Urteil vom 19. Mai 2010, I R 75/09

Freistellung, nicht Anrechnung nach Art. 23 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. für aus US-Quellen stammende Zinseinkünfte aus gewinnabhängigem Darlehen

BFH I. Senat

DBA USA Art 10 Abs 4, DBA USA Art 10 Abs 5, DBA USA Art 11 Abs 2 S 3, DBA USA Art 23 Abs 2 S 1 Buchst a S 1, DBA USA Art 23 Abs 2 S 1 Buchst b DBuchst a, DBA USA Art 23 Abs 2 S 1 Buchst b DBuchst g, DBAProt USA Abs 21, EStG § 20 Abs 1 Nr 4, DBA USA Art 23 Abs 3 S 1 Buchst b DBuchst a, DBA USA Art 23 Abs 3 S 1 Buchst a S 1, DBA USA Art 10 Abs 6

vorgehend FG Düsseldorf, 22. Juli 2009, Az: 16 K 4353/05 F

Leitsätze

Das Anrechnungsverfahren gemäß Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-USA 1989 a.F. (Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-USA 1989 n.F.) ist nicht auf aus US-Quellen stammende Zinseinkünfte aus einem gewinnabhängigen Darlehen i.S. des Art. 10 Abs. 5 DBA-USA 1989 a.F. (Art. 10 Abs. 6 DBA-USA 1989 n.F.) anzuwenden. Eine Doppelbesteuerung wird vielmehr nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. (Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a Satz 1 DBA-USA 1989 n.F.) durch Freistellung der Zinseinkünfte von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer vermieden .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Investorengemeinschaft bestehend aus 25 im Inland ansässigen Personen. Sie gab einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft, der F-Inc., am 28. Juni 1999 (Streitjahr) ein Darlehen über 4.512.000 €. Gesellschafter der F-Inc. war ein ebenfalls US-amerikanischer Trust. Gesellschaftszweck der F-Inc. war die Aufnahme und Vergabe von Darlehen zur Finanzierung des Erwerbs des mit hohen Risiken behafteten Teils eines Leasingportfolios, insbesondere durch die Übernahme von nachrangigen Tranchen aus Verbriefungsaktionen.

2 Im Darlehensvertrag vom 28. Juni 1999 verpflichtete sich die Darlehensnehmerin u.a., in jedem Vertragsjahr eine bestimmte Mindesttilgungsleistung an die Klägerin vorzunehmen, die im Streitjahr gemäß einer Bestätigung der F-Inc. vom 31. Dezember 1999 in Höhe von insgesamt 1.674.094,35 DM getätigt wurde. Unter den Beteiligten ist zwischenzeitlich unstreitig, dass die Finanzierung im Rahmen eines (partiarischen) Darlehens gegen gewinnabhängige Vergütung geleistet wurde, die in den Vereinigten Staaten beim Schuldner gewinnmindernd abgezogen werden konnte.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte gegenüber der Klägerin entsprechende Einkünfte aus Kapitalvermögen einheitlich und gesondert fest.

4 Die anschließende Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf wies sie mit Urteil vom 23. Juli 2009 16 K 4353/05 F als unbegründet ab; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 2004 abgedruckt.

5 Ihre Revision stützt die Klägerin auf Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999 dahingehend abzuändern, dass die Einkünfte der in der Klägerin zusammengeschlossenen Investoren auf 0 DM herabgesetzt werden.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klagestattgabe. Die Vorinstanz hat das Besteuerungsrecht Deutschlands für die Zinsen aus dem Darlehen an die US-amerikanische F-Inc. zu Unrecht angenommen.

8 1. Die Personen, die an der Klägerin beteiligt sind, waren im Streitjahr in Deutschland ansässig und unterfallen hier mit ihrem Welteinkommen der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--, § 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--). Das betrifft (gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, § 8 Abs. 1 KStG) auch die Vergütungen, die ihnen aufgrund des der F-Inc. gewährten Darlehens zugeflossen sind.

9 2. Das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte steht im Ergebnis jedoch den USA und nicht Deutschland zu; die Zinsen sind nach Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Satz 1 des Abkommens 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 (BGBl II 1991, 355) i.d.F. vor Inkrafttreten des Protokolls vom 1. Juni 2006 zur Änderung des am 29. August 1989 unterzeichneten Abkommens 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 --Änderungsprotokoll 2006-- (BGBl II 2006, 1186, BStBl I 2008, 767) --DBA-USA 1989 a.F.-- (s. jetzt Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a Satz 1 DBA-USA 1989 n.F.) aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer auszunehmen. Denn es handelt sich hierbei in Einklang mit jener Regelung um Einkünfte einer in Deutschland ansässigen Person --erstens-- aus Quellen in den USA, die --zweitens-- nach dem Abkommen in den USA besteuert werden können, und für die --drittens-- Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b DBA-USA 1989 a.F. (Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. b DBA-USA 1989 n.F.) insoweit nichts anderes vorsieht.

10 a) Die Zinsen für das Darlehen stammen aus Quellen in den USA, weil sie in Übereinstimmung mit dem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden; Einkünfte gelten unter diesen Umständen nach Art. 23 Abs. 2 Satz 2 DBA-USA 1989 a.F. (Art. 23 Abs. 3 Satz 2 DBA-USA 1989 n.F.) als aus Quellen in den Vereinigten Staaten stammend.

11 b) Die Zinsen können in den USA besteuert werden. Zwar bestimmt Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F., dass Zinsen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigte bezieht, nur in diesem Staat --hier also in Deutschland-- besteuert werden können. Was unter Zinsen in diesem Sinne zu verstehen ist, ergibt sich aus Art. 11 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. Es sind dies nach Satz 1 der Vorschrift Forderungen jeder Art, nach Satz 3 der Vorschrift jedoch nicht solche "Einkünfte, die in Art. 10 (Dividenden) behandelt sind". Um solche Einkünfte im Sinne der vorstehenden Negativabgrenzung des Art. 11 Abs. 2 Satz 3 DBA-USA 1989 a.F. geht es aber im Streitfall. Denn nach Art. 10 Abs. 5 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. (s. jetzt Art. 10 Abs. 6 DBA-USA 1989 n.F.) können Einkünfte aus Rechtsbeziehungen, die ein Recht auf Gewinnbeteiligung verleihen, in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht besteuert werden, wenn die Einkünfte bei der Ermittlung des Gewinns der zahlenden Person abzugsfähig sind; dem jeweiligen Quellenstaat wird unter diesen Umständen das uneingeschränkte Besteuerungsrecht eingeräumt. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall für die Vereinigten Staaten erfüllt: Wie nach den tatrichterlichen Feststellungen feststeht und worüber unter den Beteiligten kein Streit besteht, wurden die Zinsen auf ein gewinnabhängig ausgestaltetes Darlehen geleistet, stammen sie aus den Vereinigten Staaten und sind sie dort prinzipiell auch als Betriebsausgaben bei der F-Inc. als Schuldnerin abzugsfähig. Den USA steht deswegen das Besteuerungsrecht nach Maßgabe des Art. 10 Abs. 5 DBA-USA 1989 a.F. zu.

12 c) Dieses Besteuerungsrecht wird nach Art. 10 Abs. 5 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. "ungeachtet des Absatzes 2 Satz 1 und des Artikels 11 Absatz 1 (Zinsen)" eingeräumt, woraus --in Einklang mit Art. 11 Abs. 2 Satz 3 DBA-USA 1989 a.F.-- folgt, dass die besagten Zinseinkünfte solche sind, "die in Art. 10 (Dividenden) behandelt sind". Daraus folgt jedoch nicht, dass es sich zugleich um "Einkünfte aus Dividenden im Sinne des Artikels 10 (Dividenden)" handelt, welche nach Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-USA 1989 a.F. abweichend von dem Regelfall der Steuerfreistellung nach Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989 a.F. unter Anrechnung der ausländischen Steuer in die deutsche Besteuerung einzubeziehen sind. Zwar sprechen die Sachzusammenhänge und die systematischen Verknüpfungen zwischen dem sog. Verteilungsartikel des Art. 10 DBA-USA 1989 a.F. einerseits und dem sog. Methodenartikel des Art. 23 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. andererseits dafür, dass beiden Regelungen ein einheitliches Verständnis des Dividendenbegriffs zugrunde liegt, auch wenn sich der Verteilungsartikel in erster

Linie an den jeweiligen Quellenstaat, der Methodenartikel aber an den Wohnsitzstaat richtet (im Ergebnis ebenso z.B. Gohr in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA, Art. 11 Rz 49, Art. 10 Rz 161 f. und 164; Wolff in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 23 USA Rz 236; s. auch Senatsurteil vom 4. Juni 2008 I R 62/06, BFHE 222, 255, BStBl II 2008, 793, zu der vergleichbaren Abkommenslage bei typisch stillen Beteiligungen nach Abschn. 11 Satz 2 des Schlussprotokolls i.d.F. des Ergänzungsprotokolls vom 15. Juni 1973, BGBl II 1978, 111, zu den Art. 5, 7 und 13 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 23. August 1958, BGBl II 1959, 1270). Doch ist diesem grundsätzlichen Gleichlauf für die hier interessierende Frage nach der Anwendung der Freistellungs- oder der Anrechnungsmethode keine Bedeutung beizumessen, weil Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-USA 1989 a.F. wie beschrieben ausdrücklich auf "Einkünfte aus Dividenden im Sinne des Artikels 10 (Dividenden)" abhebt und nur diese Einkünfte von der Freistellung ausnimmt. Einbezogen werden also nicht --wie bei Art. 11 Abs. 2 Satz 3 DBA-USA 1989 a.F.-- allgemein jene "Einkünfte, die in Artikel 10 (Dividenden) behandelt sind", sondern nur "Einkünfte aus Dividenden" i.S. des Art. 10 DBA-USA 1989 a.F. als einer Teilmenge der dort angesprochenen Einkünfte. Derartige Dividenden sind aber nur diejenigen, welche in Art. 10 Abs. 4 DBA-USA 1989 a.F. abkommensrechtlich definiert sind; Zinsen i.S. von Art. 10 Abs. 5 DBA-USA 1989 a.F. gehören dazu --unbeschadet ihrer Einbeziehung in den Regelungskreis des Art. 10 DBA-USA 1989 a.F. durch Abs. 5 dieser Vorschrift-- erklärtermaßen weder kraft Definition noch kraft Fiktion. Auch der Umstand, dass Art. 10 DBA-USA 1989 a.F. durchgängig (und auch in der amtlichen Artikelüberschrift) um den Klammerzusatz "Dividenden" ergänzt wird, ändert daran nichts, weil Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-USA 1989 a.F. zwar diesen Klammerzusatz aufgreift, gleichwohl aber nicht "Dividenden" i.S. von Art. 10 DBA-USA 1989 a.F. allgemein, sondern ausdrücklich eben nur "Dividenden" im eigentlichen Sinne in die Anrechnungsmethode einbezieht (ebenso Wolff in Debatin/Wassermeyer, ebenda). Dementsprechend bedarf es eines gegenläufigen ausdrücklichen Abkommensbefehls, um dennoch von der Freistellungs- zu der Anrechnungsmethode überzuwechseln (s. in diesem Sinne etwa Abs. 2 Satz 2 des Schlussprotokolls zu dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 14. Mai 2003, aber auch denjenigen, nachfolgend unter II.2.e beschriebenen Notifikationsvorbehalt, den Deutschland in Einklang mit Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg DBA-USA 1989 a.F. i.V.m. Abs. 21 des Protokolls vom 29. August 1989 zum DBA-USA 1989 a.F. bezogen auf Ausschüttungen von Beträgen gemacht --indessen nicht umgesetzt-- hat, welche bei der Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft für Zwecke der Steuer der Vereinigten Staaten abgezogen worden sind); vermittels einer "normimmanenten Regelungstechnik" --so aber die Vorinstanz-- lässt sich solches nicht erreichen.

13 d) Dieses Auslegungsergebnis wird nicht dadurch beeinflusst, dass nach Art. 10 Abs. 4 Satz 2 DBA-USA 1989 a.F. (jetzt Art. 10 Abs. 5 Satz 2 DBA-USA 1989 n.F.) "der Ausdruck 'Dividenden' (...) in der Bundesrepublik Deutschland auch Einkünfte aus einer stillen Gesellschaft, aus partiarischen Darlehen oder Gewinnobligationen sowie Ausschüttungen auf Anteilscheine einer Kapitalanlagegesellschaft (umfasst)". Denn diese begriffliche Ausdehnung betrifft --ebenso wie jene (in dem Klammerzusatz) für Einkünfte aus einer stillen Gesellschaft, aus partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen oder Genussrechten oder Genussscheinen in Art. 10 Abs. 5 DBA-USA 1989 a.F.-- lediglich die im Streitfall nicht gegebene Konstellation, in welcher Deutschland Quellenstaat ist. Das verdeutlicht sich aus dem Zusatz "in der Bundesrepublik Deutschland" (vgl. Gohr in Endres/Jacob/Gohr/Klein, a.a.O., Art. 10 Rz 159; Wolff in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 10 USA Rz 147 ff., 149).

14 e) Schließlich ergibt sich nichts anderes aus Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg DBA-USA 1989 a.F. i.V.m. Abs. 21 des Protokolls vom 29. August 1989 zum DBA-USA 1989 a.F. (s. jetzt Art. 23 Abs. 4 DBA-USA 1989 n.F.). Demnach tritt die Steueranrechnung zwar an die Stelle der Steuerfreistellung, das aber nur in Fällen der sog. Qualifikations- und Zurechnungskonflikte zwischen den beiden Vertragsstaaten (Abs. 21 Satz 1 Buchst. a des Protokolls) sowie in Fällen der besonderen Notifikation, die seitens der Bundesrepublik Deutschland gegenüber den Vereinigten Staaten erfolgt (Abs. 21 Satz 1 Buchst. b des Protokolls). Beide Sachverhalte sind indessen nicht einschlägig: Für einen Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt, der zu einer doppelten Besteuerung oder zu einer (gänzlichen oder teilweisen) doppelten Nichtbesteuerung führen würde, ist im Hinblick auf die in Rede stehenden Vergütungen nichts ersichtlich oder geltend gemacht. Vielmehr wurden die Darlehensvergütungen nach Lage der Dinge auch in den Vereinigten Staaten als Dividenden i.S. des Art. 10 Abs. 5 DBA-USA 1989 a.F. behandelt und besteuert. Und der Vorbehalt, den die Bundesrepublik Deutschland in einer Note vom 3. November 1989 zu Abs. 21 Buchst. b des Protokolls vom 29. August 1989 zum DBA-USA 1989 a.F. gemacht hat, wurde auf diese Vergütungen nicht umgesetzt. Denn in jener Note wird dem US-Department of State seitens der Bundesrepublik Deutschland (nur) zur Kenntnis gebracht, dass die Regierung der Bundesrepublik Deutschland beabsichtigt, die

Doppelbesteuerung von in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Personen im Zusammenhang mit bestimmten Ausschüttungen, die diese Personen von Gesellschaften der Vereinigten Staaten beziehen, durch Steueranrechnung nach Art. 23 (Satz 1) Buchst. b DBA-USA 1989 a.F. und nicht durch Steuerbefreiung nach Art. 23 Abs. 2 (Satz 1) Buchst. a DBA-USA 1989 a.F. zu vermeiden. Betroffen sein sollen davon (u.a.) Ausschüttungen von Beträgen, wenn die Ausschüttung selbst bei der Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft für Zwecke der Steuer der Vereinigten Staaten abgezogen worden ist. Eine derartige Absicht ist für die streitgegenständlichen Vergütungen nicht bekundet und umgesetzt worden.

15 3. Die Vorinstanz hat ein abweichendes Rechtsverständnis vertreten. Ihr Urteil war aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999 ist antragsgemäß dahingehend abzuändern, dass die festgestellten Einkünfte der in der Klägerin zusammengeschlossenen Investoren auf 0 DM herabgesetzt werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de