

Titel:

Aufwendungen für die Anschaffung von Gold durch eine britische General Partnership als dem Progressionsvorbehalt unterliegende negative gewerbliche Einkünfte der im Inland ansässigen Gesellschafter einer an der General Partnership beteiligten Personengesellschaft (GbR) – Anforderungen an eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte bzw. eine Vertreterbetriebsstätte im Sinne des DBA-Großbritannien – Kein Gestaltungsmissbrauch durch Goldfinger-Modell

Normenketten:

ESTG § 4 Abs. 1
ESTG § 4 Abs. 3 S. 1
ESTG § 15 Abs. 2 S. 1
ESTG § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3
DBA UK 1964 Art. II Abs. 1 Buchst. i
DBA UK 1964 Art. III Abs. 1 S. 1
DBA UK 1964 Art. III Abs. 2 S. 1
DBA UK 1964 Art. III Abs. 2 S. 2
DBA UK 1964 Art. VIII Abs. 2
DBA UK 1964 Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a S. 1 1. Halbsatz
DBA UK 1964 Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a S. 2
DDBA UK 2010 Art. 5 Abs. 1
DBA UK 2010 Art. 5 Abs. 2 Buchst. a
DBA UK 2010 Art. 5 Abs. 4 Buchst. e
DBA UK 2010 Art. 5 Abs. 5
DBA UK 2010 Art. 7 Abs. 1
DBA UK 2010 Art. 7 Abs. 2
DBA UK 2010 Art. 23 Abs. 1 Buchst. d
AO § 12 S. 1
AO § 42
AO § 140
AO § 141 Abs. 1
AO § 141 Abs. 2
AO § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a
AO § 180 Abs. 3 S. 1 Nr. 1
HGB § 6 Abs. 1
HGB § 238

Leitsätze:

1. Sind an den Einkünften einer ausländischen Personengesellschaft (hier: mit der einer inländischen Personengesellschaft vergleichbare britische General Partnership) neben einer Personengesellschaft mit im Inland steuerpflichtigen Gesellschaftern (hier: GbR) lediglich Personen beteiligt, die nicht im Inland steuerpflichtig sind (hier: britische Limited), so können die Einkünfte unmittelbar der inländischen Gesellschaft gegenüber festgestellt werden. Eines mehrstufigen Feststellungsverfahrens bedarf es dann nicht. (redaktioneller Leitsatz)
2. Der kurzfristige und in erheblichem Umfang fremdfinanzierte Umschlag von Gold sowie Edelmetallen (Umsätze teils im zweistelligen Millionenbereich) sowie kurzfristige Fremdwährungsankäufe und -verkäufe durch eine britische General Partnership führen zu „gewerblichen Gewinnen“ im Sinne des DBA-Großbritannien 1964/1970 bzw. DBA-Großbritannien 2010. Dabei steht einer Wertung als händlertypisch (gewerblich) nicht entgegen, dass der Goldhandel nicht auf die Ausnutzung des Preisgefälles auf verschiedenen Handelsstufen, sondern auf die Ausnutzung von Wertveränderungen am nämlichen Markt

gerichtet war, und dass die Geschäfte nur mit oder über eine einzige Bank als Handelspartner abgewickelt wurden. (redaktioneller Leitsatz)

3. Sind die Einkünfte der – über eine Betriebsstätte in Großbritannien verfügenden – General Partnership nach dem Gesellschaftsvertrag allein einer GbR als Gesellschafterin zuzurechnen, die selbst in Deutschland ihren Sitz hat und deren Gesellschafter in Deutschland ihren Wohnsitz haben, so ist aufgrund der ausnahmslos inländischen Wohnsitze der Gesellschafter Deutschland der Ansässigkeitsstaat im Sinne des DBA-Großbritannien 1964/1970 bzw. 2010. Infolge der gewerblichen Tätigkeit der Partnership (siehe unter 2.), erzielt die GbR Unternehmensgewinne im Sinne des Art. III Abs. 2 DBA-Großbritannien 1964/1970 bzw. Art. 7 Abs. 1 DBA-Großbritannien 2010, für die Großbritannien das Besteuerungsrecht zusteht und die in Deutschland nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu erfassen sind. (redaktioneller Leitsatz)

4. Der Betriebsstättenbegriff im Sinne des DBA-Großbritannien ist durch seine Anknüpfung an die feste Geschäftseinrichtung mit dem entsprechenden Begriff des § 12 Satz 1 AO identisch. Eine Betriebsstätte besteht, sobald die Tatbestandsmerkmale der Betriebsstätte vorliegen. Zeiten, in denen die Tätigkeit, der die Einrichtung der Betriebsstätte auf Dauer dienen soll, vorbereitet wird, werden bereits der Betriebsstätte zugerechnet. (redaktioneller Leitsatz)

5. Werden die zur alleinigen Geschäftsführung bei der General Partnership berechnete Limited sowie die General Partnership erst neu gegründet und werden in der Gründungsphase die allgemeinen administrativen Aufgaben der Partnership auf Dauer angelegt in Büroräumen in Großbritannien (Mitnutzung der Büroräume einer anderen General Partnership unter anderem zur Entgegennahme von Post) sowie in der Wohnung einer später als Managing Director bei der Limited angestellten Person in Großbritannien (im Homeoffice) ausgeübt, so verfügt die General Partnership dadurch bereits in der Gründungsphase über eine Betriebsstätte in Großbritannien. (redaktioneller Leitsatz)

6. Allein die Tatsache, dass es sich bei dem von der Partnership genutzten Büro um ein Büro handelt, das auch weiteren Gesellschaften zur Verfügung steht, spricht grundsätzlich nicht gegen eine Betriebsstätte. Auch ein Wechsel der Nutzungszeiten eines Büroplatzes kann die Verfügungsmacht nicht in Frage stellen. Denn grundsätzlich kann die Mitbenutzung von Räumen eine Betriebsstätte begründen, wenn der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzt und gewisse Betriebshandlungen stattfinden. Dies schließt eine abwechselnde – oder auch gleichzeitige – Nutzung von Räumen für unterschiedliche Zwecke sowie in der Folge die Tatsache, dass die Nutzung nicht ausschließlich einem einzigen Unternehmen zugutekommt, mit ein. Das gilt erst recht, wenn der Umfang der ausgeübten Unternehmenstätigkeit keine Vollzeittätigkeit erfordert. Die Nutzungsbefugnis muss nicht auf einen bestimmten Raum oder Arbeitsplatz bezogen sein; es genügt vielmehr, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Unternehmer irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht (Ausführungen zu den Anforderungen an eine Betriebsstätte infolge einer festen Geschäftseinrichtung sowie an das Vorliegen einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte bzw. einer Vertreterbetriebsstätte im Sinne des DBA-Großbritannien). (redaktioneller Leitsatz)

7. Sind die Einkünfte einer britischen General Partnership ausschließlich einer GbR, bestehend aus im Inland ansässigen Gesellschaftern, zuzurechnen, steht das Besteuerungsrecht nach dem DBA-Großbritannien Großbritannien zu und sind die Einkünfte der GbR von Deutschland als Ansässigkeitsstaat für Zwecke des Progressionsvorbehalts zu ermitteln, so waren weder die Partnership noch die GbR im Streitjahr 2010 verpflichtet, für Zwecke der Berechnung der steuerfreien Progressionseinkünfte den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Zudem waren weder die GbR noch die Partnership nach § 140 AO im Verbindung mit ausländischem Recht (z. B. britische Partnerships Accounts Regulations 2008 – Regulations 2008 –) verpflichtet, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen, weshalb das Wahlrecht, den Gewinn aufgrund einer Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln, nicht ausgeschlossen war. (redaktioneller Leitsatz)

8. Ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO lag beim Goldfinger-Modell nicht vor. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Aufwendungen für die Anschaffung von Gold als dem Progressionsvorbehalt unterliegende negative Einkünfte, Gewerbebetrieb

Fundstellen:

LSK 2022, 42543

DStRE 2023, 1078

Tenor

1. Der negative Feststellungsbescheid für das Jahr 2010 vom 3. November 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Januar 2013 wird aufgehoben und der Beklagte verpflichtet, einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Jahr 2010 mit der Maßgabe zu erlassen, dass nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung in der für das Streitjahr geltenden Fassung steuerfreie, im Inland dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./.. ... € festgestellt und den Gesellschaftern der Klägerin gemäß ihren Beteiligungsquoten (A in Höhe von ./.. ..., €; B in Höhe von ./.. ..., €; C in Höhe von ./.. ..., €; D in Höhe von ./.. ..., €; E in Höhe von ./.. ..., € und F in Höhe von ./.. ..., €) zugerechnet werden.
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand**1**

Die Beteiligten streiten im zweiten Rechtsgang über die Rechtmäßigkeit eines negativen Feststellungsbescheides. In diesem Zusammenhang ist streitig, ob Aufwendungen für die Anschaffung von Goldbeständen in Höhe von xx.xxx.xxx EUR als dem Progressionsvorbehalt unterliegende negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Streitjahr 2010 zu erfassen sind.

2

Die Klägerin ist eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) mit Sitz im X-weg in X, die durch Gesellschaftsvertrag Mitte Dezember 2010 gegründet wurde. Die Gesellschaft ist auf einen gewinnorientierten Handel mit Rohstoffen ausgerichtet. Dieser Handel sollte vorrangig mit physischen Rohstoffen und zu Absicherungszwecken auch in Form von Wertpapieren oder Derivaten erfolgen. Die Gesellschafter (beigeladen mit Beschlüssen jeweils vom 14. März 2018) waren im Streitjahr 2010 in folgender Höhe an der Gesellschaft beteiligt: B 29,557 %, C 29,557 %, D 29,557 %, A 4,925 %, E 3,941 % und F 2,463 %. Geschäftsführer der GbR war Herr A, X-weg in X. Die Gesellschafter leisteten entsprechend ihrer Beteiligungsquote Einlagen von insgesamt x.xxx.xxx EUR. Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung. Sie wurde nicht durch den Beklagten (das Finanzamt – FA –) aufgefordert, für Zwecke des Steuerrechts Bücher zu führen.

3

Die Gründung der Klägerin erfolgte im Einzelnen wie folgt: Am 14. Dezember 2010 einigten sich die Gesellschafter auf den Namen der Klägerin, deren Sitz und die Höhe des Eigenkapitals. Daraufhin wurde am 14. Dezember 2010 durch die steuerlichen Vertreter der Klägerin im ersten Rechtsgang, die Rechtsanwälte Y und Z der ehemaligen Kanzlei ..., der Entwurf eines Gesellschaftsvertrages der Klägerin aufgesetzt und am 16. Dezember 2010 von diesen unterzeichnet.

4

Am 17. Dezember 2010 wurde die Firma G Partnership (G Partnership) mit Sitz in H, I, Großbritannien, gegründet, an der die Klägerin mit einer Kapitaleinlage von ... EUR und die Firma G Ltd. (G Ltd.) mit Sitz in H, I, mit einer Kapitaleinlage von 0 EUR als Gesellschafter beteiligt waren. Die Unterlagen zur Gründung wurden am 17. Dezember 2010 beim britischen Companies House (britisches Handelsregister) eingereicht. Geschäftsführer der Firma G Ltd. waren Herr A und Frau J. Zweck der G Partnership war es, geschäftlich in Großbritannien im Bereich des Handels mit Gold, Edelmetallen, anderen Metallen und mit Wertpapieren

aller Art tätig zu werden mit dem Ziel, Gewinne zur Ausschüttung zu generieren. Die Gesellschaft wurde nicht durch das FA aufgefordert, für Zwecke des Steuerrechts Bücher zu führen.

5

Am 14. Dezember 2010 wurde bei Frau J nach einer Anbahnphase angefragt, ob sie Geschäftsführerin (Managing Director) der G Gesellschaften in Großbritannien werden wolle. Dieses Angebot nahm sie am 15. Dezember 2010 an. Die Firma G Ltd. schloss mit Frau J einen nicht datierten Arbeitsvertrag. Ihre Hauptaufgabe war nach dem nicht datierten Arbeitsvertrag die Verwaltung des Investmentportfolios der G Partnership. Der Vertrag wurde von Frau J und dem Beigeladenen A als „Managing Director“ der G Ltd. unterzeichnet. Für ihre Tätigkeit erhielt sie ein Gehalt von xx.xxx Pfund pro Jahr.

6

Am 16./17. Dezember 2010 unterzeichneten Herr A und Frau J für die Firma G Partnership diverse Bankunterlagen und eröffneten im Folgenden ein Konto bei der L Bank AG in Z <Schweiz>. Die L AG, Schweiz, sollte berechtigt sein, Herrn K Informationen im Zusammenhang mit dem Konto zu erteilen. Ihm wurde außerdem eine beschränkte Vollmacht erteilt. Dafür erhielt er eine Vergütung. Außerdem wurde ein undatierter Kreditantrag an die L Bank AG, Schweiz, bis zu einem Höchstbetrag des jeweils verfügbaren Belehnungswertes der verpfändeten Vermögenswerte zur Finanzierung des Kaufs von Vermögenswerten und dem Leveraging des Kundenportfolios bei der Bank durch Herrn A und Frau J gestellt. Als Sicherheiten sollten alle Vermögenswerte dienen, die sich auf Depots und Konten der G Partnership bei der L Bank AG, Schweiz, befanden.

7

Am 29. Dezember 2010 erwarb die Firma G Partnership 25 einzeln nummerierte Standard-Goldbarren des Herstellers M, Usbekistan, von der L Bank AG in Z über Herrn K. Für 25 mit Nummern versehene Goldbarren (Fine 999,9, max. 12,5 kg) mit jeweils bestimmtem Gewicht und Reinheitsgrad zu einem Preis von 34,58455 EUR/g wurden insgesamt xx.xxx.xxx,xx EUR berechnet. Die Bestätigung über den Kauf wurde am 30. Dezember 2010 an Frau J, N, O <Großbritannien>, gesandt. Das Gold wurde durch Umschichtung auf einen gesonderten Stapel, der mit dem Namen des Kunden versehen war, getrennt vom Bestand der anderen Kunden und der Bank aufbewahrt („allocated“). Der Erwerb des Goldes wurde durch ein Darlehen der L Bank AG, Schweiz, in Höhe von x.xxx.xxx EUR fremdfinanziert. Zur Absicherung gegen Kursverluste erwarb die Firma G Partnership Verkaufsoptionen.

8

Die Firma G Partnership nutzte ab Dezember 2010 zusammen mit einer weiteren Gesellschaft ein Büro in N, O in Großbritannien. Sie mietete zudem einen Büroplatz in H in I <Großbritannien> von der Firma P Ltd. im Dezember 2010 an. Im August 2011 zog die Firma G Partnership von H in I in einen Büroplatz im Q Centre in R <Großbritannien> um.

9

In ihrem „Profit and loss account“ für die Zeit vom 17. Dezember 2010 bis 31. Dezember 2010 erfasste die G Partnership folgendes:

Sales	xx.xxx EUR
Less: purchases (abzüglich: Käufe)	xx.xxx.xxx EUR
Gross profit (loss) (Bruttogewinn/-verlust)	xx.xxx.xxx EUR

10

Für steuerliche Zwecke erstellte die G Partnership Folgendes:

Loss per accounts	xx.xxx.xxx EUR
Adjustments to comply with UK GAAP	xx.xxx.xxx EUR
Provision for options	x.xxx EUR
Loss under UK GAAP	x.xxx EUR
Sterling equivalent	
1 Pfund = EUR 1.1675	... Pfund

11

Die Gesellschafter der Klägerin erklärten die auf sie anteilig entfallenden Einkünfte der G Partnership für das Jahr 2010 als gewerbliche Einkünfte in Großbritannien im Wege der Selbstveranlagung.

12

In ihrer Feststellungserklärung für das Jahr 2010 vom 24. Mai 2011 erklärte die Klägerin, vertreten durch den Beigeladenen A, für sich negative, nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Großbritannien (DBA) steuerfreie Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von xx.xxx.xxx EUR, die dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen seien. Die erklärten negativen Einkünfte ergaben sich aus dem Kauf von Goldbarren Ende Dezember 2010 in Höhe von xx.xxx.xxx EUR.

13

Das FA erließ am 3. November 2011 einen negativen Feststellungsbescheid für das Streitjahr. Das FA vertrat die Auffassung, dass keine Feststellung zu treffen sei, da keine gewerblichen, nach DBA steuerfreien Einkünfte vorlägen. Die Klägerin sei über ihre Beteiligung an der G Partnership beim Handel mit Rohstoffen vermögensverwaltend tätig gewesen. Der An- und Verkauf von Gold auf eigene Rechnung durch die ausländische Personengesellschaft erfülle nicht die Merkmale des Gewerbebetriebs.

14

Dagegen legte die Klägerin fristgemäß Einspruch ein, der in der Einspruchsentscheidung vom 8. Januar 2013 als unbegründet zurückgewiesen wurde.

15

In ihrer dagegen fristgemäß erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, dass sie belegt habe, dass eine gewerbliche Tätigkeit über die G Partnership in einer Auslandsbetriebsstätte betrieben worden sei. Sowohl das Büro in H in I als auch das Büro in N, O als auch das Homeoffice von Frau J hätten der G Partnership zur Vorbereitung der betrieblichen Tätigkeit und zur Durchführung der Tagesgeschäfte zur Verfügung gestanden. Für eine dauerhafte Ausübung von Tagesgeschäften von Deutschland aus ergäben sich keine Anhaltspunkte. Die Tätigkeiten der Rechtsanwälte Y und Z als Dienstleister hätten keine Betriebsstätte in Deutschland begründet.

16

Zudem habe im Streitjahr in Großbritannien eine Vertreterbetriebsstätte des Zeugen K bestanden. Herr K sei im Streitjahr für die Firma G Partnership aufgrund einer Vollmacht zum Abschluss von Verträgen im Namen der Firma G Partnership tätig geworden und habe in Großbritannien seine Handelstätigkeit gewöhnlich ausgeübt. Bei dieser habe es sich nicht nur um vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten im Sinne des DBAs gehandelt. Herr K sei auch nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne des DBAs tätig geworden. Er sei zwar kein Angestellter der Firma G Partnership gewesen; es habe aber eine Weisungsabhängigkeit bestanden.

17

Weiter führt die Klägerin aus, dass die Firma G Partnership als Ordinary Partnership nicht nach britischem Recht verpflichtet gewesen sei, ihren Gewinn durch Bestandsvergleich zu ermitteln. Der G Partnership habe für steuerliche Zwecke ein Wahlrecht zugestanden, ihre gewerblichen Einkünfte nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu ermitteln. Auch §§ 140, 141 der Abgabenordnung (AO) würden keine Buchführungspflicht nach deutschem Recht begründen. Die G Partnership sei im Streitjahr auch nach ausländischen Vorschriften nicht buchführungspflichtig gewesen und habe auch freiwillig in Großbritannien keine Bücher geführt und Abschlüsse gemacht. Die in Großbritannien für steuerliche Zwecke erstellte Überleitungsrechnung für die auf einer „cash basis“ erstellten Gewinnermittlung stelle keine Bilanz dar.

18

Die Klägerin beantragt,

1. den negativen Feststellungsbescheid für 2010 vom 3. November 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Januar 2013 aufzuheben und das FA zu verpflichten, einen Feststellungsbescheid für 2010 mit der Maßgabe zu erlassen, dass ausschließlich nach DBA steuerfreie, im Inland dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ . xx.xxx.xxx EUR festgestellt und den Gesellschaftern der Klägerin gemäß ihren Beteiligungsquoten (A in Höhe von ./ . xxx.xxx,xx EUR, B in Höhe von ./ . x.xxx.xxx,xx EUR, C in Höhe von ./ . x.xxx.xxx,xx EUR, D in Höhe von ./ . x.xxx.xxx,xx EUR, E in Höhe von ./ . xxx.xxx,xx EUR und F in Höhe von ./ . xxx.xxx,xx EUR) zugerechnet werden,

2. hilfsweise, den negativen Feststellungsbescheid für 2010 vom 3. November 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Januar 2013 aufzuheben und das FA zu verpflichten, einen Feststellungsbescheid für 2010 mit der Maßgabe zu erlassen, dass ausschließlich laufende Einkünfte aus

Gewerbebetrieb in Höhe von ./ . xx.xxx.xxx EUR festgestellt und den Gesellschaftern der Klägerin gemäß ihren Beteiligungsquoten zugerechnet werden,

3. hilfsweise, die Revision zuzulassen.

19

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

20

Das FA vertritt die Auffassung, dass § 32b EStG nicht anwendbar sei, weil in Großbritannien im Streitjahr keine Betriebsstätte der Firma G Partnership im Sinne des DBAs bestanden habe. Die G Partnership habe im Büro in H keine Tätigkeit ausgeübt. Eine Betriebsstätte am Wohnsitz von Frau Y liege für das Streitjahr nach den Feststellungen des Landgerichts AA in seinem Urteil vom 12. Mai/20. Mai 2021 ebenfalls nicht vor. Das bloße Entgegennehmen von Post in den Räumlichkeiten in N könne im Streitjahr ebenfalls keine Betriebsstätte begründen. Auch habe keine Vertreterbetriebsstätte in Großbritannien vorgelegen, weil der erste Goldankauf am 29. Dezember 2010 durch Herrn K von Chile aus erfolgt sei. Da dieser in Großbritannien noch keine Tätigkeit aufgenommen gehabt habe, komme keine Unterbrechung durch einen Urlaub in Chile in Betracht. Der Beigeladene A sei seinen Verpflichtungen als Geschäftsführer der G Partnership durch Unterzeichnung sämtlicher Verträge der britischen Ltd. nachgekommen. Die wesentlichen Geschäftsentscheidungen der G Partnership – insbesondere ob und in welchem Umfang Verluste zu generieren sind – seien durch die deutschen GbR-Gesellschafter im Inland getroffen worden. Liege keine Betriebsstätte in Großbritannien vor, so bleibe das Besteuerungsrecht grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter, also in Deutschland.

21

Unterstelle man, es liege eine Vertreterbetriebsstätte vor, so müsste das Ergebnis auf das deutsche „Stammhaus“ und die Vertreterbetriebsstätte aufgeteilt werden. Auf die Vertreterbetriebsstätte würde nur ein untergeordneter Gewinnanteil entfallen.

22

Außerdem verweist das FA darauf, dass der vorliegende Sachverhalt einem Steuerstundungsmodell im Sinne des § 15b Abs. 2 EStG entspreche. Der nicht ausgleichsfähige Verlust sei nach § 15b Abs. 4 EStG gesondert festzustellen.

23

Unterstelle man eine ausländische Betriebsstätte, so gehe das FA davon aus, dass die Klägerin die Einkünfte in Großbritannien durch Bestandsvergleich ermittelt habe. Gewerbebetriebe, die von einer Personengesellschaft ausgeübt würden, seien nach dem in Großbritannien bestehenden Recht verpflichtet, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen. Es sei davon auszugehen, dass die Klägerin in Großbritannien eine Gewinnermittlung nach bilanziellen Grundsätzen vorgenommen habe. Der „Profit and loss account“ 2010 sei für deutsche steuerliche Zwecke erstellt worden, um im Inland das vermeintliche Wahlrecht zur Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung ausüben zu können. Dieser könne jedoch nicht Grundlage der in Großbritannien eingereichten Steuererklärung gewesen sein. Ausreichend sei insoweit, dass für steuerliche Zwecke von der Einnahmen- und Ausgabenrechnung ausgehend eine Überleitungsrechnung erstellt werde. Maßgeblich sei allein, dass für die britische Steuererklärung Bilanzzahlen verwendet würden. Ausgehend von einer Einheitlichkeit der Gewinnermittlung müsste im Falle der Beteiligung einer inländischen GbR an der ausländischen Partnership die Verpflichtung der Partnership, ihr steuerliches Ergebnis nach Bilanzierungsgrundsätzen (UK GAAP) zu ermitteln auch die an dieser beteiligte inländische GbR treffen, da insoweit kein Wahlrecht mehr bestehe.

24

Das gegen den Gesellschafter und Geschäftsführer der Klägerin, Herrn A, sowie die Gesellschafter B, D und C vor dem Landgericht AA geführte Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung wurde mit Zustimmung der Staatsanwaltschaft und der betreffenden Gesellschafter durch Beschluss vom 19. März 2021 gemäß § 153 Abs. 2 der Strafprozeßordnung (StPO) eingestellt.

25

Der Senat hat durch die uneidliche Vernehmung des Zeugen K und des Zeugen Y Beweis über die konkrete Ausgestaltung der Tätigkeit des Herrn K als Trader für die G Partnership sowie darüber erhoben, wie N in O und H in I für Zwecke der G Partnership genutzt wurden. Die Klägerseite hat auf die zunächst beantragte Vernehmung der Zeugen S, T und J sowie auf die Vernehmung des präsenten Zeugen Z verzichtet. Das Gericht hat die uneidliche Vernehmung der Auslandszeugin J in der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme des ersten Rechtsgangs vom 6. Juli 2017 (Aktenzeichen 11 K 411/13) und die Aussage des sachverständigen Auslandszeugen U vom 8. März 2018 in den vorliegenden Rechtsstreit durch Verlesung in der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme am 29. September 2022 eingeführt.

26

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Akten des FA, die Gerichtsakte sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung und Beweisaufnahme vom 29. September 2022 nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verwiesen.

Entscheidungsgründe

27

1. 1. Die zulässige Klage ist im Hauptantrag begründet. Das FA hat zu Unrecht die von der Klägerin begehrte gesonderte und einheitliche Feststellung von in Großbritannien erzielten, im Inland nach DBA steuerfreien und dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünften für das Streitjahr abgelehnt (§ 101 FGO). Die Sache ist spruchreif. Deshalb ist das FA verpflichtet, den begehrten Feststellungsbescheid für das Streitjahr zu erlassen.

28

Bei den Einkünften der Klägerin handelt es sich um -anteilig den Beigeladenen zuzurechnende- gewerbliche Gewinne i.S. des Art. III Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 DBA 1964/1970 bzw. Art. 7 Abs. 1 DBA 2010. Das Besteuerungsrecht für diese gewerblichen Gewinne steht ausschließlich Großbritannien zu (Art. III Abs. 2 Satz 2, Art. VIII Abs. 2, Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 Halbsatz 1 DBA 1964/1970 bzw. Art. 7 Abs. 2, Art. 23 Abs. 1 DBA 2010); sie können allerdings nach Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a) Satz 2 DBA 1964/1970 bzw. Art. 23 Abs. 1 Buchst. d) DBA 2010 -wie in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung geschehen- in Deutschland bei der Festsetzung des Steuersatzes berücksichtigt werden. Das FA hat deshalb zu Unrecht den Erlass eines Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 abgelehnt, in dem ein nach DBA steuerfreier, im Inland dem Progressionsvorbehalt unterliegender Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von xx.xxx.xxx EUR festgestellt und den Feststellungsbeteiligten, den Beigeladenen, anteilig zugerechnet wird.

29

a) Im Streitfall trat das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30. März 2010 (BGBl. II 2010, S. 1334 – DBA 2010 –) am 30. Dezember 2010 in Kraft. Bis zu diesem Zeitpunkt war das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26. November 1964 (BGBl. 1966 II S. 358, 359 – DBA 1964/1970 –) anzuwenden. Dieses Abkommen wurde aufgehoben mit Ablauf des 29. Dezember 2010 durch Art. 32 Abs. 3 DBA 2010.

30

Das DBA 1964/1970 kommt bis zum 29. Dezember 2010 unmittelbar zur Anwendung. Für den 30. und 31. Dezember 2010 ist das DBA 2010 anzuwenden. Jedoch stand nach beiden Abkommen – DBA 1964/1970 und DBA 2010 – im Streitjahr das Besteuerungsrecht für die Beteiligungserträge aus der Beteiligung an der Firma G Partnership ausschließlich Großbritannien zu.

31

b) Über die von der Klägerin im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts geltend gemachten Verluste aus ihrer Beteiligung an der G Partnership ist in einem die Klägerin selbst betreffenden gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO und nicht in einem eigenständigen, die G Partnership betreffenden Feststellungsverfahren zu entscheiden, weil an

den Einkünften der G Partnership keine weiteren im Inland steuerpflichtigen Personen beteiligt sind (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 9. Dezember 2010 I R 49/09, BStBl II 2011, 482).

32

Nach dem Sinn und Zweck der Regelung ist § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO entsprechend anzuwenden, was ein Feststellungsverfahren auf der Stufe der ausländischen Untergesellschaft ausschließt, wenn an ihr – wie im Streitfall – zwar eine inländische Obergesellschaft mit mehreren im Inland einkommensteuerpflichtigen Gesellschaftern, daneben aber (an der Untergesellschaft) keine weiteren im Inland steuerpflichtigen Personen unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind (vgl. BFH-Urteil vom 28. November 2019 IV R 43/16, BFH/NV 2020, 511). Über die von der Klägerin im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts geltend gemachten Verluste aus ihrer Beteiligung an der G Partnership war deshalb im gegenständlichen, die Klägerin selbst betreffenden Feststellungsverfahren zu entscheiden. Die inländischen Gesellschafter der Obergesellschaft, also der Klägerin, sind gemäß § 60 Abs. 3 FGO notwendig zum Verfahren beigegeben worden.

33

c) Die Klägerin erzielte im Streitjahr – über die G Partnership – anteilig den Beigeladenen zuzurechnende gewerbliche Einkünfte im Sinne des Art. III Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 DBA 1964/1970, für die ausschließlich Großbritannien das Besteuerungsrecht hat (Art. III Abs. 2 Satz 2, Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a) Satz 1 1. Halbsatz DBA 1964/1970). Aus Art. 7 Abs. 1 und Abs. 2, Art. 5, 23 Abs. 1 DBA 2010 ergibt sich dasselbe.

34

aa. Der Begriff der „gewerblichen Gewinne“ ist im DBA 1964/1970 und im DBA 2010 nicht definiert. Nach Art. II Abs. 3 DBA 1964/1970 bzw. Art. 3 Abs. 2 DBA 2010 wird bei der Anwendung der Vorschriften des Abkommens durch eine der Vertragsparteien -hier Deutschland- jeder Ausdruck, der nicht in dem Abkommen bestimmt worden ist, die Auslegung erfahren, die sich aus den Gesetzen ergibt, die in dem Gebiet dieser Vertragspartei in Kraft sind und sich auf Steuern im Sinne des Abkommens beziehen, falls sich aus dem Zusammenhang keine andere Auslegung ergibt. „Gewerbliche Gewinne“ sind jedenfalls solche, die aus einer originär gewerblichen Tätigkeit der ausländischen Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 2 EStG stammen (vgl. BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BStBl II 2017, 456).

35

Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG erfordert ein Gewerbebetrieb eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinne zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und keine land- und forstwirtschaftliche, freiberufliche oder andere selbständige Tätigkeit ist. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebs ist zudem, dass die Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet. Eine Personengesellschaft erzielt -als Subjekt der Einkünfteermittlung- gewerbliche Einkünfte, wenn die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen betreiben (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG). Die Grenze der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb wird überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung der Vermögenswerte im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt. Maßgebend ist, ob die Tätigkeit dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist.

36

Der Handel ist ein planmäßiges und dauerhaftes, auf Güterumschlag gerichtetes Tätigwerden. Er unterscheidet sich von der privaten Vermögensverwaltung durch den marktmäßigen Umschlag von Sachwerten.

37

Die Grundsätze des Wertpapierhandels, wonach die Umschichtung von Wertpapieren -selbst in erheblichem Umfang – regelmäßig noch nicht den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschreitet, können dabei nicht auf den Handel mit physischem Gold übertragen werden. Denn physisches Gold ist ein „fruchtloses“ Wirtschaftsgut, mit dem sich ein Ertrag ausschließlich durch dessen Veräußerung erzielen lässt. Der Goldhandel erfordert daher bereits dem Grunde nach einen anderen konzeptionellen Geschäftsansatz als der Handel mit Wertpapieren, um ein rentierliches Ergebnis erzielen zu

können. Das häufige und kurzfristige Umschichten ist der vermögensverwaltenden Goldanlage fremd. Beim Goldhandel kann -anders als beim Wertpapierhandel- nicht auf ein gesetzlich definiertes Leitbild für den Beruf eines Edelmetallhändlers zurückgegriffen werden, weil der Begriff des Goldhändlers oder Goldmaklers in Deutschland nicht durch gesetzliche Regelungen definiert wird (vgl. BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BStBl II 2017, 456).

38

Im Streitfall sprechen folgende Indizien für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 EStG: Ende Dezember 2010 erwarb die Firma G 25 Standard-Goldbarren für insgesamt xx.xxx.xxx,xx EUR. Diese veräußerte sie am 24. und 25. Januar 2011 und am 3. Februar 2011. Im Jahr 2011 erfolgten in erheblichem Umfang weitere Edelmetallverkäufe. Ende des Jahres 2011 erfolgten außerdem Fremdwährungskäufe. Insgesamt wurden im Jahr 2011 Edelmetalle für etwa x,x Mio. EUR gekauft und für etwa xx,x Mio. EUR verkauft. Im Jahr 2012 wurden weitere Edelmetalle in Höhe von etwa x,x Mio. EUR angekauft und Edelmetalle in Höhe von etwa x,x Mio. EUR wieder veräußert. Der kurzfristige und erhebliche Umschlag des Goldes und von weiteren Edelmetallen stellt ein Indiz für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs dar. Im Streitfall bestand der Zweck der Goldgeschäfte nicht darin, Vermögen in Gold anzulegen, sondern allein darin, Gewinne zu erzielen. Dabei steht einer Wertung als händlertypisch (gewerblich) nicht entgegen, dass der Goldhandel nicht auf die Ausnutzung des Preisgefälles auf verschiedenen Handelsstufen, sondern auf die Ausnutzung von Wertveränderungen am nämlichen Markt gerichtet war.

39

Auch die hohen Volumina der insgesamt getätigten Geschäfte sprechen tendenziell für eine gewerbliche Tätigkeit. Zudem wurde der Erwerb des Goldes durch ein Darlehen der L Bank AG, Schweiz, in erheblichem Umfang fremdfinanziert. Auch der Einsatz erheblicher Fremdmittel zur Erreichung einer Hebelwirkung ist ein Indiz für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit. Dem „Bild des Handels“ entspricht zudem typischerweise das im Streitfall gegebene Tätigwerden der Firma G Partnership für eigene Rechnung.

40

Die Klägerin hat zwar ihre Edelmetallgeschäfte in den Jahren 2010 – 2011 über die L Bank AG in Z <Schweiz> getätigt. Beim Handel mit physischem Gold und anderen Edelmetallen ist jedoch zu beachten, dass sich Restriktionen aus dem spezifischen Marktumfeld ergeben können. Besonders hohe Anforderungen an die Verlässlichkeit und Sicherheit der Geschäftsabwicklung können bedingen, dass die Geschäfte nur mit oder über eine Bank als Handelspartner abgewickelt werden können. In solchen Fällen ist die Abwicklung der Geschäfte mit oder über nur eine Bank kein Indiz für eine private Vermögensverwaltung (vgl. zu den einzelnen Indizien: BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BStBl II 2017, 456).

41

Insoweit ist der Senat auch an die Beurteilung des BFH im ersten Rechtsgang nach § 126 Abs. 5 FGO gebunden. Zudem ist die Gewerblichkeit zwischen den Beteiligten nunmehr unstrittig. Auf Blatt 985 der Finanzgerichtsakten wird verwiesen.

42

bb. Gewerbliche Gewinne und Verluste eines Unternehmens eines der Gebiete werden nach Art. III Abs. 1 DBA 1964/1970 nur in diesem Gebiete besteuert, es sei denn, dass das Unternehmen in dem anderen Gebiet eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen in dem anderen Gebiet eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so können die Gewinne in dem anderen Gebiete besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Dasselbe ergibt sich auch aus Art. 7 Abs. 1 DBA 2010.

43

Im Streitfall ergibt sich aus dem vorliegenden E-Mail-Verkehr, dass am 29. Dezember 2010 Goldbarren gekauft wurden. Die E-Mail des Zeugen Y an A vom 29. Dezember 2010, 18.23 Uhr, spricht von „Valuta 31.12.2010“. Spätestens zum 31. Dezember 2010 wurde demnach das Gold nach Zahlung desselben in das Depot der G Partnership eingebucht. Wann die Zahlung des Goldes tatsächlich erfolgte, kann der Senat dabei offenlassen. Nach der Aussage des Zeugen Y bedeutet die verwendete Formulierung „Valuta 31.12.2010“, dass das Gold am 31. Dezember 2010 auf dem Depot eingebucht wurde. Der Zeuge ging in diesem Zusammenhang davon aus, dass die Zahlung dann bereits erfolgt sein müsse. Der Zeuge K nahm hingegen an, dass die Formulierung „Valuta 31.12.2010“ bedeute, dass der Austausch des physischen

Goldes und die Bezahlung an diesem Tag erfolgt sei. Jedenfalls wurde der Goldankauf vom 29. Dezember 2010 spätestens am 31. Dezember 2010 und damit noch im Streitjahr durch Einbuchung des gekauften und bezahlten Goldes im Depot vollzogen.

44

cc. Art. III Abs. 1 DBA 1964/1970 und Art. 7 Abs. 1 DBA 2010 gewähren dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens unter den dort genannten Voraussetzungen ein ausschließliches Besteuerungsrecht. Dies setzt keine Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat voraus. Hingegen können Unternehmensgewinne auch im Quellenstaat besteuert werden, wenn das Unternehmen eine dort belegene Betriebsstätte unterhält und das Ergebnis dieser Betriebsstätte zuzuordnen ist (vgl. Wassermeyer, in: Wassermeyer, MA Art. 7 Rz. 175).

45

Unternehmer im abkommensrechtlichen Sinne ist jeder, für dessen Rechnung die Tätigkeiten im Sinne der Vorschrift ausgeübt werden, d.h. derjenige, dem der Anwenderstaat das unternehmerische Handeln steuerrechtlich zurechnet (vgl. Wassermeyer, in: Wassermeyer, MA Art. 7 Rz.19). Bei Mitunternehmerschaften wird das Unternehmen der Personengesellschaft abkommensrechtlich als Unternehmen der Gesellschafter behandelt. Grundsätzlich darf auch der Mitunternehmer mit seinen Einkünften aus seinem Anteil an der Personengesellschaft nur in seinem Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Wird jedoch die Tätigkeit der Personengesellschaft in einem anderen Vertragsstaat durch eine dort belegene Betriebsstätte im Sinne des Art. II Abs. 1 Buchst. I), Unterbuchstaben i) und ii) DBA 1964/1970 bzw. Art. 5 DBA 2010) ausgeübt, so darf der Betriebsstättenstaat diese Einkünfte des Mitunternehmers nach Art. III Abs. 2 Satz 2 DBA 1964/1970 bzw. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA 2010 besteuern, soweit sie der Betriebsstätte zuzurechnen sind (vgl. Wassermeyer, in: Wassermeyer, MA Art. 7 Rz. 63).

46

dd. Das deutsche Recht, als Ansässigkeitsstaat besteuern zu dürfen, kann sich aus dem inländischen Sitz oder der inländischen Geschäftsleitung einer nach § 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der für das Streitjahr geltenden Fassung in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder aber aus dem Wohnsitz bzw. dem gewöhnlichen Aufenthalt der natürlichen Person ergeben, der die Einkünfte steuerrechtlich zuzurechnen sind (Wassermeyer, in: Wassermeyer, MA Art. 7 Rz. 156).

47

Die G Partnership ist eine General Partnership, die in Großbritannien für englische Steuerzwecke als transparent behandelt wird und die aufgrund des Rechtstypenvergleichs mit einer Personengesellschaft deutschen Rechts vergleichbar ist (vgl. Bahns, in: Wassermeyer, DBA Großbritannien, Art. 7 Rz. 16 m.w.N.). Im Streitfall waren an der G Partnership die Klägerin mit Sitz in Deutschland mit einer Kapitaleinlage von ... EUR und die Firma G Ltd. mit Sitz in Großbritannien mit einer Kapitaleinlage von 0 EUR als Gesellschafter beteiligt. Allein der Klägerin, die selbst in der Bundesrepublik Deutschland ihren Sitz und deren Gesellschafter in der Bundesrepublik Deutschland ihren Wohnsitz im Streitjahr hatten, wurden im Streitjahr nach dem Gesellschaftsvertrag die Einkünfte der G Partnership zugerechnet. Für Zwecke der Abkommensanwendung ist auf den Sitz oder Wohnsitz der Gesellschafter abzustellen, denen die Einkünfte der Gesellschaft letztendlich zuzurechnen sind (vgl. auch BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BStBl II 2017, 456). Die Zurechnung erfolgt unabhängig von der eigenen unternehmerischen Tätigkeit des Mitunternehmers und unabhängig von der eigenen Verfügungsmöglichkeit des Mitunternehmers (BFH-Urteil vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BStBl II 1992, 937). Aufgrund der ausnahmslos inländischen Wohnsitze der beigeladenen Gesellschafter ist Deutschland der Ansässigkeitsstaat im Sinne des DBA 1964/1970 bzw. des DBA 2010.

48

ee. Die an der Firma G Partnership beteiligte Klägerin erzielte als GbR im Streitjahr Unternehmensgewinne i.S. des Art. III Abs. 2 DBA 1964/1970 bzw. Art. 7 Abs. 1 DBA 2010. Unternehmensgewinne in diesem Sinne sind neben gewerblichen Einkünften auch gewerbliche Einkünfte aus Mitunternehmerschaften (vgl. Wassermeyer, in: Wassermeyer, MA Art. 7 Rz. 91). Infolge der gewerblichen Tätigkeit der G Partnership liegen auch bei der Klägerin Unternehmensgewinne im abkommensrechtlichen Sinne vor.

49

ff. Der Senat ist davon überzeugt, dass die Klägerin über ihre Beteiligung an der Firma G Partnership, die durch die Firma G Ltd. vertreten wird, in Großbritannien eine Betriebsstätte unterhalten hat. Da die Klägerin

über eine transparente Tochterpersonengesellschaft, die G Partnership, über eine Betriebsstätte in Großbritannien im Streitjahr verfügt hat, wird für die Klägerin eine Betriebsstätte in Großbritannien begründet (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juni 2013 I R 47/12, BStBl II 2014, 770). Die Betriebsstätten der Personengesellschaft sind zwangsläufig zugleich Betriebsstätten der Gesellschafter (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BStBl II 1992, 937; Wassermeyer, in: Wassermeyer, MA Art. 7 Rz. 97). Das gilt auch für doppelstöckige Personengesellschaften (vgl. BFH-Urteil vom 16. Oktober 2002 I R 17/01, BStBl II 2003, 631).

50

aaa. Eine Betriebsstätte ist dann im anderen Vertragsstaat belegen, wenn sich dort eine feste Geschäftseinrichtung im Sinne des Art. II Abs. 1 Buchst. I) i) DBA 1964/1970 bzw. Art. 5 Abs. 1 DBA 2010 oder eine Vertreterbetriebsstätte im Sinne des Art. II Abs. 1 Buchst. I) iv) DBA 1964/1970 bzw. Art. 5 Abs. 5 DBA 2010 befindet.

51

Gemäß Art. II Abs. 1 Buchst. I) i) DBA 1964/1970 bzw. Art. 5 Abs. 1 DBA 2010 muss die Tätigkeit des Unternehmens zumindest teilweise in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübt werden, um eine Betriebsstätte zu begründen. Außerdem ist erforderlich, dass die in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Tätigkeiten nicht nur vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen (Art. II Abs. 1 Buchst. I) iii) ee) DBA 1964/1970 bzw. Art. 5 Abs. 4 Buchst. e) DBA 2010).

52

Der Betriebsstättenbegriff ist durch seine Anknüpfung an die feste Geschäftseinrichtung mit dem entsprechenden Begriff des § 12 Satz 1 AO identisch (BFH-Urteil vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, BStBl II 1993, 462). Nach § 12 Satz 1 AO setzt die Annahme einer Betriebsstätte eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraus, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat. Für eine Betriebsstätte wird es in der Rechtsprechung des BFH als entscheidend angesehen, ob eine unternehmerische Tätigkeit in einer Geschäftseinrichtung oder Anlage mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich in der Bindung eine gewisse „Verwurzelung“ des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt (BFH-Urteil vom 4. Juni 2008 I R 30/07, BStBl II 2008, 922).

53

Geschäftseinrichtung ist eine Sachgesamtheit von dem Unternehmen dienenden körperlichen Gegenständen (Sachen). Die Geschäftseinrichtung muss nicht im Eigentum des Unternehmens stehen; sie kann gemietet oder in sonstiger Weise zur Mitbenutzung überlassen sein. Darunter fällt ein Büro, in dem eine unternehmensbezogene Tätigkeit ausgeübt wird (BFH-Urteil vom 10. Mai 1989 I R 50/85, BStBl II 1989, 755). Ein einziger Raum oder eine Büroecke mit Aktenschrank kann ausreichen (vgl. Wassermeyer, in: Wassermeyer/Kaesler, MA Art. 5 Rz. 32; vgl. BFH-Urteil vom 15. Juli 1986 VIII R 134/83, BStBl. II 1986, 744 zur Büroecke in der Privatwohnung eines gewerblichen Zimmervermittlers).

54

Eine Betriebsstätte erfordert das Bestehen einer nicht nur vorübergehenden Verfügungsmacht des Unternehmens über die Räumlichkeiten; eine alleinige Verfügungsmacht wird allerdings nicht verlangt (BFH-Urteil vom 22. Juli 2008 VIII R 47/07, HFR 2009, 481). Der Nutzende besitzt Verfügungsmacht, wenn er eine Rechtsposition innehat, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann. Ob sie auf Eigentum oder auf entgeltlicher bzw. unentgeltlicher Nutzungsüberlassung beruht, ist dagegen gleichgültig. Die Mitbenutzung von Räumen kann eine Betriebsstätte begründen, wenn der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzt und dort gewisse Betriebshandlungen stattfinden. Es ist nicht erforderlich, dass sich die Geschäftsleitung dort abspielt (BFH-Urteil vom 10. Mai 1961 IV 155/60 U, BStBl III 1961, 317). Im Einzelfall kann auch eine nur allgemeine rechtliche Absicherung zur Annahme einer Betriebsstätte genügen, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Steuerpflichtigen zumindest ein bestimmter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung gestellt und seine Verfügungsmacht darüber nicht bestritten wird (BFH-Urteil vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, BStBl II 1993, 462). Die in Frage kommende Rechtsposition muss weder ausdrücklich vereinbart noch auf einen bestimmten Raum oder Arbeitsplatz bezogen sein; es genügt vielmehr, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem

Unternehmer irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht (BFH-Urteil vom 4. Juni 2008 I R 30/07, BStBl II 2008, 922).

55

Die Betriebsstätte eines Unternehmens kann auch in der Betriebsstätte eines anderen Unternehmens gelegen sein (so auch Wassermeyer/Kaesler, in: Wassermeyer, MA Art. 5 Rz. 43). Denn eine Betriebsstätte kann auch in der Betriebsstätte eines Dritten begründet werden; erforderlich ist aber stets eine eigene Verfügungsmacht über die Einrichtung oder Anlage und nachhaltige eigene betriebliche Handlungen (BFH-Beschluss vom 15. Februar 2007 I B 90/06, BFH/NV 2007, 1269).

56

Bei der Beurteilung, ob im Streitfall eine Betriebsstätte vorlag, ist zudem zu berücksichtigen, dass eine Betriebsstätte nicht die Voraussetzungen einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfüllen muss (vgl. BFH-Urteil vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462).

57

Die Geschäftseinrichtung muss zudem eine gewisse Dauerhaftigkeit besitzen. Es müssen mithin zwei Voraussetzungen erfüllt sein: Es muss sich um eine bestimmte für eine gewisse Zeitdauer vorgesehene Anlage handeln und sie muss für die Durchführung der Aufgaben eines gewerblichen Unternehmens erforderlich sein (BFH-Beschluss vom 27. April 1954 I B 136/53 U, BStBl III 1954, 179). Die Rechtsprechung hat bislang die notwendige Mindestzeitdauer nicht abschließend bestimmt. Zum Teil wird eine Mindestdauer von sechs Monaten als maßgebliche Zeitgrenze angesehen (BFH-Urteil vom 28. Juni 2006 I R 92/05, BStBl II 2007, 100; Wassermeyer/Kaesler, in: Wassermeyer, MA Art. 5 Rz. 37a). Eine vorübergehende Produktionsverlagerung für drei Monate reicht nicht aus (vgl. BFH-Urteil vom 28. August 1986 V R 20/79, BStBl II 1987, 162). Nur kurzfristige Tätigkeiten an einem bestimmten Ort begründen auch dann keine Betriebsstätte, wenn sie sich jährlich wiederholen (vgl. BFH-Urteil vom 3. August 2005 I R 87/04, BStBl II 2006, 220). Für eine unternehmerische Tätigkeit, die sich selbst auf einen kürzeren Zeitraum als sechs Monate bezieht, wird jedoch eine Betriebsstätte bejaht, wenn die Geschäftseinrichtung für die gesamte oder einen wesentlichen Teil der Zeitdauer der unternehmerischen Tätigkeit genutzt worden ist (Wassermeyer/Kaesler, in: Wassermeyer, MA Art. 5 Rz. 37a).

58

Die Tätigkeit des Unternehmens muss zumindest teilweise durch die feste Geschäftseinrichtung ausgeübt werden, d.h. die feste Geschäftseinrichtung muss für unternehmerische Zwecke eingesetzt werden (vgl. Wassermeyer/Kaesler, in: Wassermeyer, MA Art. 5 Rz. 51). Denn für die Annahme einer Betriebsstätte ist letztlich entscheidend, dass eine bestimmte unternehmerische Tätigkeit durch eine Geschäftseinrichtung mit einer festen örtlichen Bindung ausgeübt wird (BFH-Urteil vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, I R 80/91, BStBl II 1993, 462). Zum Teil wird dies nur angenommen, wenn in der Geschäftseinrichtung Personal des Unternehmens tätig ist (Urteil des Finanzgerichts – FG – Baden-Württemberg vom 11. Mai 1992 3 K 309/91, EFG 1992, 653). Eine Anlage oder Geschäftseinrichtung dient jedoch bereits der Tätigkeit eines Unternehmens, wenn der Unternehmer diese für eine gewisse Dauer zu unternehmerischen Zwecken benutzt (BFH-Urteil vom 28. Juli 1993 I R 15/93, BStBl II 1994, 148; Urteil des FG Münster vom 11. Dezember 2013 6 K 3045/11 F, EFG 2014, 753). Diese Voraussetzungen liegen bereits beim bloßen Durchleiten (Transport) von Rohöl durch eine Pipeline vor (BFH-Urteil vom 30. Oktober 1996 II R 12/92, BStBl II 1997, 12).

59

Eine Betriebsstätte und damit eine sachliche Anknüpfung sind gegeben, sobald die Tatbestandsmerkmale der Betriebsstätte vorliegen. Zeiten, in denen die Tätigkeit, der die Einrichtung auf Dauer dienen soll, vorbereitet wird, werden bereits der Betriebsstätte zugerechnet (Bärsch, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 EStG Rz. 220). Maßgebend ist die Absicht zur dauerhaften Nutzung (BFH-Urteil vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, BStBl II 1993, 462, Rz. 49).

60

bbb. Unter Berücksichtigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens steht zur Überzeugung des Senats fest, dass die Klägerin über die Firma G Partnership im Streitjahr in Großbritannien eine Betriebsstätte unterhalten hat.

61

(1.) Die Auswertung des vorliegenden E-Mail-Schriftverkehrs ergibt, dass die Klägerin unter Zeitdruck an der Privatadresse des Beigeladenen A in X, X-weg <Deutschland>, im Dezember des Streitjahres gegründet wurde. Nach der Aussage des Zeugen Y in der Beweisaufnahme der mündlichen Verhandlung am 29. September 2022 wurde die Umsetzung der steuerlichen Gestaltung Mitte bzw. Ende November 2010 beschlossen. Die Firma G Ltd. mit Sitz in I, H <Großbritannien> und die Firma G Partnership mit Sitz in I, H, wurden ebenfalls im Dezember 2010 gegründet. Am 16. Dezember 2010 wurde der GbR-Vertrag durch die Gesellschafter in NN <Deutschland> unterzeichnet (vgl. E-Mail des Y vom 15.12.2010, 18.34 Uhr). Zum 17. Dezember 2010 wurden von der G Ltd. und der Klägerin die G Partnership gegründet. Dazu wurden nach der Aussage des Zeugen Y Anteile an einer Vorratsgesellschaft erworben, die danach in die Firma G Ltd. umbenannt wurde.

62

(2.) Aus den vorliegenden Gesamtumständen des Einzelfalls und der Beweisaufnahme ergibt sich, dass sich in Großbritannien Ende des Jahres 2010 eine Betriebsstätte der Firma G Partnership im abkommensrechtlichen Sinne befand. Zeiten, in denen die Tätigkeit der Firma G Partnership vorbereitet wurde, sind dabei der Betriebsstätte zuzurechnen. Das zeitliche Moment wird auch dann erfüllt, wenn nebeneinander oder nacheinander mehrere feste Geschäftseinrichtungen im Quellenstaat insgesamt mehr als sechs Monate genutzt werden oder voraussichtlich genutzt werden sollen.

63

Im Streitfall ist zur alleinigen Geschäftsführung der G Partnership nach dem Gesellschaftsvertrag (Partnership Agreement) die G Ltd. berufen gewesen. Für den Handel mit Edelmetallen sind grundsätzlich die Kauf- und Verkaufsentscheidungen sowie deren Vollzug, die Marktbeobachtung sowie die mit der Unternehmensführung verbundenen allgemeinen administrativen Aufgaben, einschließlich der Erfüllung von handels- und steuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten bedeutsam (vgl. Urteil des Finanzgerichts – FG – Baden-Württemberg vom 30. Juni 2020 5 K 3305/17, juris).

64

Allerdings begründet der einzige im Streitjahr für die G Partnership durchgeführte Goldankauf am 29. Dezember 2010 keine Betriebsstätte in Großbritannien, da dieser nicht durch die in Großbritannien wohnhafte Zeugin J als Managing Director der G Ltd., sondern durch den von den Direktoren der G Partnership dazu bevollmächtigten Zeugen, einem Portfoliomanager, in Namen der G Partnership nach seiner Aussage in der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme von Chile aus während eines dreiwöchigen Urlaubs in Patagonien vorgenommen wurde. Herr K kaufte am 29. Dezember 2010 Goldbarren für die G Partnership an. In einer E-Mail vom 29. Dezember 2010, 18.23 Uhr, teilte der Zeuge Y mit, dass die Investoren „jetzt 25 Barren (rund 312,5 kg), rund 10.000 Unzen @ 1.075,7 EUR/Feinunze (einschließlich Kosten, Spread, usw.)“ hätten.

65

(3.) Hingegen wurden die allgemeinen administrativen Aufgaben der G Partnership maßgeblich in Großbritannien ausgeführt.

66

Es steht zum einen zur Überzeugung des Senats fest, dass die Zeugin J nach der Gründung der Firma G Ltd. und der Firma G Partnership als Managing Director der G Ltd. angestellt war. Dies ergibt sich aus Folgendem: Nach der Aussage des Zeugen Y hatte dieser bereits im September 2010 bei dem Zeugen K nachgefragt, ob dieser aus seinem O-er Netzwerk noch Personen kenne, die Interesse an einer Stellung als Managing Director für eine Goldhandelsgesellschaft haben könnten und über entsprechende berufliche Erfahrungen verfügten. Die zu diesem Zeitpunkt noch bei GS beschäftigte Zeugin J übersandte Ende Oktober 2010 ihren Lebenslauf an den Zeugen K und traf sich am 15. November 2010 mit dem Zeugen Y in O <Großbritannien> (vgl. E-Mail des Zeugen Y vom 11. November 2010, 15.40 Uhr). Mit E-Mail vom 18. November 2010, 20.26 Uhr, übersandte der Zeuge Y einen Vertragsentwurf an die Zeugin J. Mit E-Mails vom 23. – 25. November 2010 tauschten sich die Zeugin J und der Zeuge Y über neue Strukturen und die Beteiligung der Zeugin J an diesen aus, ohne dass der Zeuge Y hätte sagen können, wann die Zeugin J einen Vertrag als Managing Director unterzeichnen könne. Sie nahm jedoch bereits am 7. und 8. Dezember 2010 an einem Schulungstreffen mit anderen bereits tätigen Direktoren und dem IT-Dienstleister T teil, bei dem Aspekte des Optionshandels, der Risikomessung sowie deren Abbildung in dem sich in Entwicklung befindlichen TBA-System besprochen wurden und das in N stattfand. Dies ergibt sich aus der Aussage des

Zeugen Y und dem E-Mail-Verkehr (vgl. etwa E-Mails des Zeugen Y vom 16. November 2010, 18.05 Uhr, und der Zeugin J vom 5. Dezember 2010, 12.10 Uhr).

67

Am 14. Dezember 2010 fragte dann der Zeuge Y bei Frau J an, ob sie Direktorin der G Ltd. in Großbritannien werden wolle. Für diese war bereits eine vorübergehende Direktorin, Frau V, eingesetzt worden, da es sich um eine Art „Vorratsgesellschaft“ handelte. Die Zeugin J teilte am 15. Dezember 2010 die angefragten Daten mit und übersandte eine Passkopie. Am 17. Dezember 2010 wurden verschiedene Vertragsdokumente – wie etwa die Anmeldung der G Ltd. zum britischen Handelsregister, das Partnership Agreement zwischen der G Ltd. und der Klägerin sowie die Vollmacht für Herrn K – „employment, account opening, UK corporate“, vgl. E-Mail des Zeugen Y vom 15. Dezember 2010, 17.12 Uhr) in den Kanzleiräumen der Kanzlei MacX in O in Anwesenheit des Zeugen Y von der Zeugin J unterzeichnet (vgl. auch E-Mail des Y vom 15. Dezember 2010, 18.34 Uhr).

68

Der vorliegende, aber nicht datierte und von der Zeugin J und dem Beigeladenen A unterzeichnete Anstellungsvertrag zwischen der Zeugin J und der G Ltd. sieht den 15. Dezember 2010 als Beginn der Beschäftigung vor. Die E-Mail des Zeugen Y vom 16. Dezember 2010, 22.39 Uhr, lässt darauf schließen, dass sie ab diesem Zeitpunkt auch bereits bezahlt wurde („we pay you anyway“). Auch die Zeugin J bestätigte in ihrer Vernehmung in der mündlichen Verhandlung im ersten Rechtsgang am 6. Juli 2017, dass der Arbeitsvertrag am 15. Dezember 2010 geschlossen worden sei, dass aber tatsächlich schon vor diesem Datum vorbereitende Tätigkeiten angefallen und Gespräche geführt worden seien. Am 16. Dezember 2010 stimmten die Gesellschafter der Klägerin dem zu und leisteten nach der Aussage des Zeugen Y die für die Gründung der GbR erforderlichen Unterschriften. Durch E-Mail vom 22. Dezember 2010, 21.47 Uhr, teilte der Zeuge Y dem Beigeladenen A und weiteren Personen mit, dass der Geschäftsführervertrag besprochen und abgeschlossen sei; ebenso wie der Operator Vertrag und das Partnership Agreement. Nach Angaben des Zeugen Y in seiner schriftlichen Vernehmung vom 10. September 2021, die er in der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme bestätigte, unterschrieb die Zeugin J den schriftlichen Arbeitsvertrag (Employment Agreement) mit der G Ltd. am 23. Dezember 2010. Die Zeugin J unterzeichnete außerdem verschiedene Kontoeröffnungsunterlagen neben dem Beigeladenen A. Die Dokumente wurden nach der Aussage des Zeugen Y am 16. Dezember 2010 durch den Beigeladenen A in NN und am 17. Dezember 2010 durch die Zeugin J in O im Beisein des Zeugen Y unterzeichnet, der zu diesem Zweck nach O geflogen war.

69

Mit E-Mail vom 21. Dezember 2010, 16.23 Uhr, erkundigte sich die Zeugin J beim Zeugen Y, ob der Handel dieses Jahr stattfinden werde, worauf dieser antwortete, dass dies geschehen werde, sobald die L das Konto eröffne und das Darlehen gewähre und er sei mehr als zuversichtlich, dass dies vor dem Jahresende geschehen werde.

70

Durch E-Mail des Zeugen Y vom 4. Januar 2011, 9.38 Uhr, erfuhr Frau J, dass die Geschäfte für G am 29. Dezember 2010, zehn Minuten vor Handelsschluss vorgenommen worden seien, dass die Gesellschaft G funktionsfähig („operational“) sei, dass sie die Zeugin J als MD (Managing Director) der Firma G Ltd. benötigten („Welcome on board finally – Endlich willkommen an Bord!“). Am 4. Januar 2011, 21.22 Uhr, teilte Frau J per E-Mail mit, dass sie ihren gegenwärtigen Arbeitsplatz bis zum 25. Februar 2011 nicht verlassen könne und nur an 1,5 Tagen während des Wochenendes für G – soweit notwendig – arbeiten könne. Aufgrund der Art der Unternehmenstätigkeit erforderte der Geschäftsbetrieb der G Ltd. und der G Partnership auch unter Berücksichtigung der erforderlichen administrativen Tätigkeiten keine Vollzeitstätigkeit. Davon gingen auch die Zeugin J und der Zeuge Y aus. Beide nahmen an, dass ein Arbeitsumfang von 1,5 Tagen während des Wochenendes ausreichen würde.

71

(4.) Zum anderen ist der Senat davon überzeugt, dass im Streitjahr und zu Beginn des Jahres 2011 Räumlichkeiten in N in O neben dem Homeoffice von Frau J in O für die Vorbereitung der Tätigkeit und nach deren Gründung für administrative Aufgaben der G Partnership genutzt wurden.

72

Nach Angaben des Zeugen Y in seiner schriftlichen Vernehmung vom 10. September 2021, deren Inhalt er in der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme bestätigte, war mit Frau W besprochen worden, dass die G in ihren ersten Tagen das Büro einer von Frau W betreuten anderen Partnership in N mitbenutzen darf. Zur Begründung führte der Zeuge aus, dass in N eine voll funktionsfähige und erprobte Büroinfrastruktur vorhanden war und ein sicherer Zugang von Post über das Büro H zu umständlich gewesen wäre. Die vereinbarte Mitbenutzung sollte unentgeltlich erfolgen. Ein Mietvertrag bestand insoweit nicht. Bei N handelte es sich nach Aussage des Zeugen um das „zentrale Büro“ aller Gesellschaften. Alle Räume in N seien im Dezember 2010 schlicht, aber zweckmäßig für typische Bürotätigkeiten ausgestattet gewesen und hätten dem in O üblichen Shared Office-Center entsprochen.

73

Bereits am 7. und 8. Dezember 2010 nahm Frau J an einem Schulungstreffen mit anderen bereits tätigen Direktoren und dem IT-Dienstleister T in N teil. Nach der Gründung der G Partnership sollte zunächst die Post der G Partnership nach N, O gesandt werden. Dies galt für die Post der L Bank AG, Schweiz, nach der E-Mail-Nachricht des Rechtsanwalts Y vom 23. Dezember 2010, 8.40 Uhr. Die L Bank AG, Schweiz, sandte dann unter dem Datum 30. Dezember 2010 eine Bestätigung über den Kauf von Standard-Goldbarren für xx.xxx.xx,xx EUR an Frau J, N, O. In einer weiteren E-Mail vom 5. Januar 2011, 12.24 Uhr, wurde durch den Zeugen Y gegenüber dem Operator „XYZ“ mitgeteilt, dass Post nach N <Großbritannien>, dem Hauptbüro, geschickt werden solle, auch wenn die G in der H ihren Sitz habe. In N würden alle Direktoren ihre Post einsammeln. In einer E-Mail vom 28. Februar 2011, 14.57 Uhr, führte die Zeugin J aus, dass sie mit der L Bank AG, Schweiz, diskutiert habe, dass Bestätigungen usw. nach N zu senden seien – entgegen dem Umstand, dass der Sitz der Gesellschaft in H sei.

74

Darüber hinaus wurde N nach der Gründung der G Partnership für Treffen genutzt. In einer E-Mail des Zeugen Y vom 17. Januar 2011, 10.42 Uhr, fragte dieser bei der Zeugin J an, ob sie an einem Treffen in N, zu dem sie nun gehen würden, teilnehmen würde. Diese hatte jedoch Verpflichtungen gegenüber ihrem weiteren Arbeitgeber wahrzunehmen.

75

Der Zeuge Y gab in seiner schriftlichen Vernehmung vom 10. September 2021, deren Inhalt er in der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme auf Vorhalt bestätigte, an, dass er mangels persönlichen Beiseins nicht mit letzter Sicherheit wisse, wo Frau J zu welchen Zeitpunkten tätig geworden sei, dass sie aber zu einem Schulungstreffen in N gewesen sei und weitere administrative Tätigkeiten auch dort neben ihrem häuslichen Arbeitszimmer – in O – ausgeübt habe. In der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme führte er weiter aus, dass mit Frau J verabredet gewesen sei, dass sie entweder das Büro in N in O oder das Büro der Firma ABC in O oder ihr Homeoffice in O für ihre Tätigkeit im Jahr 2011 in O nutzen solle und dass er davon ausgehe, dass sich die als zuverlässig erlebte Frau J an ihre Verabredung gehalten habe. Der Zeuge K bestätigte in seiner Vernehmung zudem, dass er Frau J im November 2010 gesehen habe, an weitere Treffen im Jahr 2010 konnte er sich nicht erinnern. Der Zeuge K konnte auch keine Angaben dazu machen, wo die Zeugin J ihre Tätigkeit im Jahr 2011 ausgeübt hat. Jedoch sagte die in der Zeit von Dezember 2010 bis März 2016 für die G Partnership tätige Zeugin J während der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme im ersten Rechtsgang am 6. Juli 2017 aus, dass sie in N in der vorbereitenden Phase tätig gewesen sei und dass sie sich dort auch mit Herrn K getroffen habe. Das Büro habe in dem frühen Gesellschaftsstadium dazu gedient, eine Adresse für Banken aufweisen zu können. Diese Aussage hat der Senat, der sich an der erneuten Vernehmung der Auslandszeugin mangels Gestellung derselben durch die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme am 29. September 2022 gehindert sah, durch Verlesung in das vorliegende Verfahren eingeführt. Zwar nahm die Zeugin an, dass das Büro in N nicht richtig eingerichtet gewesen sei, weil sie dafür nichts gekauft habe. Der Zeuge Y führte hingegen in seiner schriftlichen Aussage vom 10. September 2021, die er in der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme auf Vorhalt bestätigte, aus, dass N das zentrale Büro aller Gesellschaften gewesen sei. Bereits Anfang Dezember 2010 sei mit Frau W, die die Firma DZ betreut habe, vereinbart worden, dass die G Partnership das Büro dieser Gesellschaft mitbenutzen durfte, welches voll eingerichtet gewesen sei und über eine erprobte Infrastruktur verfügt habe.

76

Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei N lediglich um eine Schein- oder sog. Briefkastenadresse gehandelt hat, ergeben sich nicht. So fand etwa in der Zeit vom 17. – 19. Januar 2011 in N in O ein „Group Meeting“

statt, an dem Frau J nicht teilnehmen konnte. Nach der Aussage des Zeugen K während der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme am 6. Juli 2017, die der Zeuge in seiner erneuten Vernehmung während der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme am 29. September 2022 auf Vorhalt bestätigt hat, hatten sie, d.h. er und Frau J und andere Kollegen aus dem Tradingbereich auch Computerarbeitsplätze unter der Anschrift N. Der Zeuge Y, der die Räumlichkeiten in N am 7./8. Dezember 2010 in Augenschein nahm, führte insoweit aus, dass sie schlicht, aber zweckmäßig ausgestattet gewesen seien und dem Standard der in O üblichen Shared Office-Center entsprochen hätten.

77

Allein die Tatsache, dass es sich bei dem von der G Partnership genutzten Büro um ein Büro handelte, das auch weiteren Gesellschaften zur Verfügung stand, spricht grundsätzlich nicht gegen eine Betriebsstätte. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die Betriebsstätte eines Unternehmens auch in der Betriebsstätte eines anderen Unternehmens gelegen sein kann (Wassermeyer/Kaesler, in: Wassermeyer, MA Art. 5 Rz. 43). Auch ein Wechsel der Nutzungszeiten eines Büroplatzes kann die Verfügungsmacht nicht in Frage stellen. Denn grundsätzlich kann die Mitbenutzung von Räumen eine Betriebsstätte begründen, wenn der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzt und gewisse Betriebshandlungen stattfinden. Dies schließt eine abwechselnde – oder auch gleichzeitige – Nutzung von Räumen für unterschiedliche Zwecke sowie in der Folge die Tatsache, dass die Nutzung nicht ausschließlich einem einzigen Unternehmen zugutekommt, mit ein. Das gilt erst recht, wenn, wie im Streitfall, der Umfang der ausgeübten Unternehmenstätigkeit keine Vollzeittätigkeit erfordert. Wie bereits ausgeführt, muss die in Frage kommende Rechtsposition weder ausdrücklich vereinbart sein noch muss sie auf einen bestimmten Raum oder Arbeitsplatz bezogen sein; es genügt vielmehr, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Unternehmer irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 4. Juni 2008 I R 30/07, BStBl II 2008, 922).

78

(5.) Aus dem vorliegenden E-Mail-Verkehr ergibt sich, dass die Geschäftspost für die G Partnership, insbesondere auch die Bestätigungen der Bank über An- oder Verkäufe von Edelmetallen, bis März 2011 nach N gesandt und dort von Frau J abgeholt wurde. Mitte Januar 2011 veranlasste die Zeugin J die Eröffnung eines Kontos bei der VWZ-Bank in Großbritannien für die Firma G Partnership, von dem Aufwendungen für die G Partnership wie eine Betreibergebühr („operator fee“) bezahlt werden sollten und stellte sich per E-Mail vom 17. Januar 2011, 15.08 Uhr, bei dem anderen Geschäftsführer der G Partnership vor. Mit E-Mail vom 11. Februar 2011, 13.40 Uhr, an den Zeugen Y teilte Frau J mit, dass das Konto eingerichtet sei und fragte bei diesem an, ob sie fortfahren und Zahlungen wie das „Operator fee“ machen könne. Ende Februar 2011 benötigte Frau J eine Bestandsliste für Buchhaltungszwecke und fragte nach einem Ansprechpartner bei der L Bank. Mit E-Mail vom 17. Mai 2011, 11.48 Uhr, informierte die Zeugin J den Beigeladenen A über den Stand des Kontos bei der VWZ-Bank und über die seit Dezember 2010 angefallenen Kosten, der daraufhin versprach, so bald wie möglich zusätzliche Mittel zu überweisen.

79

Der Zeuge K konnte sich in seiner Aussage zudem vorstellen, dass Frau J die Hilfe von anderen Direktoren in N in Anspruch genommen habe, um Goldbarren jeweils mit Nummern und Codes im System zu registrieren und korrekt in das System einzupflegen. Nachdem Frau J jedoch erst Anfang Januar 2011 von dem Kauf der Goldbarren Ende Dezember 2010 erfahren hat, kann sie dieser Aufgabe allenfalls zu Beginn des Jahres 2011 in N nachgekommen sein.

80

Ob in N auch Vertragsunterlagen der G Partnership aufbewahrt wurden, konnte der Senat hingegen nicht feststellen. Weder der Zeuge K noch der Zeuge Y konnten sagen, ob in N Vertragsunterlagen der G Partnership aufbewahrt wurden. Der Zeuge K vermutete dies lediglich.

81

Durch die Tätigkeit der Zeugin J wurde dennoch insgesamt eine verwaltungsmäßige Tätigkeit für die G Partnership zunächst in N in O und zudem in ihrem Home-Office in O ausgeübt. Dies diente auch der Tätigkeit des Unternehmens der G Partnership. Denn eine Benutzung zu unternehmerischen Zwecken bedeutet ein unternehmensbezogenes Tätigwerden in, an oder mit der Geschäftseinrichtung. Dabei ist es unschädlich, dass zum selben Zeitpunkt mehrere Betriebsstätten in Großbritannien bestanden haben.

82

Weiter ist zu berücksichtigen, dass das Tätigwerden von natürlichen Personen in oder an der Geschäftseinrichtung zudem keine zwingend notwendige Tatbestandsvoraussetzung für eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 30. Oktober 1996 II R 12/92, BStBl II 1997, 12 bezüglich einer Rohrleitung zum Transport von Rohöl; BFH-Urteil vom 25. Mai 2000 III R 20/97, BStBl II 2001, 365 bezüglich einer Satellitenempfangsanlage).

83

(6.) Auch das erforderliche zeitliche Moment ist im Streitfall gegeben. Dieses setzt voraus, dass die Nutzungsdauer mindestens sechs Monate beträgt, wobei es nicht auf die tatsächliche, sondern auf die voraussichtliche Dauer der Geschäftseinrichtung ankommt (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 2006 I R 92/05, BStBl II 2007, 100).

84

Bei der Beurteilung der Dauerhaftigkeit einer Betriebsstätte in Großbritannien ist neben der Nutzung von N in der Anfangsphase in die Würdigung einzubeziehen, dass der G Partnership bereits im Streitjahr ein Büroplatz in H in I <Großbritannien>, dem Gründungssitz der G Partnership, zur Verfügung stand, den sie dauerhaft nutzen wollte und den sie im Folgenden neben dem Homeoffice von Frau J in O auch für Zwecke der Gesellschaft durch Entgegennahme der Post und Erledigung verwaltungsmäßiger Aufgaben nutzte.

85

Bei dem Büroplatz in H, I, handelt es sich um eine feste Geschäftseinrichtung der G Partnership im Streitjahr. Die Würdigung aller Umstände des Einzelfalls ergibt vorliegend, dass die Geschäftsführer der G Ltd., die die G Partnership vertreten, eine ursprünglich dauerhafte Nutzungsabsicht in Bezug auf H hatten. Die G Ltd. und die G Partnership sollten in H ihren Sitz haben. Es entspricht der Aufgabe der Gesellschafter, im Rahmen der Gründung über den Gesellschaftssitz zu entscheiden und die entsprechenden Verträge abzuschließen. Aus der per E-Mail geführten Korrespondenz ist erkennbar, dass die Vertragsverhandlungen mit der Vermieterin, der Firma P Ltd., auf die Einrichtung eines funktionierenden Büroplatzes mit separatem Telefon- und Internetanschluss und eigener Computerausstattung in H gerichtet gewesen sind.

86

Nach Aussage des Zeugen Y wurde H bereits vor dem Streitjahr an andere von dem Zeugen betreute Gesellschaften vermietet. Es habe eine Rahmenvereinbarung mit Herrn TH über die Mitnutzung durch andere Gesellschaften bestanden. Neu hinzukommende Gesellschaften hätten dort nach der Aussage des Zeugen Y „eine Heimat“ finden und ansässig gemacht werden können. Der Senat hält diese Aussage des Zeugen Y, die dieser ruhig und besonnen machte, für glaubhaft und glaubwürdig. Ab Mitte 2010 sprach der Zeuge K mit dem Eigentümer von H über die Unterbringung weiterer neuer Gesellschaften. Dies wird auch bestätigt durch die Aussage des Zeugen K, der darlegte, dass ihm die Rechtsanwälte Z und Y gesagt hätten, dass viele andere Partnerships „in der Pipeline“ seien und dass es eine Vereinbarung mit Herrn TH gab, nach der ein Büro bzw. „Tradingroom“, der mit Bildschirmen ausgestattet war, auch für in Gründung befindliche Partnerships benutzt werden könne. Er habe per Handschlag mit Herrn TH vereinbart, dass das Büro und die Bürodienstleistungen für neu gegründete Partnerships im Notfall benutzt werden könnten bis zu dem Zeitpunkt, in dem andere Räumlichkeiten gefunden waren.

87

Sowohl der Mietvertrag für H, I, als auch das betreffende Büro waren als solche existent. Das ist den vom FA vorgelegten Dokumenten hinreichend zu entnehmen. Die Firma P Ltd., vertreten durch Herrn TH, vermietete zumindest seit Anfang 2010 einen Büroraum mit zusätzlichem Service wie Telefon-Service und Büro-Service in H an zumindest eine von dem Zeugen Y betreute Firma. Bereits für diese Firma war auch der Zeuge K tätig. Mit E-Mail vom 13. Juli 2010, 18.35 Uhr, teilte der Zeuge K dem Zeugen Y mit, dass er mit TH wegen eines Rabatts auf die Miete für H verhandle. In einer E-Mail vom 11. November 2010, 19.08 Uhr, führte der Zeuge K aus, dass sie extrem beschäftigt und dabei seien, fünf weitere Gesellschaften zu gründen.

88

Frau ST teilte unter dem Briefkopf der Firma P Ltd. und unter dem Datum vom 21. Dezember 2010 in Bezug auf G mit, dass die Firma G Partnership im Dezember 2010 für monatlich ... Pfund (einschließlich Strom, Heizung, Zugang zu Telefon und Internet) einen Büroplatz und Büroeinrichtungen in H, in I von der Firma P Ltd. angemietet habe (vgl. Blatt 49 der Rechtsbehelfsakten II). Der Senat ist deshalb davon überzeugt, dass

bereits im Dezember 2010 ein Mietvertrag zwischen der Firma G Partnership und der Firma P Ltd. über die Anmietung eines Büroplatzes mit Büroeinrichtung in H, in I zustande gekommen ist. Am 23. Mai 2011 wurden dann von der Firma G Ltd. für „H Rent“ ... Pfund an die Firma P Ltd. überwiesen. Für welche Zeiträume die Zahlung erfolgte, ergibt sich nicht aus dem Dokument, weshalb aus diesem keine Schlüsse gezogen werden können, die gegen eine Anmietung bereits im Dezember 2010 sprechen. Die E-Mail des Zeugen Y an Frau ST von der Firma P Ltd., in der dieser u.a. am 25. Januar 2011, 15.26 Uhr mitteilte, dass die Firma G Partnership und die G Ltd. kurzfristig zum Ende des Streitjahres gegründet worden seien und dass er annehme, dass es für P angenehm sei, diese beiden zusätzlichen Einheiten unterzubringen, lässt zwar offen, ob die G Partnership die Verfügungsbefugnis für die Räumlichkeiten in H bereits im Streitjahr besaß. Formulierungen wie „wie Sie vielleicht wissen“ und „Wir sind davon ausgegangen, dass es für die P in Ordnung ist“, sprechen insoweit jedoch für ein grundsätzliches Einverständnis über die Vermietung an weitere zu gründende Gesellschaften und die Annahme einer grundsätzlichen Verfügbarkeit der Räume und der Dienstleistungen der P Ltd. für neue Gesellschaften, die unter Mitwirkung des Rechtsanwalts Y und seiner damaligen Kanzlei... gegründet wurden. Sie sind vor dem Hintergrund zu sehen, dass mindestens bereits seit Mitte Juli 2010 Verhandlungen über einen Mietrabatt für weitere zu gründende Gesellschaften geführt wurden. Weiter heißt es in der E-Mail vom 25. Januar 2011, 15.26 Uhr: „We should agree on the terms of lease – Wir sollten uns über die Mietkonditionen einigen“ (E-Mail des Rechtsanwalts Y vom 25. Januar 2011, 15.26 Uhr). Am 17. Februar 2011 übersandte Frau ST den schriftlichen Mietvertrag „Rental Agreement Letter“; vgl. E-Mail von Frau ST an den Zeugen Y vom 17. Februar 2011, 10.20 Uhr). Nach Aussage des Zeugen Y wollte Herr TH keinen umfangreichen Gewerberaummietvertrag unterschreiben. Die Firma G Partnership habe vielmehr eine Bestätigung über das Mietverhältnis erhalten, in der Angaben zur Höhe und auch zu den Büroleistungen enthalten gewesen seien.

89

Der vorliegende E-Mail-Verkehr lässt zumindest den Schluss zu, dass die Parteien sich im Januar 2011 noch in Verhandlungen über einen Rabatt auf den Mietzins befanden, dass sie sich aber einig darüber waren, dass die G Partnership den Büroplatz sowie die administrativen Dienstleistungen in H bereits im Dezember 2010 nutzen konnte. Auch hier gilt, dass die in Frage kommende Rechtsposition weder ausdrücklich vereinbart noch auf einen bestimmten Raum oder Arbeitsplatz bezogen sein muss; es genügt vielmehr, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Unternehmer irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht (vgl. BFH-Urteil vom 4. Juni 2008 I R 30/07, BStBl II 2008, 922) und seine Verfügungsmacht darüber nicht bestritten wird.

90

Das Mietverhältnis mit der Firma G Partnership war auch auf längere Zeit angelegt. Erst ab 1. August 2011 mietete die Firma G Partnership ein anderes Büro im Q Business Centre in R in Großbritannien an. Das dort gelegene Büro, das auch von Frau ST von der Firma P Ltd. betreut wurde, wurde nach der Aussage des Zeugen Y in gleicher Weise genutzt wie zuvor das Büro in H.

91

Nach der Aussage der Zeugin J in der mündlichen Verhandlung am 6. Juli 2017 im ersten Rechtsgang wurde in der Vereinbarung mit der P Ltd. geregelt, dass Post entgegengenommen wird und ein Stundensatz für die Wahrnehmung von Verwaltungsaufgaben wie die Entgegennahme von Post oder das Ausdrucken von Dokumenten vereinbart. Der Zeuge Y sagte aus, dass es sich bei dem von G genutzten Büro um ein solches gehandelt habe, das die Firma ZZZ mitbenutzt habe und das seit Dezember 2008 eingerichtet gewesen sei.

92

Aus der im Folgenden per E-Mail geführten Korrespondenz ist erkennbar, dass die Einrichtung eines funktionierenden Büros bzw. eines Schreibtischarbeitsplatzes mit separatem Telefon- und Internetanschluss und eigener Computerausstattung angestrebt wurde. Dafür spricht die E-Mail des Rechtsanwalts Y vom 15. Februar 2011, 13.17 Uhr, in der dieser darauf hinweist, dass die Büros neben einem ordentlichen Mietvertrag auch mit Computern, Fax, wesentlichen Sachen wie Papier, Abfalleimer, Stifte, Drucker und ein paar persönlichen Gegenständen des Personals ausgestattet sein müssen. In einer E-Mail vom 1. März 2011, 14.30 Uhr, übersandte Frau J eine Wunschliste für die Büroausstattung an Rechtsanwalt Y und fragte an, ob das Büro in H voll ausgestattet sei. Dieser antwortete daraufhin, dass jedes Büro ausgestattet werden müsse.

93

Der vorliegende E-Mail-Verkehr spricht dagegen, dass Frau J H bereits im Januar 2011 genutzt hat. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass Frau J in der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme des ersten Rechtsgangs am 6. Juli 2017 ihre Angabe, sie habe in H im Januar 2011 ihre Arbeit aufgenommen mit dem Wort „vermutlich“ deutlich relativiert hat.

94

In den Räumlichkeiten in H wurden nach der Aussage des Zeugen Y die Mitarbeiter der Firma P Ltd. von Herrn TH tätig, die für die Gesellschaften die Post verwaltet oder Scans vorgenommen hätten und die für die G Partnership bis zum Herbst 2011 in dieser Form tätig geworden seien. Der Senat hält diese Aussage des Zeugen Y für glaubhaft und glaubwürdig. Er hat diese Aussage mit Bedacht und ruhig gemacht. Es ist nicht erkennbar, dass die Aussage des Zeugen Y und die Aussage des Zeugen K untereinander abgesprochen waren. Bereits die kontinuierlich erbrachten Büroleistungen der P Ltd., die dem Goldhandel der G Partnership zuzurechnen sind, sind geeignet, eine Betriebsstätte in Großbritannien zu begründen.

95

Die P Ltd. verfügte auch über elektronische Kopien aller Geschäftsbestätigungen („trading confirms“) und Kontoauszüge („account statements“) für das Jahr 2011 (E-Mail von Frau J vom 23. März 2011, 10.43 Uhr). Darüber hinaus wurden Geschäftsunterlagen der G Partnership wie Handelsberichte und der Mietvertrag („Rental Agreement Letter“, Trading Statements“) ausweislich der E-Mail von Frau ST vom 17. Februar 2011, 10.20 Uhr, in H verwahrt. Auch dies ist geeignet, eine Betriebsstätte der G Partnership in H in I, die auch das erforderliche zeitliche Moment erfüllt, zu begründen.

96

Nach der Aussage des Zeugen Y wurde das von der G Partnership angemietete Büro in H nur sporadisch durch Frau J genutzt, weil die P-Mitarbeiter vor Ort gewesen seien und sich absprachegemäß um die Post gekümmert hätten. Ihm sei nicht bekannt, wann Frau J dort zum ersten Mal gewesen sei. Er sei einmal mit Frau J zu einem Treffen mit Frau ST dort gewesen. Frau J nutzte nach ihrer Aussage in der mündlichen Verhandlung am 6. Juli 2017 im ersten Rechtsgang das Büro in H neben ihrem Arbeitsplatz im Home-Office in O für das Tagesgeschäft, für das sie uneingeschränkt bevollmächtigt war; dazu gehörte auch die Pflege des Datenerfassungssystems TBA, mit dem sie Abschlüsse nachverfolgen konnte. Außerdem gab sie die Kontoauszüge an die Buchhaltungsfirma FF zur Durchführung des „Cash Accounting“ weiter.

97

(7.) Auch Art. II Abs. 1 Buchst. I) iii) ee) DBA 1964/1970 steht einer Betriebsstätte in Großbritannien im Streitjahr nicht entgegen. Nach der Vorschrift gelten nicht als Betriebsstätten das Unterhalten einer festen Geschäftseinrichtung ausschließlich zur Werbung, zur Erteilung von Auskünften, zur wissenschaftlichen Forschung oder zur Ausübung ähnlicher Tätigkeiten, die für das Unternehmen vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Ähnliches wurde im DBA 2010 geregelt. Nach Art. 5 Abs. 4 Buchst. e) DBA 2010 gilt eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen, nicht als Betriebsstätte.

98

Die in H im Jahr 2011 ausgeübten Tätigkeiten sind jedoch nicht vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten, sondern gehören zu dem für den Handel mit Edelmetallen notwendigen laufenden Tagesgeschäft. Zwar wurde im Streitjahr noch keine Tätigkeit für die G Partnership in H ausgeübt. Jedoch wurde im Streitjahr deren Tätigkeit durch Anmietung der Räumlichkeiten in H vorbereitet. Maßgeblich ist insoweit, dass die G Partnership das angemietete Büro dauerhaft nutzen wollte (vgl. dazu BFH-Urteil vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, BStBl II 1993, 462, Rz. 49). Da die Zeiten, in denen die Tätigkeit, der die Einrichtung auf Dauer dienen soll, vorbereitet wird, bereits der Betriebsstätte zugerechnet werden, liegt im Streitfall bereits für das Streitjahr 2010 eine Betriebsstätte in H in I in Großbritannien vor, die nicht ausschließlich für Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten diente (vgl. dazu auch Bärsch in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 EStG Rz. 220).

99

Auch bei den in N und im Homeoffice von Frau J in O im Streitjahr und im folgenden Jahr ausgeübten Tätigkeiten handelt es sich nicht ausschließlich um Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten. Insbesondere die Entgegennahme von mit der Post gesandten Bestätigungen über An- und Verkäufe von

Edelmetallen in N stellt eine für den Edelmetallhandel wesentliche Betätigung des Tagesgeschäfts dar. Dasselbe gilt für das Einpflegen der An- und Verkäufe in das Computersystem.

100

Der Umstand, dass in den der G Partnership zur Verfügung gestellten Büros weitere Gesellschaften mit ihrem Sitz registriert gewesen sind, lässt weder die rechtliche Verfügungsmacht entfallen noch ergibt sich daraus eine andere Würdigung der tatsächlichen Gegebenheiten. Insbesondere kann daraus nicht geschlossen werden, es handele sich lediglich um eine nur zum Schein eingerichtete feste Einrichtung. Die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderliche Verfügungsmacht setzt nämlich nicht das Recht oder die Möglichkeit zur alleinigen Nutzung der betreffenden Einrichtung voraus (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juli 2004 I R 106/03, BFH/NV 2005, 154).

101

ccc. Die vorliegenden Indizien reichen indes nicht aus, um in Deutschland eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte der G Partnership gemäß Art. II Abs. 1 Buchst. I) ii) aa) DBA 1964/1970 bzw. Art. 5 Abs. 2 Buchst. a) DBA 2010 für das Streitjahr annehmen zu können.

102

(1.) Ort der Leitung im abkommensrechtlichen Sinne ist der Ort, an dem das gesamte Unternehmen oder zumindest ein Teil des Unternehmens geleitet wird. Es kommt hierbei darauf an, an welchem Ort die für die Geschäftsführung erforderlichen Maßnahmen von einigem Gewicht angeordnet werden. Regelmäßig ist das der Ort, an dem die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten, d.h. an dem sie die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt (sog. Tagesgeschäfte). Für Personengesellschaften bedeutet dies, dass sich der Mittelpunkt der Geschäftsleitung regelmäßig dort befindet, wo die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende Geschäftsführertätigkeit entfalten. Organgesellschaften haben grundsätzlich einen „eigenen“ Ort ihrer Geschäftsleitung, der mit dem Ort der Geschäftsleitung des Organträgers zusammenfallen kann, aber nicht zusammenfallen muss. Tagesgeschäfte sind diejenigen Geschäfte, die in die alleinige Zuständigkeit des geschäftsführenden Gesellschafters fallen und die keines Gesellschafterbeschlusses bedürfen (vgl. BFH-Urteile vom 5. November 2014 IV R 30/11, BStBl II 2015, 601 und vom 29. November 2017 I R 58/15, BFHE 260, 209 für den Komplementär).

103

Welche Anforderungen an den Ort der Leitung zu stellen sind, richtet sich nach der im Einzelfall auszuübenden unternehmerischen Tätigkeit. Hat diese nur einen geringen Umfang oder macht sie nur gelegentliche Leitungstätigkeiten erforderlich, so kann sich der Ort der Leitung z.B. auch in der Privatwohnung des Unternehmers oder des Geschäftsführers des Unternehmens befinden. Der Ort der Leitung erfordert nicht notwendigerweise eine Mindestbüroeinrichtung. Es kann das Wohnzimmer des Unternehmers bzw. des Geschäftsleiters ausreichen, wenn dort nur die gegebenenfalls geringfügigen Leitungstätigkeiten ausgeübt werden. Es ist nicht einmal erforderlich, dass in dem „Geschäftsleitungs-Wohnzimmer“ ein Schreibtisch oder ein Telefon vorhanden sind (Wassermeyer/Kaesler, in: Wassermeyer, MA Art. 5 Rz. 64). Eine Inlandsbetriebsstätte ist aber dann nicht vorhanden, wenn die Gesellschafter ihre Geschäfte während ihrer monatlichen Aufenthalte in O abwickeln (vgl. BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BStBl II 2017, 456).

104

Kommen für eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte mehrere Orte als Ort der Geschäftsleitung in Betracht, ist grundsätzlich eine Gewichtung der Tätigkeiten vorzunehmen und danach der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung zu bestimmen. Nehmen mehrere Personen gleichwertige Geschäftsführungsaufgaben von verschiedenen Orten aus wahr, ist eine Gewichtung nicht möglich; in diesem Fall bestehen mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist dort anzunehmen, wo sich die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutsamste Stelle befindet (BFH-Urteil vom 5. November 2014 IV R 30/11, BStBl II 2015, 601).

105

(2.) Dabei sind diejenigen Maßnahmen vom Tagesgeschäft abzugrenzen, die insbesondere die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik und die Mitwirkung der Inhaber des Unternehmens an ungewöhnlichen Maßnahmen bzw. an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung

betreffen. Die unmittelbar im Zusammenhang mit der Gründung der Gesellschaft stehenden Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüsse gehören nicht zu diesen Tagesgeschäften. Ebenso wenig zählen die Festlegung und Überwachung der Einhaltung des Investitionsrahmens oder die Bestimmung der Fremdkapitalquote, also des Darlehensvolumens, zu den Tagesgeschäften. Gleiches gilt für die Auswahl und Abberufung des Managing Directors.

106

Zum Tagesgeschäft gehören dagegen neben der eigentlichen Handelstätigkeit die damit zusammenhängenden administrativen Tätigkeiten, also der Abschluss und das Betreuen laufender Verträge, z.B. von Mietverträgen, Beratungsverträgen oder sog. Operatorverträgen, die Abwicklung laufender Geschäftsvorfälle und auch des Zahlungsverkehrs sowie die Entgegennahme und Ablage von Geschäftsunterlagen, die Einrichtung der Geschäftsräume des Unternehmens, aber auch die Erstellung der laufenden Buchhaltung und der Steuererklärungen unter Einbeziehung des örtlichen Steuerberaters (vgl. Urteil des FG Baden-Württemberg vom 30. Juni 2020 5 K 3305/17, juris).

107

Das Tagesgeschäft der G Partnership im Streitfall umfasste die laufende Handelstätigkeit mit Edelmetallen, einhergehend mit dem Abschluss der dazugehörigen Sicherungsgeschäfte sowie daneben die Erfüllung diverser administrativer Aufgaben. Diese Tätigkeiten oblagen satzungsmäßig den Direktoren der G Partnership. Weiter ist zu berücksichtigen, dass die G Partnership in Großbritannien ihren Sitz und eine Betriebsstätte hatte. Für sie und die G Ltd. als geschäftsführender Gesellschafterin der G Partnership wurden gesellschaftsvertraglich bzw. satzungsmäßig keine weiteren, insbesondere keine inländischen Betriebsstätten bestimmt. Sie erlangte auch im Streitjahr weder rechtlich noch tatsächlich Verfügungsmacht über eine entsprechende inländische Einrichtung. Die mit der Handelstätigkeit der G Partnership einhergehenden administrativen Aufgaben waren im zeitlichen Umfang grundsätzlich überschaubar.

108

Für die Beurteilung des Schwerpunkts der Durchführung des Tagesgeschäfts ist insgesamt auf die Vornahme der rechtsgeschäftlichen Handlungen abzustellen, die der gewöhnliche Betrieb des Unternehmens mit sich bringt. Aus dem vorliegenden E-Mail-Verkehr können keine Rückschlüsse darauf gezogen werden, dass durch den Beigeladenen A, der einer der beiden Direktoren der G Ltd. war, Leitungstätigkeiten für die G Ltd. und die G Partnership in Deutschland im Streitjahr von einem bestimmten Ort in Deutschland aus vorgenommen wurden, der eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit fester örtlicher Bindung darstellt und in dem sich eine gewisse „Verwurzelung“ des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit durch eine längere Nutzung ausdrückt.

109

(3.) Der Beigeladene A und die Zeugin J unterzeichneten im Dezember 2010 Unterlagen zur Eröffnung eines Kontos für die Firma G Partnership bei der L Bank AG in Z <Schweiz> sowie weitere Unterlagen einschließlich der Bevollmächtigung des Zeugen K als Portfoliomanager, wobei Frau J die entsprechenden Unterschriften in O und der Beigeladene A die entsprechenden Unterschriften in NN <Deutschland> leistete. Die Gesellschafter der Klägerin kamen in NN zusammen, um die zur Gründung der G-Gesellschaften erforderlichen Unterschriften zu leisten.

110

Der Zeuge Y sagte auf Vorhalt in seiner Vernehmung dazu aus, dass der Beigeladene A Dokumente in seinem Beisein im Büro der GKK in der F-Straße in NN unterzeichnet habe. Außerdem traf sich Frau J am 17. Dezember 2010 mit Herrn Y in O und unterzeichnete dort u.a. die Anmeldung der G Ltd. zum britischen Handelsregister sowie die Vollmacht für Herrn K (vgl. E-Mail des Herrn Y an Herrn A vom 15. Dezember 2010, 18.22 Uhr). Zudem wurden die Kaufbestätigung des Goldkaufs im Dezember 2010 und weitere Bankdokumente Frau J nach N in O geschickt.

111

Der Auftrag für den Goldankauf als Haupttätigkeit der G Partnership wurde im Streitjahr durch Herrn K während seines Urlaubs von Chile aus erteilt. Den Edelmetallhandel führte Herr K, der im Streitjahr noch in Großbritannien wohnte, im Wesentlichen eigenverantwortlich durch. Im Übrigen setzten die Gesellschafter der Klägerin teilweise Rahmenbedingungen für die An- und Verkäufe der Goldbarren bzw. Edelmetalle. Dabei handelt es sich jedoch nicht um das Tagesgeschäft der G Partnership, sondern um die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik, die vom Tagesgeschäft des Managing Directors zu unterscheiden

ist. Entscheidungen betreffend die allgemeine Verwaltung wurden grundsätzlich von der Zeugin J gefällt. Dabei stimmte sie sich jedoch eng mit dem Zeugen Y ab.

112

Anfang Januar 2011 erhielt die Zeugin J eine für die G Ltd. zu begleichende Rechnung „229“ per E-Mail vom 5. Januar 2011, 12.43 Uhr, die gleichzeitig auch an den Beigeladenen A übersandt wurde. Da die G Partnership noch über kein Konto in Großbritannien verfügte, veranlasste zwar der Beigeladene A in Abstimmung mit dem Zeugen Y in der E-Mail vom 5. Januar 2011, 13.13 Uhr, einmalig die Zahlung der Rechnung vom Konto der G Partnership bei der L Bank AG in der Schweiz. Die Zeugin J eröffnete danach federführend ausweislich einer E-Mail vom 17. Januar 2011, 13.00 Uhr, an den Zeugen Y ein Konto für die „G“ bei der VWZ-Bank in Großbritannien und holte dazu notwendige Unterschriften des Beigeladenen A ein. Zwar kann aufgrund der E-Mail vom 25. Januar 2011, 12.35 Uhr, des Beigeladenen A an den Zeugen Y angenommen werden, dass dieser Ende Januar 2011 das Konto der G Partnership mit einem Guthaben ausstattete, damit die Zeugin J Überweisungen im Rahmen des laufenden Geschäftsbetriebs der Gesellschaft vornehmen konnte. Mit E-Mail vom 8. Februar 2011, 11.10 Uhr, bestätigte dieser der Zeugin J die Geldüberweisung. Insoweit handelt es sich jedoch um einen Vorgang, der im Schwerpunkt mit der Ausstattung der Gesellschaft mit Kapital und der Einhaltung des Investitionsrahmens in Zusammenhang steht.

113

Die Zeugin J beglich nach Eröffnung des Kontos bei der VWZ-Bank die laufenden Ausgaben der Gesellschaft. Mit E-Mail vom 17. Mai 2011, 11.48 Uhr, brachte die Zeugin J den Beigeladenen A auf den neuesten Stand in Bezug auf den Kontostand des Kontos bei der VWZ-Bank. Dazu fasste sie sämtliche Kosten seit Dezember 2010 zusammen und erkundigte sich nach der künftigen Ausstattung des Kontos bei dem Beigeladenen A. Daraufhin versprach der Beigeladene A ausweislich einer E-Mail vom 17. Mai 2011, 17.00 Uhr, das Konto der G Partnership bei der VWZ-Bank so bald wie möglich mit weiteren Mitteln auszustatten. Außerdem fragte die Zeugin J bei dem Zeugen Y mit E-Mail vom 19. Mai 2011, 8.16 Uhr an, ob sie Geld von dem Konto bei der L Bank AG transferieren könne.

114

Insgesamt stellt sich die Aufgabenverteilung zwischen den beiden Direktoren der G Ltd. so dar, dass die Zeugin J in enger Abstimmung mit dem Zeugen Y die laufenden Überweisungen der G Partnership nach Eröffnung des Kontos bei der VWZ-Bank Mitte Januar 2011 abwickelte. Darüber hinaus war die Zeugin J diejenige der beiden Direktoren, die weitere administrative Aufgaben – wie die Entgegennahme der Post, Vorbereitung der Buchführung, weitere Ausstattung des Büroplatzes usw. – wahrnahm. Der Beigeladene A überwachte dagegen im Interesse der übrigen Gesellschafter der GbR vor allem den Investitionsrahmen. In diesem Zusammenhang ist eine E-Mail des Beigeladenen A vom 20. Januar 2011, 14.51 Uhr, an den Zeugen Y zu sehen, in der dieser darauf hinwies, dass „G“ seit Einstand richtig Geld verliere und nach der Anlagestrategie des Zeugen K fragte. Insoweit handelt es sich um eine den Gesellschaftern vorbehaltene Maßnahme. Zudem hielt der Beigeladene A – nach der Aussage des Zeugen Y – als Verbindungsperson den Kontakt zu den Beigeladenen und Frau J. Hingegen hat sich nach Würdigung der vorliegenden Umstände des Einzelfalls nicht ergeben, dass der Beigeladene A dauerhaft und schwerpunktmäßig das laufende Tagesgeschäft der G Partnership betreute und dazu eine bestimmte Geschäftseinrichtung oder Anlage mit fester örtlicher Bindung in der Bundesrepublik Deutschland über einen längeren Zeitraum nutzte.

115

ddd. Bei Würdigung aller sich aus den vorliegenden Unterlagen sowie der mündlichen Verhandlung und Beweisaufnahme ergebenden Umstände ist auch nicht vom Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte der G Partnership in den Kanzleiräumen der damaligen Kanzlei ... der Rechtsanwälte Y und Z im Streitjahr auszugehen. Diese sind nicht als faktische Geschäftsführer der G Partnership im Streitjahr anzusehen. Durch die Erbringung von Beratungsleistungen wird keine Betriebsstätte begründet. Denn die Erbringung von Dienstleistungen kann keine Geschäftseinrichtung oder Betriebsstätte begründen (vgl. dazu Bärsch in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 EStG Rz. 191).

116

eee. Es ergeben sich im Streitfall auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Gesellschafter der Klägerin oder die damaligen steuerlichen Berater der Klägerin als faktische Geschäftsführer im Streitjahr tätig wurden. Ein nach außen erkennbares Handeln der betreffenden Gesellschafter oder der damaligen steuerlichen Berater

der Gesellschafter als faktische Geschäftsführer ist im Streitjahr nicht ersichtlich. Denn diese haben gerade nicht nach außen hin, d.h. z.B. gegenüber den Banken, die wesentlichen wirtschaftlichen und kaufmännischen Entscheidungen getroffen. Eine bloße interne Einflussnahme auf die satzungsmäßigen Geschäftsführer reicht für die Annahme einer faktischen Geschäftsführung indes nicht aus (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs – BGH – vom 27. Juni 2005 II ZR 113/03, DStR 2005, 1455).

117

fff. Auch konnte sich der Senat nicht davon überzeugen, dass im Streitfall eine Vertreterbetriebsstätte in Großbritannien im Sinne des Art. II Abs. 1 Buchst. I) iv) DBA 1964/1970 bzw. Art. 5 Abs. 5 DBA 2010 gegeben war und dass dieser das im Streitjahr getätigte Geschäft zuzurechnen ist.

118

(1.) Eine Person, die in einem Gebiete für ein Unternehmen des anderen Gebietes tätig ist – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Art. II Abs. 1 Buchst. I) v) DBA 1964/1970 – gilt nach Art. II Abs. 1 Buchst. I) iv) DBA 1964/1970 als eine in dem erstgenannten Gebiete belegene Betriebsstätte, wenn sie eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens in diesem Gebiete Verträge abzuschließen, und diese Vollmacht dort gewöhnlich ausübt, es sei denn, dass sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren für das Unternehmen beschränkt.

119

Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Art. 5 Abs. 6 DBA 2010 – für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen nach der Vorschrift des Art. 5 Abs. 5 DBA 2010 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Art. 5 Abs. 4 DBA 2010 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.

120

Danach kann die Tätigkeit einer Person für das Unternehmen im anderen Vertragsstaat auch ohne Vorhandensein einer festen Geschäftseinrichtung eine Betriebsstätte begründen. Eine Vertreterbetriebsstätte setzt zudem eine gewisse Ständigkeit der Vertretungstätigkeit voraus. Die bloße Tätigkeit eines Vertreters im abkommensrechtlichen Sinne führt zur Annahme einer fiktiven Betriebsstätte, bei der es auf einen räumlichen Anknüpfungspunkt nicht ankommt. Die Vertreterbetriebsstätte und die Betriebsstätte im Sinne einer festen Geschäftseinrichtung schließen einander nicht aus (vgl. Wassermeyer/Kaesler, in: Wassermeyer, MA, Art. 5 Rz. 192)

121

(2.) Im Streitfall war Herr K als natürliche Person für die G Partnership gewerblich im Sinne des Art. III DBA 1964/1970 bzw. Art. 7 DBA 2010 tätig. Der Vertreter muss Geschäfte des Unternehmens besorgen, d.h. diese müssen den Betrieb betreffen und in dessen Interesse liegen, wobei die Tätigkeit des Vertreters auf eine gewisse Dauer ausgerichtet sein muss (vgl. Wassermeyer/Kaesler, in: Wassermeyer, MA, Art. 5 Rz. 202). Durch den Ankauf der Goldbarren am 29. Dezember 2010 sowie weiteren, im Folgejahr im Auftrag und für Rechnung der G Partnership abgewickelten An- und Verkäufen von Goldbarren, Edelmetallen und Optionen hat Herr K jeweils Geschäfte für die G Partnership als Unternehmen besorgt.

122

(3.) Im Streitfall besaß Herr K eine Vollmacht, im Namen der G Partnership Verträge abzuschließen (Abschlussvollmacht). Sein Auftrag beinhaltete die Durchführung sämtlicher mit dem Edelmetallhandel verbundener Handelsgeschäfte, d.h. den Ankauf und den Verkauf von Edelmetallen jeweils einschließlich flankierender Sicherungsgeschäfte. Herr K beauftragte auf der Grundlage dieser Vollmacht am 29. Dezember 2010 den Kauf der Goldbarren sowie in der Folgezeit den Kauf weiterer Goldbarren für Rechnung der G Partnership über deren Konto bei der L Bank AG in der Schweiz.

123

(4.) Der Senat konnte sich allerdings nicht davon überzeugen, dass Herr K seine Vollmacht gewöhnlich in Großbritannien für die G Partnership ausübte.

124

Die Vertreterbetriebsstätte setzt voraus, dass der Vertreter im Quellenstaat für das von ihm vertretene Unternehmen tätig wird. Der Vertreter muss im Quellenstaat nicht ansässig sein und auch nicht über eine feste Geschäftseinrichtung verfügen (Niehaves, Die Vertreterbetriebsstätte, 1. Aufl. 2010, 3.4.2.1.1). Lediglich die Vertretertätigkeit muss ortsbezogen sein (Wassermeyer/Kaesler, in: Wassermeyer, Art. 5 MA, Rz. 205). Wird ein Vertreter für ein Unternehmen in mehreren Staaten gleichzeitig tätig, so unterhält das Unternehmen in jedem von ihnen eine Vertreterbetriebsstätte (Wassermeyer/Kaesler, in: Wassermeyer, Art. 5 MA, Rz. 205).

125

Vorausgesetzt wird jedoch, dass die Tätigkeit des Vertreters über eine gewisse Dauer nachhaltig und nicht nur vorübergehend ausgeübt wird und eine Vertreterbetriebsstätte überhaupt begründet wird (Wassermeyer/Kaesler, in: Wassermeyer, Art. 5 MA, Rz. 202). Maßgebend ist dabei die konkrete Geschäftstätigkeit. Grundsätzlich wird eine einmalige Tätigkeit von vier Wochen als zu kurz angesehen (BFH-Urteil vom 3. August 2005 I R 87/04, BStBl II 2006, 220). Die erforderliche Ständigkeit wird in Anlehnung an die für die feste Geschäftseinrichtung geltenden Grundsätze angenommen, wenn die Tätigkeit in dem einzelnen Staat länger als sechs Monate dauert (Wassermeyer/Kaesler, in: Wassermeyer, Art. 5 MA, Rz. 196). Eine präzise, allgemeingültige Abgrenzung bezüglich des Merkmals der Ständigkeit kann jedoch nicht grundsätzlich getroffen werden. Stattdessen ist auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen.

126

Unterbrechungen der Tätigkeit, insbesondere durch Urlaub oder Saisongeschäft, führen für den Zeitraum der Unterbrechung nicht zu einem Wegfall der Vertreterbetriebsstätte (Wassermeyer/Kaesler, in: Wassermeyer, DBA, Art. 5, Rz. 195, 58). Besteht eine Vertreterbetriebsstätte, so geht von dieser eine Attraktionskraft bezüglich sämtlicher Tätigkeiten des Vertreters für das Unternehmen aus (Niehaves, Die Vertreterbetriebsstätte, 1. Aufl. 2010, 3.5.3.). Sofern die Vertretertätigkeit im Quellenstaat durch die gewöhnliche Ausübung der Verkaufsvollmacht derart ausgeprägt ist, dass eine Vertreterbetriebsstätte begründet wird, ergibt sich aus dem Wortlaut des Art. II Abs. 1 Buchst. I) iv) DBA 1964/1970 bzw. Art. 5 Abs. 5 DBA 2010 keine territoriale Beschränkung für die Tätigkeiten des Vertreters. Die Vorschrift erfasst sämtliche Tätigkeiten des Vertreters, auch solche, die für das Unternehmen in einem Drittstaat ausgeübt werden (vgl. dazu Niehaves, Die Vertreterbetriebsstätte, 1. Aufl. 2010, 3.5.3.).

127

Herr K hat nach seiner Aussage in der mündlichen Verhandlung des ersten Rechtsgangs am 6. Juli 2017, die er auf Vorhalt bestätigte, angegeben, dass er das ihm für die G Partnership zur Verfügung stehende Portfolio in den Jahren 2010 und 2011 in 60 bis 100 Einzeltransaktionen ca. 5 Mal umgeschlagen habe. Er wurde damit in zeitlicher Hinsicht aufgrund der ihm erteilten Vollmacht nachhaltig für die G Partnership tätig. Der Senat konnte sich jedoch nicht davon überzeugen, dass er bei dieser Tätigkeit gewöhnlich in Großbritannien im Streitjahr und in den folgenden Jahren tätig wurde.

128

Der Zeuge K führte in seiner Vernehmung aus, dass er schon vor der Gründung der G Partnership mit den Rechtsanwälten Z und Y zusammengearbeitet habe. Seine Tätigkeit im Zusammenhang mit der G Partnership habe im November 2010 angefangen. Sie hätten ein „Meeting“ gehabt, bei dem Frau J „intronisiert“ worden sei und bei dem u.a. über die Erstellung des Vertragswerks zur Gründung der G Partnership gesprochen worden sei. Er sei etwa am 15. Dezember 2010 zu Herrn TH auf dessen Farm in Argentinien gereist und habe dort etwa drei Wochen Ferien verbracht. In den Jahren 2008 – 2010 – so glaube er – sei er in Großbritannien tätig gewesen. Er denke jedoch, dass er im Januar 2011 in die Schweiz gezogen sei. Er sei sich zu 95 % sicher, dass er Ende 2010 sein Haus in Großbritannien verkauft habe und dann im Januar 2011 in die Schweiz gegangen sei. Der Senat hält dieses Vorbringen insoweit für glaubhaft und glaubwürdig. Der Zeuge hat diese Einlassung gemacht und nach einiger Überlegung so bekräftigt. Zur Bekräftigung führte er auch aus, dass er sein Chalet in der Schweiz im Februar 2011 bezogen habe. Nach seinem Umzug in die Schweiz pendelte der Zeuge zwar nach seiner Aussage regelmäßig nach O. Er behauptete zunächst, dass er an etwa 40 Tagen nach O gependelt sei. Später korrigierte er seine Aussage jedoch dahingehend, dass er sich nicht genau erinnern könne und dass es wohl drei Wochen gewesen seien. Der Zeuge Y gab hingegen an, dass Herr K seinen Wohnsitz im Spätsommer 2011 in die Schweiz verlegt habe und danach noch regelmäßig zwischen Genf und O gependelt sei. Diese widersprüchlichen Aussagen im Hinblick auf den Zeitpunkt des Umzugs sind ein Indiz dafür, dass die Aussagen der beiden Zeugen nicht abgesprochen waren. Unabhängig davon, ob der Zeuge K im Januar 2011 oder im

Spätsommer 2011 in die Schweiz verzogen ist, reicht ein Aufenthalt von insgesamt drei Wochen bzw. 21 Tagen in Großbritannien im Jahr 2011 jedoch nicht aus, um davon ausgehen zu können, dass der Zeuge K nach Gründung der G Gesellschaften im Jahr 2010 und im 2011 gewöhnlich in Großbritannien seine Tätigkeit ausgeübt hat. Berücksichtigt man, dass der Zeuge K erst nach Gründung der G Partnership Mitte Dezember 2010 bevollmächtigt wurde, dass er für den Goldkauf am 29. Dezember 2010 von Chile aus tätig wurde und dass er sich lediglich drei Wochen in Großbritannien im Jahr 2011 aufhielt, so ergibt sich, dass dieser seine Tätigkeit für die G Partnership weder im Streitjahr noch im Jahr 2011 gewöhnlich in Großbritannien ausübte. Auch eine Vertreterbetriebsstätte in Chile kommt wegen des kurzen Aufenthalts des Zeugen K nicht in Betracht.

129

ggg. Da in Großbritannien im Streitjahr eine Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung vorlag, sind die gewerblichen Gewinne ausschließlich der Betriebsstätte in Großbritannien und anteilig den Beigeladenen zuzurechnen. Sie sind dort steuerpflichtig und unterliegen in Deutschland dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG).

130

d) Die G Partnership war auch berechtigt, ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Sie ist nicht aufgrund inländischer und – entgegen der Auffassung des FA – auch nicht aufgrund ausländischer gesetzlicher Vorschriften verpflichtet gewesen, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen.

131

aa. Die Einkünfte der Klägerin sind von Deutschland als dem Ansässigkeitsstaat für Zwecke des Progressionsvorbehalts zu ermitteln. Das DBA 1964/1970 und das DBA 2010 bestimmen nicht, wie die Einkünfte zu ermitteln sind. Es findet daher das innerstaatliche Recht Anwendung. Dabei kommen die allgemeinen und besonderen Gewinnermittlungsvorschriften zur Anwendung.

132

bb. Nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG können Steuerpflichtige als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, die -erstens- nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und -zweitens- die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen.

133

Das Gewinnermittlungswahlrecht steht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nur solchen Steuerpflichtigen (Gewinnermittlungssubjekten) zu, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen. Das Bestehen einer gesetzlichen Buchführungs- und Abschlusspflicht sperrt daher die Möglichkeit, das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG auszuüben (BFH-Urteil vom 20. April 2021 IV R 3/20, BFHE 273, 119).

134

cc. Die Klägerin hat in Deutschland unstreitig eine Einnahmenüberschussrechnung erstellt. Die ausländische Personengesellschaft – hier die G Partnership – ist für Zwecke der Ermittlung der nach dem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte wie eine inländische Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) zu behandeln. Sie ist „fiktive“ Normadressatin („Steuerpflichtige“) des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 20. April 2021 IV R 20/17, BFH/NV 2021, 1191). Die G Partnership hat eine als „Profit and loss account“ bezeichnete Einnahmenüberschussrechnung erstellt und für steuerliche Zwecke Anpassungen vorgenommen.

135

dd. Die G Partnership und die Klägerin waren im Streitjahr nicht verpflichtet, für Zwecke der Berechnung der steuerfreien Progressionseinkünfte, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

136

ff. Aus inländischem Recht ergibt sich keine Verpflichtung, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen. Nach den §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB) ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen. Personenhandelsgesellschaften in Form der OHG und KG gelten als Kaufmann (§ 6 Abs. 1 HGB).

137

Die Klägerin als GbR war nicht nach Handelsrecht verpflichtet, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen. Sie gilt nicht als Kaufmann im Sinne des § 6 HGB. Dasselbe gilt für die G Partnership. Die G Partnership hat für handelsrechtliche Zwecke eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung für das Streitjahr erstellt und war dazu auch berechtigt. Eine Gesellschaft ausländischen Rechts kann grundsätzlich unter § 6 Abs. 1 HGB fallen. Allerdings können die §§ 238 ff. HGB für eine ausländische Personengesellschaft allenfalls dann eingreifen, wenn sie entweder ihren Verwaltungssitz im Inland hat oder sie über eine inländische Zweigniederlassung verfügt (vgl. BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BStBl II 2017, 456). Die Firma G Partnership ist im Streitfall einer deutschen Personengesellschaft vergleichbar und hat weder ihren Verwaltungssitz in der Bundesrepublik Deutschland noch verfügt sie über eine inländische Zweigniederlassung, weshalb für sie die §§ 238 ff. HGB nicht gelten.

138

ee. Auch bestand weder für die Klägerin noch für die Firma G Partnership eine steuerrechtliche Buchführungspflicht nach § 141 AO. Insoweit erfolgte keine Aufforderung durch die Finanzbehörde nach § 141 Abs. 2 AO.

139

Weder die Klägerin noch die Firma G Partnership waren nach § 140 AO i.V.m. ausländischem Recht verpflichtet, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen, weshalb das Wahlrecht, den Gewinn aufgrund einer Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln, nicht ausgeschlossen war.

140

aaa. Die Regelung des § 140 AO verweist nicht nur auf inländische, sondern auch auf ausländische Buchführungspflichten (vgl. BFH-Urteil vom 14. November 2018 I R 81/16, BStBl II 2019, 390). Eine materielle Buchführungspflicht kann sich danach auch aus ausländischen Rechtsvorschriften ergeben. Ausländische Buchführungspflichten müssen dabei nicht umfassend den deutschen Buchführungspflichten entsprechen.

141

Für das Eingreifen der Sperrwirkung nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG kommt es darauf an, dass die ausländischen Gesetze sowohl eine Buchführungs- als auch eine Abschluss- und damit Bilanzierungspflicht normieren. Das Bestehen einer bloßen (ggf. auch laufenden) Buchführungspflicht nach ausländischem Recht reicht daher nicht aus. Zudem sind bloße (branchenspezifische) ausländische Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten, die keine laufende Buchführungspflicht begründen, nicht geeignet, das Wahlrecht auszuschließen, auch wenn sie über § 140 AO zu inländischen Pflichten werden. Es ist eine laufende Buchführungspflicht erforderlich, mit der eine Abschlusspflicht einhergeht. Die Abschlusspflicht muss darauf gerichtet sein, eine Grundlage für den Betriebsvermögensvergleich zu liefern, also eine Pflicht zur Aufstellung einer Bilanz, die das Vermögen und die Schulden des Gewinnermittlungssubjekts stichtagsbezogen darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 20. April 2021 IV R 20/17, BFH/NV 2021, 1191).

142

Die Feststellung ausländischen Rechts obliegt dabei den Tatrichtern des Senats. Sie ist von Amts wegen vorzunehmen. Der Senat hat dabei nicht nur die ausländischen Rechtsnormen, sondern auch deren Anwendung in der Rechtspraxis zu ermitteln. Das Recht ist als Ganzes, d.h. in seinem systematischen Kontext, mit Hilfe der im ausländischen Rechtssystem gebräuchlichen Methoden und unter Einbeziehung der ausländischen Rechtsprechung und Rechtslehre zu erfassen. Die Art und Weise der Ermittlung ausländischen Rechts steht insoweit im tatrichterlichen Ermessen (BFH-Urteil vom 7. Dezember 2017 IV R 23/14, BStBl II 2018, 444).

143

bbb. Für die Klägerin als GbR mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland ergeben sich keine solchen Verpflichtungen, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen, aus den britischen Partnerships (Accounts) Regulations 2008 (Regulations 2008).

144

Die G Partnership mit Sitz in Großbritannien war nach den Regulations 2008 keine „Qualifying Partnership“ im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Regulations 2008, da nicht alle ihre Mitglieder Gesellschaften mit beschränkter Haftung waren, sondern vielmehr die Beigeladenen im Rahmen einer GbR beteiligt waren.

145

Qualifying Partnerships liegen nach Art. 3 Abs. 1 Regulations 2008 vor, wenn jeder Gesellschafter einer Personengesellschaft eine haftungsbeschränkte Gesellschaft („limited company“) ist oder wenn sämtliche Gesellschafter nicht haftungsbeschränkte Gesellschaften sind, deren sämtliche Gesellschafter wiederum haftungsbeschränkte Gesellschaften sind. Nach den Regulations 2008 wurde für Mitglieder einer „Qualifying Partnership“ eine Verpflichtung zur Erstellung und Einreichung von geprüften Abschlüssen eingeführt.

146

An der G Partnership waren neben der Firma G Ltd. als Gesellschaft mit beschränkter Haftung auch die Klägerin beteiligt, deren Gesellschafter jeweils natürliche Personen waren. Für die G Partnership kommen deshalb die Regulations 2008, die im April 2008 in Kraft traten, im Streitjahr nicht zur Anwendung.

147

ccc. Nach dem Steuerrecht des Vereinigten Königreichs bestand für die G Partnership keine Verpflichtung, Abschlüsse für einkommensteuerliche Zwecke zu erstellen oder einzureichen.

148

Dem Senat liegt die im staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahren im Wege der Rechtshilfe eingeholte Aussage des britischen Finanzbeamten U, HM Revenue & Customs (HMRC), vom 8. März 2018 vor (vgl. Blatt 1768 ff. der Finanzgerichtsakten). Dieser war seit 2009 Beamter des HMRC und seit 2013 als Finanzbeamter (Inspector of Taxes) bei Sonderermittlungen und dem Fraud Investigation Service (FIS) tätig. Während dieser Zeit unterstützte er und führte er selbst u.a. auch Ermittlungen durch. Der britische Finanzbeamte U hat für die angefragten Gesellschaften, einschließlich der G Partnership, eine Pflicht zur Erstellung einer Bilanz eindeutig verneint.

149

Nach seinen Ausführungen waren Einzelunternehmer und Personengesellschaften (Partnerships) nicht gesetzlich verpflichtet, im Streitjahr Abschlüsse nach den UK „Generally accepted accounting practice“ (GAAP) zu erstellen. Denn für Personengesellschaften (Partnerships) gab es im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften grundsätzlich keine handelsrechtlichen Buchführungspflichten (so auch Andrew Marflow, in: Lang (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten, DStJG 16 (1994), S. 98). Partnerships durften ihre Abschlüsse nach den Ausführungen des Herrn U in beliebiger Form erstellen, da sie gesetzlich nicht dazu verpflichtet waren, Abschlüsse zu erstellen und Abschlüsse nach GAAP beim Companies House, dem britischen Handelsregisteramt, einzureichen. Für steuerliche Zwecke musste der Gewinn jedoch für das fragliche Streitjahr unter Anwendung der GAAP ermittelt werden.

150

In Section 997 des Income Tax Act 2007 werden die „Generally accepted accounting practice“ näher definiert im Sinne von GAAP oder International Accounting Standards (IAS). Unter den GAAP werden Regelungen des Gesetzgebers, Financial Reporting Standards (FRS) und Standards of Accounting Practice (SSAPs) des Accounting Standards Board und die Empfehlungen des International Accounting Standards Committee (IASC) verstanden. Über die Grundsätze, die für Zwecke der Einkommensermittlung heranzuziehen sind, gibt HMRC's Business Income Manual (BIM) Auskunft. Die Seite „Accounting Standards – the UK tax implications“ gibt einige Hintergründe dazu. Die im Streitjahr geltenden GAAP werden grundsätzlich als alte GAAP bezeichnet. Diese waren nach dem 1. Januar 2015 nicht mehr anzuwenden (vgl. HMRC's Guidance FRS 102 overview paper – Income Tax implications, Stand: 21. Juli 2017, gov.uk). Vereinfacht dargestellt können unter den UK GAAP die Einhaltung des britischen Gesellschaftsrechts, der Rechnungslegungsgrundsätze und der besten Praktiken verstanden werden. Die Einhaltung des Grundsatzes der Periodenabgrenzung ist Bestandteil der UK GAAP.

151

Zu den GAAP gehört auch der Grundsatz der Periodenabgrenzung aus FRS 18 Abs. 27. Nach diesem Grundsatz müssen zahlungsunwirksame Geschäftsvorfälle und sonstige Vorgänge – soweit möglich – in dem Jahresabschluss für den Abrechnungszeitraum erfasst werden, in dem sie eingetreten sind und nicht in dem Zeitraum, in den der Zahlungseingang bzw. -ausgang erfolgt ist. Dies wird auch bestätigt durch die Stellungnahme des britischen Steuerbeamten U vom 8. März 2018.

152

Bei den angefragten Personengesellschaften, zu denen auch die G Partnership gehörte, hat es nach der Auskunft des Herrn U den Anschein, dass sie ihr Ergebnis auf der Grundlage einer Geldflussrechnung

(„using the cash basis“) ermittelten – wozu sie nach dessen Aussage berechtigt gewesen sind – und dass danach ihr Ergebnis für steuerliche Zwecke an die UK GAAP angepasst wurde. Das auf der Grundlage der Geldflussrechnung ermittelte Ergebnis wurde an die Periodenabgrenzung angepasst und die angepassten Gewinne sodann bei HMRC als Grundlage der Berechnung der Steuerverbindlichkeiten eingereicht. Dies ist im Streitfall auch ganz offensichtlich erfolgt, denn die G Partnership hat bei der britischen Finanzbehörde eine entsprechende Gewinnermittlung eingereicht.

153

ddd. Aus den britischen Vorschriften ergibt sich danach lediglich die Verpflichtung, ein den UK GAAP nicht entsprechendes Rechnungswerk für steuerliche Zwecke anzupassen.

154

Im britischen Steuerrecht unterliegt die General Partnership dem Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (www.legislation.gov.uk) und dem Income Tax Act 2007 (www.legislation.gov.uk). Art. 25 Abs. 1 ITTOIA 2005 ist für die General Partnership – wie durch den britischen Steuerbeamten U dargestellt – die im Streitfall maßgebliche Vorschrift.

155

Art. 25a ITTOIA 2005, der die Erstellung von Gewinnermittlungen auf Basis einer Geldflussrechnung („cash basis“) für kleinere Unternehmen ermöglicht, wurde erst im Jahr 2013 eingefügt, ersetzte Art. 160 ITTOIA 2005, der für Rechtsanwälte in den ersten Jahren ihrer Tätigkeit galt, und gilt damit nicht für das Streitjahr. Auch die Vorschriften der Art. 31a – 31c ITTOIA 2005 wurden erst im Jahr 2013 in das Gesetz aufgenommen. Art. 25a ITTOIA 2005 ermöglicht ab dem Jahr 2013 kleinere gewerbliche Gewinne wahlweise auf einer Geldflussrechnung („cash basis“) oder in Übereinstimmung mit den GAAP („accruals basis“) zu ermitteln (vgl. dazu Annette Morley, Cash Basis Accounts, Practical Tax Newsletter 2013, 65).

156

In Section 25 Abs. 1 ITTOIA 2005 ist geregelt, dass Gewinne aus Handel bzw. Gewerbe in Übereinstimmung mit der allgemein anerkannten Praxis der Rechnungslegung ermittelt werden müssen, vorbehaltlich einer gesetzlich vorgeschriebenen oder genehmigten Anpassung bei der Gewinnermittlung für steuerliche Zwecke (Art. 25 Abs. 1 ITTOIA 2005: „The profits of a trade must be calculated in accordance with generally accepted accounting practice, subject to any adjustment required or authorised by law in calculating profits for income tax purposes“). Bei der G Partnership ist Art. 25 ITTOIA 2005 auf die an dieser im Rahmen einer GbR beteiligten natürlichen Personen anwendbar (vgl. dazu McD, Schreiben vom 27. Oktober 2017, S. 9, Blatt 1155 der Finanzgerichtsakten).

157

Nach Art. 25 Abs. 2 ITTOIA hat dies nicht die Anwendung des für Kapitalgesellschaften geltenden Handelsrechts zur Folge außer als Berechnungsgrundlage (Art. 25 Abs. 2 ITTOIA 2005: „This does not (a) require a person to comply with the requirements of [the Companies Act 2006 or subordinate legislation made under that Act] except as to the basis of calculation, or (b) impose any requirements as to audit or disclosure“).

158

Nach Art. 25 Abs. 1 ITTOIA 2005 steht die Ermittlung des einkommensteuerlichen Gewinns auf der Grundlage der UK GAAP jedoch unter dem Vorbehalt von Anpassungen, die zum Zwecke der Gewinne für einkommensteuerliche Zwecke durch das Gesetz gefordert oder autorisiert werden.

159

Partnerships sind gesellschaftsrechtlich nur verpflichtet, ein „Profit and loss account“ (Gewinn- und Verlustrechnung) zu erstellen, das als Grundlage der Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern herangezogen wird (vgl. Art. 31 Abs. 1 Partnership Act 1890: „account of profits“).

160

Die britische Kanzlei FGH verweist in ihrer Stellungnahme vom 20. Oktober 2017 insoweit auch auf Lindley and Banks on Partnership (Par. 22-06), die ebenfalls festhalten, dass es keine allgemeine gesetzliche Verpflichtung für die Erstellung jährlicher Abschlüsse in Form von Bilanzen durch Firmen bzw. Personengesellschaften in bestimmter Form gibt; ausgenommen sind Zusammenschlüsse von Rechtsanwälten („solicitors“), für die besondere Bestimmungen gelten. Barrister McD, spezialisiert auf britisches Steuer- und Handelsrecht seit 1996, weist in seiner schriftlichen Darstellung vom 27. Oktober

2017 darauf hin, dass General Partnerships nicht gesetzlich verpflichtet sind, außer einer Gewinn- und Verlustrechnung („profit and loss account“), die die Grundlage für die Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern bildet, weitere Finanzunterlagen wie eine Bilanz („balance sheet“) oder eine andere aktuelle Erklärung der Eigenkapitalposition („up-to-date-statement of its capital position“) zu erstellen, da das Kapital nicht unter den Partnern verteilt wird, solange die Partnership nicht aufgelöst ist (vgl. Art. 44 Partnership Act 1890). Er stellt klar, dass eine Partnership für die an ihr beteiligten natürlichen Personen keine Aufzeichnungen ihres Kapitals vornehmen muss. Weiterhin muss sie bei der britischen Steuerbehörde keine Buchführung („accounts“) und keine Bilanzen („balance sheets“) einreichen.

161

Nur für Qualifying Partnerships ergibt sich die Pflicht, jährliche Abschlüsse und Berichte zu erstellen. Jeder Gesellschafter einer Qualifying Partnership muss am Ende des Geschäftsjahres in Bezug auf das abgelaufene Jahr einen jährlichen Abschluss, einen Lagebericht und einen Prüfungsbericht erstellen. Diese haben damit ähnliche Pflichten wie Kapitalgesellschaften (Companies) nach dem Companies Act 2006; für General Partnerships gelten diese Regeln aber nicht, (vgl. dazu die Stellungnahme der britischen Rechtsanwaltsgesellschaften MacX vom 19. Oktober 2017 und FGH vom 20. Oktober 2017, SHS LLP vom 3. November 2017, letztere unter Bezugnahme auf Lindley & Banks on Partnership, Page 575, Par. 22-07 und des Barristers McD vom 27. Oktober 2017).

162

eee. Das First-tier Tribunal – Tax Chamber – führte insoweit im Zusammenhang mit Art. 25 ITTOIA 2005 aus, dass es Art. 25 ITTOIA 2005 zwar erfordert, dass die Gewinne aus Handel in Übereinstimmung mit den UK GAAP ermittelt werden müssen, dass es aber in den das dortige Verfahren betreffenden Streitjahren 2010 und 2011 keine steuergesetzlichen Regelungen gab, die in Übereinstimmung mit den UK GAAP erstellte Bücher oder Abschlüsse (accounts) erfordern (Rupert Grint v. HMRC [2016] UKFTT 0537 (TC)). Das Tribunal bezog dabei auch eine Pressemitteilung der britischen Finanzverwaltung (IR 29 vom 29. März 1988) in seine Überlegungen mit ein, in der auf die Anregung von HMRC hingewiesen wurde, dass Fachleute (professionals) von einer Gewinnermittlung auf „cash basis“ zu einer solchen auf „accrual true and fair view basis“ für Zwecke der Steuerberechnung wechseln können. Die Entscheidung wurde vom Upper Tribunal – Tax and Chancery Chamber – in der nächsten Instanz bestätigt (vgl. Rupert Grint v. HMRC [2019] UKUT 0028 (TCC)).

163

Auch das Hessische FG hat in seinem Urteil vom 6. September 2021 (8 K 1871/13, juris; NZB unter dem Aktenzeichen I B 12/22 eingelegt) ausgeführt, dass General Partnerships, deren Gesellschafterkreis sich nicht ausschließlich aus Kapitalgesellschaften zusammensetzt, nach den Bilanzierungsgrundsätzen des Vereinigten Königreichs nicht verpflichtet sind, für das dortige Streitjahr Bilanzen und eine doppelte Buchführung zu erstellen und sich dabei auf ein Auskunftersuchen des Finanzamtes an die britischen Steuerbehörden gestützt. In einem Verfahren vor dem FG Baden-Württemberg (vgl. Urteil vom 30. Juni 2020 – 5 K 3305/17 –, juris; NZB unter dem Aktenzeichen I B 53/20 unbegründet) führte ein britischer Finanzbeamter ebenfalls aus, dass Personengesellschaften in Großbritannien ihre Abschlüsse in beliebiger Form erstellen dürfen, da sie – anders als Kapitalgesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung – gesetzlich nicht verpflichtet sind, Abschlüsse zu erstellen sowie Abschlüsse nach GAAP beim britischen Handelsregister einzureichen. Zu demselben Ergebnis kommt auch das Sächsische FG in seinem Urteil vom 10. Mai 2022 (8 K 1851/18).

164

fff. Art. 848 ITTOIA 2005 sieht vor, dass die General Partnership transparent behandelt wird, d.h. nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter werden als Steuersubjekt behandelt (vgl. auch HMRC, Partnership Manual 136000, 138000). Auf Art. 848 ITTOIA 2005 verweist auch HMRC, Partnership Manual, 141000 (The legal framework), ohne eine Verpflichtung zur Bilanzierung vorzusehen.

165

Von Seiten der britischen Finanzverwaltung (HMRC) wird nicht davon ausgegangen, dass für Gewerbetreibende und Personengesellschaften eine Pflicht zur Erstellung einer Bilanz besteht. Dies wird zum einen durch die Stellungnahme des britischen Steuerbeamten U bestätigt, ergibt sich aber auch aus dem Business Income Manual (BIM) von HMRC. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die gerichtliche Rechtsprechung („case law“) einen besonderen Stellenwert in der britischen Rechtsanwendung besitzt, was

bei der Beurteilung des Stellenwertes von gesetzlichen Regelungen zu berücksichtigen ist (vgl. dazu BIM 15020, Stand 7.3.2022, www.gov.uk).

166

Die Methode, wie ertragssteuerliche Gewinne auf der Grundlage von Art. 25 Abs. 1 ITTOIA 2005 unter Berücksichtigung der jahrhundertealten Tradition des britischen Case Law zu ermitteln sind, hat HMRC auch in BIM 15040 und 31005 festgehalten („1. Ascertain the profits of the trade for the period computed in accordance with generally accepted accounting practice. 2. Adjust the accountancy profits in accordance with any tax rules or principles which differ from generally accepted accounting practice“). Wenn allerdings keine relevanten steuerlichen Bestimmungen und Prinzipien einen bestimmten Fall betreffen, dann bestimmen die GAAP den Betrag des steuerbaren Gewinns für den Besteuerungszeitraum. Eine gültige Basis zur Berechnung des steuerlichen Gewinns beachtet Art. 25 ITTOIA 2005. Eine ungültige Basis steht nicht im Einklang mit dem Gesetz oder der Praxis. Wenn keine gültige Basis für steuerliche Zwecke vorliegt, müssen steuerliche Anpassungen vorgenommen werden (vgl. BIM 34020, Stand 7.3.2022, www.gov.uk).

167

Auch in BIM 15040 (Stand 7. März 2022, www.gov.uk) wird zunächst auf Art. 25 Abs. 1 ITTOIA 2005 abgestellt, dann aber festgehalten, dass die Orientierungshilfe in den Steuergesetzen, wie Gewinne ermittelt werden sollen, nicht umfassend ist und dass die Methode in vielen Jahren durch Gerichtsentscheidungen entstanden ist und entwickelt wurde („The guidance in the Taxes Acts on the way these profits should be calculated is not comprehensive and the methodology has emerged and been refined over many years through Courts decisions“).

168

Das Partnership Manual 163070 von HMRC sieht zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns einer Partnership vor, dass zunächst sichergestellt werden muss, dass der Gewinn in Übereinstimmung mit den UK GAAP berechnet wurde; dann muss der buchhalterische Gewinn in Übereinstimmung mit besonderen anwendbaren Steuergesetzen angepasst werden zum Zwecke der Ausführung von Ansprüchen oder ausgeübter Wahlrechte; schließlich wird der Gewinn auf den jeweiligen Gesellschafter nach der Gewinnbeteiligungsregelung verteilt („(1) Ascertain the profit of the trade computed in accordance with generally accepted accounting principles (GAAP), (2) adjust the accounting profit in accordance with any specific tax rules applicable, under income tax provisions for individuals and company tax provisions for companies, giving effect to any claims or elections made, then (3) allocate a share of the adjusted profits to the partners in accordance with the profit sharing arrangements during the accounting period“).

169

Wie bereits aus dem Wortlaut „calculated“ in Art. 25 Abs. 1 ITTOIA 2005 ersichtlich ist, folgt aus der Vorschrift keine Pflicht zur Führung entsprechender Bücher, insbesondere nicht zur Einrichtung einer doppelten Buchführung und Gewinnermittlung durch Bilanz. Dies entspricht auch der Einschätzung des britischen Steuerbeamten U als Ergebnis des Auskunftersuchens. Vielmehr ergibt sich aus der Vorschrift lediglich die Verpflichtung, ein den Rechnungslegungsgrundsätzen nach GAAP nicht entsprechendes Rechenwerk für steuerliche Zwecke anzupassen oder umzurechnen, ohne zugleich aber eine Verpflichtung zu normieren, Abschlüsse nach den GAAP zu erstellen. Für steuerliche Zwecke ist es notwendig, aber auch ausreichend, dass eine entsprechende Überleitungsrechnung erstellt wird (so auch FG Baden-Württemberg, Urteil vom 30. Juni 2020 – 5 K 3305/17 –, juris).

170

Auch die Kanzlei SHS LLP stellt in ihrer Stellungnahme vom 3. November 2017 heraus, dass im britischen Steuerrecht bei General Partnerships üblicherweise Anpassungen („adjustments“) an die Buchhaltungsgewinne („accounting profits“), die in jeder geeigneten Form erstellt werden können, vorgenommen werden müssen, dass aber keine jährlichen Bilanzen („balance sheets“) erstellt werden müssen. Hinsichtlich Anpassungen, die bei einer Gewinn- und Verlustrechnung auf „cash basis“ zu machen sind, führt Barrister McD in seiner Stellungnahme vom 27. Oktober 2017, aus, dass es sich dabei um Anpassungen für die Eröffnung („opening“) und den Abschluss („closing“) des Warenbestandes („trading stocks“) oder der halbfertigen Erzeugnisse („work in progress“) oder für Vorauszahlungen („prepayments“) oder Anpassungen im Zusammenhang mit Investitionsausgaben („capital expenditure“) handeln kann, wobei die einzelnen Anpassungen vom jeweiligen Einzelfall abhängen.

171

ggg. Auch der Partnership Tax Return Guide von HMRC, S. 8 für das Steuerjahr 6. April 2011 bis 5. April 2012, der eine Anleitung gibt, wie das Steuerformular von einer Personengesellschaft auszufüllen ist, geht von der Möglichkeit aus, dass eine Personengesellschaft keine jährlichen Buchhaltungsunterlagen bzw. Abschlüsse für jedes Jahr erstellt hat und rät für diesen Fall, dass der steuerliche Gewinn unter Anwendung der GAAP zu ermitteln ist und weiterhin das Self Assessment Helpsheet 222 („How to calculate your taxable profits“) heranzuziehen ist. Im Partnership Tax Return Guide wird festgehalten, dass Abschlüsse aus vielen Gründen und in vielen Arten („variety of ways“) in der Partnership erstellt werden können, ohne eine Verpflichtung zur Erstellung einer Bilanz vorzusehen. Die einzige Vorgabe, die gemacht wird, ist, die angewandte Methode folgerichtig von einem Jahr zum nächsten anzuwenden („Whichever method is adopted, be consistent from one year to the next“). Ziffer 5 des Self Assessment Helpsheet 222 befasst sich mit dem Traditional Accounting („accrual basis“) und spricht von Unterlagen („records“), die sämtliche Umsätze („sales“) und Einnahmen („takings“) sowie Einkäufe („purchases“) und Ausgaben „expenses“) enthalten müssen und gibt Erläuterungen, was unter den einzelnen Begriffen zu verstehen ist und welche Ausgaben steuerlich abzugsfähig sind. Wenn eine Ausgabe mehr als einen Besteuerungszeitraum betrifft, müssen die Kosten aufgeteilt werden. Eine Pflicht zur Bilanzierung ergibt sich auch aus dem Self Assessment Helpsheet 222 (Stand 2019) nicht. Vielmehr wird in Helpsheet 229 (Stand 2019) u.a. erläutert, wie man bei der Erstellung des Erklärungsformulars für Personengesellschaften vorgehen soll, wenn man beabsichtigt, keine Abschlüsse („accounts“) zu erstellen und auf Self-Assessment (SA103F) Self-employment (Stand 2019) verwiesen.

172

Auch der „Office of Tax Simplification (OTS) Small business tax review: Final Report“ vom Februar 2012 geht unter 3.4 davon aus, dass für steuerliche Zwecke die Gewinne eines Unternehmens unter Anwendung der GAAP berechnet werden müssen und dann gemäß den gesetzlichen Bestimmungen angepasst werden müssen. Weiter stellt der Report unter 5.1 klar, dass gegenwärtig keine Notwendigkeit für Unternehmen besteht, eine vollständige Buchführung mit einer Bilanz für einkommensteuerliche Zwecke zu erstellen („As noted in paragraph 3.4, profits on which income tax is charged must currently be calculated using GAAP (GAAP profits), but there is no requirement for a business to produce full accounts with a balance sheet (GAAP) for income tax purposes.“).

173

hhh. Soweit bei der steuerlichen Gewinnermittlung in Großbritannien die Übereinstimmung mit den GAAP gefordert wird, zwingt dies nach Auffassung des Senats die G Partnership lediglich dazu, ein diesen nicht entsprechendes, für andere Zwecke erstelltes Rechnungswerk anzupassen und ein „adjusted profit“ zu erstellen. Auch der britische Steuerbeamte U geht im Streitfall davon aus, dass der Abschluss zunächst als Einnahmen- und Ausgabenrechnung erstellt und dann für steuerliche Zwecke an die UK GAAP angepasst wurde. Dies sieht im Übrigen auch das Erklärungsformular (Partnership Statement) vor, in dem zunächst der Gewinn („Profit from a trade or profession“) und danach die Anpassungen („Adjustments on change of basis“) einzutragen sind.

174

Ein Abschlussprüfer des HRMC hat nach den Ausführungen des Herrn U alle für die Jahre zum 31. Dezember 2008 bis 31. Dezember 2016 eingereichten Steueranmeldungen der Personengesellschaften, zu denen auch die G Partnership gehörte, geprüft und festgestellt, dass in den Zeiträumen, für die eine Steueranmeldung eingereicht worden ist, jede Gesellschaft in fast allen Zeiträumen eine Gewinn- und Verlustrechnung („profit and loss account“) auf Einnahmen- und Ausgabengrundlage („cash basis“) erstellt hat. Die angepasste Gewinn- und Verlustrechnung der G Partnership wurde im Übrigen auch von der britischen Steuerbehörde akzeptiert. Auch dies spricht dafür, dass die G Partnership für steuerliche Zwecke lediglich eine Anpassungsrechnung, aber keine Gewinnermittlung in Form einer Bilanz einzureichen hatte.

175

Diese nach ausländischem Recht für steuerliche Zwecke vorzunehmenden Anpassungen stellen aber keine Bilanzierungspflichten nach § 140 AO dar. Punktuelle Vorgaben macht beispielsweise auch § 4 Abs. 3 EStG in den Sätzen 3 und 4 für die Einnahmenüberschussrechnung, und zwar aufbauend auf Grundsätzen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG. In § 4 Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG werden für die Einnahmenüberschussrechnung punktuelle Anpassungen und Korrekturen des durch die reine Überschussrechnung (als Zahlungsflussrechnung) ermittelten Ergebnisses vorgenommen, beispielsweise durch entsprechende Anwendung der Vorschriften über die Absetzungen für Abnutzungen

oder betreffend den Zeitpunkt des Abzugs der Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben. Auch nach inländischem Recht ist demnach ggfs. eine Überleitungsrechnung vorzunehmen, ohne dass sich daraus eine umfassende Buchführungs- oder Bilanzierungspflicht ergeben würde.

176

e) Für die G Partnership wurden für das Streitjahr auch nicht freiwillig Bücher geführt und Abschlüsse gemacht.

177

Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG scheidet aus, wenn die Auslandsgesellschaft im Ausland tatsächlich Bücher führt und Abschlüsse aufstellt. Dies gilt unabhängig davon, ob sie dem freiwillig oder auf Grund einer Rechtspflicht nach ausländischem Recht nachkommt (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 2014 I R 24/13, BStBl II 2015, 141). Das Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich hat ein Steuerpflichtiger erst dann wirksam ausgeübt, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht. Die erforderliche Eröffnungsbilanz ist zeitnah aufzustellen (BFH-Beschluss vom 14. März 2018 IV B 46/17, BFH/NV 2018, 728). Als Beweisanzeichen hierfür kann u.a. die Tatsache gewertet werden, dass es jene -z.B. durch die Übersendung an das Finanzamt- in den Rechtsverkehr gibt. Führt die Personengesellschaft tatsächlich Bücher im Ausland und stellt sie dort tatsächlich einen Abschluss nach ausländischem Recht auf, ohne auch eine Einnahmenüberschussrechnung zu erstellen, ist das Wahlrecht zugunsten des Betriebsvermögensvergleichs ausgeübt. Will die ausländische Personengesellschaft für Zwecke der Ermittlung der nach DBA steuerfreien Progressionseinkünfte hingegen die Einnahmenüberschussrechnung wählen, muss das Wahlrecht entsprechend ausgeübt werden, bevor im In- oder Ausland eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erfolgt. Als starkes Beweisanzeichen hierfür kann der Umstand gewertet werden, dass bei dem inländischen Finanzamt eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eingereicht wird, bevor der ausländischen Steuerverwaltung ggfs. eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zugeleitet worden ist (BFH-Urteil vom 20. April 2021 IV R 3/20, BFHE 273, 119). Hat der Steuerpflichtige demgegenüber nur die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufgezeichnet, so hat er aufgrund dieser tatsächlichen Handhabung sein Wahlrecht im Sinne einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgeübt.

178

Der für die G Partnership aufgestellte „Profit and loss account“ für das 2010 endende Jahr ist einem Jahresabschluss und einer Gewinnermittlung nach Bilanzierungsgrundsätzen nach § 242 Abs. 1 HGB nicht vergleichbar. Insoweit handelt es sich um eine auf Zahlungsvorgängen beruhende Einnahmen- und Ausgabenrechnung, die durch Berücksichtigung von Provisionen modifiziert wurde.

179

Ob das Wahlrecht bezüglich der Bilanzierung ausgeübt wurde, bestimmt sich jedoch maßgeblich danach, ob eine Eröffnungsbilanz und ob für den Schluss eines Geschäftsjahres ein das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellender Abschluss erstellt wurden (vgl. § 242 Abs. 1 HGB). Beides wurde für die G Partnership im Streitjahr nicht erstellt.

180

Auch der vom FA zitierten E-Mail des Buchhaltungsbüros FF vom 20. Januar 2012, 17.24 Uhr, an den Zeugen Y kann dies nicht entnommen werden. Zum einen bezieht sich die E-Mail nicht auf die G Partnership. Zum anderen spricht auch FF lediglich davon, dass er, ausgehend von dem Gewinn, wie er in den „(cash basis) accounts“ ausgewiesen werde, diesen für GAAP-Punkte (Warenbestand, Debitoren, Kreditoren) („adjusted“) angepasst habe.

181

Des Weiteren geht der britische Steuerbeamte U im Streitfall ebenfalls davon aus, dass der Abschluss zunächst als Einnahmen- und Ausgabenrechnung erstellt und dann für steuerliche Zwecke an die UK GAAP angepasst wurde. Das Wahlrecht bezüglich der Bilanzierung wurde dadurch nicht ausgeübt. Auch die Überleitungsrechnung („adjustments“) der für handelsrechtliche Zwecke auf einer „cash basis“ erstellten Einnahmen- und Ausgabenrechnung stellt keine Eröffnungsbilanz dar. Durch diese wurden lediglich zwei Korrekturen vorgenommen, ohne dass ein Eigenkapital sowie aktive Vermögensgegenstände (z.B. Bank- oder Kassenbestände) oder passive Vermögensgegenstände ermittelt worden wären. Bank- oder

Kassenbestände wurden ebenso wenig ausgewiesen wie Rückstellungen oder Verbindlichkeiten. Dasselbe gilt für Rücklagen und den Gewinn- oder Verlustvortrag. Auch wurde keine körperliche Bestandsaufnahme vorgenommen.

182

Insgesamt liegen lediglich punktuelle Anpassungen vor, durch die das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG nicht ausgeschlossen wird (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Juni 2018 IV B 57/19, S. 9, Blatt 1755 ff. der Finanzgerichtsakten). Zudem hat die Partnership keine Maßnahmen zur Durchführung eines Betriebsvermögensvergleichs und einer Buchführung getroffen.

183

f) Die einschränkenden Regelungen des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG greifen im Streitfall nicht ein.

184

Die Anwendung von § 4 Abs. 3 Satz 4 Variante 1 EStG scheidet im Streitfall aus, weil das zum Zwecke der Handelstätigkeit angeschaffte Gold nicht dem Anlagevermögen, sondern dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist. Bei dem Erwerb von physischem Gold handelt es sich auch nicht um ein den Wertpapieren vergleichbares nicht verbrieftes Recht im Sinne des § 4 Abs. 3 Satz 4 Variante 3 EStG. Die Goldbarren wurden im Streitfall vorliegend durch Barrenlisten identifizierbar gekennzeichnet und physisch bei der Bank separiert, so dass eine Eigentumszuordnung gewährleistet war. Auch wenn die drittverwahrende Bank die Möglichkeit hat, einen in Sammelverwahrung befindlichen und mehreren Miteigentümern gehörenden - regelmäßig nur nach Gattung (Gewicht und Feinheit) räumlich separierten- Goldbestand zu erweitern und zu ergänzen, greift § 4 Abs. 3 Satz 4 Variante 3 EStG nicht ein (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BStBl II 2017, 456).

185

g) Ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO liegt nicht vor.

186

Durch die beim vorliegenden Gestaltungsmodell mit Gold oder Edelmetallen im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG anfallenden Betriebsausgaben entsteht dem Steuerpflichtigen zwar ein Verlust, der für den Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG zu berücksichtigen ist und zu einem Steuervorteil für den Steuerpflichtigen führt. Wenn die Edelmetalle in darauffolgenden Veranlagungszeiträumen wieder veräußert werden, erhöht der daraus resultierende Ertrag die Steuerlast des Steuerpflichtigen wenig, wenn dieser ohnehin den Spitzensteuersatz zahlt. Trotz dieses Steuervorteils handelt es sich nicht um eine missbräuchliche Gestaltung nach § 42 AO, weil der Steuerpflichtige frei darüber entscheiden kann, in welchem Veranlagungszeitraum er steuerlich relevante Aufwendungen tätigt; der Goldhandel über eine ausländische Personengesellschaft war bis zur Einführung der im Streitjahr noch nicht existierenden § 15b Abs. 3a EStG bzw. § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2c EStG kein Missbrauch (vgl. auch BFH-Urteile vom 19. Januar 2017 IV R 10/14, BStBl II 2017, 466; IV R 50/14, BStBl II 2017, 456).

187

2. Da die Klage bereits mit dem Hauptantrag Erfolg hat, wird über die Hilfsanträge der Klägerin nicht entschieden.

188

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Sie umfasst auch die Kosten des ersten Rechtsgangs unter Einschluss des Revisionsverfahrens (vgl. § 143 Abs. 2 FGO). Die Kosten der Beigeladenen sind gemäß § 139 Abs. 4 FGO nicht zu erstatten, da Sachanträge nicht gestellt wurden.

189

4. Die Revision ist nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO, insbesondere des § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO, nicht vorliegen. Eine Divergenz zum Urteil des FG Düsseldorf vom 5. Mai 2022 (8 K 2073/14 F) liegt nach Auffassung des Senats nicht vor, da es in dem vom FG Düsseldorf entschiedenen Fall und dem vorliegenden Streitfall maßgeblich auf die Würdigung der jeweiligen Umstände des jeweiligen Einzelfalls ankommt.