Urteil vom 26. August 2010, I R 53/09

Gewinnbeteiligung i.S. des Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich 2000 - Auslegung abkommensrechtlicher Begriffe

BFH I. Senat

DBA AUT Art 3 Abs 2, DBA AUT Art 10 Abs 3, DBA AUT Art 11 Abs 2, DBA AUT Art 11 Abs 3

vorgehend FG Köln, 29. April 2009, Az: 2 K 2375/06

Leitsätze

Eine Gewinnbeteiligung i.S. des Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich 2000 kann bei der Übernahme von Genussscheinen einer Bank auch darin liegen, dass die vereinbarte Ausschüttung im Falle eines Bilanzverlusts der Bank unterbleiben soll .

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) die auf ihre Einkünfte aus drei Genussscheinen der L-Bank, einer deutschen Landesbank, einbehaltenen und abgeführten Abzugsteuern nach § 50d des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) zu erstatten sind.

2 Die Klägerin ist eine in Österreich ansässige Bank. Sie hielt in den Jahren 2003 und 2004 drei (Namens-)Genussscheine der L-Bank mit den Nrn. 1, 2 und 3, deren Laufzeit begrenzt war.

3 Die Genussscheine gewährten der Klägerin einen Anspruch auf eine auf das jeweilige Geschäftsjahr bezogene jährliche Ausschüttung in Höhe von 7,36 % (Nr. 1), 5,6 % (Nr. 2) und 5,65 % (Nr. 3) des Nennwerts des Genussscheins. Nach den Genussscheinbedingungen (GSB) sollte der Anspruch auf die Ausschüttung jedoch ausgeschlossen sein, wenn und soweit durch die Ausschüttung ein Bilanzverlust bei der L-Bank entstanden wäre. Sollte dementsprechend keine oder keine volle Ausschüttung vorgenommen werden können, so gewährten die Genussscheine während ihrer Laufzeit ein Nachzahlungsrecht für die folgenden Geschäftsjahre. Die Ausschüttungs- und Nachzahlungsansprüche hatten Vorrang vor einer Ausschüttung an die Gewährträger der L-Bank sowie der Dotierung von Rücklagen (§ 2 GSB).

4 Die Rückzahlung der Genussscheine sollte grundsätzlich zum Nennwert erfolgen (§ 3 Abs. 3 GSB). Sollte sich jedoch durch die Rückzahlung ein Bilanzverlust der L-Bank ergeben, minderte sich der Rückzahlungsanspruch jedes Genussscheininhabers in demselben Verhältnis, in dem das in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital einschließlich Genussscheinkapital durch die Tilgung des Bilanzverlusts gemindert würde. Während der Laufzeit der Genussscheine in den Folgejahren sollten in diesem Fall vorrangig vor Ausschüttungen an die Gewährträger der L-Bank und vor Dotierung von Rücklagen zunächst die verminderten Rückzahlungsansprüche wieder auf den Nennbetrag aufgefüllt und dann die ausgefallene Ausschüttung nachgeholt werden, wenn und soweit dadurch kein Bilanzverlust entstehen würde (§ 4 GSB).

5 Die Genussscheine verbrieften keine Teilnahme-, Mitwirkungs- und Stimmrechte in den Versammlungen der Gewährträger der L-Bank und keinen Anspruch auf Beteiligung am Liquidationserlös bei Auflösung der L-Bank. Die Ansprüche aus den Genussscheinen traten gegenüber allen nicht nachrangigen Gläubigern der L-Bank im Rang zurück und sollten daher im Falle der Liquidation oder des Konkurses der L-Bank erst nach Befriedigung aller nicht nachrangigen Gläubiger bedient werden (§ 5 GSB).

6 Die L-Bank behielt auf die in den Jahren 2003 und 2004 erfolgten Ausschüttungen an die Klägerin Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag ein und führte die Abzugsteuern an das zuständige Finanzamt ab.

7 Die Klägerin beantragte beim Beklagten und Revisionsbeklagten, dem vormaligen Bundesamt für Finanzen (seit

dem 1. Januar 2006 Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) nach § 50d Abs. 1 EStG 2002 i.V.m. dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24. August 2000 (BGBl II 2002, 735, BStBl I 2002, 584) --DBA-Österreich 2000-- u.a. die Erstattung der bei den Ausschüttungen der L-Bank einbehaltenen und abgeführten Steuerabzugsbeträge. Dies lehnte das BZSt ab. Die dagegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg (Finanzgericht --FG-- Köln, Urteil vom 30. April 2009 2 K 2375/06, veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 1437).

8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das angefochtene Urteil und die ablehnenden Bescheide über die Freistellung und Erstattung von deutschen Abzugsteuern vom Kapitalertrag aufzuheben und das BZSt zu verpflichten, einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschläge in Höhe von insgesamt ... € zu erstatten.

9 Das BZSt beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Klägerin die Erstattung der in den Jahren 2003 und 2004 einbehaltenen und abgeführten Steuerabzugsbeträge nach den in den Ausschüttungszeitpunkten geltenden Fassungen des § 50d EStG 2002 (i.V.m. Art. 27 DBA-Österreich 2000) nicht mit Erfolg beanspruchen kann.

11 1. Voraussetzungen einer Erstattung gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 sind, neben der Einbehaltung und Abführung der Steuerabzugsbeträge, das Vorliegen einer Steuerentlastung gemäß § 43b EStG 2002 --für die im Jahr 2004 ausgezahlten Vergütungen auch nach § 50g EStG 2002-- oder eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, das Fehlen des Anspruchsausschlusses gemäß § 50d Abs. 3 EStG 2002 sowie ein Antrag auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 50d Abs. 1 Satz 3, Satz 6 EStG 2002) unter Beifügung einer Ansässigkeitsbestätigung (§ 50d Abs. 4 Satz 1 EStG 2002). Ob der Schuldner der Kapitalerträge berechtigterweise Steuern einbehalten und abgeführt hat und ob daher überhaupt Einkünfte vorliegen, die in Deutschland steuerpflichtig oder aus anderen als den in § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 genannten Gründen von der Besteuerung freizustellen sind, ist im Erstattungsverfahren nach § 50d Abs. 1 EStG 2002 nicht zu entscheiden (vgl. Senatsurteil vom 22. April 2009 I R 53/07, BFHE 224, 556; vgl. zum Freistellungsverfahren Senatsurteile vom 19. November 2003 I R 22/02, BFHE 205, 37, BStBl II 2004, 560, und vom 28. Juni 2005 I R 33/04, BFHE 212, 37, BStBl II 2006, 489).

12 2. Zwischen den Beteiligten ist allein streitig, ob eine Steuerentlastung aufgrund des DBA-Österreich 2000 vorliegt, die dem Quellenbesteuerungsrecht Deutschlands entgegensteht. Aufgrund der den streitigen Vergütungen zugrunde liegenden Genussscheinbedingungen sind diese jedoch als Zinsen aus Forderungen mit Gewinnbeteiligung i.S. des Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich 2000 zu qualifizieren, so dass Deutschland das Quellenbesteuerungsrecht hat. Denn nach Art. 11 Abs. 1 DBA-Österreich 2000 dürfen zwar Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nur im anderen Staat besteuert werden. Dieses dem Ansässigkeitsstaat zugewiesene ausschließliche Besteuerungsrecht wird jedoch --wie im Streitfall-- gemäß Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich 2000 u.a. für Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligungen zugunsten des Quellenstaates verdrängt. Eine Erstattung nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 ist demzufolge ausgeschlossen.

13 a) Die Ausschüttungen auf das Genussscheinkapital unterfallen Art. 11 des DBA-Österreich 2000, da sie Zinsen i.S. des Art. 11 Abs. 3 DBA-Österreich 2000 darstellen.

14 aa) Nach Art. 11 Abs. 3 Satz 1 DBA-Österreich 2000 sind Zinsen grundsätzlich als Einkünfte aus Forderungen jeder Art zu verstehen. Zur Methodik der Auslegung abkommensrechtlicher Begriffe hat das FG zu Recht darauf hingewiesen, dass nach der gefestigten Rechtsprechung des erkennenden Senats zunächst nach dem Wortlaut und den Definitionen des Abkommens, sodann nach dem Sinn und dem Vorschriftenzusammenhang innerhalb des Abkommens und schließlich nach den Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts auszulegen ist (vgl. Senatsurteil vom 25. Februar 2004 I R 42/02, BFHE 206, 5, BStBl II 2005, 14, m.w.N.). Zu berücksichtigen ist zudem, dass ein im Abkommen nicht definierter Begriff nach Art. 3 Abs. 2 DBA-Österreich 2000, wenn der Zusammenhang

nichts anderes erfordert, die Bedeutung hat, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

15 Obwohl das DBA-Österreich 2000 die Begriffe "Genussrecht" oder "Genussschein" nicht definiert, sind nach dem weiten Zinsbegriff des Art. 11 Abs. 3 Satz 1 DBA-Österreich 2000 die auf die Genussscheine gezahlten Ausschüttungen als Einkünfte aus Forderungen abkommensrechtlich Zinsen. Dies wird auch von den Beteiligten nicht in Frage gestellt.

16 bb) Darüber hinaus grenzt Art. 11 Abs. 3 Satz 2 DBA-Österreich 2000 Zinsen von Dividenden ab, in dem er vorschreibt, dass zu den Zinsen nicht die in Art. 10 DBA-Österreich 2000 behandelten Einkünfte (Dividenden) gehören. Diese Einschränkung des Zinsbegriffs ist im Streitfall allerdings nicht einschlägig. Nach Art. 10 Abs. 3 Satz 1 DBA-Österreich 2000 werden Einkünfte aus Genussrechten oder Genussscheinen nur dann als Dividenden behandelt, wenn sie nach dem Recht, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. Insofern verweist das DBA-Österreich 2000 zur näheren Ausgestaltung des Dividendenbegriffs auf das nationale Recht, insbesondere § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG 2002. Danach gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen neben den Gewinnanteilen (Dividenden), Ausbeuten und sonstigen Bezügen aus Aktien auch solche aus Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös des ausschüttenden Rechtsträgers verbunden ist. Indessen gewährten die streitgegenständlichen Genussrechte (Genussscheine) gemäß § 5 Abs. 1 Satz 2 GSB ausdrücklich keinen Anspruch auf Beteiligung am Liquidationserlös bei Auflösung der L-Bank. Zugleich war der Rückzahlungsanspruch der Klägerin am Ende der Laufzeit der Genussscheine auf die Höhe des hingegebenen Genussscheinkapitals (Nennwert) begrenzt (§ 3 Abs. 3 GSB). Demzufolge sind die Genussrechte nach innerstaatlichem Recht nicht der Besteuerung von Aktien gleichgestellt, so dass sie keine Dividenden i.S. des Art. 10 Abs. 3 Satz 1 DBA-Österreich 2000 sind.

17 Aus diesen Gründen ist auch der Dividendenbegriff des Art. 10 Abs. 3 Satz 2 DBA-Österreich 2000 nicht erfüllt. Danach werden u.a. auch Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter, Einkünfte aus partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen und ähnliche Vergütungen dann als Dividenden qualifiziert, wenn sie nach dem Recht des Staates, aus dem sie stammen, bei der Ermittlung des Gewinns des Schuldners nicht abzugsfähig sind. Nach dem insoweit anwendbaren § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) mindern nur Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, das Einkommen nicht. Demzufolge liegen unter dem wiederum maßgebenden Gesichtspunkt der fehlenden Beteiligung am Liquidationserlös und der darauf beruhenden Abzugsfähigkeit der Vergütungen auf der Ebene des deutschen Vergütungsschuldners abkommensrechtlich Zinsen und nicht Dividenden vor. Davon gehen auch beide Beteiligte übereinstimmend aus.

18 b) Das zunächst dem Ansässigkeitsstaat der Klägerin zugewiesene Besteuerungsrecht für Zinsen wird in Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich 2000 auf den Quellenstaat erweitert. Danach dürfen Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen auch in dem Staat besteuert werden, aus dem sie stammen. Diese Voraussetzung ist nach den Verhältnissen im Streitfall erfüllt, da die Genussscheinbedingungen eine solche Gewinnbeteiligung vorsehen.

19 Das DBA-Österreich 2000 enthält keine Definition des Begriffs "Gewinnbeteiligung", so dass zunächst nur auf den Wortlaut abgestellt werden kann. Ausgangspunkt für die Auslegung nach dem Wortlaut ist der allgemeine Sprachgebrauch (vgl. Senatsurteile vom 29. Mai 1996 I R 15/94, BFHE 180, 410, BStBl II 1997, 57; I R 167/94, BFHE 180, 415, BStBl II 1997, 60 und I R 21/95, BFHE 180, 422, BStBl II 1997, 63; vgl. auch zur Heranziehung der gewöhnlichen Bedeutung des Wortes als Auslegungsmittel Art. 31 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge --BGBl II 1985, 927--, sowie Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, MA Art. 3 Rz 78). Der allgemeine Sprachgebrauch muss im Einklang mit dem Sinn und Vorschriftenzusammenhang des Abkommens stehen.

20 Zutreffend weist die Vorinstanz darauf hin, eine Beteiligung am Gewinn liege danach ganz allgemein nur dann vor, wenn die Leistung, die der Forderungsinhaber verlangen kann, unmittelbar oder auch nur mittelbar von der Höhe des Gewinns abhängt. Für dieses weite Verständnis des Begriffs "Gewinnbeteiligung" spricht der Vergleich mit den in Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich 2000 genannten Beispielen der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen. Auch diese

Finanzierungsformen enthalten nicht notwendig eine unbegrenzte und unmittelbare Beteiligung am Gewinn des Unternehmens, sondern können auf einer auf einen bestimmten Prozentsatz der geleisteten Einlage bzw. des ausstehenden Darlehens begrenzten Gewinnbeteiligung beruhen. Daher bedarf es für die Annahme einer Gewinnbeteiligung i.S. des Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich 2000 keiner Orientierung am Gewinn dergestalt, dass Bezugsgröße für die Ausschüttung zwingend die Dividende der Aktionäre, der Jahresüberschuss oder eine andere Bilanzkennziffer ist. Auch wenn, worauf die Klägerin hinweist, die Höhe des Bilanzgewinns in den Grenzen des § 268 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs durch die Bildung und Auflösung von Rücklagen gestaltbar ist, bewirkt dies nicht, dass ihr eine feste, sondern dass ihr eine in den durch die Genussscheinbedingungen vereinbarten Grenzen variable Vergütung zustand. Gewinnbeteiligungen stehen somit im Gegensatz zu solchen Vergütungen (Zinsen), die unabhängig von der Erzielung eines Gewinns, also auch im Verlustfall, zu entrichten sind. Für die Annahme einer Gewinnbeteiligung reicht daher eine bloße Gewinnabhängigkeit der geschuldeten Vergütung, die sich auch am Bilanzgewinn oder -verlust orientieren kann, aus.

21 Zwar wird im Streitfall die Vergütung selbst nach dem jeweils in § 2 Abs. 1 GSB vereinbarten grundsätzlich festen Prozentsatz berechnet. Sie ist aber durch die Notwendigkeit eines ausreichenden Bilanzgewinns ertragsabhängig. Die Verzinsung konnte demzufolge --je nach der Höhe des erzielten Bilanzgewinns-- zwischen null und der jeweils vereinbarten höchsten Verzinsung liegen. Aus diesem Grund kann die Klägerin nicht mit Erfolg einwenden, der Annahme einer Gewinnbeteiligung stehe entgegen, dass sie nur weniger als den vereinbarten Zins, nicht aber mehr als diesen hat erzielen können.

22 Ebenso wenig scheitert das Vorliegen einer Gewinnbeteiligung daran, dass, so der Vortrag der Klägerin, eine reine Verlustbeteiligung vorliege. Denn die Verlustbeteiligung ist, worauf das FG zutreffend abstellt, nach den Genussscheinbedingungen nur eine Umschreibung des Umstands, dass die zugesagte Vergütung unter einem Ergebnisvorbehalt steht, also von der Erzielung eines Bilanzgewinns abhängig ist. Hängt damit die Höhe des auszuzahlenden Zinses von der Höhe eines etwaigen Verlusts ab, handelt es sich nicht um eine Verlustbeteiligung in Form einer Nachschusspflicht. Die Stellung der Klägerin beschränkt sich auf die entgeltliche Überlassung von Kapital; sie war lediglich den Risiken des Kapitalausfalls und des Erzielens einer geringeren Vergütung als der jeweils vereinbarten (Höchst-)Verzinsung (§ 2 Abs. 1 GSB) ausgesetzt. Angesichts dessen kann nicht davon gesprochen werden, die Verlustbeteiligung stehe im Vordergrund und trete an die Stelle der Gewinnbeteiligung.

23 Für die dargelegte Sichtweise spricht zudem, dass nach allgemeinen ökonomischen Überlegungen anzunehmen ist, dass der Kapitalgeber zur Übernahme des Risikos eines nach unten variablen Zinssatzes nur bei Vereinbarung einer entsprechend höheren Zinsobergrenze bereit ist und deshalb eine Gewinnabhängigkeit der Vergütung auch in der vereinbarten Zinshöhe zum Ausdruck kommt.

24 Das Vorliegen eines Bilanzverlusts ist schließlich auch nicht bloße Stundungsvoraussetzung im Zusammenhang mit der Fälligkeit der Festverzinsung. Bei Zinsausfall bestand ein Nachzahlungsrecht gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 GSB beschränkt auf die Laufzeit des Genussscheins. Wäre in der jeweiligen Restlaufzeit kein ausreichender Bilanzgewinn erzielt worden, so wäre daher auch der Vergütungsanspruch ersatzlos erloschen.

25 c) Da die streitgegenständlichen Vergütungen nach abkommensautonomer Auslegung als Zinsen mit Gewinnbeteiligung zu qualifizieren sind, kommt es zum einen auf die Auslegung des Begriffs des Rechts der Beteiligung am Gewinn i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vgl. dazu auch Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 151 mit Hinweis auf das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 16. Dezember 1931 II A 394/31, RStBl 1932, 746) und zum anderen auf die von der Klägerin vorgetragenen innerstaatlichen zivilrechtlichen Abgrenzungskriterien bei Genussscheinen im Zusammenhang mit § 221 Abs. 3 des Aktiengesetzes nicht an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de