

Urteil vom 25. Mai 2011, I R 95/10

Keine sog. Qualifikationsverkettung bei subjektivem Qualifikationskonflikt - Vermietungseinkünfte einer vermögensverwaltenden, aber gewerblich geprägten ungarischen Personengesellschaft als Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung

BFH I. Senat

DBA HUN Art 3 Abs 1 Buchst c, DBA HUN Art 3 Abs 2, DBA HUN Art 4 Abs 1, DBA HUN Art 6 Abs 1, DBA HUN Art 6 Abs 4, DBA HUN Art 7 Abs 1, DBA HUN Art 21, DBA HUN Art 23 Abs 1 Buchst a, DBA HUN Art 23 Abs 1 Buchst c, EStG § 15 Abs 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 01. September 2010, Az: 9 K 2510/04 B

Leitsätze

1. Die Besteuerung des in Deutschland ansässigen Gesellschafters einer ungarischen, nach dortigem im Gegensatz zum deutschen Recht steuerlich als intransparent behandelten Personengesellschaft ist nach Maßgabe des DBA-Ungarn auf der Grundlage des deutschen und nicht des ungarischen Steuerrechts vorzunehmen.
2. Bei Einkünften aus der Vermietung unbeweglicher und beweglicher Wirtschaftsgüter, die von einer i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1990 gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltend tätigen ungarischen Personengesellschaft erzielt werden, an der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen beteiligt sind, handelt es sich nicht um Gewinne eines Unternehmens i.S. von Art. 7 Abs. 1 DBA-Ungarn. Gleichermaßen verhält es sich, wenn die vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft als Besitzgesellschaft im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zu einer anderen ungarischen Personengesellschaft als Betriebsgesellschaft fungiert. Das Besteuerungsrecht für solche Vermietungseinkünfte ist den jeweiligen Vertragsstaaten deswegen nach Maßgabe entweder von Art. 6 Abs. 1 oder von Art. 21 DBA-Ungarn zuzuweisen (Anschluss an die ständige Spruchpraxis des Senats).

Tatbestand

I.

- 1 Der in Deutschland wohnhafte Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr 1996 mit einem Gesellschaftsanteil in Höhe von 96,62 v.H. beschränkt haftender Mitgesellschafter einer Personengesellschaft ungarischen Rechts in der Rechtsform der betéti társaság (BT), der T-BT, mit Sitz in Ungarn. Weitere Gesellschaftsanteile in einem Umfang von 2,03 v.H. hielt der ebenfalls in Deutschland wohnende Beigeladene. Gesellschafterin mit den übrigen Geschäftsanteilen und (einzige) Komplementärin war eine ungarische Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der korlátolt felelősségű társaság (KFT), die T-KFT, mit Sitz in Ungarn, an der der Kläger ebenfalls mehrheitlich beteiligt war (90 v.H. der Gesellschaftsanteile). Zur Geschäftsführung in der T-BT war nach dem Gesellschaftsvertrag nur die Komplementärin befugt, die im Streitjahr in Ungarn ein eigenes Büro unterhielt.
- 2 Die T-BT erzielte Einkünfte aus der Vermietung eines in Ungarn belegenen Grundstücks und der darauf befindlichen Maschinen an eine weitere ungarische Personengesellschaft, die E-BT, mit Sitz ebenfalls in Ungarn. Deren alleinige Komplementärin war wiederum die T-KFT, und der Kläger war auch hier Mehrheitsgesellschafter. Die E-BT stellte auf dem Grundstück und mit den Maschinen Wirtschaftsgüter als Subunternehmerin einer deutschen GmbH her, der E-GmbH. Gesellschafter-Geschäftsführer der E-GmbH war der Kläger mit einem Gesellschaftsanteil in Höhe von 90 v.H. Die restlichen Gesellschaftsanteile in Höhe von 10 v.H. hielt der Beigeladene.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte der T-BT, die in Ungarn nach Maßgabe des dortigen Steuerrechts für das Streitjahr der ungarischen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer unterworfen worden war, sowohl gegen den Kläger als auch gegen den Beigeladenen gesondert und einheitlich fest. Die betreffenden Einkünfte seien nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a und c des Abkommens zwischen der

Bundesrepublik Deutschland und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen vom 18. Juli 1977 (DBA-Ungarn) in Deutschland zu besteuern. Dagegen wandte sich der Kläger mit seiner Klage. Er vertrat die Auffassung, die betreffenden Einkünfte seien, soweit es sich um solche aus der Vermietung unbeweglichen Vermögens handele, nach Art. 6 Abs. 1 und 4 DBA-Ungarn von der deutschen Besteuerung freizustellen. Im Ergebnis Gleiches gelte nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a und Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA-Ungarn für die Einkünfte aus der Vermietung der beweglichen Wirtschaftsgüter; Art. 23 Abs. 1 Buchst. c DBA-Ungarn könne für gewerblich geprägte oder infizierte Gewinne keine Anwendung finden. Hilfsweise seien die von der T-BT in Ungarn entrichteten Steuern anzurechnen. Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg gab der Klage durch Urteil vom 2. September 2010 9 K 2510/04 B nur hinsichtlich des Hilfsantrags statt --und übertrug die Errechnung des Anrechnungsbetrages insoweit gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf das FA--, wies sie in ihrem Hauptantrag aber als unbegründet ab; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 415 veröffentlicht.

- 4 Seine Revision stützt der Kläger auf Verletzung materiellen Rechts. Er beantragt nunmehr sinngemäß, das FG-Urteil und den angefochtenen Feststellungsbescheid dahingehend abzuändern, dass die Einkünfte aus der Beteiligung an der T-BT nicht der Steueranrechnung, sondern der Freistellung unterfallen.
- 5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 6 Der Beigeladene hat keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Dessen bisherige Feststellungen reichen nicht aus, um den Umfang der jeweiligen Anteile der in Rede stehenden Einkünfte der T-BT zu bestimmen, die nach Maßgabe des DBA-Ungarn in Deutschland und in Ungarn besteuert werden können.
- 8 1. Sowohl der Kläger als auch der Beigeladene wohnten im Streitjahr in Deutschland und sind hier mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG 1990--). Damit sind die Voraussetzungen für eine gesonderte und einheitliche Feststellung der (ggf. steuerfreien) Einkünfte aus der Beteiligung an der T-BT (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung) erfüllt.
- 9 2. Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Ungarn werden bei einer in Deutschland (nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Ungarn) ansässigen Person u.a. allerdings jene Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Ungarn besteuert werden dürfen, von der Bemessungsgrundlage für die Steuer in Deutschland ausgenommen. Das gilt nicht für Einkünfte, auf die Art. 23 Abs. 1 Buchst. b DBA-Ungarn anzuwenden ist. Es gilt ferner nur mit Einschränkungen für Dividenden (Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 DBA-Ungarn).
- 10 Ob die in Rede stehenden Einkünfte i.S. des Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Ungarn in Ungarn besteuert werden dürfen, hängt von den Antworten auf mehrere Fragen ab:
- 11 Zunächst kommt es darauf an, ob das Besteuerungsrecht für laufende Einkünfte der T-BT nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-Ungarn schon deshalb Ungarn zusteht, weil die T-BT unbeschadet ihrer Qualifizierung als Personengesellschaft infolge der Behandlung als juristische Person nach ungarischem Steuerrecht als subjektiv unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und zugleich als abkommensberechtigt anzusehen ist. Diese (Ausgangs-)Frage wurde bislang vom Senat für die hier in Rede stehende Konstellation noch nicht abschließend beantwortet (vgl. Senatsbeschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl II 2011, 156; s. aber auch Senatsurteile vom 4. April 2007 I R 110/05, BFHE 217, 535, BStBl II 2007, 521; vom 20. August 2008 I R 34/08, BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263); sie ist indes zu verneinen (nachfolgend a).
- 12 Sodann stellt sich die weitere Frage, ob es sich bei den von der T-BT erzielten Einkünften um Unternehmensgewinne handelt, die einer in Ungarn gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA-Ungarn weist das Besteuerungsrecht hierfür prinzipiell ebenfalls Ungarn zu und entsprechende Einkünfte sind in Deutschland von der Bemessungsgrundlage auszunehmen, vorausgesetzt, die Betriebsstätte bezieht ihre

Einnahmen aus den in Art. 23 Abs. 1 Buchst. c Satz 1 DBA-Ungarn aufgeführten "aktiven" Tätigkeiten. Auch diese Frage ist im Ergebnis zu verneinen: Es handelt sich bei den Einkünften der T-BT nicht um originäre Unternehmensgewinne (nachfolgend unter b).

- 13** Die Zuweisung des Besteuerungsrechts hängt damit davon ab, in welchem Umfang die Einkünfte solche aus unbeweglichem Vermögen sind, die nach Art. 6 Abs. 1 DBA-Ungarn wiederum allein in Ungarn besteuert werden können. Soweit es sich um die Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter handelt, darf hingegen nach Art. 21 DBA-Ungarn allein Deutschland besteuern. Für die Antwort auf diese Frage kommt es auf tatsächliche Gegebenheiten an, die von der Vorinstanz noch näher zu ermitteln und festzustellen sind; nach den gegenwärtig getroffenen Feststellungen kann der Senat nicht durcherkennen (nachfolgend unter c).
- 14** a) Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-Ungarn dürfen 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. Als "Unternehmen eines Vertragsstaats" versteht das Abkommen ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird (Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA-Ungarn). "Person" in diesem Sinne sind natürliche Personen und Gesellschaften (Art. 3 Abs. 1 Buchst. b DBA-Ungarn). Gesellschaften sind juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden (Art. 3 Abs. 1 Buchst. c DBA-Ungarn).
- 15** aa) Letzteres ist bei der T-BT der Fall: Bei dieser handelt es sich zwar nach deutschem wie ungarischem Gesellschaftsrecht um eine Personengesellschaft. Doch wird diese in Ungarn wie eine Kapitalgesellschaft besteuert (vgl. Reith in Debatin/ Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 3 Ungarn Rz 8, sowie Anh. Ungarn Rz 57). Aus Sicht des ungarischen Steuerrechts ist damit die T-BT als solche abkommensberechtigtes Steuersubjekt (Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 2 Buchst. a DBA-Ungarn), und danach richtet sich auch das ungarische Steuerrecht. Aus Sicht des deutschen Steuerrechts verhält es sich freilich anders. Unternehmer sind (nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG 1990) die Gesellschafter (Mitunternehmer) der T-BT.
- 16** bb) Diese Sicht des deutschen Steuerrechts ist im Streitfall für die Anwendung des Abkommens maßgeblich. Denn die Frage, welcher Person bestimmte Einkünfte nach steuerlichen Gesichtspunkten zuzurechnen ist, ist nicht Gegenstand der abkommensrechtlichen Zuordnung des Besteuerungssubstrats. Es handelt sich hierbei vielmehr um eine unilateral eigenständig zu beantwortende Rechtsfrage, die Art. 3 Abs. 2 DBA-Ungarn dem jeweiligen Anwenderstaat --hier Deutschland-- überantwortet. Soweit die Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) in ihrem sog. Partnership Report ("The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6") aus dem Jahre 1999 (jedenfalls zum Teil und für bestimmte Sachkonstellationen) und dem folgend ein Teil des Schrifttums (z.B. Seitz in Wassermeyer/ Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rz 5.41 ff.; Weggenmann, daselbst, Rz 8.45 f.; Chr. Schmidt, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2010, 413, 426; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., S. 532 ff., 539, 564 f.; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 1 Rz 38, jeweils m.w.N.) eine andere --"abkommensorientierte"-- Auffassung und damit eine Bindung des Ansässigkeitsstaats an den Quellenstaat vertreten, ist dieser Auffassung --im Ausgangspunkt mit der Praxis der deutschen Finanzverwaltung (vgl. Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 16. April 2010, BStBl I 2010, 354 Tz. 4.1.4.1.)-- nicht beizupflichten (ebenso z.B. Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 3 MA Rz 18; derselbe in Kessler/Förster/Watrin [Hrsg.], Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Herzig, 2010, S. 897, 907 ff.; Gosch in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 50d Rz 10a; derselbe in Gosch/Kroppen/ Grotherr, DBA, Art. 13 OECD-MA Rz 63; Grotherr, daselbst, Art. 23A/Art. 23B OECD-MA Rz 80/3; Jü. Lüdicke, IStR 2011, 91; Kempermann in Wassermeyer/Richter/Schnittker, a.a.O., Rz 3.68 f.; Niehaves in Haase, AStG/DBA, Art. 7 Rz 93; Gaffron, daselbst, Art. 3 MA Rz 25; Rosenthal, IStR 2007, 610; insoweit wohl auch M. Lang, Internationale Wirtschafts-Briefe 2011, 281, 290 ff.; Schuch/Bauer in Gassner/Lang/Lechner [Hrsg.], Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2000, S. 27 ff.; Aigner/Züger, daselbst, S. 47 ff., jeweils m.w.N.; s. auch bereits Senatsurteile in BFHE 217, 535, BStBl II 2007, 521; in BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263). Denn eine Bindung des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters --hier Deutschland-- an die Qualifikation der in Rede stehenden Beteiligungsgesellschaft im Quellenstaat --hier Ungarn-- lässt sich dem OECD-Musterabkommen (OECD-MustAbk) ebenso wenig wie dem DBA-Ungarn entnehmen:
- 17** Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Ungarn --der sog. Methodenartikel-- entspricht im Kern Art. 23A Abs. 1 OECD-MustAbk. Beide Vorschriften verlangen zwar im Ansässigkeitsstaat die Freistellung für Einkünfte, die "nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden" können. Doch erzwingt dies keineswegs eine Bindung des Ansässigkeitsstaats an die Steuersubjektqualifikation im Quellenstaat. Wenn der sog. Methodenartikel nach

Maßgabe der Freistellungsmethode die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat davon abhängig macht, ob die Einkünfte nach dem Abkommen im Quellenstaat besteuert werden können, so beschreibt das nur einen objektiven Befund, besagt indessen nichts darüber aus, wessen rechtlicher Beurteilung dieses "Besteuern-Können" zu überantworten ist. Die Antwort auf diese Frage gibt deswegen in dem hier interessierenden Zusammenhang der Subjektqualifikation allein Art. 3 Abs. 2 DBA-Ungarn und damit das (nationale) Recht des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters als des sog. Anwenderstaats.

- 18** Ein stringentes "Auslegungskonzept (...)", wonach "auf der Ebene des Abkommens die Personengesellschaft einheitlich zu behandeln ist" (so aber Jacobs, a.a.O., S. 539) oder ein "Schluss von der Abkommensberechtigung ... auf die ... Einkunftsart" gerechtfertigt sein soll (so Prokisch in Vogel/ Lehner, a.a.O., Art. 1 Rz 38; das aufgreifend Tischbirek, daselbst, Art. 10 Rz 191), ergibt sich weder aus dem Abkommenstext noch aus dem Abkommenszweck. Im Gegenteil widerspricht ein solches Konzept dem Grundsatz der sog. virtuellen Doppelbesteuerung, welcher auch und gerade darauf abzielt, zugunsten einer erleichterten Steueradministration zu vermeiden, dass der jeweilige Anwenderstaat sich andernfalls mit der Steuerrechtsordnung des jeweils anderen Vertragsstaats auseinandersetzen müsste (vgl. Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, S. 146 f., m.w.N.). Weitere tragfähige Gesichtspunkte treten hinzu: So verweist Art. 3 Abs. 2 OECD-MustAbk bei der Klärung von im Abkommen selbst nicht definierten Ausdrücken auf das innerstaatliche Recht des Anwenderstaats, wenn der Abkommenszusammenhang nichts anderes einfordert. Art. 3 Abs. 2 OECD-MustAbk unterscheidet dafür aber nicht zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat; Maßstab ist allein der jeweils abkommensanwendende Vertragsstaat. Es ist systematisch nicht erkennbar, weshalb Art. 23A Abs. 1 OECD-MustAbk daran etwas zu ändern vermöchte. Zudem wird in dem sog. Methodenartikel die Behandlung der betreffenden Einkünfte im jeweiligen Ansässigkeitsstaat geregelt, bei Vereinbarung der Freistellung --und damit einer "Anwendung" von Art. 23A Abs. 1 OECD-MustAbk-- bedarf es dessen aber nicht, wenn bereits eine vorangehende Verteilungsnorm das alleinige Besteuerungsrecht einem der beiden Vertragsstaaten zuweist. Betrifft ein Qualifikationskonflikt einen solchen Fall, verböte sich eine Bindungswirkung aus systematischer Sicht bereits im Ansatz; sie lässt sich jedenfalls nicht aus Art. 23A Abs. 1 OECD-MustAbk ableiten.
- 19** Zu berücksichtigen bleibt überdies, dass die Empfehlungen der OECD, wie sie sich im sog. Partnership Report niederschlagen, lediglich eine Hilfe für die Abkommensauslegung darstellen und so gesehen frühestens ab der entsprechenden Neufassung des OECD-Musterkommentars im Jahre 2000 (s. dort Art. 23A Nr. 32.3 ff.) beachtenswert sein können. Dies gilt aber nicht für seinerzeit schon bestehende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wie auch im Streitfall bei dem --bereits am 27. Oktober 1979 in Kraft getretenen (vgl. Art. 29 Abs. 2 DBA-Ungarn, BGBl II 1979, 1031)-- DBA-Ungarn; den Willen der Vertragsparteien jener Abkommen können die neueren Kommentierungen der OECD nicht widerspiegeln (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt Senatsurteil vom 9. Februar 2011 I R 54, 55/10, BFHE 232, 476; konkret für den Partnership Report z.B. Weggenmann in Wassermeyer/Richter/Schnittker, a.a.O., Rz 8.42 f., 8.67; Kempermann, daselbst, Rz 3.15; Jankowiak, a.a.O., S. 138 ff., 143 ff.; Gosch in Schaumburg/Piltz [Hrsg.], Veräußerungsgewinne im Internationalen Steuerrecht, 2004, S. 103, 112).
- 20** Des weiteren weist Lüdicke (IStR 2011, 91, 96) zutreffend darauf hin, dass die "Zweistufigkeit" der Gewinnbesteuerung nach dem intransparenten Besteuerungskonzept --einmal auf der Ebene der Gesellschaft und ein weiteres Mal beim Gesellschafter-- bei Anwendung der "abkommensorientierten" Auffassung versagt und auf der ersten Ebene "stehenbleibt", weil sich diese Zweistufigkeit im Falle eines späteren, dann innerstaatlichen Gewinntransfers nicht durchhalten lässt, ein solcher Gewinntransfer stelle immer eine Entnahme dar, keine Dividende.
- 21** Schließlich sind insofern auch Überlegungen kaum weiterführend, wonach sich dem Abkommen zwar strenggenommen keine eigentliche Qualifikationsverkettung entnehmen lässt, dieses jedoch eine nur reduzierte Prüfungsbindung vorgibt, ob der Quellenstaat "zu dem Ergebnis kommen konnte, dass die Einkünfte nach dem maßgeblichen DBA von ihm besteuert werden können" (so neuerdings unterscheidend Wassermeyer, IStR 2011, 85, 90; s. auch bereits in IStR 2010, 536, und 683, 684). Sie gehen im Ergebnis nämlich ebenfalls davon aus, dass sich der Ansässigkeitsstaat die Sichtweise des Quellenstaats zu eigen machen müsse. Dafür ist jedoch gleichermaßen nichts ersichtlich, und es gilt deshalb nichts anderes als bei dem zum sog. Partnership Report Gesagten.
- 22** b) Ist die T-BT sonach (auch) aus Abkommenssicht als transparente Personengesellschaft zu behandeln, kann sie ihren Gesellschaftern --hier dem Kläger sowie dem Beigeladenen-- jeweils eine in Ungarn gelegene Betriebsstätte (vgl. Art. 5 Abs. 1 DBA-Ungarn) vermitteln. Das Besteuerungsrecht für dieser Betriebsstätte zuzuweisende Einkünfte stünde nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz (i.V.m. Art. 23 Abs. 1 Buchst. c Satz 1) DBA-Ungarn Ungarn zu. Voraussetzung dafür ist indes, dass die Gesellschafter --zum einen-- (aktive) Unternehmensgewinne erwirtschaften

und --zum anderen-- durch eine feste Geschäftseinrichtung den Betriebsstättenanforderungen des Art. 5 DBA-Ungarn genügen. An beidem fehlt es im Streitfall. Denn die Einkünfte der T-BT resultieren nach den tatrichterlichen --und den Senat bindenden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO)-- Feststellungen allein aus der Vermietung des Betriebsgrundstücks sowie von darauf befindlichen Maschinen an die T-KFT. Die T-BT war nach jenen Feststellungen für sich genommen nicht originär gewerblich tätig; sie erzielte vielmehr Vermietungseinkünfte. Nach deutschem Steuerrecht verhält es sich allerdings anders: Die Vermietungseinkünfte werden abweichend von den tatsächlichen Gegebenheiten aus steuerlichen Gründen in solche aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2 EStG 1990) umqualifiziert, und zwar zum einen --worüber unter den Beteiligten kein Streit besteht-- nach den gewohnheitsrechtlichen Grundsätzen der sog. mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, zum anderen nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1990, weil die T-BT von der T-KFT im Sinne dieser Vorschrift gewerblich geprägt wird. Diese Umqualifikation schlägt auf die abkommensrechtliche Einkunftsqualifikation jedoch --entgegen der Annahme der Finanzverwaltung (vgl. allgemein BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 354 Tz. 2.2.1, und konkret bezogen auf Ungarn BMF-Schreiben vom 24. September 1999, Finanz-Rundschau --FR-- 2000, 238; IStR 2010, 536 mit Anmerkung Wassermeyer)-- nicht durch. Abkommensrechtlich verbleibt es bei der tatsächlich verwirklichten Einkunftsart, hier also derjenigen aus vermögensverwaltender Tätigkeit. Im Einzelnen verweist der Senat auf seine mittlerweile ständige Spruchpraxis (z.B. Senatsurteile vom 28. April 2010 I R 81/09, BFHE 229, 252; vom 9. Dezember 2010 I R 49/09, BFHE 232, 145). Das dort für gewerblich geprägte Einkünfte Gesagte gilt entgegen der Vorinstanz gleichermaßen für gewerblich "infizierte" Einkünfte der sog. Besitzgesellschaft nach Maßgabe einer Betriebsaufspaltung (vgl. auch Kempermann in Wassermeyer/ Richter/Schnittker, a.a.O., Rz 3.68 f.; Jacobs, a.a.O., S. 266 f., jeweils m.w.N.). Damit einhergehend --also ausgehend von einer originär lediglich vermögensverwaltenden Betätigung-- ermangelt es für die T-BT abkommensrechtlich auch an einer festen Geschäftseinrichtung, welche dem Geschäftsgegenstand eines Unternehmens im vorgenannten Sinne dient. Die Vermietung eines im Ausland gelegenen Grundstücks macht das Grundstück nicht zu einer Betriebsstätte des im Inland ansässigen Vermieters (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 6. Juli 1978 IV R 24/73, BFHE 126, 102, BStBl II 1979, 18); die T-KFT ersetzt diesen Mangel mit ihrem Geschäftsbetrieb nicht.

- 23** Auf die Antwort der unter den Beteiligten kontroversen Frage, ob der in Art. 23 Abs. 1 Buchst. c DBA-Ungarn zwischenstaatlich vereinbarte sog. Aktivitätsvorbehalt unbeschadet der Gewerblichkeit der Einkünfte nach nationalem Recht aufgrund einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zu einem Rückfall des Besteuerungsrechts für die an sich freigestellten Einkünfte an Deutschland führen kann, oder ob insoweit ein korrespondierendes Verständnis geboten ist, kommt es demnach nicht mehr an.
- 24** c) Das Besteuerungsrecht für die danach ausschlaggebende tatsächlich verwirklichte Einkunftsart richtet sich entweder nach Art. 6 Abs. 1 oder nach Art. 21 DBA-Ungarn. Art. 6 Abs. 1 DBA-Ungarn ist einschlägig, soweit die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen resultieren; hierfür gebührt das Besteuerungsrecht Ungarn, weil das von der T-BT vermietete Grundvermögen in Ungarn belegen ist. Diese Vermietungseinkünfte sind in Deutschland dementsprechend freizustellen (jedenfalls insoweit auch Wassermeyer, FR 2010, 537; derselbe, IStR 2010, 536, und 683, 684). Demgegenüber ordnet Art. 21 DBA-Ungarn das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Vermietung der beweglichen Wirtschaftsgüter Deutschland als dem Ansässigkeitsstaat zu. Dass die Einkünfte aus der Vermietung des Grundstücks ihrem Umfang nach hinter denen aus der Vermietung der Maschinen als beweglicher Wirtschaftsgüter zurücktreten, bedingt nichts anderes. Die vereinnahmten Einkünfte sind entsprechend aufzuteilen.
- 25** 3. Die beschriebene Rechtsauffassung wurde vom FG nicht geteilt, weshalb das angefochtene Urteil aufzuheben ist. Die Sache ist nicht spruchreif. Es bedarf weiterer Sachaufklärung zu den jeweiligen Besteuerungsanteilen. Die Sache ist dafür an das FG zurückzuverweisen. Dieses wird sodann im 2. Rechtsgang ggf. zugleich über den seinerzeit gestellten, im Revisionsverfahren aber nicht aufrechterhaltenen Hilfsantrag über die Anrechnung ungarischer Ertragsteuern auf den laufenden Gewinn der T-BT gemäß § 34c Abs. 1 i.V.m. Abs. 6 Satz 3 EStG 1990 zu entscheiden haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de