

Urteil vom 28. April 2010, I R 81/09

Zinseinkünfte einer gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltend tätigen US-Partnership mit inländischen Gesellschaftern: Zinseinnahmen gemäß Art. 11 DBA-USA 1989 a.F. --Abgrenzung zu Art. 7 und zu Art. 6 DBA-USA 1989 a.F.-- Anrechnung von US-Steuern gemäß § 34c Abs. 6 EStG 1990

BFH I. Senat

DBA USA Art 6 Abs 1, DBA USA Art 6 Abs 3, DBA USA Art 7 Abs 1, DBA USA Art 7 Abs 6, DBA USA Art 11 Abs 1, DBA USA Art 11 Abs 3, DBA USA Art 23 Abs 2 Buchst a, DBA USA Art 23 Abs 2 Buchst b DBuchst gg, DBA USA Art 25, DBAProt USA Nr 21 S 1 Buchst a DBuchst aa, EStG § 15 Abs 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 34c Abs 6, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 13. Juli 2009, Az: 5 K 210/07

Leitsätze

1. Zinserträge aus der Anlage von Mieteinnahmen in den USA belegener Immobilien sind keine Einkünfte "jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens" i.S. von Art. 6 Abs. 3 DBA-USA 1989 a.F.
2. Zinserträge, die von einer i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1990 gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltend tätigen US-amerikanischen Personengesellschaft erzielt werden, an der unmittelbar oder mittelbar in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen beteiligt sind, unterliegen grundsätzlich als Zinseinnahmen i.S. von Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. der deutschen und nicht als gewerbliche Gewinne eines Unternehmens i.S. von Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. der US-amerikanischen Besteuerung (entgegen BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I 1999, 1076 Tz. 1.1.5.1, jetzt BMF-Schreiben vom 16. April 2010, BStBl I 2010, 354 Tz. 2.2.1) .
3. Für die Frage, ob ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung i.S. des § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG 1990 die "Doppelbesteuerung beseitigt", ist allein auf die Sicht des deutschen Rechts abzustellen .
4. Eine Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. b Doppelbuchst. gg DBA-USA 1989 a.F. und Nr. 21 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Protokolls zu Art. 23 und 25 DBA-USA 1989 a.F. (i.V.m. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG 1990) erfordert im Hinblick auf die Voraussetzung, dass "der Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Art. 25 DBA-USA regeln lässt", grundsätzlich ein erfolglos gebliebenes Verständigungsverfahren, zumindest jedoch, dass im konkreten Fall die Durchführung eines Verständigungsverfahrens durch die zuständigen Behörden abgelehnt worden ist .

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob Zinserträge einer US-amerikanischen Personengesellschaft durch das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 in dessen für das Streitjahr (1995) geltender Fassung --DBA-USA 1989 a.F.-- (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) von der deutschen Besteuerung freigestellt sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) zu 1. ist eine US-amerikanische Personengesellschaft. Ihre unbeschränkt haftende Gesellschafterin (General Partner) war im Streitjahr die S-Inc. Beschränkt haftende Gesellschafter der Klägerin zu 1. waren die Klägerin zu 3. und die X-KG. Die X-KG ist die Rechtsvorgängerin der Klägerin zu 2.; ihre Gesellschafter waren die S-GmbH als Komplementärin und die S-KG --die Rechtsvorgängerin der Klägerin zu 6.-- als alleinige Kommanditistin. Die Klägerin zu 3. war eine US-amerikanische Personengesellschaft, an der die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Kläger zu 4. und 5. beteiligt waren.

- 3 Die Klägerin zu 1. erzielte im Streitjahr Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von in den USA belegenen gewerblich genutzten Immobilien. Außerdem legte sie bei der Vermietung entstandene Einnahmeüberschüsse verzinslich an, wodurch sie Zinseinnahmen erzielte.
- 4 Die X-KG erklärte ihren Anteil an den Zinserträgen als in Deutschland steuerbefreite Einkünfte. Davon abweichend erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen Feststellungsbescheid, in dem er die Zinseinkünfte als der deutschen Steuer unterliegend behandelte. Auf die Klage der Klägerin zu 2. hin hob das Finanzgericht (FG) diesen Bescheid auf. Das Urteil des FG wurde seinerseits vom erkennenden Senat aufgehoben, da es an einem vorgefälligen Feststellungsbescheid gegenüber der Klägerin zu 1. mangelte (Senatsurteil vom 9. Juli 2003 I R 5/03, BFH/NV 2004, 1). Das FA erließ daraufhin einen solchen Bescheid, den das FG bestätigte; während des finanzgerichtlichen Verfahrens hatte das FA u.a. einen geänderten Feststellungsbescheid vom 21. Oktober 2004 erlassen, der einen Hinweis auf den Ablauf der Feststellungsfrist und auf § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) enthielt. Der erkennende Senat hob das Urteil des FG sowie die ihm voraufgegangene Einspruchsentscheidung jedoch aus verfahrensrechtlichen Gründen auf (Senatsurteil vom 24. April 2007 I R 33/06, BFH/NV 2007, 2236).
- 5 Im weiteren Verlauf zog das FA die Kläger(innen) zu 2. bis 6. zu dem bis dahin nur von der Klägerin zu 1. geführten Einspruchsverfahren hinzu. Sodann wies es den Einspruch zurück. Die Einspruchsentscheidung wurde von allen Klägern mit verschiedenen Klagen angegriffen. Das FG verband die einzelnen Klageverfahren miteinander und wies die Klagen ab.
- 6 Mit ihren Revisionen rügen die Kläger eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragen sinngemäß, das Urteil des FG und ihm voraufgegangene Feststellungsbescheide aufzuheben. Hilfsweise beantragen sie --ebenfalls sinngemäß-- eine Änderung des Feststellungsbescheids vom 21. Oktober 2004 in der Weise, dass die in den USA gezahlte Steuer als auf die deutsche Steuer anrechenbar festgestellt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revisionen zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revisionen sind unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die im Feststellungsbescheid erfassten Zinseinkünfte nach dem DBA-USA 1989 a.F. in Deutschland besteuert werden dürfen und dass eine darauf in den USA erhobene Steuer nicht nach § 34c des Einkommensteuergesetzes (EStG 1990) auf die deutsche Steuer anzurechnen ist.
- 9 1. Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden einkommensteuerpflichtige und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte gesondert festgestellt, wenn an ihnen mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Eine Feststellung nach Maßgabe dieser Vorschrift scheidet aus, wenn und soweit es um Einkünfte geht, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht in die Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer einbezogen werden dürfen. Solche Einkünfte können lediglich auf der Grundlage des § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO gesondert festgestellt werden.
- 10 2. Die im Streitfall zu beurteilenden Einkünfte der Klägerin zu 1. sind nicht in der genannten Weise von der deutschen Steuer befreit. Vielmehr handelt es sich aus abkommensrechtlicher Sicht um Zinsen, die nach dem DBA-USA 1989 a.F. in Deutschland besteuert werden dürfen.
- 11 a) Nach Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. können Zinsen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Vorschrift greift im Streitfall ein.
- 12 aa) Der in Art. 11 DBA-USA 1989 a.F. verwendete Ausdruck "Zinsen" umfasst u.a. Einkünfte aus Forderungen jeder Art (Art. 11 Abs. 2 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F.). Der Begriff "Einkünfte aus Forderungen" ist im DBA-USA nicht näher definiert und deshalb gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. nach dem Recht des jeweiligen Rechtsanwenderstaates auszulegen (Senatsurteil vom 17. Oktober 2007 I R 5/06, BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356; Wolff in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 11 USA Rz 5). Er umfasst daher für Zwecke der deutschen Besteuerung insbesondere die in § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG 1990 genannten Einkünfte (ebenso Wolff in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 11 USA Rz 35). Zu diesen zählen u.a. die Erträge aus Guthaben bei Kreditinstituten, um die es im Streitfall geht.

- 13** Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass Art. 11 Abs. 2 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. in seinem letzten Teilsatz zur Bedeutung des Begriffs "Zinsen" auf das Recht desjenigen Vertragsstaats verweist, aus dem die Einkünfte stammen. Denn diese Verweisung bezieht sich nur auf die im Abkommenstext unmittelbar zuvor angesprochenen "sonstigen Einkünfte", nicht aber auf die im ersten Teilsatz erwähnten "Einkünfte aus Forderungen" (ebenso Wolff in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 11 USA Rz 41). Daher sind die im Streit stehenden Einkünfte "Zinsen" i.S. des Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F.
- 14** bb) Die Zinsen "stammen" i.S. des Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. aus den USA. Das DBA-USA 1989 a.F. enthält zwar --anders als das Musterabkommen der Organisation for Economic Cooperation and Development zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MustAbk)-- keine Umschreibung der Voraussetzungen dafür, dass Zinsen aus einem Vertragsstaat "stammen". Jedoch ist in Übereinstimmung mit Art. 11 Abs. 5 Satz 1 OECD-MustAbk davon auszugehen, dass es insoweit grundsätzlich auf die Ansässigkeit des Zinsschuldners ankommt.
- 15** Im Streitfall geht es nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) um Zinszahlungen, die von in den USA ansässigen Kreditinstituten geleistet worden sind. Anhaltspunkte dafür, dass die Zahlungen mit nicht in den USA belegenen Betriebstätten der Schuldner zusammenhängen (vgl. dazu Art. 11 Abs. 5 Satz 2 OECD-MustAbk), sind weder dem angefochtenen Urteil zu entnehmen noch von den Klägern benannt worden.
- 16** cc) Schließlich sind die in Rede stehenden Zinsen aus abkommensrechtlicher Sicht an in Deutschland ansässige Personen gezahlt worden. Denn da die Klägerin zu 1. als Personengesellschaft nicht zu den "Personen" i.S. des DBA-USA 1989 a.F. zählt (vgl. Art. 3 Abs. 1 Buchst. d und e DBA-USA 1989 a.F.), ist für Zwecke der Anwendung des Abkommens sowohl bei der Bestimmung des Subjekts der Einkunftserzielung als auch im Hinblick auf dessen Ansässigkeit auf ihre Gesellschafter abzustellen. Gehört zu den Gesellschaftern einer Personengesellschaft eine weitere Personengesellschaft, so kommt es in beiden Punkten auf deren Gesellschafter an. Dazu ist dem angefochtenen Urteil zu entnehmen, dass alle im Feststellungsbescheid erfassten Einkünfte auf in Deutschland ansässige Personen entfallen. Das ist zwischen den Beteiligten unstrittig, weshalb der Senat auf weitere Ausführungen hierzu verzichtet. Dasselbe gilt insoweit, als die Empfänger der Zinszahlungen diese "als Nutzungsberechtigte" i.S. des Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. erhalten haben.
- 17** b) Der Anwendung des Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. auf die hier zu beurteilenden Einkünfte steht nicht Art. 11 Abs. 3 DBA-USA 1989 a.F. entgegen. Nach dieser Vorschrift ist zwar Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt und die Zinsen für eine Forderung gezahlt werden, die Betriebsvermögen dieser Betriebstätte ist (Art. 11 Abs. 3 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F.); dann ist Art. 7 DBA-USA 1989 a.F. anzuwenden (Art. 11 Abs. 3 Satz 2 DBA-USA 1989 a.F.). Ein solcher Sachverhalt liegt aber im Streitfall nicht vor, da die in Rede stehenden Zinsen nicht im Rahmen einer "gewerblichen Tätigkeit" i.S. des Art. 11 Abs. 3 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. erzielt worden sind.
- 18** aa) Der Ausdruck "gewerbliche Tätigkeit" wird --ebenso wie der in Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. verwendete Ausdruck "gewerbliche Gewinne eines Unternehmens"-- im DBA-USA 1989 a.F. nicht definiert. Daher ist er für Zwecke der deutschen Besteuerung nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts auszulegen, sofern nicht der Abkommenszusammenhang eine andere Deutung erfordert oder die zuständigen Behörden sich nach Art. 25 DBA-USA 1989 a.F. auf eine gemeinsame Auslegung geeinigt haben (Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F.).
- 19** bb) Das deutsche Steuerrecht spricht zwar, was die Einteilung von Einkünften in Einkunftsarten angeht, weder von einer "gewerblichen Tätigkeit" noch von "gewerblichen Gewinnen eines Unternehmens". Es kennt aber die Einkunftsart "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" (§ 15 EStG 1990). Solche liegen zum einen dann vor, wenn die Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen erzielt werden (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990); ein solches besteht, wenn die in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG 1990 genannten Merkmale des Gewerbebetriebs gegeben sind. Darüber hinaus gilt die Tätigkeit einer Personengesellschaft, die nicht § 15 Abs. 2 EStG 1990 unterfällt, unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls als Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 3 EStG 1990). Letzteres gilt u.a. für Personengesellschaften, bei denen ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG 1990). Eine solche "gewerblich geprägte Personengesellschaft" erzielt mithin nach deutschem Recht stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 20** cc) Sowohl das FG als auch die Beteiligten gehen davon aus, dass es sich bei der Klägerin zu 1. um eine "gewerblich geprägte Personengesellschaft" i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG 1990 handelt. Das ist aus revisionsrechtlicher

Sicht nicht zu beanstanden. Denn das FG hat zum einen festgestellt, dass die Tätigkeit der Klägerin zu 1. sich in der Vermietung von Grundbesitz und der Anlage von Kapital erschöpfte; beide Tätigkeitsformen sind nicht gewerblicher Natur, sondern dem nicht gewerblichen Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Zum anderen hat das FG festgestellt, dass die einzige persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin zu 1. im Streitjahr die S-Inc. war und dass es sich bei dieser um eine Kapitalgesellschaft handelte. Es hat zwar nicht ausdrücklich festgestellt, dass die beschränkt haftenden Gesellschafter der Klägerin zu 1. bei dieser nicht zur Geschäftsführung befugt waren. In den Gründen seines Urteils heißt es aber, dass die Klägerin zu 1. eine gewerblich geprägte Personengesellschaft gewesen sei. Angesichts dessen entnimmt der Senat dem angefochtenen Urteil, dass im Hinblick auf die Geschäftsführungsbefugnis bei der Klägerin zu 1. alle Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG 1990 erfüllt sind. Dass die S-Inc. eine Kapitalgesellschaft US-amerikanischen Rechts ist, hindert die gewerbliche Prägung der Klägerin zu 1. nicht, da diese auch durch eine ausländische Kapitalgesellschaft vermittelt werden kann (Bundesfinanzhof, Urteil vom 14. März 2007 XI R 15/05, BFHE 217, 438, BStBl II 2007, 924).

- 21** dd) Vor diesem Hintergrund machen die Kläger geltend, dass die in den USA entfaltete Tätigkeit der Klägerin zu 1. als "gewerbliche Tätigkeit" i.S. des Art. 11 Abs. 3 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. anzusehen sei. Dem ist das FG zu Recht nicht gefolgt.
- 22** Ob die in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1990 getroffene Regelung in der Weise auf das Abkommensrecht durchschlägt, dass eine gewerblich geprägte Personengesellschaft stets "Gewinne eines Unternehmens" im abkommensrechtlichen Sinne (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MustAbk) --bzw. im Fall des DBA-USA 1989 a.F. "gewerbliche Gewinne eines Unternehmens" i.S. des Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. oder Einkünfte aus "gewerblicher Tätigkeit" (Art. 11 Abs. 3 DBA-USA 1989 a.F.)-- erzielt, ist allerdings streitig. Die Finanzverwaltung (Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I 1999, 1076 Tz. 1.1.5.1; vom 16. April 2010, BStBl I 2010, 354 Tz. 2.2.1; s. auch zum Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Ungarn, Schreiben vom 24. September 1999, Internationales Steuerrecht --IStR-- 1999, 627) und ein Teil des Schrifttums bejahen diese Frage (vgl. Schmidt/Dendorfer, IStR 2000, 46; Krabbe, IStR 2002, 145, 148; Wolff in Gocke/Gosch/ Lang [Hrsg.], Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Wassermeyer, 2005, S. 647, 653 f.; ders. in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 7 USA Rz 11, 48, 85; Schönweiß/Eisenack, IStR 2009, 738); überwiegend wird sie aber --wenn auch mit unterschiedlicher Begründung-- verneint (z.B. FG Düsseldorf, Urteil vom 28. April 2009 17 K 1070/07 F, IStR 2009, 733; FG Hamburg, Urteil vom 12. Juni 2003 VI 6/01, IStR 2004, 205 m. zust. Anm. Lüdicke; FG Hamburg, Urteil vom 22. August 2006 7 K 255/04, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2007, 105; FG Köln, Urteil vom 13. August 2009 15 K 2900/05, EFG 2009, 1819; Oenings/ Seitz in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2010, Rz 12.59 ff.; Kempermann, daselbst, Rz 3.68; Lemaitre/Lüdemann, daselbst, Rz 7.28; Strunk/Kaminski, IStR 2003, 181, 182; Haun/Reiser, GmbH-Rundschau 2007, 915, 916; Kroppen in Gosch/Kroppen/ Grotherr, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 7 OECD-MA Rz 46; Niehaves in Haase, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 7 MA Rz 31 f.; Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/ Köhler, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 7 OECD-MA Rz 29 f.; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 7 MA Rz 16a; ders. in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebstätten-Handbuch, Rz 7.3, m.w.N.; Hoheisel, Internationale Wirtschaftsbriefe Fach 10 Gruppe 2, 2009, 2012; Vogel in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 3 Rz 41; differenzierend allerdings Hemmelrath, daselbst, Art. 7 Rz 30 ff., Rz 57). Der überwiegend vertretenen Auffassung des Schrifttums hat sich auch die Vorinstanz angeschlossen. Der Senat pflichtet dem bei.
- 23** Denn wenn ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wie Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. von "gewerblichen Gewinnen eines Unternehmens" spricht, meint es damit erkennbar Einkünfte aus einer ihrer Art nach "unternehmerischen" Tätigkeit. In diesem Zusammenhang mag es der Anweisung in Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. entsprechen, für Zwecke der deutschen Besteuerung an die Definition der "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" in § 15 Abs. 2 EStG 1990 anzuknüpfen. Doch umfasst der abkommensrechtliche Begriff "gewerbliche Gewinne eines Unternehmens" nicht Einkünfte aus einer Tätigkeit, die inhaltlich zum Bereich der Vermögensverwaltung gehört und im innerstaatlichen Recht nur im Wege einer Fiktion dem Bereich der Gewerblichkeit zugewiesen wird. Insoweit fordert vielmehr der in Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. genannte abkommensspezifische "Zusammenhang" eine vom nationalen Recht losgelöste Einordnung. Dafür spricht zum ersten, dass die abkommensrechtliche Aufteilung der Besteuerungshoheit sich in erster Linie an der Art der Einkunftserzielung ausrichtet und der systematischen Einordnung der Einkünfte im nationalen Recht insoweit nur eine Hilfsfunktion zuweist. Zum zweiten trägt nur ein derartiges Verständnis der in Art. 7 Abs. 6 DBA-USA 1989 a.F. bestimmten prinzipiellen Subsidiarität von Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. gegenüber den spezielleren Art. 10, 11 und 12 DBA-USA 1989 a.F. Rechnung; die spezielleren Einkunftsarten sind danach gegenüber den Unternehmensgewinnen vorrangig, es sei denn, jene Einkünfte

unterfallen infolge ihrer tatsächlichen Zugehörigkeit zu einer im anderen Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte wiederum den Unternehmensgewinnen. Letzteres ist bei fiktiven gewerblichen Einkünften nach Maßgabe des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1990 jedoch nicht der Fall. Schließlich --und drittens-- würde ein anderes Verständnis ohne hinreichenden Grund die Gefahr fördern, dass das Abkommen in den einzelnen Vertragsstaaten unterschiedlich ausgelegt wird, und damit der im Grundsatz angestrebten Entscheidungsharmonie entgegenwirken. Daher sind auch unter Berücksichtigung des Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. als "gewerbliche Gewinne eines Unternehmens" (Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F.) oder als Produkt einer "gewerblichen Tätigkeit" (Art. 11 Abs. 3 DBA-USA 1989 a.F.) nicht diejenigen Einkünfte anzusehen, die nach deutschem Recht nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb "sind", sondern nur als solche "gelten". Darum handelt es sich aber bei den in § 15 Abs. 3 EStG 1990 genannten Einkünften, weshalb diese aus abkommensrechtlicher Sicht nicht zum "unternehmerischen" oder "gewerblichen" Bereich gehören.

- 24** 3. Die sich hiernach ergebende Anwendbarkeit des Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. und das daraus folgende ausschließliche Besteuerungsrecht Deutschlands werden, wie das FG ebenfalls zutreffend erkannt hat, nicht durch Art. 6 DBA-USA 1989 a.F. gehindert. Denn nach dieser Vorschrift können zwar Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus im anderen Vertragsstaat belegenen unbeweglichen Vermögen bezieht, in jenem anderen Vertragsstaat besteuert werden (Art. 6 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F.). Doch gilt dies nur für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung oder jeder anderen Art der Nutzung des unbeweglichen Vermögen (Art. 6 Abs. 3 DBA-USA 1989 a.F.). Um solche Einkünfte geht es im Streitfall nicht.
- 25** Es kann unbeantwortet bleiben, unter welchen Voraussetzungen Einkünfte der in Art. 6 Abs. 3 DBA-USA 1989 a.F. enthaltenen Begriffsbestimmung unterfallen. Denn die in Rede stehenden Zinsen beruhen zwar auf der Anlage von Kapital, das aus Überschüssen aus der Vermietung in den USA belegenen Grundvermögens stammt und nach dem Vortrag der Kläger im weiteren Verlauf zur Deckung von Mietausfällen sowie zu Maßnahmen an den Mietobjekten verwendet worden ist. Sie hängen deshalb mit der Vermietung jener Objekte zusammen. Dieser Zusammenhang ist aber nur ein mittelbarer. Der unmittelbar zu den Zinseinkünften führende Vorgang ist die Überlassung des Kapitals an die Zinsschuldner. Dieser Vorgang führt aus abkommensrechtlicher Sicht zu "Zinsen" i.S. des Art. 11 DBA-USA 1989 a.F. Angesichts dessen geht diese Vorschrift unter den Gegebenheiten des Streitfalls der Anwendung des Art. 6 DBA-USA 1989 a.F. vor.
- 26** 4. Das FG hat nicht ausdrücklich festgestellt, ob die in Rede stehenden Zinsen in den USA besteuert worden sind. Das führt aber nicht dazu, dass der Rechtsstreit zwecks Klärung dieser Frage an das FG zurückverwiesen werden muss. Denn eine etwa in den USA erhobene Steuer kann jedenfalls nicht im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens auf die deutsche Steuer angerechnet werden.
- 27** a) Nach § 34c EStG 1990 ist unter bestimmten Voraussetzungen eine im Ausland festgesetzte und gezahlte Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen (§ 34c Abs. 1 EStG 1990) oder bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen (§ 34c Abs. 2 und 3 EStG 1990). Über die hiernach vorgesehene Steueranrechnung (oder den Steuerabzug) ist, wenn Einkünfte gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert festgestellt werden, im Rahmen dieser Feststellung zu entscheiden (Senatsurteil vom 18. Juli 1990 I R 115/88, BFHE 161, 499, BStBl II 1990, 951; Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 34c Rz 37; Wagner in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 34c EStG Rz 72, m.w.N.).
- 28** b) Eine Anrechnung ausländischer Steuer nach § 34c Abs. 1 oder Abs. 3 EStG 1990 scheidet indessen im Grundsatz aus, wenn die im Ausland besteuerten Einkünfte aus einem Staat stammen, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht (§ 34c Abs. 6 Satz 1 EStG 1990). Ein solcher Sachverhalt liegt hier vor.
- 29** c) Nach § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG 1990 sind zwar § 34c Abs. 1 und 2 EStG 1990 entsprechend anzuwenden, wenn ein bestehendes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Doppelbesteuerung nicht beseitigt oder sich nicht auf eine Steuer vom Einkommen des jeweils anderen Vertragsstaats bezieht. Beide Voraussetzungen sind aber im Streitfall nicht erfüllt.
- 30** Insbesondere geht es nicht um einen Sachverhalt, bei dem das einschlägige DBA-USA 1989 a.F. die "Doppelbesteuerung nicht beseitigt". Das gilt erneut unabhängig davon, ob die Zinseinkünfte tatsächlich in den USA besteuert worden sind. Denn zur Beantwortung der Frage, ob ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung i.S. des § 34c Abs. 3 EStG 1990 die "Doppelbesteuerung beseitigt", ist allein auf die Sicht des deutschen Rechts abzustellen. Aus dieser Sicht beseitigt indessen das DBA-USA 1989 a.F. eine Doppelbesteuerung der Zinseinkünfte, indem es Deutschland insoweit ein ausschließliches Besteuerungsrecht zugesteht (Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F.). Sofern die USA jene Einkünfte auf Grund einer abweichenden Auslegung des Abkommens

gleichwohl besteuert haben sollten, könnte dies nicht zur Anwendung des § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG 1990 und damit des § 34c Abs. 1 oder Abs. 2 EStG 1990 führen.

- 31** d) Schließlich lässt sich eine Anrechnung US-amerikanischer Steuer nicht auf Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Protokolls zum DBA-USA 1989 vom 29. August 1989 (BStBl I 1991, 107) stützen. Die dort getroffene Regelung sieht zwar --insoweit inhaltlich übereinstimmend mit Art. 23 Abs. 4 Buchst. a der Neufassung des DBA-USA 1989 (BStBl I 2008, 611, BStBl I 2008, 784) durch das Protokoll vom 1. Juni 2006 (BStBl I 2008, 803)-- eine solche Anrechnung u.a. für Fälle vor, in denen in den Vertragsstaaten Einkünfte unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet werden und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Art. 25 DBA-USA 1989 a.F. regeln lässt und wenn ferner auf Grund der unterschiedlichen Zurechnung die betreffenden Einkünfte doppelt besteuert würden. Das FG hat jedoch zu Recht entschieden, dass die genannten Voraussetzungen im Streitfall nicht vollständig erfüllt sind. Es fehlt nämlich an einer hinreichend gesicherten Basis für die Annahme, dass eine etwa eingetretene Doppelbesteuerung nicht im Wege eines Verständigungsverfahrens (Art. 25 DBA-USA 1989 a.F.) beseitigt werden kann.
- 32** Die Kläger machen dazu geltend, ihnen sei von Seiten des BMF telefonisch mitgeteilt worden, dass ein Verzicht der USA auf ein dort wahrgenommenes Besteuerungsrecht ausgeschlossen sei. Es kann indessen offenbleiben, ob das behauptete --vom FG nicht festgestellte-- Telefonat im Revisionsverfahren berücksichtigt werden kann. Denn jedenfalls kann die von den Klägern behauptete Auskunft nicht Grundlage einer Steueranrechnung nach Maßgabe der genannten Protokollbestimmung sein.
- 33** In diesem Zusammenhang muss nicht entschieden werden, ob jene Bestimmung nur dann eingreift, wenn tatsächlich ein Verfahren nach Art. 25 DBA-USA 1989 a.F. ohne Erfolg geblieben ist (so z.B. Arthur Andersen & Co. GmbH, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-USA, Art. 23 Rz 39; Schnitger in Endres/Jacob/ Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA-Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 23 Rz 73; a.A. Wolff in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 23 USA Rz 293, m.w.N.). Denn auch wenn diese Frage zu verneinen ist, setzt eine Steueranrechnung nach Maßgabe der Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Protokolls zumindest voraus, dass sich die Aussichtslosigkeit eines Verständigungsverfahrens in einer förmlichen Entscheidung einer für ein solches Verfahren zuständigen Behörde niederschlägt. So könnte es dafür genügen, dass das Bundeszentralamt für Steuern (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 5 des Gesetzes über die Finanzverwaltung) im konkreten Fall die Durchführung eines Verständigungsverfahrens abgelehnt hat; ein solcher oder ein damit vergleichbarer Sachverhalt ist jedoch weder vom FG festgestellt noch von den Klägern geltend gemacht worden. Eine telefonische Auskunft aus dem BMF kann hingegen schon deshalb nicht Grundlage einer Steueranrechnung sein, weil es ihr erkennbar an einer Verbindlichkeit mangelt.
- 34** 5. Das FG hat zu Recht angenommen, dass der angefochtene Bescheid vor Ablauf der Feststellungsfrist ergangen ist. Sein Urteil enthält dazu nähere Ausführungen, denen die Revision nicht entgegengetreten ist. Der Senat, der diese Ausführungen für zutreffend hält, verzichtet deshalb insoweit auf eine vertiefte Begründung.
- 35** 6. Im Streitfall kann nicht darüber befunden werden, ob eine der von den Klägern begehrten Rechtsfolgen im Billigkeitswege (§ 163 Satz 1 AO) angeordnet werden kann. Denn über Billigkeitsmaßnahmen ist nicht im Rahmen der Steuerfestsetzung oder der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, sondern in einem gesonderten Verfahren zu entscheiden (Senatsurteile vom 28. Juni 2000 I R 89/99, BFHE 192, 513, BStBl II 2001, 261; vom 26. Mai 2004 I R 54/03, BFHE 206, 332, BStBl II 2004, 767, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de