Beschluss vom 08. November 2010, I R 106/09

Kein deutsches Besteuerungsrecht für in die USA gezahlte nachträgliche Sondervergütungen - Einordnung eines Ruhegeldes als Gewinnanteil in Form von Sondervergütungen - Keine Aussetzung des Klageverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid

BFH I. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 15 Abs 1 S 2, EStG § 24 Nr 2, EStG § 50d Abs 10, EStG § 52 Abs 59a S 8, DBA USA Art 3 Abs 2, DBA USA Art 7 Abs 1, DBA USA Art 18 Abs 1, FGO § 74, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 5 Nr 1, EStG § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst a, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 08. Oktober 2009, Az: 10 K 3312/08

Leitsätze

Die Pension, die der zwischenzeitlich in den USA ansässige ehemalige Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer inländischen KG für seine frühere Geschäftsführertätigkeit bezieht, kann nach Art. 18 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. unbeschadet des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG 1997 nur in den USA besteuert werden. § 50d Abs. 10 i.V.m. § 52 Abs. 59a Satz 8 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2009 ändert daran nichts .

Tatbestand

I.

1 Der (im Jahre 1935 geborene) Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) hatte im Streitjahr 2001 seinen Wohnsitz in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA). Er war Kommanditist einer inländischen GmbH & Co. KG, der (seinerzeitigen) P-KG, und in der Zeit vom 2. August 1967 bis zum 31. Dezember 1984 --seit dem 25. Juni 1974 mit Gesamtvertretungsbefugnis-- Geschäftsführer der P-GmbH. Nach dem zwischen dem Kläger und der P-GmbH geschlossenen Dienstvertrag stand dem Kläger bei Eintritt in den Ruhestand auf Lebenszeit eine Pension zu.

2 Mit Wirkung zum 1. Oktober 1984 legte der Kläger sein Amt als Geschäftsführer nieder. Anlässlich dessen schlossen der Kläger und die P-GmbH am 10. Oktober 1984 einen Aufhebungsvertrag, wonach der Kläger vom 1. Januar 2001 an die ihm dienstvertraglich zustehende Pension erhalten sollte.

3 In der Folgezeit --im Jahre 1997-- wurden die Kommanditanteile (mehrfach) veräußert. Die Verpflichtungen u.a. aus den Pensionsansprüchen wurden von den Erwerbern --diese zunächst (und unter Umfirmierung als GP-KG weiterhin als GmbH & Co. KG-- und sodann nach Weiterübertragung auf eine GmbH, die G-GmbH, von dieser übernommen.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging nach Durchführung einer Außenprüfung bei der GP-KG --im Ergebnis übereinstimmend u.a. mit dem pensionsberechtigten Kläger-- davon aus, dass die Übernahme der Pensionsverpflichtungen als zusätzlicher Kaufpreis für die Übernahme der Kommanditanteile zu behandeln sei und dass es sich bei den Pensionen um nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG 1997--) handele.

5 Der Kläger gab auf Anforderung durch das FA für das Streitjahr eine Erklärung zur Einkommensteuer mit dem ausdrücklichen Hinweis ab, "die Abgabe dieser Steuererklärungen (erfolgt) unbeschadet meiner Ansicht, dass eine Steuerpflicht im Inland nicht gegeben ist, (...)". Der Kläger vertrat die Ansicht, die Renteneinkünfte seien ab 2001 nach Art. 18 Abs. 3 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 (DBA-USA 1989 a.F.) ausschließlich in den USA zu versteuern. Das FA schloss sich dieser Ansicht nicht an und legte die Einkünfte nach § 15 EStG 1997 der Besteuerung zugrunde.

6 Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg gab ihr durch Urteil vom 9. Oktober 2009 10 K 3312/08 statt; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 238 veröffentlicht.

7 Seine Revision stützt das FA auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Der Senat entscheidet gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Beschluss. Er hält die Revision im Ergebnis einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind vorher darüber unterrichtet worden; sie hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

10 1. Das Klageverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid war auch dann nicht gemäß § 74 FGO wegen des Vorrangs eines Verfahrens der gesonderten und einheitlichen Feststellung (nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Abs. 5 Nr. 1 der Abgabenordnung) auszusetzen, wenn es sich bei den in Rede stehenden Ruhegeldern um nachträgliche gewerbliche Einnahmen eines früheren Gesellschafters handeln sollte. Solche Einnahmen können grundsätzlich nicht (mehr) Gegenstand eines Feststellungsverfahrens sein, weil es an der Beteiligung mehrerer Personen an diesen Einkünften fehlt (Bundesfinanzhof --BFH--, Urteile vom 14. Mai 2002 VIII R 8/01, BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532; vom 22. Januar 2003 X R 60/99, BFH/NV 2003, 900).

11 2. Das FA hat die an den Kläger gezahlten Ruhegelder als nachträgliche Sondervergütungen behandelt, die gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 (i.V.m. § 24 Nr. 2) EStG 1997 den (nachträglichen) Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen und als solche gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 1997 der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen sind; die Ruhegelder seien durch die P-KG und damit durch eine Betriebsstätte, die im Inland unterhalten wurde, veranlasst worden. Es kann dahin stehen, ob dem beizupflichten ist. Denn auch wenn das nicht der Fall sein sollte, weil die Ruhegelder wegen der zwischenzeitlichen Übernahme der Pensionslast durch die G-GmbH nicht "von der Gesellschaft" (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz EStG 1997) bezogen wurden, durften sie nicht in Deutschland besteuert werden. Vielmehr können sie nach Art. 18 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. als Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für frühere unselbständige Arbeit als Nutzungsberechtigter erzielt, so oder so nur in den USA besteuert werden. Eine (vorrangige) Anwendung des Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. (i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG 1997 und Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F.) scheidet auch dann aus, wenn die Ruhegelder als Sondervergütungen zu qualifizieren wären. Der Senat gibt dazu keine weitere Begründung; er begnügt sich, um Wiederholungen zu vermeiden, mit dem Verweis auf sein Urteil vom 17. Oktober 2007 I R 5/06 (BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356) zu der im Kern gleichgelagerten Frage der abkommensrechtlichen Qualifizierung von Sondervergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997 in einer sog. Inbound-Situation. Die Revision hat keine (neuen) Gesichtspunkte vorgebracht, die eine abermalige Überprüfung jener abkommensrechtlichen Einschätzung erzwängen.

12 3. Zu Recht hat das FG es auch abgelehnt, eine Besteuerung auf § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (EStG 2002 n.F.) zu gründen. Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F. liegen im Streitfall nicht vor.

13 Nach § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F. gelten Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz und Nr. 3 EStG 1997/2002, auf welche die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden sind und für die das Abkommen keine ausdrückliche Regelung enthält, für Zwecke der Anwendung des Abkommens ausschließlich als Unternehmensgewinne. Tatbestandliche Erfordernisse, Bedeutung und Reichweite dieser Neuregelung sind in vielfacher Hinsicht umstritten. Gleichermaßen ist zweifelhaft, ob die durch § 52 Abs. 59a Satz 8 EStG 2002 n.F. angeordnete vorbehaltlose rückwirkende Anwendung der Regelung auf alle noch nicht bestandskräftigen Bescheide rechtsstaatlichen Anforderungen uneingeschränkt standhält (vgl. z.B. Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 50d Rz 44 ff., m.w.N.). All dies kann im Streitfall dahinstehen, da der beschriebene Tatbestand des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F. jedenfalls nicht für solche Vergütungen gilt, welche --wie vorliegend die an den Kläger geleisteten Ruhegelder aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH-- (ggf.) als nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2 EStG 1997/2002) bezogen werden. Denn die

tatbestandliche Erweiterung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997/2002 in § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG 1997/2002 nimmt § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F., der sich ansonsten exakt und differenziert auf die einschlägigen Vorschriften des § 15 EStG 1997/2002 bezieht, nicht in seinen Tatbestand auf. Dessen hätte es jedoch bedurft, wäre solches beabsichtigt gewesen. Die Einordnung eines Ruhegeldes als Gewinnanteil in Form von Sondervergütungen verlangt prinzipiell, dass der Empfänger der Zahlung noch Gesellschafter der Personengesellschaft ist; ein ehemaliger Gesellschafter kann keine Gewinnanteile in Gestalt der Sondervergütungen mehr beziehen (BFH-Urteile vom 24. November 1983 IV R 14/83, BFHE 139, 549, BStBl II 1984, 431; vom 25. Oktober 1984 IV R 165/82, BFHE 142, 283, BStBl II 1985, 212). Ohne die Geltungsfiktion des § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG 1997/2002 können nachträgliche Vergütungen deshalb nicht als solche i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997/2002 angesehen oder ihnen gleichgestellt werden und läuft die Umqualifizierung in Sondervergütungen leer. In Konsequenz dieser Regelungslage scheitert auch die entsprechende, in § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F. angeordnete abkommensrechtliche Umqualifizierung der Vergütungen (vgl. auch Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50d Rz 45).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de