG gewährten „partiarischen Darlehen“ bei Abstimmungen der Gesellschafterversammlung in gleicher Weise wie ihre Kommanditeinlage als Kapitalanteil zu berücksichtigen.

c) Die sich aus dieser atypischen stillen Beteiligung an der Betriebs-KG ergebenden Einkünfte der Klägerin stellen damit – bei Zugrundelegung einer Mitunternehmerstellung der Klägerin auch bezüglich ihrer stillen Beteiligung zudem unstrittig - gewerbliche Einkünfte im Sinne des DBA dar, nachdem

- diese Qualifikation mangels näherer Bestimmung im DBA dem (insoweit übereinstimmenden) nationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG) und Österreichs zu entnehmen ist (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 24. März 1999 I R 114/97, BFHE 188, 315, BStBl II 2000, 399, wonach in Österreich bei Mitunternehmerschaften mit dem deutschen Recht vergleichbare Gewinnermittlungsgrundsätze gelten; Korn/Debatin, Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Österreich vom 04. Oktober 1954, Art. 4 Rz. 1; zum Teil einschränkend: Weggemann, Sondervergütungen unbeschränkt steuerpflichtiger Mitunternehmer einer ausländischen Personengesellschaft in der Rechtsprechung des BFH und aus Sicht der OECD in IStR 2002, 1) und
- die Klägerin auch insoweit, entsprechend ihren Einkünften aus ihrer Kommanditistenstellung, als Mitunternehmerin im Sinne dieser Vorschrift zu beurteilen ist.

Die streitigen Einkünfte der Klägerin unterliegen damit Art. 4 Abs. 1 DBA mit der Folge, dass das entsprechende Besteuerungsrecht nach dem DBA nicht die Bundesrepublik Deutschland, sondern Österreich zusteht.

Bestätigt wird dies insbesondere auch durch die Regelung im Schreiben des BMF vom 28.12.1999 (IV D 3 – S 1300 – 25/99, BStBl I 1999, 1121), dass im Streitfall jedenfalls gemäß Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) zu Gunsten der Klägerin zu berücksichtigen ist. Die in diesem Schreiben genannte Ausnahme für den Fall, dass der andere Vertragsstaat – hier: Österreich – die Einkünfte als andere Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert, ist nicht erfüllt; nach dem Schreiben des Finanzamtes vom ...2003 wurden die streitigen Einkünfte der Klägerin in Österreich als gewerbliche Einkünfte der österreichischen beschränkten Einkommensteuer unterworfen.

3. Im Übrigen wäre von dem von der Klägerin vorgetragene Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich ihrer streitigen Einkünfte aus den beiden Verträgen vom ...1983 bzw. vom ...1986

auch dann auszugehen, wenn es sich bei diesen Einkünften nicht um gewerbliche Einkünfte im Sinne des Art. 4 DBA, Textziffer 15 Schlussprotokoll aus einer atypischen stillen Beteiligung der Klägerin an der Betriebs-KG handeln würde, sondern um Sonderbetriebseinnahmen der Klägerin als Kommanditistin im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG aus partiarischen Darlehen, wie von der Klägerin wiederholt vertreten wurde; die erforderliche Qualifizierung der Tätigkeit der Betriebs-KG als gewerblich (vgl. BFH-Urteil vom 27. Februar 1991 I R 15/89, BFHE 164, 38, BStBl II 1991, 444) ist unstreitig erfüllt.

Unter dieser Voraussetzung ergäbe sich das streitige Besteuerungsrecht Österreichs ohne weiteres aus der Verständigungsvereinbarung vom 07. Juni 1991. Diese Verständigungsvereinbarung sieht vor, Sonderbetriebseinnahmen eines Gesellschafters eines Staates aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft des anderen Staates nach der Zuteilungsregel für Unternehmensgewinne zu behandeln. Schon aus dem Wortlaut dieser Vereinbarung ist als notwendige Grundlage ersichtlich, dass in beiden Staaten für Mitunternehmerschaften vergleichbare Gewinnermittlungsgrundsätze bestehen (bestätigt auch durch das BFH-Urteil vom 24. März 1999 I R 114/97, BFHE 188, 315, BStBl II 2000, 399; vgl. auch Schuch/Haslinger, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich vom 24. August 2000, Art. 7 Rz. 12), welche damit auch für die Auslegung dieser Verständigungsvereinbarung zu Grunde zu legen sind.

Dementsprechend besteht auch im Streitfall hinsichtlich der streitigen Einkünfte der Klägerin dann ein Besteuerungsrecht Österreichs und nicht der Bundesrepublik Deutschland, wenn diese Einkünfte entsprechend § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG als Sonderbetriebseinnahmen der Klägerin aus ihrer Kommanditbeteiligung an der Betriebs-KG qualifiziert würden. Dies ist jedoch unter den o.g. Annahmen offensichtlich gegeben und auch unstreitig.

Der hiergegen erhobene Einwand des Finanzamtes, wonach diese Verständigungsvereinbarung nicht allgemein, sondern nur in einem speziellen Einzelfall anzuwenden sei, ist nach Aktenlage nicht nachvollziehbar; nach dem Wortlaut dieser Verständigungsvereinbarung handelt es sich hierbei um Auslegungsgrundsätze zum DBA.

4. Das Besteuerungsrecht am Vermögen aus den „partiarischen Darlehen“ folgt dem Besteuerungsrecht an den aus diesem Vermögen fließenden Einkünften (Art. 14 Abs. 1 Buchstabe c DBA).

Gegen die sonstigen, auf dem Betriebsprüfungsbericht beruhenden Abweichungen der mit der Klage angegriffenen Bescheide von den hiermit geänderten Bescheiden erhebt die Klägerin keine Einwände. Nach den gesamten vorliegenden Akten erfolgten diese Änderungen auch zu Recht.

## 5. Die Ermittlung

- der festzustellenden Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb für die Streitjahre 1992 bis 1996 bzw.
- der festzustellenden Einheitswerte des Betriebsvermögens auf den 01.01.1993, den 01.01.1994, den 01.01.1995 und den 01.01.1996

wird dem Finanzamt übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

6. Über die mit dem Hilfsantrag des Finanzamtes (und zum Teil mit den Schriftsätzen der Klägerin) angesprochene Rechtsfrage hinsichtlich der Feststellung von Hinzurechnungsbeträgen nach § 2a Absätze 3 und 4 EStG i.d.F. der Streitjahre (EStG a.F.; gemeint ist wohl § 2a Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG a.F.) ist im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden. Dieser Hilfsantrag des Finanzamtes ist nicht vom Klagebegehren im Sinne des § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO umfasst.

a) Maßstab für das Überschreiten als auch für das Unterschreiten des Klagebegehrens ist bei Anfechtungsklagen allein der Regelungsgehalt des angefochtenen Verwaltungsaktes einerseits und das Klagebegehren andererseits; auf das Begehren oder die Antragstellung der beklagten Behörde kommt es nicht an. Dies folgt aus der Verfügungsfreiheit des Klägers über den Streitgegenstand mit der Folge der in § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO fixierten Bindung des Gerichts an den (notfalls im Wege der Auslegung zu ermittelnden) wirklichen Inhalt des Klagebegehrens, so dass es dem Gericht verwehrt ist, über das darin abgesteckte Klageziel hinauszugehen (von Groll in Gräber, FGO, 5. Aufl. 2002, § 96 Rzn. 3, 4, 6).

b) Weder ergibt sich aus dem ausdrücklichen Klageantrag der steuerlich vertretenen Klägerin, dass sie sich mit ihrem Klagebegehren auch gegen eine Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. der Streitjahre wendet, noch enthalten die mit der Klage u.a. angefochtenen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1992 bis 1996 jeweils vom ...2000 und jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ...2002 entsprechende Feststellungen. Eine entsprechende Auslegung des streitgegenständlichen Klageantrages der von einem steuerrechtlich kundigen Prozessbevollmächtigten vertretenen Klägerin (zur Auslegung der Klageschrift als prozessuale Willenserklärung analog § 133 BGB vgl. BFH-Urteil vom 27. Juli 1999 VIII R 55/98, BFH/NV 2000, 196) kommt im Hinblick auf dessen eindeutigen Wortlaut nicht in Betracht.

Insbesondere die Ausführungen der Klägerin etwa in ihrem Schriftsatz vom ...2002 über eine „weitere neue Beschwer durch Hinzurechnungsbesteuerung“ unter Hinweis auf den Zusatz im AdV-Bescheid über die Erhöhung des Hinzurechnungsbetrages nach § 2a Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG a.F. bzw. § 2 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestiti-

onen der deutschen Wirtschaft (AIG) erweitern ihr (durch den eindeutigen Klageantrag in diesem Schreiben bzw. den Regelungsgehalt der ausdrücklich im Klageantrag angefochtenen Steuerbescheide begrenztes) Klagebegehren nicht. Zudem ist der Vortrag der Klägerin insoweit widersprüchlich, als sie in ihrem Schreiben an das Finanzamt vom ...2002, auf das sie auch in ihrem Schreiben an das Finanzgericht vom ...2002 Bezug nimmt, ausführt, dass sie hinsichtlich des Einspruchsverfahrens in Sachen Feststellung der Hinzurechnungsbeträge nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG a.F. bzw. § 2 AIG im Rahmen des AdV-Bescheides von einem gegenüber dem vorliegenden Klageverfahren isolierten Verfahren ausgehe.

Dem entspricht auch die vom Finanzamt im Rahmen eines Telefonates vom ...2006 mit dem zuständigen Berichtersteller mitgeteilte Absprache zwischen den Beteiligten, den Einspruch der Klägerin vom ...2001 gegen den AdV-Bescheid im Hinblick auf das vorliegende Verfahren vor dem Finanzgericht ruhen zu lassen. Im Hinblick hierauf wäre etwa eine Anfechtungsklage gegen den Zusatz im AdV-Bescheid über den Hinzurechnungsbetrag nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. bzw. § 2 Abs. 3 AIG jedenfalls schon nach § 44 Abs. 1 FGO unzulässig.

c) Ergänzend und ohne Bindungswirkung weist der Senat darauf hin, dass über die Hinzurechenbarkeit eines ausländischen Betriebstättengewinns gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 AIG (§ 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F.) in Fällen, in denen die Einkünfte des inländischen Unternehmers gesondert festgestellt werden, ausschließlich im Feststellungsverfahren zu entscheiden ist. Das gilt auch für die Frage, ob die Hinzurechnung durch § 2 Abs. 1 Satz 4 AIG (§ 2a Abs. 3 Satz 4 EStG a.F.) ausgeschlossen wird (vgl. BFH-Urteil vom 09. Juni 1999 I R 40/98, BFH/NV 2000, 168).

In Fällen inländischer Personengesellschaften mit ausländischen Betriebstätten ist dementsprechend auch über die Frage, ob ein dem Grunde nach hinzurechnungspflichtiger Gewinn vorliegt, im Feststellungsverfahren zu entscheiden, während über die Notwendigkeit einer solchen Hinzurechnung beim jeweiligen einzelnen Gesellschafter im Veranlagungsverfahren zu entscheiden ist (vgl. BFH-Urteil vom 30. April 1991 VIII R 68/86, BFHE 165, 46, BStBl II 1991, 873).

Im Streitfall erfolgte in den mit der Klage angefochtenen Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1992 bis 1996 jeweils vom ...2000 und jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ...2002 keine derartige Feststellung. Der Zusatz im AdV-Bescheid sollte nach seinem erkennbaren Regelungsgehalt diese Bescheide auch nicht entsprechend ändern. Nach dem unstreitigen Inhalt der Besprechung der Beteiligten vom ...2002 wies das Finanzamt die Klägerin zudem ausdrücklich darauf hin, dass es sich hierbei lediglich um eine Regelung im Aussetzungsverfahren handeln würde. Dem hat die Klägerin nach Aktenlage auch weder gegenüber dem Fi-

nanzamt noch im weiteren Klageverfahren gegenüber dem Finanzgericht ausdrücklich widersprochen.

d) Hingewiesen wird außerdem auf das anhängige Revisionsverfahren zum Urteil des Finanzgerichtes Berlin vom 11.04.2005 (8 K 8101/00; Aktenzeichen des BFH: I R 45/05).

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

8. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO zugelassen; die streiterhebliche, unmittelbar Vorschriften des seit dem Jahr 2002 überholten DBA betreffende abkommensrechtliche Problematik stellt sich zum Teil in gleicher Weise auch bei Anwendung des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 24. August 2000 (BStBl I 2002, 684).

9. Der Senat entscheidet durch kostengünstigeren Gerichtsbescheid (§ 90a FGO).