
Datum: 12.12.2011
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1165/11 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2011:1212.9K1165.11F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens - einschließlich der Kosten des Revisionsverfahrens -.

Tatbestand:

1

Das Verfahren befindet sich im 2. Rechtszug. Die Beteiligten streiten über die Besteuerung von Einkünften, die die Klägerin in Großbritannien erzielt hat. Die Klägerin ist eine KG, deren Komplementärin - eine GmbH - nicht am Gewinn der Gesellschaft beteiligt ist. Kommanditistinnen der Klägerin waren im Streitjahr 1999 neun deutsche Unternehmen, und zwar und Aktiengesellschaften. Die Klägerin war ihrerseits jeweils einziger "Limited Partner" von insgesamt 13 Limited Partnerships in Großbritannien, die Eigentümer eines dort belegenen Immobilienbestands waren. Weder die Klägerin noch die Limited Partnerships waren in Großbritannien operativ tätig; die Verwaltung der Immobilien erfolgte vielmehr durch eine britische Kapitalgesellschaft, die zugleich unbeschränkt haftende Gesellschafterin ("General Partner") der einzelnen Limited Partnerships war.

2

Im Jahr 1998 erwarb eine der Limited Partnerships, die A-LP, eine in Großbritannien belegene Immobilie mit Anschaffungskosten von 31.564.818 DM. Zu den Bestandteilen dieser Immobilie zählten Geschäftseinrichtungen ("fixtures"), die nach englischem Recht zum unbeweglichen Vermögen gehören. Auf diese Einrichtungen machte die A-LP in der Folgezeit nach englischem Recht Abschreibungen in Höhe von umgerechnet 1.459.810 DM geltend. Im Streitjahr veräußerte sie die Immobilie für 35.493.120 DM; dabei fielen Veräußerungskosten

3

in Höhe von 337.749 DM an. In Großbritannien wurde daraufhin ein Gewinn in Höhe der gewährten Abschreibungen besteuert (sog. Claw-back-Besteuerung). Ferner erzielten die Limited Partnerships aus der kurzfristigen Anlage von Liquiditätsüberschüssen aus Mieteinkünften sowie von Rücklagen für die Instandhaltung von Mietobjekten Zinserträge in Höhe von umgerechnet 1.231.614 DM. Diese Einkünfte wurden in Großbritannien nicht besteuert.

Das Finanzamt (FA) stellte mit Bescheid vom 12.04.2001 die Einkünfte der Klägerin gesondert und einheitlich fest. Das FA qualifizierte in diesem Bescheid die Zinseinkünfte als steuerfrei. Diese Behandlung entsprach einem Schreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF) vom 24.12.1999 ("Betriebsstätten - Verwaltungsgrundsätze", Bundessteuerblatt - BStBl- I 1999, 1076, Tz. 1.1.5.1). In dieser Verwaltungsanweisung wird davon ausgegangen, dass eine gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) gewerblich geprägte Personengesellschaft aus abkommensrechtlicher Sicht gewerbliche Gewinne (Unternehmensgewinne) erzielt, die gegebenenfalls einer im Ausland befindlichen Betriebsstätte jener Gesellschaft zugerechnet werden müssen. Der Feststellungsbescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die Klägerin legte Einspruch gegen diesen Bescheid ein.

4

In der Folge wurde - während des noch anhängigen Einspruchsverfahrens - bei der Klägerin eine Außenprüfung durchgeführt. Diese führte zum Erlass eines Änderungsbescheides, der den Bescheid vom 12.04.2001 mit Datum vom 21.06.2006 änderte. In diesem Änderungsbescheid erfasste das FA den bei der A-LP entstandenen Veräußerungsgewinn in Höhe von 3.590.533 DM (35.493.120 DM ./. 31.564.818 DM ./. 337.749 DM). Das FA qualifizierte die Zinseinkünfte als in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtig. Es verneinte abweichend von dem BMF-Schreiben vom 24.12.1999 (a.a.O.) Unternehmensgewinne mangels originärer gewerblicher Tätigkeit der britischen Personengesellschaft und sah die gewerbliche Prägung der britischen Personengesellschaft ausdrücklich (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 12.05.2005, Seite 5) als abkommensrechtlich unerheblich an. Den von der Klägerin eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 21.02.2007 als unbegründet zurück. Die Klägerin erhob hiergegen Klage.

5

Mit Urteil vom 28.04.2010 (I R 81/09) hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass Zinserträge, die von einer im Sinne von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft erzielt werden, an der unmittelbar oder mittelbar in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen beteiligt sind, grundsätzlich als Zinseinnahmen der deutschen und nicht als gewerbliche Gewinne eines Unternehmens der US-amerikanischen Besteuerung unterliegen.

6

Die Klage der Klägerin hatte im 1. Rechtszug zum Teil Erfolg: Der erkennende Senat entschied, dass der Veräußerungsgewinn durch das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26.11.1964 (BGBl II 1966, 359; BStBl I 1966, 370) in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 23.03.1970 (BGBl II 1971, 46; BStBl I 1971, 140 DBA-Großbritannien 1964/1970) von der deutschen Besteuerung ausgenommen sei, die Zinseinkünfte aber in Deutschland zu besteuern seien (Finanzgericht -FG- Düsseldorf, Urteil vom 28.04.2009, 17 K 1070/07 F).

7

Auf die - vom FG zugelassene - Revision beider Beteiligten hob der BFH mit Urteil vom 09.12.2010 (I R 49/09) das Urteil des FG auf, verwies die Sache an das FG zurück und übertrug die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahren dem FG.

8

Der BFH erachtete die Revision des FA als begründet. Das FA habe den Anteil der Klägerin an dem von der A-LP erzielten Veräußerungsgewinn zu Recht als steuerpflichtigen Gewinn festgestellt. Wegen der Begründung dieser Auffassung des BFH wird auf die Ausführungen des BFH verwiesen. 9

Hinsichtlich der Zinseinkünfte entschied der BFH, diese dürften nach Art. VII Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 in Deutschland besteuert werden. Dem stehe weder der Bezug dieser Einkünfte aus der Vermietung der in Großbritannien belegenen Grundstücke noch der Umstand entgegen, dass es sich bei der Klägerin um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG handle. Die Feststellungen des FG ließen aber keine abschließende Beurteilung der Frage zu, ob im Streitfall der Feststellung der Einkünfte als steuerpflichtig § 176 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) entgegenstehe. 10

Nach Art. VII Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 würden Zinsen, die aus Quellen innerhalb eines der Gebiete von einer in dem anderen Gebiet ansässigen und damit dort steuerpflichtigen Person bezogen werden, nur in diesem anderen Gebiet besteuert. Dabei umfasse der Begriff "Zinsen" Zinsen aus Schuldverschreibungen, Wertpapieren, Wechseln, Obligationen oder irgendeiner anderen Schuldverpflichtung (Art. VII Abs. 2 Buchst. A DBA-Großbritannien 1964/1970). Solche Zinsen habe die Klägerin nach den Feststellungen des FG bezogen, und zwar aus einer Anlage von Kapital in Großbritannien und damit aus Quellen innerhalb Großbritanniens. Im Hinblick auf die Ansässigkeit und die Steuerpflicht sei, da die Klägerin nicht zu den "Personen" i.S. des DBA-Großbritannien 1964/1970 zähle (Art. II Abs. 1 Buchst. f DBA-Großbritannien 1964/1970), auf die Gesellschafter der Klägerin abzustellen; diese seien im Streitjahr in Deutschland sowohl ansässig als auch mit den Zinseinkünften steuerpflichtig gewesen. Im Ergebnis folge daher aus Art. VII Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 hinsichtlich der Zinseinkünfte ein ausschließliches Besteuerungsrecht Deutschlands. 11

Dieses Besteuerungsrecht werde nicht dadurch in Frage gestellt, dass das DBA-Großbritannien 1964/1970 den Anteil eines Mitunternehmers an den gewerblichen Gewinnen (oder in der englischsprachigen Fassung: the share of the industrial or commercial profits) eines Unternehmens zwar grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Mitunternehmers (Art. III Abs. 2 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970), den Anteil am Gewinn aus einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte aber dem Betriebsstättenstaat zur Besteuerung zuweise (Art. III Abs. 2 Satz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970). Denn die hier in Rede stehenden Zinsen zählten nicht zu den "gewerblichen Gewinnen" i.S. des Art. III DBA-Großbritannien 1964/1970. 12

Die Einkünfte der Klägerin beruhten nach den bindenden Feststellungen des FG auf der langfristigen Verwaltung von Grundstücken und der vorübergehenden Anlage liquider Mittel durch die einzelnen Limited Partnerships. Diese Tätigkeiten seien ihrer Art nach nicht gewerblicher Natur (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG 1997), sondern dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Die daraus von der Klägerin erzielten Einkünfte gälten zwar, da die einzige persönlich haftende und zur Geschäftsführung befugte Gesellschafterin der A-LP eine Kapitalgesellschaft war, aus der Sicht des deutschen Rechts in vollem Umfang als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG 1997). Der Senat habe aber zum Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit den USA - DBA-USA 1989 a.F. - entschieden, dass diese fiktive Umqualifizierung von Einkünften einer "gewerblich geprägten Personengesellschaft" nicht auf das Abkommensrecht durchschlage; diese Beurteilung sei auch für das DBA-Großbritannien 1964/1970 einschlägig. Daran ändere 13

nichts, dass hier wie dort insoweit abweichend von Art. 7 Abs. 1 des Abs. 1 Satz 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-MustAbK) - nicht von "Unternehmensgewinnen", sondern von "gewerblichen Gewinnen" die Rede sei. Denn dieser Begriff sei abkommensautonom von dem innerstaatlichen Begriffsverständnis abzugrenzen. Daher greife im Streitfall, was die in Großbritannien erzielten Zinseinkünfte angehe, Art. III DBA-Großbritannien 1964/1970 nicht ein. Dasselbe gelte im Ergebnis für Art. XII DBA-Großbritannien 1964/1970, der die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen betreffe.

Dennoch könne der angefochtene Bescheid in diesem Punkt nicht abschließend bestätigt werden. Denn die vom FG getroffenen Feststellungen ließen die Möglichkeit offen, dass der Ansatz der Zinseinkünfte in diesem Bescheid gegen § 176 Abs. 2 AO verstoße. 14

Dazu habe die Klägerin unwidersprochen vorgetragen, dass es sich bei dem angefochtenen, aus dem Jahr 2006 stammenden Bescheid um einen Änderungsbescheid handle und dass in dem ursprünglichen Bescheid die Zinsen als steuerfrei behandelt worden seien. Dieser Vortrag werde zudem insoweit durch das angefochtene Urteil gestützt, als danach der erstinstanzliche Antrag der Klägerin dahin gegangen sei, "den Bescheid ... vom 12.04.2001, geändert durch Bescheid vom 21.03.2006" zu ändern. Der Senat betrachte angesichts dessen die vom FA vorgenommene Bescheidänderung als vom FG festgestellt. Ferner ergebe sich aus dem Urteil des FG, dass der zuletzt ergangene Änderungsbescheid im Hinblick auf die Behandlung der Zinseinkünfte der vom Senat erkannten abkommensrechtlichen Lage entspreche. 15

Vor diesem Hintergrund könne § 176 Abs. 2 AO im Streitfall eingreifen, wenn - wie von der Klägerin vorgetragen - die Zinseinkünfte in dem ursprünglichen Bescheid als steuerfrei behandelt worden seien. Denn eine solche Handhabung würde den vom BMF erlassenen "Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen" (BMF-Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4-S 1300-111/99, BStBl I 1999, 1076, Tz. 1.1.5.1) entsprechen. Diese Verwaltungsanweisung gehe davon aus, dass eine gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG gewerblich geprägte Personengesellschaft aus abkommensrechtlicher Sicht gewerbliche Gewinne (Unternehmensgewinne) erziele, die gegebenenfalls einer im Ausland befindlichen Betriebsstätte jener Gesellschaft zugerechnet werden müssten. Da die A-LP gewerblich geprägt sei, ihre einzige Betriebsstätte in Großbritannien gelegen haben dürfte und die Gewinne einer Personengesellschaft abkommensrechtlich deren Gesellschaftern zuzurechnen sind, hätten die von der Klägerin bezogenen Zinsen nach der genannten Verwaltungsansicht dem Besteuerungsrecht Großbritanniens unterlegen (Art. III Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Art. VII Abs. 5 DBA-Großbritannien 1964/1970) und hätten von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden müssen (Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970). Damit würde es übereinstimmen, wenn das FA zunächst die Zinsen als steuerfreie Einkünfte festgestellt hätte, was wiederum zur Anwendbarkeit des § 176 Abs. 2 AO führen könnte. 16

Dass die genannten Einkünfte in dem ursprünglichen, in 2001 ergangenen Feststellungsbescheid für das Streitjahr tatsächlich in dem genannten Sinne behandelt worden sei, habe das FG jedoch nicht festgestellt. Ebenso habe es nicht festgestellt, ob zeitlich vor dem in 2006 erlassenen Änderungsbescheid weitere Änderungsbescheide ergangen seien, von wann jene Bescheide ggf. stammten und wie dort das Besteuerungsrecht im Hinblick auf die Zinseinkünfte behandelt worden sei; diese Frage könne im Streitfall deshalb bedeutsam sein, weil nach der Rechtsprechung des Senats § 176 Abs. 2 AO nicht eingreife, wenn die in der Vorschrift genannte Entscheidung zeitlich nach 17

dem Erlass des zu beurteilenden Änderungsbescheids ergangen sei. Im Ergebnis könne daher die Frage nach der Anwendbarkeit des § 176 Abs. 2 AO anhand der bisher getroffenen Feststellungen nicht abschließend beurteilt werden.

Die Klägerin vertritt im 2. Rechtszug folgende Rechtsauffassung: Der Änderungsbescheid vom 21.03.2006 verstoße gegen § 176 Abs. 2 AO. Nach § 176 Abs. 2 AO dürfe bei der Änderung eines Steuerbescheides nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift einer obersten Bundesbehörde von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet worden sei. Der BFH habe in seinem Urteil vom 28.04.2010 (I R 81/09) erkannt, dass das BMF-Schreiben von 1999 nicht mit dem geltenden Recht in Einklang gestanden habe. Dies dürfe bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit des Änderungsbescheides vom 21.03.2006 nicht zu ihren Ungunsten berücksichtigt werden. Wenn § 176 Abs. 2 AO davon spreche, dass eine die Verwaltungsvorschrift als gesetzwidrig erkennende BFH-Rechtsprechung "bei der Änderung eines Steuerbescheides" nicht berücksichtigt werden dürfe, sei nicht auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des Änderungsbescheides, hier also den 21.06.2006, abzustellen, sondern auf den Zeitpunkt der letzten Gerichtsentscheidung über diesen Bescheid. Denn die tatsächlich den Steuerpflichtigen beschwerende Änderungswirkung entstehe grundsätzlich erst mit der Bestandskraft eines Bescheides. Nur so könne der von § 176 Abs. 2 AO gewährleistete Vertrauensschutz auch tatsächlich wirksam werden (Hinweis auf von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand März 2000, § 176 AO Rz. 116). 18

§ 176 Abs. 2 AO diene dem Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen. Für einen hinreichenden Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen sei es erforderlich, dass dieser bis zum Zeitpunkt der letzten gerichtlichen Entscheidung über die Rechtmäßigkeit des Änderungsbescheides gewährleistet sei. Somit müsse sich die Regelungswirkung des § 176 Abs. 2 AO bis zum Schluss des gerichtlichen Verfahrens erstrecken. Wäre der Anwendungsbereich des § 176 Abs. 2 AO auf Änderung der Rechtslage im Zeitraum zwischen (erstmaligem) Erlass des Steuerbescheides und Erlass des Änderungsbescheides begrenzt, würde die Anwendbarkeit des § 176 Abs. 2 AO und damit auch der zu gewährende Vertrauensschutz einzig vom Zufall abhängen. Die Anwendung des § 176 Abs. 2 AO hinge davon ab, ob die Änderung der Rechtslage in den Zeitraum zwischen Erlass des Steuerbescheides und des Änderungsbescheides falle oder nicht. 19

Eine vom Gesetzgeber gewollte Beschränkung der Anwendbarkeit des § 176 Abs. 2 AO auf den Zeitraum zwischen dem Erlass des Erstbescheides und des Änderungsbescheides lasse sich der gesetzlichen Regelung jedoch nicht entnehmen. Denn ausweislich des Wortlautes sei § 176 Abs. 2 AO zu Gunsten des Steuerpflichtigen bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden zu befolgen. Diese sei aber erst mit dem Eintritt der Bestandskraft endgültig. Eine Einschränkung des Vertrauensschutzes auf den Zeitpunkt des Erlassvorgangs sei damit gerade nicht verbunden. 20

Auch in der revisionsgerichtlichen Entscheidung im 1. Rechtszug habe der BFH ausdrücklich festgestellt, dass § 176 Abs. 2 AO im Streitfall eingreifen könne, wenn wie von ihr vorgetragen die Zinseinkünfte in dem ursprünglichen Bescheid als steuerfrei behandelt worden seien (unter 2.d) bb) der Entscheidungsgründe Tz. 23). 21

Der BFH betrachte die Änderung des Bescheides vom 12.04.2001 durch Bescheid vom 21.03.2006 als vom Finanzgericht festgestellt. In Kenntnis dieser Tatsachenlage - und der eigenen Rechtsprechung zur mangelnden Einschlägigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG für die 22

Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen - weise der BFH selbst darauf hin, dass § 176 Abs. 2 AO im Streitfall eingreifen könne, wenn - wie von der Klägerin vorgetragen - die Zinseinkünfte im ursprünglichen Bescheid als steuerfrei behandelt worden seien. Der BFH schließe damit die Anwendung des § 176 Abs. 2 AO nicht bereits auf Grund des zeitlichen Ablaufs der Geschehnisse aus. Eine Zurückverweisung an das Finanzgericht wäre sonst nicht erforderlich gewesen.

Die Klägerin beantragt, 23

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte vom 12.04.2001, geändert durch Bescheid vom 21.03.2006, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.02.2007 dahin zu ändern, dass die Zinseinkünfte in Höhe von 1.231.614 DM als steuerfreie Einkünfte festgestellt werden. 24

Der Beklagte beantragt, 25

die Klage abzuweisen. 26

Der Beklagte ist folgender Auffassung: § 176 Abs. 2 AO greife dann nicht ein, wenn eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, einer obersten Bundes- oder Landesbehörde zeitlich erst nach Erlass des Änderungsbescheides von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet worden sei (Hinweis auf BFH vom 20.12.2000, I R 50/95, BStBl II 2001, 409; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 176 AO, Rz. 34 m.w.N.). Im Streitfall sei das BMF-Schreiben vom 14.12.1999 erst durch das Urteil des BFH vom 17.10.2007 (I R 5/06) beziehungsweise durch das Urteil aus 2010 als nicht mit dem Gesetz in Einklang stehend bezeichnet worden, nachdem bereits im Änderungsbescheid vom 21.03.2006 die Zinsen als steuerpflichtig behandelt worden seien. 27

Der Beklagte verweist auf die Urteilsanmerkung von KB (in: Internationales Steuerrecht IStR 7/2011, S. 268), in welcher der Autor (= Berichterstatter des Verfahrens) erläutere, dass der BFH bei seiner Zurückverweisung zwar auf § 176 Abs. 2 AO hinweise, jedoch zugleich an seiner bisherigen Rechtsprechung festhalte. Hiernach greife § 176 Abs. 2 AO nicht ein, wenn eine verwaltungsseitige Regelung erst zeitlich nach dem Erlass des Änderungsbescheides verworfen werde. Die Zurückverweisung durch den BFH sei wohl am ehesten damit zu erklären, dass die Frage des § 176 Abs. 2 AO erst im Revisionsverfahren aufgeworfen und vom FG nicht angesprochen gewesen sei. Der BFH habe wohl aus Gründen äußerster Vorsicht der Klägerin die Chance erhalten wollen, zu diesem Punkt auch in tatsächlicher Hinsicht ergänzend vorzutragen. 28

Entscheidungsgründe: 29

Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Feststellungsbescheid ist rechtmäßig. 30

I. 31

Der erkennende Senat ist hinsichtlich der Frage, ob die Einkünfte der einzelnen Limited-Partnerships nicht ihrerseits gesondert und einheitlich festzustellen sind, im 2. Rechtszug gemäß § 126 Abs. 5 Finanzgerichtsordnung (FGO) an die rechtliche Beurteilung durch den BFH gebunden. 32

II. 33

34

Über die Frage, ob das FA zu Recht einen bei der A-LP entstandenen Veräußerungsgewinn als in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtig festgestellt hat, ist im 2. Rechtszug nicht mehr zu entscheiden, da die Klägerin im 2. Rechtszug ihren Klageantrag auf den Streitpunkt "Zinseinkünfte" begrenzt hat. Im Übrigen wäre der Senat auch in diesem Punkt an die Auffassung des BFH nach § 126 Abs. 5 FGO gebunden.

III. 35

Die Feststellung der Einkünfte ist rechtmäßig, soweit sie die von der Klägerin erzielten Zinseinkünfte betrifft. 36

1. Das Besteuerungsrecht hinsichtlich der von der Klägerin erzielten Zinseinkünfte (1.231.614 DM) steht gemäß Art. 7 Abs. 1 DBA der Bundesrepublik Deutschland zu. Dem steht weder der Bezug dieser Einkünfte aus der Vermietung der in Großbritannien belegenen Grundstücke noch der Umstand entgegen, dass es sich bei der Klägerin um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft handelt. Zur Begründung wird insoweit auf die Ausführungen des BFH verwiesen, an die der Senat nach § 126 Abs. 5 FGO gebunden ist. 37

2. Dem Erlass des Änderungsbescheides vom 21.06.2006 stand auch nicht die Regelung des § 176 Abs. 2 AO entgegen. 38

Nach § 176 Abs. 2 AO darf bei der Änderung eines Steuerbescheides nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, einer obersten Bundes- oder Landesbehörde von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet worden ist. Im Streitfall hat das FA nicht gegen diese Vorschrift verstoßen. 39

In Gestalt des BMF-Schreibens vom 24.12.1999 (BStBl I 1999, 1076 Tz. 1.1.5.1) bestand eine Verwaltungsanweisung, nach der eine gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG gewerblich geprägte Personengesellschaft aus abkommensrechtlicher Sicht gewerbliche Gewinne (Unternehmensgewinne) erzielt, die gegebenenfalls einer im Ausland befindlichen Betriebsstätte jener Gesellschaft zugerechnet werden müssen. Dieser Verwaltungsanweisung hat das FA in dem Bescheid vom 12.04.2001 entsprochen, indem es die Zinsen als steuerfreie Einkünfte festgestellt hat. Es handelte sich bei der A-LP um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, deren einzige Betriebsstätte in Großbritannien gelegen war. Diese Verwaltungsauffassung hat der BFH in seinem Urteil vom 28.04.2010 (I R 81/09) als nicht im Einklang mit geltendem Recht stehend erachtet. Der BFH hat die Auffassung vertreten, dass Zinserträge, die von einer gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft erzielt werden, an der unmittelbar oder mittelbar in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen beteiligt sind, grundsätzlich als Zinseinnahmen der deutschen und nicht als gewerbliche Gewinne eines Unternehmens der ausländischen Besteuerung unterliegen. Der Änderungsbescheid ist jedoch schon am 21.06.2006 ergangen, so dass der Beklagte nicht "bei der Änderung des Steuerbescheides" berücksichtigt haben kann, dass das BMF-Schreiben von dem BFH als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet worden ist. Der Beklagte geht zwar davon aus, der BFH habe bereits in seinem Urteil vom 17.10.2007 (I R 5/06) gegen die Auffassung des BMF entschieden. Nach den Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 28.04.2010 (I R 81/09) nimmt der BFH selbst dies allerdings nicht an. Im Übrigen ergäbe sich hieraus auch kein anderes Ergebnis, da auch die Entscheidung vom 17.10.2007 nach dem Erlass des Änderungsbescheides vom 21.06. 2006 datiert. 40

"Bei der Änderung eines Steuerbescheides" kann eine höchstrichterliche Rechtsprechung, die eine allgemeine Verwaltungsvorschrift einer obersten Bundes- oder Landesbehörde als mit dem geltenden Recht nicht vereinbar bezeichnet, nur berücksichtigt werden, wenn sie zum Zeitpunkt des Erlasses des Änderungsbescheides bereits besteht. § 176 Abs. 2 AO greift nur ein, wenn das entsprechende klarstellende BFH-Urteil in der Zeit zwischen dem Erlass des ursprünglichen Bescheids und dem Zeitpunkt des Erlasses des Änderungsbescheides ergangen ist (so ausdrücklich BFH vom 20.12.2000, I R 50/95, BStBl II 2001, 409; vom 11.10.1988, VIII R 419/83, BStBl II 1989, 284, 287; von Wedelstädt in Beermann/Gosch AO und FGO, § 176 AO Rz. 34; vgl. auch Eisenack/Pohl, IStR 2011, 259, 261 Fußnote 14). Es reicht - entgegen der Ansicht von von Groll (in Hübschmann/Spitaler, AO und FGO, § 176 AO Rz. 116) - nicht aus, wenn die höchstrichterliche Rechtsprechung bis zum Zeitpunkt der letzten Gerichtsentscheidung über den Änderungsbescheid ergangen ist.

Nach dem Wortlaut ("bei der Änderung eines Steuerbescheides") greift § 176 Abs. 2 AO nur ein, wenn das entsprechende klarstellende Urteil im Zeitpunkt des Erlasses des Änderungsbescheides vorliegt. Die Vorschrift erfasst nicht den Fall, in dem zunächst ein Änderungsbescheid ergeht und erst im Anschluss hieran ein oberster Gerichtshof eine Verwaltungsvorschrift als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet, wodurch der Änderungsbescheid materiell-rechtlich legitimiert wird (BFH-Urteil vom 11.10.1988, VIII R 419/83, BStBl II 1989, 284, 287). 42

Es entspricht auch dem Sinn und Zweck des § 176 Abs. 2 AO, bei der vorliegenden Fallgestaltung einen Verstoß gegen diese Vorschrift zu verneinen. § 176 Abs. 2 AO soll das Vertrauen in den Fortbestand einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, einer obersten Bundes- oder Landesbehörde schützen, allerdings soll dieser Vertrauensschutz nur für den Fall gewährt werden, dass ein oberster Gerichtshof des Bundes die Vorschrift als nicht gesetzeskonform erkennt und die Verwaltung diese Rechtsprechung nunmehr bei der Änderung eines Steuerbescheides zu Ungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigen will. Die Verwaltung soll an der in der Verwaltungsvorschrift vertretenen Rechtsauffassung festgehalten werden, es soll ihr versagt werden, sich auf die gegen die Verwaltungsauffassung ergangene BFH-Rechtsprechung zu berufen. Nur dann, wenn der Wegfall einer Verwaltungsvorschrift für die Änderung des Steuerbescheides ursächlich wäre, soll eben diese Änderung unterbleiben. Die Vorschrift schützt den Steuerpflichtigen aber zum Beispiel nicht dagegen, dass die Finanzverwaltung bei vertretbarer Auslegung weiterhin bestehender Verwaltungsvorschriften ihre ursprüngliche Rechtsansicht im Einklang mit der tatsächlichen Rechtslage bei Erlass des Änderungsbescheides aufgibt (BFH vom 11.10.1988, VIII R 419/83, BStBl II 1989, 284, 287). 43

§ 176 Abs. 2 AO entspricht insoweit § 176 Abs. 1 AO, der z.B. in § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO ebenfalls nicht die Abweichung von einer höchstrichterlichen Rechtsprechung verbietet, sondern lediglich verbietet, "bei der Änderung eines Steuerbescheides" zu berücksichtigen, dass sich die höchstrichterliche Rechtsprechung geändert hat. Einen von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abweichenden Steuerbescheid vor Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung verbietet auch § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO nicht (vgl. von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO und FGO, § 176 AO Rz. 32 m.w.N.). 44

Nach Ansicht des erkennenden Senats war auch der BFH im 1. Rechtszug der Auffassung, dass § 176 Abs. 2 AO nicht eingreift, wenn die in § 176 Abs. 2 AO genannte höchstrichterliche Entscheidung zeitlich nach dem Erlass des zu beurteilenden Änderungsbescheides ergangen ist. Denn in der Entscheidung heißt es wörtlich: "diese Frage könnte im Streitfall deshalb bedeutsam sein, weil nach der Rechtsprechung des Senats § 176 45

Abs. 2 AO nicht eingreift, wenn die in der Vorschrift genannte Entscheidung zeitlich nach dem Erlass des zu beurteilenden Änderungsbescheides ergangen ist (Senatsurteil vom 20.12.2000, I R 50/95, BFHE 194, 185, 190, BStBl II 2001, 409, 411; ebenso von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 176 AO Rz. 34)". Der BFH hat die Sache lediglich deshalb an das FG zurückverwiesen, weil das FG nicht festgestellt hat, "dass die genannten Einkünfte in dem ursprünglichen, in 2001 ergangenen Feststellungsbescheid für das Streitjahr tatsächlich in dem genannten Sinne behandelt worden sind" und weil es nicht festgestellt hat, "ob zeitlich vor dem in 2006 erlassenen Änderungsbescheid weitere Änderungsbescheide ergangen sind, von wann jene Bescheide gegebenenfalls stammen und wie dort das Besteuerungsrecht im Hinblick auf die Zinseinkünfte behandelt worden ist".

Dementsprechend wird in einer Urteilsanmerkung von dem Autor KB - vermutlich das damalige Senatsmitglied - ausgeführt, der BFH habe an seiner bisherigen Rechtsprechung festgehalten, wonach diese Vorschrift nicht eingreife, wenn eine verwaltungsseitige Regelung erst zeitlich nach dem Erlass des Änderungsbescheides verworfen werde (KB in IStR 2011, 268).

Das Urteil eines obersten Bundesgerichts ist alleiniger Anknüpfungspunkt für den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen. Der Vertrauensschutz des § 176 Abs. 2 AO erfasst nicht den Fall, dass das FA sich nicht an den Vorgaben des BMF orientiert und vor Ergehen einer obergerichtlichen Entscheidung eine Änderung des Steuerbescheides zu Lasten des Steuerpflichtigen vornimmt. Die Vorschrift schützt den Steuerpflichtigen nicht dagegen, dass die Finanzverwaltung bei vertretbarer Auslegung weiterhin bestehender Verwaltungsvorschriften ihre ursprüngliche Rechtsansicht im Einklang mit der tatsächlichen Rechtslage bei Erlass eines Änderungsbescheides aufgibt.

Es ist zwar nicht auszuschließen, dass es zur Vermeidung des Eingreifens des § 176 Abs. 2 AO seitens der Finanzverwaltung - in Ansehung einer vermeintlichen künftigen Erklärung durch ein oberstes Bundesgericht, dass eine Verwaltungsvorschrift nicht mit dem geltenden Recht in Einklang steht - bereits zu einer für den Steuerpflichtigen nachteiligen Änderung von Steuerbescheiden kommt, weil ein erstinstanzliches Gericht bereits die Nichtvereinbarkeit einer Verwaltungsvorschrift mit geltendem Recht festgestellt hat. Sofern eine erstinstanzliche Entscheidung, deren spätere Bestätigung oder Aufhebung durch die Finanzverwaltung erwartet wird, für die Änderung des Bescheides ursächlich ist, ist dies nach § 176 Abs. 2 AO hinzunehmen.

IV.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO angesichts der gefestigten Rechtsprechung des BFH zu § 176 Abs. 2 AO nicht vorliegen.