

Urteil vom 21. Januar 2016, I R 49/14

Besteuerung von Sonderbetriebseinnahmen (hier Dividenden aus Sonderbetriebsvermögen II) nach Maßgabe des DBA-Spanien 1966 und der Rückfallregelung in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2007

BFH I. Senat

DBA ESP Art 3 Abs 2, DBA ESP Art 4 Abs 4, DBA ESP Art 7, DBA ESP Art 10, DBA ESP Art 23 Abs 1 Buchst a S 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1 Halbs 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 3 Halbs 2, EStG § 50d Abs 9 S 1 Nr 1, EStG § 52 Abs 59a S 6, EStG § 50d Abs 10 S 1, EStG § 50d Abs 10 S 2, EStG § 52 Abs 59a S 8, EStG § 50d Abs 10 S 1, EStG § 50d Abs 10 S 2, EStG § 50d Abs 10 S 8, EStG § 52 Abs 59a S 10, EStG § 52 Abs 59a S 11, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Münster, 01. Juli 2014, Az: 12 K 2707/10 F

Leitsätze

1. Die Besteuerung des in Deutschland ansässigen Gesellschafters einer spanischen, nach dortigem im Gegensatz zum deutschen Recht steuerlich als intransparent behandelten Personengesellschaft ist nach Maßgabe des DBA-Spanien 1966 auf der Grundlage des deutschen und nicht des spanischen Steuerrechts vorzunehmen (Bestätigung des Senatsurteils vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760, dort zum DBA-Ungarn).
2. Die Ansässigkeitsfiktion für die Gesellschafter einer Personengesellschaft nach Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien 1966 betrifft nur die sog. Verteilungsartikel in Art. 6 bis 22 DBA-Spanien 1966, nicht aber den sog. Methodenartikel in Art. 23 DBA-Spanien 1966, und richtet sich deshalb nicht an den Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter. Sie erfasst zudem allein Einkünfte, die der Gesellschafter von der Personengesellschaft bezieht; Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft, welche nach deutschem Recht als Sonderbetriebseinnahmen aus Sonderbetriebsvermögen II resultieren, gehören dazu nicht.
3. Für Einkünfte, die aus deutscher Sicht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung insgesamt von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind (hier für Unternehmensgewinne nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 und Art. 10 Abs. 5 DBA-Spanien 1966 sowie i.V.m. Art. 3 Abs. 2 DBA-Spanien 1966, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 und Nr. 3 Halbsatz 2 EStG 2002), wird die Freistellung der Einkünfte unbeschadet des in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 52 Abs. 59a Satz 6 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2007 rückwirkend angeordneten Besteuerungsrückfalls auch dann gewährt, wenn der andere Vertragsstaat (hier Spanien) die betreffenden Einkünfte in Einklang mit den abkommensrechtlichen Vorschriften nur zu einem Teil (hier als Dividenden nach Art. 10 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien 1966) uneingeschränkt besteuert, für einen anderen Teil (hier nach Art. 10 Abs. 1 und 2 DBA-Spanien 1966) die Bestimmungen des Abkommens jedoch so anwendet, dass sie nur mit einem begrenzten Steuersatz besteuert werden können. Maßgebend dafür, ob es sich um Einkünfte jener Einkunftsart handelt, ist erneut das Steuerrecht des jeweiligen Anwenderstaats (hier Deutschlands).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 2. Juli 2014 12 K 2707/10 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens fallen dem Beklagten zur Last.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, gehört zu einer Unternehmensgruppe. Ihre Kommanditistin war in den Streitjahren 2003 und 2004 die im Inland ansässige E GmbH & Co. KG, ihre

Komplementärin ohne Kapitalbeteiligung die ebenfalls inländische E Verwaltung GmbH. Über weitere Obergesellschaften waren an ihr mittelbar im Inland ansässige natürliche Personen beteiligt.

- 2 Die Klägerin war in den Streitjahren zu 69,88 v.H. an einer spanischen Personengesellschaft in der Rechtsform der Sociedad en Commandita (SC), der O SC, und zu 70 v.H. an deren Komplementärin, einer spanischen Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer Sociedad de Responsabilidad Limitada (SL), der O SL, beteiligt. Mitgesellschafter der O SL und der O SC waren zwei in Spanien ansässige Kapitalgesellschaften, die R SL und die M SL; deren Gesellschafter waren in Spanien ansässig.
- 3 Unternehmensgegenstand der Klägerin war in den Streitjahren u.a. die Produktion von und der Handel mit M-Produkten. Auch die O SC war als Produktionsunternehmen in der Herstellung und dem Verkauf von M-Produkten gewerblich tätig. Funktion und Tätigkeit der O SL beschränkten sich auf die Geschäftsführung und Komplementärstellung (Kapitalanteil 0,17 v.H.) in der O SC. Sie erzielte Erträge aus der Weiterbelastung von Personalkosten der bei ihr beschäftigten Geschäftsleitung an die O SC sowie Zinserträge aus kurzfristigen Bankeinlagen. Sowohl die O SC als auch die O SL waren ausschließlich in Spanien tätig und unterhielten allein dort Betriebsstätten.
- 4 Die O SL schüttete an die Klägerin in den Streitjahren in den Vorjahren aufgelaufene Gewinne aus. In Spanien wurden diese Gewinne mit einem ermäßigten Quellensteuersatz von 10 v.H. (entsprechend Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. a Alternative 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Spanischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 5. Dezember 1966, BGBl II 1968, 10, BStBl I 1968, 297 --DBA-Spanien 1966--) besteuert; in Spanien betrug die von Nichtansässigen an der Quelle erhobene Kapitalertragsteuer auf Dividenden nach innerstaatlichem Recht 18 v.H. (2003) und 15 v.H. (2004).
- 5 Nach Auffassung der Klägerin sind die Dividenden Teil der Unternehmensgewinne der O SC und infolgedessen nach Maßgabe von Art. 10 Abs. 5 i.V.m. Art. 7 DBA-Spanien 1966 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Ertragsteuer auszunehmen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) sah das anders. Die Voraussetzungen des Art. 10 Abs. 5 DBA-Spanien 1966 seien nicht erfüllt. Die Beteiligung an der O SL müsse dafür tatsächlich zu einer spanischen Betriebsstätte gehören. Dies erfordere, dass die Beteiligung in einem funktionalen Zusammenhang mit der Betriebsstätte stehe und die Beteiligung aus Sicht der Betriebsstätte einen Aktivposten bilde; an der letztgenannten Voraussetzung fehle es. Der Umstand, dass in Spanien entsprechend Art. 10 Abs. 2 DBA-Spanien 1966 10 v.H. Quellensteuer einbehalten worden sei, zeige, dass die spanische Finanzbehörde ebenfalls nicht von einem Unternehmensgewinn i.S. von Art. 7 DBA-Spanien 1966 ausgegangen sei. Die Quellensteuer sei grundsätzlich anzurechnen.
- 6 Die Klage gegen die hiernach für die Streitjahre ergangenen Bescheide über die gesonderten und einheitlichen Feststellungen war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) Münster gab ihr mit Urteil vom 2. Juli 2014 12 K 2707/10 F statt; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 2043 abgedruckt.
- 7 Dagegen wendet sich das FA mit seiner Revision. Es stützt diese auf Verletzung materiellen Rechts und beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen, hilfsweise das Verfahren auszusetzen und nach Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Verfassungsmäßigkeit von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG 2002) sowie von § 52 Abs. 59a Satz 6 EStG 2002, jeweils i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) --EStG 2002/2007--, einzuholen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist unbegründet. Die Vorinstanz hat der Klage jedenfalls im Ergebnis zu Recht stattgegeben.
- 10 1. Die Klägerin war in den beiden Streitjahren als Kommanditistin an der spanischen O SC und als Anteilseignerin an deren Komplementärin, der O SL, beteiligt. Die seitens der O SL ausgeschütteten Dividenden (i.S. von § 20 Abs. 1

Nr. 1 EStG 2002) wurden von der Klägerin als Kapitaleinkünfte vereinnahmt. Sie waren für sie --und ihre Gesellschafter und damit die in der "Feststellungskette" über diverse Zwischengesellschaften sämtlich im Inland ansässigen und damit dem Welteinkommensprinzip unterfallenden (vgl. § 1 Abs. 1 EStG 2002) natürlichen Personen als Obergesellschafter-- gesondert und einheitlich nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung i.d.F. vor dem Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22. Dezember 2014 (BGBl I 2014, 2417, BStBl I 2015, 58) festzustellen. Im Einzelnen genügt es, dafür auf die gründlichen und zutreffenden Ausführungen des FG zu verweisen; diese werden von keinem der Beteiligten angegriffen und der Senat hat keinen Anhaltspunkt dafür, dass dem ein Rechtsfehler zugrunde läge.

- 11** 2. In Streit steht unter den Beteiligten aber, wem das Besteuerungsrecht an den Dividenden gebührt, ob Spanien oder Deutschland. Das FG hat angenommen, dass aufgrund der abkommensrechtlichen bilateralen Vereinbarungen Ersteres der Fall sei. Dem ist im Ergebnis zu folgen.
- 12** a) Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Spanien 1966 werden bei einer in Deutschland (nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Spanien 1966) ansässigen Person u.a. die Einkünfte aus Quellen innerhalb Spaniens, die nach diesem Abkommen in Spanien besteuert werden können, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen. Das gilt nicht für Einkünfte, auf die Art. 23 Abs. 1 Buchst. b DBA-Spanien 1966 anzuwenden ist und damit nach dessen Doppelbuchst. aa für Dividenden, die ihrerseits nicht die Voraussetzungen des Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 DBA-Spanien 1966 erfüllen; für solche Dividenden i.S. von Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-Spanien 1966 wird die spanische Steuer angerechnet.
- 13** b) Um solche Dividenden handelt es sich im Streitfall aber nicht. Vielmehr sind die hier in Rede stehenden Dividenden solche aus spanischen Quellen, die nach dem Abkommen in Spanien besteuert werden können, sofern sie dem sog. Betriebsstättenvorbehalt des Art. 10 Abs. 5 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 unterfallen, und das ist mit dem FG zu bejahen.
- 14** aa) Nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 können Dividenden (i.S. von Art. 10 Abs. 4 DBA-Spanien 1966), die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, im anderen Staat besteuert werden. Die Dividenden können jedoch nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 DBA-Spanien 1966 auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, im Rahmen bestimmter Höchstgrenzen, welche (u.a.) in Satz 1 Buchst. a und b der Vorschrift bestimmt werden, nach dem Recht dieses Staats besteuert werden. Die Absätze 1 bis 3 sind indessen nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger der Dividenden in dem anderen Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine Betriebsstätte hat und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. In diesem Fall ist Art. 7 DBA-Spanien 1966 anzuwenden, und danach können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen eine Tätigkeit in dieser Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.
- 15** bb) Die tatbestandlichen Erfordernisse des Art. 10 Abs. 5 i.V.m. Art. 7 DBA-Spanien 1966 liegen im Streitfall vor.
- 16** aaa) Bei der O SC handelt es sich nach deutschem wie spanischem Gesellschaftsrecht um eine Personengesellschaft. Diese wird in Spanien allerdings wie eine Kapitalgesellschaft besteuert (vgl. z.B. Schick, Internationale Wirtschafts-Briefe --IWB-- 2011, 93; Behrenz in Wassermeyer, Spanien Anh. Rz 8 ff.). Aus Sicht des spanischen Steuerrechts ist damit die O SC als solche abkommensberechtigtes Steuersubjekt (Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA-Spanien 1966). Aus Sicht des deutschen Steuerrechts verhält es sich freilich anders. Unternehmer sind (nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG 2002) die Gesellschafter (Mitunternehmer) der O SC. Die Sicht des deutschen Steuerrechts ist (in Einklang mit Art. 3 Abs. 2 DBA-Spanien 1966) im Streitfall für die Anwendung des Abkommens maßgeblich. Der Senat verweist dazu auf sein Urteil vom 25. Mai 2011 I R 95/10 (BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760), das zwar zum DBA-Ungarn ergangen ist, dem aber insoweit eine gleichliegende Sach- und Regelungslage zugrunde lag.
- 17** bbb) Ist die O SC sonach (auch) aus Abkommenssicht als transparente Personengesellschaft zu behandeln, kann sie ihren Gesellschaftern --hier den Obergesellschaftern der Klägerin-- jeweils eine in Spanien gelegene Betriebsstätte (vgl. Art. 5 Abs. 1 DBA-Spanien 1966) vermitteln. Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats, das seine Tätigkeit durch eine solche Betriebsstätte ausübt, können in dem anderen Staat insoweit besteuert werden, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Das Besteuerungsrecht für dieser Betriebsstätte zuzuweisende

Einkünfte steht nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 (i.V.m. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1) DBA-Spanien 1966 sonach Spanien zu.

- 18** ccc) Das gilt unter den Gegebenheiten des Streitfalls auch für die von der O SL ausgeschütteten Dividenden, weil diese nach Art. 10 Abs. 5 DBA-Spanien 1966 den --den im Inland ansässigen (und als natürliche Personen abkommensberechtigten) Obergesellschaftern der Klägerin vermittelten-- Betriebsstätten zuzurechnen sind (und als solche auch zugerechnet werden können, s. dazu Senatsurteil vom 24. August 2011 I R 46/10, BFHE 234, 339, BStBl II 2014, 764). Das ergibt sich aus der Sachverhaltswürdigung, die das FG an dem hiernach zutreffenden Maßstab einer tatsächlich-funktionalen Betrachtungsweise vorgenommen hat: Von einer tatsächlich-funktionalen Zuordnung sei bei einer Komplementär-GmbH auszugehen, wenn sich deren Geschäftstätigkeit in der Übernahme der persönlichen Haftung und der Geschäftsführung erschöpft. Dieser Würdigung ist nichts weiter hinzuzufügen. Sie entspricht der Ausgangsüberlegung, welche der Senat in seinem einschlägigen Urteil vom 26. Februar 1992 I R 85/91 (BFHE 168, 52, BStBl II 1992, 937) angestellt hat, verstößt nicht gegen Denkgesetze und ist deshalb für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19** Die dagegen gerichteten Angriffe des FA bewirken nichts anderes: Insbesondere sind die Sachverhaltsunterschiede des Streitfalls und besagter Entscheidung des Senats in BFHE 168, 52, BStBl II 1992, 937 dafür ungeeignet. Das FA erkennt solche Unterschiede in einer (angeblichen) Minderheitenbeteiligung des Gesellschafters an der dortigen KG, dessen Gesellschafterstellung durch die Alleinbeteiligung an der Komplementär-GmbH maßgeblich gestärkt worden sei. Im Streitfall bedürfe es einer solchen Stärkung indessen nicht, weil die Klägerin ohnehin Mehrheitsgesellschafterin an der O SC sei. Der in dem Urteil in BFHE 168, 52, BStBl II 1992, 937 wiedergegebene Sachverhalt bestätigt eine Minderheitsbeteiligung an der dortigen KG nicht. Selbst wenn es sich dort aber so verhalten hätte, bliebe das unbeachtlich. Denn es geht nicht um die Maßstäbe der Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen, sondern um die tatsächlich-funktionale Zugehörigkeit, und diese ist nicht von den Beteiligungsverhältnissen abhängig. Ausschlaggebend ist vielmehr allein die "dienende" Funktion der Kapitalbeteiligung, welche nach den tatrichterlichen Feststellungen aber außer Frage steht.
- 20** 3. Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Spanien 1966, der anordnet, dass "im Sinne der Artikel 5 bis 22 (...) ein Gesellschafter einer Personengesellschaft für die Besteuerung der Einkünfte, die er von der Gesellschaft bezieht (...), so behandelt (wird), als sei er in dem Vertragstaat ansässig, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet", steht diesem Ergebnis weder entgegen noch wird es dadurch unterstützt. Es verbleibt deswegen dabei, dass das Besteuerungsrecht für die fraglichen Dividenden der O SL dem spanischen Staat zusteht.
- 21** a) Zum einen ist Normadressat des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Spanien 1966 allein der Quellenstaat, nicht jedoch der Ansässigkeitsstaat, und in diesem Zusammenhang betrifft die hiernach bestimmte Ansässigkeitsfiktion auch nur die Besteuerung der Einkünfte der Personengesellschaft (hier in Spanien) und nicht deren Gesellschafter (hier in Deutschland). Für ein derartiges Rechtsverständnis spricht, dass die abkommensrechtliche Ansässigkeitsfiktion lediglich "im Sinne der Artikel 5 bis 22" statuiert wird, nicht aber auch i.S. von Art. 23 DBA-Spanien 1966. Die Überlegung des FG, bei Art. 7 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 10 Abs. 5 DBA-Spanien 1966 handele es sich um "Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge", auf Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Spanien 1966 komme es deswegen nicht (mehr) an, überzeugt demgegenüber nicht; Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Spanien 1966 ordnet eigenständig die Freistellungsmethode an und unterscheidet dafür nicht zwischen "Verteilungsnormen mit und ohne abschließender Rechtsfolge" (ebenso Rosenthal, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2007, 611; Wilke in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Spanien Art. 4 Rz 4; Engel/Hilbert, IWB 2014, 110; Behrenz, IStR 2014, 782; s.a. allg. Wassermeyer in Wassermeyer, MA Art. 7 Rz 67; derselbe, IStR 2010, 684, sowie IStR 2011, 88; anders Hagemann/Kahlenberg, IStR 2015, 54, 57 ff.; Schick, IWB 2011, 93).
- 22** b) Zum anderen muss es sich nach Maßgabe von Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Spanien 1966 um solche Einkünfte handeln, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft "von" der Gesellschaft bezieht, und daran jedenfalls mangelt es unter den Gegebenheiten des Streitfalls. Es handelt sich um Dividenden der O SL als einer Gesellschaft i.S. von Art. 3 Abs. 1 Buchst. f DBA-Spanien 1966. Das ließe sich womöglich anders einschätzen, wenn die Einkünfteherkunft i.S. des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Spanien 1966 durch ein innerstaatlich deutsches Rechtsverständnis "aufgeladen" und in einem solchen Sinne auch Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 erfassen würde. Das ist aber nicht der Fall. Es ist schlechterdings ausgeschlossen, dass die Verhandlungspartner mit Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien 1966 das deutsch-rechtliche Konzept der Besteuerung von Personengesellschaften, einschließlich der Qualifizierung von Betriebsvermögen als Sonderbetriebsvermögen, hätten regeln und übernehmen wollen. Es gibt nichts, was eine solche Annahme stützen könnte. Vielmehr spricht alles dafür, dass man vermittels des Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien 1966 allein der unterschiedlichen Behandlung von

Personengesellschaften als transparent oder intransparent Rechnung tragen wollte. Werden die in Rede stehenden Dividenden damit aber nicht "von" der O SC, sondern "von" der O SL geleistet, geht der Tatbestand des Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien 1966 insoweit ins Leere und ist der Vorinstanz nicht beizupflichten (zutreffend insoweit Hagemann/Kahlenberg, IStR 2015, 54, 56; Behrenz, IStR 2014, 782).

- 23** 4. Ein Besteuerungsrückfall an Deutschland kommt nicht in Betracht. Das DBA-Spanien 1966 gibt dafür keine Handhabe und ein Rückfall aus unilateraler Sicht scheidet aus, weil die dafür einschlägigen Vorschriften einerseits in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002/2007 und andererseits in § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) --EStG 2002 n.F.-- bzw. i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 8. Oktober 2009 (BGBl I 2009, 3366, BStBl I 2009, 1346) --EStG 2009 a.F.-- sowie § 50d Abs. 10 Satz 1 und 2 EStG 2009 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz --AmtshilfeRLUmsG--) vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 790) --EStG 2009 n.F.-- ihren tatbestandlichen Voraussetzungen oder ihren Rechtswirkungen nach nicht erfüllt sind:
- 24** a) § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F./2009 a.F./2009 n.F. zielt darauf ab, vermittels des steuerlichen Konzepts der Sondervergütungen und Sonderbetriebseinnahmen in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 und Nr. 3 Halbsatz 2 EStG 2002 die abkommensrechtlichen Zuweisungsnormen zu überschreiben, indem derartige Vergütungen und Einnahmen, auf die die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden sind, für Zwecke der Anwendung des Abkommens ausschließlich als Teil des Unternehmensgewinns des vergütungsberechtigten Gesellschafters gelten. Einer solchen Umqualifizierung bedarf es für die Konstellation des Streitfalls indessen nicht (mehr), weil es sich auch aus Sicht des Abkommensrechts infolge des sog. Betriebsstättenvorbehalts in Art. 10 Abs. 5 DBA-Spanien 1966 bereits um Unternehmensgewinne i.S. von Art. 7 DBA-Spanien 1966 handelt. Die Rechtswirkungen des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F./2009 a.F./2009 n.F. und des Art. 10 Abs. 5 DBA-Spanien 1966 gehen also parallel.
- 25** Es bedarf deswegen an dieser Stelle (noch, s. jedoch unten sub II.4.b bb bbb) keiner Antwort auf die unter den Beteiligten streitigen Fragen danach, ob die Beteiligung der Klägerin an der O SL deren Sonderbetriebsvermögen II zu ihrer Beteiligung an der O SC zuzuordnen ist und ob das sog. Sonderbetriebsvermögen II überhaupt von der in § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F./2009 a.F./2009 n.F. angeordneten Umqualifikation erfasst wird (s. dazu Senatsurteil vom 12. Juni 2013 I R 47/12, BFHE 242, 107, BStBl II 2014, 770; Gosch in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 50d Rz 45a; dagegen z.B. Weggenmann in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl., Rz 6.76; Kempermann, daselbst, Rz 2.79). Ebenso kann dahinstehen, ob die Vorschrift und die dazu ergangenen Anwendungsvorschriften in § 52 Abs. 59a Satz 8 EStG 2002 n.F./2009 a.F. sowie in § 52 Abs. 59a Satz 10 und 11 EStG 2009 n.F. verfassungswidrig sind (s. dazu Senatsbeschluss vom 11. Dezember 2013 I R 4/13, BFHE 244, 1, BStBl II 2014, 791).
- 26** b) Die (nach § 50d Abs. 10 Satz 2 EStG 2002 n.F./2009 a.F., § 50d Abs. 10 Satz 8 EStG 2009 n.F. von § 50d Abs. 10 EStG 2002 n.F./2009 a.F./2009 n.F. unberührt bleibende) Vorschrift in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002/2007 ist tatbestandlich nicht erfüllt.
- 27** aa) Die abkommensrechtlich vereinbarte Freistellung von Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen wird hiernach nicht gewährt, wenn der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können. So liegt es im Streitfall bezogen auf die "unmittelbar" von der O SC vereinnahmten Einkünfte jedoch nicht. Zwar sieht das spanische Steuerrecht Personengesellschaften als intransparent an, wohingegen das deutsche Steuerrecht sie als transparent behandelt. Insoweit liegt also ein sog. Qualifikationskonflikt vor. Doch ergeben sich daraus im Ausgangspunkt, wie schon aufgezeigt, aufgrund der getroffenen abkommensrechtlichen Vereinbarungen keine unterschiedlichen Rechtswirkungen: Deutschland nimmt die Einkünfte nach Maßgabe von Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 10 Abs. 5 DBA-Spanien 1966 von seiner Besteuerung aus und überantwortet das Besteuerungsrecht an Spanien, und Spanien nimmt dieses Besteuerungsrecht unbeschadet seiner abweichenden Behandlung der Personengesellschaft nach Maßgabe von Art. 10 Abs. 1 und 2 DBA-Spanien 1966 auch wahr, weil die Gesellschafter der Klägerin nach dem erwähnten Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Spanien 1966 insoweit als in Spanien ansässig gelten. Das Besteuerungsrecht an den "originären" Gewinnanteilen aus der O SC verbleibt in Übereinstimmung mit den abkommensrechtlichen Vereinbarungen zwischen Deutschland und Spanien also bei Spanien und es wird dort auch wahrgenommen.
- 28** bb) Allerdings wirken sich die besagten Qualifikationsunterschiede in der steuerlichen Behandlung der

Personengesellschaft gleichwohl auf die Besteuerung der Klägerin aus, weil Spanien aus den (oben unter II.3.) beschriebenen Gründen nur diejenigen Einkünfte nach Maßgabe von Art. 10 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien 1966 beansprucht (und beanspruchen kann), welche die Gesellschafter von der Personengesellschaft beziehen, nicht hingegen die Einkünfte, welche die Gesellschafter von der Komplementär-GmbH beziehen. Eine abkommenseigene Vorschrift fängt die Wirkungen des Konflikts insoweit nicht ab; Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien 1966 genügt dafür nicht, weil der Qualifikationskonflikt dadurch insoweit weder geregelt noch beseitigt wird. Dennoch erweist sich § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002/2007 im Ergebnis als nicht einschlägig.

- 29** aaa) Ausschlaggebend dafür ist, dass Spanien --als der andere Staat i.S. von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002/2007-- die Einkünfte der in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen aus der spanischen Personengesellschaft, hier der O SC, in Übereinstimmung mit dem DBA-Spanien 1966 weder von der Besteuerung ausnimmt noch nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert (und besteuern kann). Dass von jener Besteuerung bloß die von der O SC "unmittelbar" bezogenen Einkünfte erfasst werden, nicht jedoch die von der O SL ausgeschütteten Dividenden, welche nach deutschem Steuerrecht und der hiernach vorzunehmenden Behandlung der O SC als transparente Personengesellschaft zu den Unternehmensgewinnen nach Art. 7 Abs. 1 (i.V.m. Art. 10 Abs. 5) DBA-Spanien 1966 gehören, steht dem nicht entgegen. Gleichermaßen ist es ohne Belang, dass die Einkünfte aus der O SC infolge der spanischen Intransparenzbehandlung als Dividenden i.S. von Art. 10 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien 1966 und nicht als Unternehmensgewinne i.S. von Art. 7 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 qualifiziert werden. Es genügt vielmehr, dass der andere Staat einen Teil der betreffenden Einkünfte besteuert. Der in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002/2007 angeordnete Besteuerungsrückfall wird nämlich tatbestandlich nur dann ausgelöst, "wenn" --nicht aber "soweit"-- abkommensrechtlich freigestellte Einkünfte aus den Gründen der Qualifikationsunabgestimmtheit im anderen Vertragsstaat nicht oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können. Und freigestellte Einkünfte in diesem Sinne sind die Einkünfte, für die das Abkommen dem anderen Vertragsstaat das Besteuerungsrecht gewährt, und das sind jene Einkünfte, die in Übereinstimmung mit dem abkommensrechtlich Vereinbarten unter Art. 7 DBA-Spanien 1966 als der einschlägigen Einkunftsart fallen. Denn maßgebend dafür, um welche Einkunftsart --und damit um welche Einkünfte-- es sich handelt, ist allein das Steuerrecht des jeweiligen Anwenderstaats, vorliegend also das deutsche Recht (vgl. § 2 Abs. 1 EStG 2002); das ergibt sich schon daraus, dass das Gesetz den Begriff der Einkünfte für Nr. 2 wie für Nr. 1 des § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG 2002/2007 gleichermaßen verwendet und hier wie dort nichts dafür ersichtlich ist, dass er nach Maßgabe des ausländischen Rechts zu qualifizieren wäre. Wird jedenfalls ein Teil der als rückfallauslösende Bezugsgröße so zu bestimmenden Einkünfte im anderen Staat besteuert, versagt infolgedessen der Tatbestand des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002/2007 (im Ergebnis ebenso z.B. Meretzki, IStR 2008, 23, und IStR 2009, 217, 223; derselbe in Wassermeyer/Richter/Schnittker, a.a.O., Rz 15.68 ff.; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50d Rz 41a; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 1 Rz 134a; Klein/Hagena in Herrmann/Heuer/Raupach, § 50d EStG Rz 122; jeweils m.w.N.; vgl. auch insoweit im Ansatz ähnlich --bezogen auf § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007-- Senatsurteile vom 20. Mai 2015 I R 68/14, BFHE 250, 96, sowie I R 69/14, BFH/NV 2015, 1395; anders Rosenberg/Farle in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 1. Aufl., Rz 13.43; u.U. auch Frotscher in Frotscher, EStG, § 50d Rz 196).
- 30** bbb) Auf diesem Hintergrund bleibt die unilaterale Rückfallregelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002/2007 im Streitfall wirkungslos. Denn die Beteiligung an der O SL gehört nach den dafür getroffenen Feststellungen der Vorinstanz zum Sonderbetriebsvermögen II der Klägerin. Das FA stellt das zwar in Abrede, doch sind die vorgebrachten Erwägungen dafür nicht tragfähig: Das FG hat sich auf die einschlägige Rechtsprechung gestützt, insbesondere auf die Erwägungen, die der Senat in seinem Urteil vom 13. Februar 2008 I R 63/06 (BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414) angestellt hat: Die Beteiligung hat danach stärkenden Einfluss auf die Geschäftsführung in der KG, weil sie "für das Unternehmen der Personengesellschaft vorteilhaft ist und der Gesellschafter der Personengesellschaft sie aus diesem Grund hält. Dabei reicht ein ganz überwiegender Veranlassungszusammenhang mit der Beteiligung an der Personengesellschaft aus; dass die Veranlassung für den Erwerb der Gesellschaftsanteile ausschließlich im Interessenbereich der Personengesellschaft liegt, ist nicht erforderlich". Die trichterliche Würdigung steht damit in Einklang; sie ist nicht zu beanstanden.
- 31** Folge davon ist, dass die von der O SL ausgeschütteten Dividenden aus deutscher Sicht als Einkünfte i.S. von § 15 (i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 2) EStG 2002 zu qualifizieren sind, was deren Besteuerungszuweisung nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 nach sich zieht. Da die Einkünfte teilweise, nämlich soweit sie von der O SC herrühren, in Spanien uneingeschränkt besteuert wurden, führt § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002/2007 zu keinem Besteuerungsrückfall.
- 32** cc) Auf die weiterhin streitige Frage, ob die eine Rückwirkung auslösende Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 59a Satz 6 EStG 2002/2007 verfassungsrechtliche Bedenken aufwirft, kam es nach alledem nicht mehr an. Allerdings

lässt sich die Anwendung der Rückfallregelung nicht, wie aber das FG aus Gründen einer schonenden, verfassungskonformen Auslegung annimmt, von vornherein dadurch vermeiden, dass die Einkünftefreistellung aus den Zuweisungsartikeln in Art. 7 Abs. 1 Satz 1 und Art. 10 Abs. 5 DBA-Spanien 1966 resultiere, § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002/2007 jedoch auf den Freistellungsartikel in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Spanien 1966 abhebe. In diesem Punkt ist das bereits oben (sub II.3.a) Gesagte zu wiederholen und der Ansicht der Vorinstanz erneut entgegenzutreten.

33 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de