Urteil vom 09. Dezember 2010, I R 49/09

Britische sog. Claw-back-Besteuerung und Abkommensrecht; Zinseinkünfte einer gewerblich geprägten britischen Personengesellschaft - Verzicht auf mehrstufiges Feststellungsverfahren - Abkommensrechtlicher Begriff der "gewerblichen Gewinne" - Rückwirkende Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG 2009 - Geschäftseinrichtungen als unbewegliches Vermögen - Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung einer in Großbritannien belegenen Immobilie - Rückgängigmachung von Abschreibungen

BFH I. Senat

AO § 176 Abs 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 3 S 1 Nr 1, DBA GBR Art 2 Abs 1 Buchst f, DBA GBR Art 3 Abs 1, DBA GBR Art 3 Abs 2, DBA GBR Art 7 Abs 1, DBA GBR Art 7 Abs 2 Buchst a, DBA GBR Art 8 Abs 1, DBA GBR Art 12, DBA GBR Art 18 Abs 2 Buchst a, EStG § 15 Abs 3 Nr 2 S 1, EStG § 50d Abs 9 S 1 Buchst a, EStG § 52 Abs 59a S 6, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 27. April 2009, Az: 17 K 1070/07 F

Leitsätze

1. Sind an den Einkünften einer ausländischen Personengesellschaft neben einer Personengesellschaft mit im Inland steuerpflichtigen Gesellschaftern lediglich Personen beteiligt, die nicht im Inland steuerpflichtig sind, so können die Einkünfte unmittelbar der inländischen Gesellschaft gegenüber festgestellt werden. Eines mehrstufigen Feststellungsverfahrens bedarf es dann nicht .

2. Sind deutsche Kapitalgesellschaften an einer gewerblich geprägten britischen Personengesellschaft beteiligt und erzielt diese Personengesellschaft Zinsen aus der Anlage von Mitteln aus der Vermietung von in Großbritannien belegenem Grundbesitz, so dürfen die auf die deutschen Beteiligten entfallenden Zinseinkünfte in Deutschland besteuert werden (Anschluss an das Senatsurteil vom 28. April 2010 I R 81/09, BFHE 229, 252) .

3. § 50d Abs. 9 EStG 2009 hindert nicht die Gewährung von Vertrauensschutz gemäß § 176 Abs. 2 AO .

4. Der Gewinn aus der Veräußerung einer in Großbritannien belegenen Immobilie darf in Deutschland besteuert werden, wenn die Veräußerung nach britischem Steuerrecht nur dazu führt, dass zuvor gewährte Abschreibungen auf Teile der Immobilie rückgängig gemacht werden ("Claw-back-Besteuerung") .

Tatbestand

A. Die Beteiligten streiten über die Besteuerung von Einkünften, die die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) in Großbritannien erzielt hat.

2 Die Klägerin ist eine KG, deren Komplementärin --eine GmbH-- nicht am Gewinn der Gesellschaft beteiligt ist. Kommanditistinnen der Klägerin waren im Streitjahr (1999) neun deutsche Unternehmen, und zwar Versicherungsvereine a.G. und Aktiengesellschaften. Die Klägerin war ihrerseits jeweils einziger "Limited Partner" von insgesamt 13 Limited Partnerships in Großbritannien, die Eigentümer eines dort belegenen Immobilienbestands waren. Weder die Klägerin noch die Limited Partnerships waren in Großbritannien operativ tätig; die Verwaltung der Immobilien erfolgte vielmehr durch eine britische Kapitalgesellschaft, die zugleich unbeschränkt haftende Gesellschafterin ("General Partner") der einzelnen Limited Partnerships war.

3 Im Jahr 1998 hatte eine der Limited Partnerships, die X-LP, eine in Großbritannien belegene Immobilie mit Anschaffungskosten von 31.564.818 DM erworben. Zu den Bestandteilen dieser Immobilie zählten Geschäftseinrichtungen ("fixtures"), die nach englischem Recht zum unbeweglichen Vermögen gehören. Auf diese Einrichtungen hatte die X-LP in der Folgezeit nach englischem Recht Abschreibungen in Höhe von umgerechnet 1.459.810 DM geltend gemacht. Im Streitjahr veräußerte sie die Immobilie für 35.493.120 DM; dabei fielen Veräußerungskosten in Höhe von 337.749 DM an. In Großbritannien wurde daraufhin ein Gewinn in Höhe der

gewährten Abschreibungen besteuert (sog. Claw-back-Besteuerung). Ferner erzielten die Limited Partnerships aus der kurzfristigen Anlage von Liquiditätsüberschüssen aus Mieteinkünften sowie von Rücklagen für die Instandhaltung von Mietobjekten Zinserträge in Höhe von umgerechnet 1.231.614 DM. Diese Einkünfte wurden in Großbritannien nicht besteuert.

4 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte der Klägerin für das Streitjahr gesondert und einheitlich fest. Dabei erfasste er u.a. einen bei der X-LP entstandenen Veräußerungsgewinn in Höhe von 3.590.553 DM (35.493.120 DM ./. 31.564.818 DM ./. 337.749 DM) sowie die Zinserträge als gewerbliche Einkünfte der Klägerin. Die dagegen gerichtete Klage hatte zum Teil Erfolg: Das Finanzgericht (FG) entschied, dass der Veräußerungsgewinn durch das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26. November 1964 (BGBl II 1966, 359, BStBl I 1966, 370) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 23. März 1970 (BGBl II 1971, 46, BStBl I 1971, 140) --DBA-Großbritannien 1964/1970-- von der deutschen Besteuerung ausgenommen sei, die Zinseinkünfte aber in Deutschland zu besteuern seien (FG Düsseldorf, Urteil vom 28. April 2009 17 K 1070/07 F). Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1395 abgedruckt.

5 Mit ihrer vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das Urteil des FG und den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

6 Das FA hat ebenfalls Revision eingelegt und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Beide Beteiligten beantragen zudem die Zurückweisung der Revision des jeweils anderen.

Entscheidungsgründe

B. Die Revisionen beider Beteiligten sind begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben; die Sache muss zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen werden.

9 I. Revision der Klägerin

10 1. Die Revision der Klägerin ist nicht deshalb begründet, weil die Einkünfte der einzelnen Limited Partnerships nicht ihrerseits gesondert und einheitlich festgestellt worden sind.

11 a) Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) werden u.a. körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte gesondert festgestellt, wenn an ihnen mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn es um Einkünfte geht, die im Rahmen einer Personengesellschaft erzielt werden; das gilt auch dann, wenn es sich um eine ausländische Personengesellschaft handelt (Senatsurteil vom 24. April 2007 I R 33/06, BFH/NV 2007, 2236, m.w.N.).

12 b) Ist an einer Personengesellschaft (Untergesellschaft) eine andere Personengesellschaft (Obergesellschaft) beteiligt, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ein "zweistufiges" Feststellungsverfahren durchzuführen, bei dem die Einkünfte der Untergesellschaft gesondert festgestellt werden und das Ergebnis dieser Feststellung in eine für die Obergesellschaft durchzuführende weitere gesonderte Feststellung eingeht (Senatsbeschluss vom 26. April 2005 I B 159/04, BFH/NV 2005, 1560, m.w.N.). Das gilt im Grundsatz ebenfalls unabhängig davon, ob die Untergesellschaft nach inländischem oder nach ausländischem Recht errichtet worden ist und ob sich ihre Geschäftsleitung im Inland oder im Ausland befindet (Senatsurteil vom 9. Juli 2003 I R 5/03, BFH/NV 2004, 1). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist jedoch dann zu machen, wenn an den Einkünften der Untergesellschaft zwar eine Obergesellschaft mit mehreren im Inland steuerpflichtigen Gesellschaftern, daneben aber keine weiteren im Inland steuerpflichtigen Personen unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind; in diesem Fall ist ein eigenständiges Feststellungsverfahren für die Einkünfte der Untergesellschaft nicht erforderlich, sondern nur für die Obergesellschaft eine gesonderte Feststellung vorzunehmen (BFH-Urteil vom 4. November 2003 VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372, m.w.N.). Das folgt aus § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO, der in diesem Zusammenhang entsprechend anwendbar ist.

13 Nach dieser Vorschrift gilt § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht, wenn nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen mit ihren Einkünften im Inland einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist. Die Klägerin weist zwar zu Recht darauf hin, dass der Wortlaut der Norm den Fall der doppelstöckigen Personengesellschaft mit einer aus

mehreren Steuerinländern bestehenden Obergesellschaft nicht unmittelbar erfasst; denn "steuerpflichtig" ist in einem solchen Fall nicht die Obergesellschaft, sondern nur ein jeder Gesellschafter der Obergesellschaft, weshalb die Einkünfte der Untergesellschaft dann bei mehreren Personen der inländischen Steuerpflicht unterliegen. Jedoch soll § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO letztlich vermeiden, dass eine gesonderte Feststellung auch dann durchgeführt wird, wenn der Zweck des Feststellungsverfahrens --die einheitliche Sachbehandlung gegenüber allen an den Einkünften Beteiligten-- dies nicht erfordert. Dieser Gedanke greift auch dann durch, wenn an den Einkünften der Untergesellschaft neben der Obergesellschaft nur im Inland nicht steuerpflichtige Rechtssubjekte beteiligt sind; dann wird die Einheitlichkeit der Sachbehandlung für Zwecke der inländischen Besteuerung schon durch die der Obergesellschaft gegenüber vorzunehmende Feststellung gewährleistet und bedarf es einer darüber hinausgehenden --auch gegenüber den ausländischen Beteiligten wirkenden-- Einheitlichkeit nicht. In einem solchen Fall ist daher eine gesonderte Feststellung der Einkünfte der Untergesellschaft entbehrlich.

14 c) Im Streitfall hat das FG festgestellt, dass an den Einkünften der britischen Limited Partnerships neben der Klägerin jeweils nur eine britische Kapitalgesellschaft beteiligt war. Anhaltspunkte dafür, dass diese Gesellschaft im Zusammenhang mit den Beteiligungen in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte erzielt haben könnte, sind weder dem angefochtenen Urteil zu entnehmen noch von der Klägerin benannt worden. Angesichts dessen mussten die Einkünfte der Limited Partnerships nicht gesondert festgestellt werden.

15 2. Die Revision der Klägerin hat aber aus materiell-rechtlichen Gründen Erfolg. Denn die streitigen Zinseinkünfte dürfen zwar nach Art. VII Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 in Deutschland besteuert werden. Dem stehen weder der Bezug dieser Einkünfte zu der Vermietung der in Großbritannien belegenen Grundstücke noch der Umstand entgegen, dass es sich bei der Klägerin um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) handelt. Die Feststellungen des FG lassen aber keine abschließende Beurteilung der Frage zu, ob im Streitfall der Feststellung der Einkünfte als steuerpflichtig § 176 Abs. 2 AO entgegensteht.

16 a) Nach Art. VII Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 werden Zinsen, die aus Quellen innerhalb eines der Gebiete von einer in dem anderen Gebiet ansässigen und damit dort steuerpflichtigen Person bezogen werden, nur in diesem anderen Gebiete besteuert. Dabei umfasst der Begriff "Zinsen" Zinsen aus Schuldverschreibungen, Wertpapieren, Wechseln, Obligationen oder irgendeiner anderen Schuldverpflichtung (Art. VII Abs. 2 Buchst. a DBA-Großbritannien 1964/1970). Solche Zinsen hat die Klägerin nach den Feststellungen des FG bezogen, und zwar aus einer Anlage von Kapital in Großbritannien und damit aus Quellen innerhalb Großbritanniens. Im Hinblick auf die Ansässigkeit und die Steuerpflicht ist, da die Klägerin nicht zu den "Personen" i.S. des DBA-Großbritannien 1964/1970 zählt (Art. II Abs. 1 Buchst. f DBA-Großbritannien 1964/1970), auf die Gesellschafter der Klägerin abzustellen; diese waren im Streitjahr in Deutschland sowohl ansässig als auch mit den Zinseinkünften steuerpflichtig. Das ist zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf deshalb keiner näheren Erörterung. Im Ergebnis folgt daher aus Art. VII Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 hinsichtlich der Zinseinkünfte ein ausschließliches Besteuerungsrecht Deutschlands.

17 b) Dieses Besteuerungsrecht wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass das DBA-Großbritannien 1964/1970 den Anteil eines Mitunternehmers an den gewerblichen Gewinnen (oder in der englischsprachigen Fassung: the share of the industrial or commercial profits) eines Unternehmens zwar grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Mitunternehmers (Art. III Abs. 2 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970), den Anteil am Gewinn aus einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte aber dem Betriebsstättenstaat zur Besteuerung zuweist (Art. III Abs. 2 Satz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970). Denn die hier in Rede stehenden Zinsen zählen nicht zu den "gewerblichen Gewinnen" i.S. des Art. III DBA-Großbritannien 1964/1970:

18 Die Einkünfte der Klägerin beruhen nach den bindenden Feststellungen des FG auf der langfristigen Verwaltung von Grundstücken und der vorübergehenden Anlage liquider Mittel durch die einzelnen Limited Partnerships. Diese Tätigkeiten sind ihrer Art nach nicht gewerblicher Natur (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG 1997), sondern dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Die daraus von der Klägerin erzielten Einkünfte gelten zwar, da die einzige persönlich haftende und zur Geschäftsführung befugte Gesellschafterin der X-LP eine Kapitalgesellschaft war, aus der Sicht des deutschen Rechts in vollem Umfang als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG 1997). Der Senat hat aber zum Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit den USA --DBA-USA 1989 a.F.-- entschieden, dass diese fiktive Umqualifizierung von Einkünften einer "gewerblich geprägten Personengesellschaft" nicht auf das Abkommensrecht durchschlägt (Senatsurteil vom 28. April 2010 I R 81/09, BFHE 229, 252); diese Beurteilung ist auch für das DBA-Großbritannien 1964/1970 einschlägig. Daran ändert nichts, dass hier wie dort --insoweit abweichend von Art. 7 Abs. 1 des Abs. 1 Satz 1 des Musterabkommens der

Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-MustAbK)-- nicht von "Unternehmensgewinnen", sondern von "gewerblichen Gewinnen" die Rede ist. Denn dieser Begriff ist abkommensautonom von dem innerstaatlichen Begriffsverständnis abzugrenzen (anders aber z.B. Bahns in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. III Großbritannien Rz 30, 31; s. auch --zum DBA-USA 1989 a.F.-- Peter, Steuer und Wirtschaft International - SWI - 2010, 579, 583 ff.). Daher greift im Streitfall, was die in Großbritannien erzielten Zinseinkünfte angeht, Art. III DBA-Großbritannien 1964/1970 nicht ein.

19 c) Dasselbe gilt im Ergebnis für Art. XII DBA-Großbritannien 1964/1970, der die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen betrifft. Er ordnet zwar insoweit ein Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates an (Art. XII Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/ 1970), und zwar im Hinblick auf Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung und Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens (Art. XII Abs. 3 DBA-Großbritannien 1964/1970). Zinserträge aus der Anlage von Mieteinnahmen und ähnlichen vorübergehend freien Mitteln sind aber keine Einkünfte aus der "Nutzung unbeweglichen Vermögens"; auch insoweit gelten die zum Abkommen mit den USA entwickelten Grundsätze (Senatsurteil in BFHE 229, 252) für Art. XII DBA-Großbritannien 1964/1970 gleichermaßen.

20 Die in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Überlegungen der Klägerin führen nicht zu einer abweichenden Beurteilung. Sie gehen dahin, dass Art. XII Abs. 3 DBA-Großbritannien 1964/1970 neben der unmittelbaren Nutzung auch die Vermietung und Verpachtung sowie die sonstige Nutzung unbeweglichen Vermögens dem Anwendungsbereich des Art. XII DBA-Großbritannien 1964/1970 unterstelle und dass mithin jene Norm nicht nur die Einkünfte aus einer unmittelbaren, sondern auch diejenigen aus einer "mittelbaren" Nutzung unbeweglichen Vermögens erfasse. Indessen geht es im Streitfall nicht darum, ob die Klägerin den in Großbritannien befindlichen Grundbesitz "unmittelbar" oder "mittelbar" genutzt hat; die Nutzung war, wenn man die Nutzung durch Vermietung als eine "mittelbare" bezeichnen will, jedenfalls eine solche "mittelbare". Es geht vielmehr um die Unmittelbarkeit des Zusammenhangs zwischen den Einkünften einerseits und der Nutzung andererseits, und eine solche besteht im Streitfall nicht. Das schließt die Anwendung des Art. XII Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 auf die Zinseinkünfte aus und führt insoweit zur Anwendung des Art. VII Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/1970. Die von der Klägerin angeführte Entscheidung zum Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Frankreich (Senatsurteil vom 28. April 1982 I R 151/78, BFHE 135, 526, BStBl II 1982, 566) betrifft die Besteuerung von Abfindungen für den Verzicht auf ein Recht an unbeweglichem Vermögen; dieser Sachverhalt ist mit dem hier zu beurteilenden nicht vergleichbar.

21 d) Im Hinblick auf die vom FA angesetzte Höhe jener Einkünfte hat die Klägerin keine Einwände erhoben. Dennoch kann der angefochtene Bescheid in diesem Punkt nicht abschließend bestätigt werden. Denn die vom FG getroffenen Feststellungen lassen die Möglichkeit offen, dass der Ansatz der Zinseinkünfte in diesem Bescheid gegen § 176 Abs. 2 AO verstößt.

22 aa) Nach dieser Vorschrift darf bei der Änderung eines Steuerbescheids zuungunsten des Steuerpflichtigen u.a. nicht berücksichtigt werden, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift einer obersten Bundesbehörde von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet worden ist. Dazu hat die Klägerin unwidersprochen vorgetragen, dass es sich bei dem angefochtenen, aus dem Jahr 2006 stammenden Bescheid um einen Änderungsbescheid handele und dass in dem ursprünglichen Bescheid die Zinsen als steuerfrei behandelt worden seien. Dieser Vortrag wird zudem insoweit durch das angefochtene Urteil gestützt, als danach der erstinstanzliche Antrag der Klägerin dahin ging, "den Bescheid ... vom 12.04.2001, geändert durch Bescheid vom 21.03.2006" zu ändern. Der Senat betrachtet angesichts dessen die vom FA vorgenommene Bescheidänderung als vom FG festgestellt. Ferner ergibt sich aus dem Urteil des FG, dass der zuletzt ergangene Änderungsbescheid im Hinblick auf die Behandlung der Zinseinkünfte der vom Senat erkannten abkommensrechtlichen Lage entspricht.

23 bb) Vor diesem Hintergrund könnte § 176 Abs. 2 AO im Streitfall eingreifen, wenn --wie von der Klägerin vorgetragen-- die Zinseinkünfte in dem ursprünglichen Bescheid als steuerfrei behandelt worden sind. Denn eine solche Handhabung würde den vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) erlassenen "Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen" (BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I 1999, 1076, Tz. 1.1.5.1) entsprechen. Diese Verwaltungsanweisung geht davon aus, dass eine gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG 1997 gewerblich geprägte Personengesellschaft aus abkommensrechtlicher Sicht gewerbliche Gewinne (Unternehmensgewinne) erzielt, die ggf. einer im Ausland befindlichen Betriebsstätte jener Gesellschaft zugerechnet werden müssen (ebenso schon Senatsurteil in BFHE 229, 252, unter II.2.b dd). Da die X-LP gewerblich geprägt war, ihre einzige Betriebsstätte in Großbritannien gelegen haben dürfte und die Gewinne einer Personengesellschaft

abkommensrechtlich deren Gesellschaftern zuzurechnen sind (Senatsurteile vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BFHE 168, 52, 54, BStBl II 1992, 937, 939; vom 18. Dezember 2002 I R 92/01, BFHE 201, 447; Schaumburg, Internationales Steuerrecht --IStR--, 3. Aufl., Rz 5.151, m.w.N.), hätten die von der Klägerin bezogenen Zinsen nach der genannten Verwaltungsansicht dem Besteuerungsrecht Großbritanniens unterlegen (Art. III Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Art. VII Abs. 5 DBA-Großbritannien 1964/1970) und von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden müssen (Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970). Damit würde es übereinstimmen, wenn das FA zunächst die Zinsen als steuerfreie Einkünfte festgestellt hätte, was wiederum zur Anwendbarkeit des § 176 Abs. 2 AO führen könnte.

24 cc) Dass die genannten Einkünfte in dem ursprünglichen, in 2001 ergangenen Feststellungsbescheid für das Streitjahr tatsächlich in dem genannten Sinne behandelt worden sind, hat das FG jedoch nicht festgestellt. Ebenso hat es nicht festgestellt, ob zeitlich vor dem in 2006 erlassenen Änderungsbescheid weitere Änderungsbescheide ergangen sind, von wann jene Bescheide ggf. stammen und wie dort das Besteuerungsrecht im Hinblick auf die Zinseinkünfte behandelt worden ist; diese Frage könnte im Streitfall deshalb bedeutsam sein, weil nach der Rechtsprechung des Senats § 176 Abs. 2 AO nicht eingreift, wenn die in der Vorschrift genannte Entscheidung zeitlich nach dem Erlass des zu beurteilenden Änderungsbescheids ergangen ist (Senatsurteil vom 20. Dezember 2000 I R 50/95, BFHE 194, 185, 190, BStBl II 2001, 409, 411; ebenso von Wedelstädt in Beermann/Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 176 AO Rz 34). Im Ergebnis kann daher die Frage nach der Anwendbarkeit des § 176 Abs. 2 AO anhand der bisher getroffenen Feststellungen nicht abschließend beurteilt werden. Die dazu notwendigen Feststellungen können im Revisionsverfahren nicht getroffen werden, weshalb die Sache zu diesem Zweck an das FG zurückverwiesen werden muss (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

25 dd) Entgegen der in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Ansicht des FA ist die Zurückverweisung nicht im Hinblick auf § 50d Abs. 9 EStG 2009 entbehrlich. Denn diese Vorschrift greift, wenn § 176 Abs. 2 AO im Ergebnis durchgreifen sollte, im Streitfall nicht ein.

26 aaa) Nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2009 wird einem unbeschränkt Steuerpflichtigen eine abkommensrechtlich vorgesehene Freistellung von Einkünften nicht gewährt, wenn der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind. Diese Vorschrift ist im Hinblick auf die streitgegenständlichen Zinsen schon deshalb nicht unmittelbar einschlägig, weil die Zinsen nicht nach dem DBA-Großbritannien 1964/1970 von der Einkommensteuer freizustellen sind. Ein Anspruch der Klägerin auf eine solche Freistellung ergibt sich vielmehr allenfalls aus § 176 Abs. 2 AO.

27 bbb) In Bezug auf § 176 Abs. 2 AO entfaltet § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2009 indessen keine Wirkung. Denn diese Vorschrift zielt ausschließlich darauf ab, die abkommensrechtliche Lage entweder klarzustellen oder zu überspielen (vgl. dazu Senatsbeschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, dort unter II.4.b bb aaa ff.); dagegen weist sie keinen Bezug zu dem in § 176 Abs. 2 AO angeordneten Vertrauensschutz auf. Das gilt sowohl in inhaltlicher Hinsicht, da § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG 2009 nur eine Einschränkung des Abkommensschutzes anordnet. Es gilt aber ebenso aus historischer Sicht, da der Gesetzgeber erklärtermaßen nur eine ohnehin in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung angelegte Rechtsfolge verdeutlichen wollte (dazu Senatsurteil in BFHE 229, 252). Sowohl dem Text als auch einer nur klarstellenden Funktion der Vorschrift würde es nicht entsprechen, sie in einer Weise anzuwenden, die zu einer Einschränkung der in § 176 Abs. 2 AO enthaltenen positivrechtlichen Vorgabe führen würde. Auf die Frage, ob die rückwirkende Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG 2009 auf die das Streitjahr betreffenden Steuerbescheide (vgl. dazu § 52 Abs. 59a Satz 6 EStG 2009) mit dem Grundgesetz vereinbar wäre, muss daher im Streitfall nicht eingegangen werden.

28 II. Revision des FA

29 Die Revision des FA ist ebenfalls begründet. Das FA hat den Anteil der Klägerin an dem von der X-LP erzielten Veräußerungsgewinn zu Recht als steuerpflichtigen Gewinn festgestellt.

30 1. Aus der Sicht des internen deutschen Steuerrechts ist dieser Gewinn den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Das folgt schon daraus, dass die X-LP eine gewerblich geprägte Personengesellschaft war. Davon geht erkennbar auch die Klägerin aus, weshalb es weiterer Ausführungen dazu nicht bedarf.

31 2. Aus abkommensrechtlicher Sicht handelt es sich bei dem streitigen Gewinn um einen Gewinn aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens, den Großbritannien als Belegenheitsstaat besteuern darf (Art. VIII Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/1970). Das gilt nicht nur insoweit, als er auf die Veräußerung von Grund und Boden

sowie eines darauf stehenden Gebäudes entfällt. Es gilt vielmehr auch hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung von Geschäftseinrichtungen ("fixtures"). Bei dieser Beurteilung geht der Senat davon aus, dass diese Einrichtungen aus der Sicht des britischen Rechts (Art. XII Abs. 2 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970) zum unbeweglichen Vermögen oder zumindest aus deutscher Sicht zu den wesentlichen Bestandteilen oder zum Zubehör (Art. XII Abs. 2 Satz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970) des Grund und Bodens oder des Gebäudes gezählt haben. Das entspricht ebenfalls der Einschätzung beider Verfahrensbeteiligten und bedarf deshalb keiner weiteren Erläuterung.

32 3. Da der Gewinn in Großbritannien besteuert werden darf, ist er im Grundsatz von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, soweit er auf eine in Deutschland ansässige Person entfällt (Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a, 1. Halbsatz DBA-Großbritannien 1964/1970). Diese Rechtsfolge tritt aber nur dann ein, wenn er im Vereinigten Königreich steuerpflichtig ist (Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a, 2. Halbsatz DBA-Großbritannien 1964/1970). Daran fehlt es im Streitfall.

33 a) Das FG hat festgestellt, dass die X-LP zunächst Abschreibungen auf die später veräußerte Immobilie vorgenommen hat. Sodann heißt es in seinem Urteil, dass im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks "nach britischem Steuerrecht (Capital Allowances Act) ... ein Veräußerungsgewinn in Höhe der gewährten Abschreibungen ... besteuert worden" und eine weitere Besteuerung des Veräußerungsgewinns in Großbritannien nicht erfolgt sei; das entspreche dem dort bestehenden System der "Claw-back-Besteuerung". Im weiteren Verlauf des Urteils wird dieses System dahin beschrieben, dass der britische Capital Allowances Act eine "Nachversteuerung der zuvor geltend gemachten Abschreibungen" vorsehe, "soweit der Veräußerungserlös den 'Buchwert' übersteigt"; ein solches Vorgehen liefe darauf hinaus, dass in Großbritannien im Fall der Veräußerung zuvor vorgenommene Abschreibungen nicht stets vollständig, sondern nur bis zur Höhe des auf die abgeschriebenen Wirtschaftsgüter entfallenden Anteils am Veräußerungserlös "aufgeholt" werden (so auch Stoschek/Reichel/Peter, Internationale Wirtschaftsbriefe --IWB--, Großbritannien, Fach 5, Gruppe 2, S. 379, 389; ähnlich Cloer/Martin, IStR 2010, 792, 793). Unabhängig davon lässt sich aber den Feststellungen des FG mit hinreichender Sicherheit entnehmen, dass das britische Recht die Frage von Abschreibungen in einem eigenständigen Gesetz (Capital Allowances Act) regelt, dass dieses Gesetz eine (vollständige oder teilweise) "Aufholung" von Abschreibungen im Fall der Veräußerung anordnet und dass darüber hinaus das Recht Großbritanniens unter den Gegebenheiten des Streitfalls die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns nicht vorsieht.

34 b) Die so beschriebene "Aufholung" früherer Abschreibungen bedeutet nicht, dass im Vereinigten Königreich ein "Veräußerungsgewinn steuerpflichtig" ist. Sie steht daher nach Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1, 2. Halbsatz DBA-Großbritannien 1964/ 1970 der deutschen Besteuerung des Veräußerungsgewinns nicht entgegen.

35 aa) Allerdings knüpft Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a, 2. Halbsatz DBA-Großbritannien 1964/1970 die Befreiung von der deutschen Steuer nicht daran, ob und in welchem Umfang ein Veräußerungsgewinn in Großbritannien tatsächlich besteuert worden ist. Das folgt aus dem Wortlaut der Vorschrift, die nicht etwa davon spricht, dass ein Gewinn im Vereinigten Königreich "besteuert wird" oder "einer Besteuerung unterlegen hat". Die dort gewählte Formulierung "steuerpflichtig ist" bringt vielmehr zum Ausdruck, dass es ausschließlich darauf ankommt, ob nach dem Recht des Vereinigten Königreichs abstrakt eine Steuerpflicht besteht (ebenso Beckmann in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. XVIII Großbritannien Rz 38; Cloer/Martin, IStR 2010, 792, 795 f.). Die gegenteilige Ansicht der Finanzverwaltung (z.B. Oberfinanzdirektion --OFD-- Frankfurt am Main, Verfügung vom 19. Juli 2006, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2006, 708) ist mit dem insoweit eindeutigen Abkommenstext nicht vereinbar.

36 bb) Jedoch verlangt Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a, 2. Halbsatz DBA-Großbritannien 1964/1970, dass "die in Art. VIII Abs. 1 genannten Gewinne" im Vereinigten Königreich steuerpflichtig sind. Diese Voraussetzung ist nicht schon dann erfüllt, wenn das Recht des Vereinigten Königreichs einen Gewinn der Besteuerung unterwirft, der nach deutschem Recht Bestandteil eines Veräußerungsgewinns ist. Vielmehr ist die Vorschrift dahin zu lesen, dass in Großbritannien eine Besteuerung stattfinden muss, die sich in systematischer Hinsicht als Besteuerung eines Veräußerungsgewinns darstellt. Das ist bei der vom FG festgestellten "Claw-back-Besteuerung" weder nach britischem noch nach deutschem Recht der Fall.

37 aaa) Das Steuerrecht des Vereinigten Königreichs unterscheidet zwischen Gewinnen auf der Einkunftsebene ("gains") und Gewinnen auf der Vermögensebene ("capital gains"), wobei Letztere Sonderregeln unterliegen und ermäßigt besteuert werden (Alberts in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Großbritannien Rz 88). Zumindest im gedanklichen Ansatz entsprechen mithin "gains" den laufenden Gewinnen und "capital gains" den Veräußerungsgewinnen i.S. des deutschen Steuerrechts. Dabei ordnet das britische Recht sowohl die Vornahme

von Abschreibungen als auch deren Rückabwicklung nach dem "Capital Allowances Act" nicht dem "capital gain", sondern dem "gain" zu (Alberts in Mennel/Förster, a.a.O., Rz 89; Stoschek/ Reichel/Peter, IWB, Großbritannien, Fach 5, Gruppe 2, S. 379); das gilt auch im Bereich der Veräußerung von Grundstücken (Alberts in Mennel/Förster, a.a.O., Großbritannien Rz 99). Aus dortiger Sicht wird mit der "Claw-back-Besteuerung" also nicht ein Gewinn aus der Veräußerung erfasst, sondern nur die in der Vergangenheit vorgenommene Besteuerung der laufenden Gewinne des Veräußerers korrigiert (Stoschek/Reichel/Peter, IWB, Großbritannien, Fach 5, Gruppe 2, S. 379).

38 bbb) Dasselbe gilt aus der Perspektive des deutschen Rechts. Denn die in Großbritannien vorgesehene Handhabung bezieht sich schon nach dem allgemeinen Sprachgebrauch nicht auf einen "Gewinn aus der Veräußerung"; vielmehr macht sie die Veräußerung lediglich zum Auslöser für die Rückforderung eines in der Vergangenheit gewährten Steuervorteils. Den durch die Veräußerung realisierten Wertzuwachs erfasst sie nicht und soll sie nicht erfassen. Eine in diesem Sinne konzipierte und beschränkte Besteuerung ist keine Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1, 2. Halbsatz DBA-Großbritannien 1964/1970 unterfallende Besteuerung eines Veräußerungsgewinns.

39 Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass nach deutschem Recht die "Aufholung" früherer Abschreibungen den Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts erhöht (so aber Stoschek/ Reichel/Peter, IWB, Großbritannien, Fach 5, Gruppe 2, S. 379, 391). Der entscheidende Unterschied liegt darin, dass hier der Gewinn aus der Veräußerung besteuert wird und die Abschreibungen nur bei der Ermittlung der Höhe des dabei anzusetzenden Gewinns berücksichtigt werden, während das Vereinigte Königreich unter den hier maßgeblichen Umständen auf eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns verzichtet und sich darauf beschränkt, einen in der Vergangenheit eingeräumten Steuervorteil mit Wirkung für die Zukunft zu beseitigen. Deshalb mag es zwar zutreffen, dass Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1, 1. Halbsatz DBA-Großbritannien 1964/1970 eine deutsche Besteuerung auch dann ausschließt, wenn ein im Vereinigten Königreich belegenes Objekt veräußert wird und Großbritannien den Veräußerungsgewinn nach anderen Maßstäben und im Ergebnis geringer besteuert als er in Deutschland besteuert würde. Diese Überlegungen setzen jedoch erst dann ein, wenn die britische Besteuerung sich überhaupt auf das Substrat "Veräußerungsgewinn" bezieht, was bei der "Claw-back-Besteuerung" nicht der Fall ist.

40 ccc) Der Blick auf das OECD-Musterabkommen führt ebenfalls nicht zu einer abweichenden Sicht der Dinge. Im Kommentar zum OECD-Musterabkommen (OECD-MK) heißt es zwar einerseits, dass nach dem Recht einzelner Staaten für die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns u.a. die Kosten nach Abzug der bereits gewährten Abschreibung für Abnutzung maßgebend sein können (OECD-MK, Nr. 12 Satz 3 zu Art. 13 OECD-MustAbk). Sodann wird dort jedoch andererseits der Fall behandelt, in dem nur der Ansässigkeitsstaat Abschreibungen auf ein im anderen Vertragsstaat belegenes unbewegliches Vermögen zugelassen hat und nunmehr dieses Vermögen veräußert wird; in einem solchen Fall werde der Ansässigkeitsstaat durch ein Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaats und eine zugleich vereinbarte Steuerbefreiung im jeweils anderen Staat nicht gehindert, die Abschreibungen im Rahmen seiner eigenen Besteuerung rückgängig zu machen (OECD-MK, Nr. 15 zu Art. 13 OECD-MustAbk). Auch wenn sich diese Aussage nicht unmittelbar auf die hier interessierende Frage bezieht, so beruht sie doch erkennbar auf der Überlegung, dass die "Aufholung" von Abschreibungen nicht stets eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns darstellt (vgl. dazu auch Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer, a.a.O., Art. 13 MA Rz 47). Unabhängig davon, inwieweit der Kommentar zum OECD-Musterabkommen zur Auslegung des --zeitlich früher abgeschlossenen-- DBA-Großbritannien 1964/1970 herangezogen werden kann (s. zu einem derartigen dynamischen in Abgrenzung zu einem sog. statischen Verständnis aber z.B. Senatsbeschluss im BFHE 229, 322), entspricht diese Überlegung dem Zusammenhang jenes Abkommens; in diesem Sinne greift sie im Streitfall ein.

41 4. Im Hinblick auf die Höhe des im angefochtenen Bescheid angesetzten Veräußerungsgewinns hat die Klägerin die Berechnung des FA nicht beanstandet. Die Feststellungen des FG geben insoweit ebenfalls keinen Anhaltspunkt für die Annahme eines Rechtsfehlers. Daher ist der Bescheid insoweit rechtmäßig.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de