Urteil vom 15. November 2017, I R 55/15

Britische sog. Claw-back-Besteuerung und Abkommensrecht - Korrekturverfahren nach § 13 Abs. 4 InvStG 2004 a.F. - Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung i.S. von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO - Verlegung des Termins zur mündlichen Verhandlung

ECLI:DE:BFH:2017:U.151117.IR55.15.0

BFH I. Senat

DBA GBR 1964 Art 8 Abs 1, DBA GBR 1964 Art 18 Abs 2 Buchst a, InvStG § 13 Abs 4, InvStG § 13 Abs 4a, InvStG § 13 Abs 4b, AO § 163 Abs 1 S 1, ZPO § 227, GG Art 103 Abs 1, AO § 176 Abs 1 S 1 Nr 3, AO § 181 Abs 1 S 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 19. Januar 2015, Az: 4 K 1918/13

Leitsätze

1. Es wird daran festgehalten, dass der Gewinn aus der Veräußerung einer in Großbritannien belegenen Immobilie nach dem DBA-Großbritannien 1964/1970 in Deutschland besteuert werden darf, wenn die Veräußerung nach britischem Steuerrecht nur dazu führt, dass zuvor gewährte Abschreibungen auf Teile der Immobilie rückgängig gemacht werden --"Claw-back-Besteuerung"-- (Bestätigung des Senatsurteils vom 9. Dezember 2010 I R 49/09, BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482).

2. Der wegen materiell fehlerhafter Feststellungserklärung eines Investmentfonds gemäß § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F. vom Finanzamt gesondert festzustellende Unterschiedsbetrag ist auf einen Investmentanteil zu beziehen. Maßgeblich für die Berechnung ist die Zahl der umlaufenden Anteile zum Schluss desjenigen Geschäftsjahrs, in welchem der materielle Fehler eingetreten ist.

3. Der festzustellende Unterschiedsbetrag ist jedenfalls dann, wenn der Feststellungsbescheid erst nach dem 31. Dezember 2017 unanfechtbar wird, nicht im Wege eines Billigkeitserweises deshalb herabzusetzen, weil die Zahl der umlaufenden Fondsanteile sich nach dem Schluss des Geschäftsjahrs, in dem der materielle Fehler eingetreten ist, infolge einer Verschmelzung mit einem anderen Fonds signifikant erhöht hat.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 20. Januar 2015 4 K 1918/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein inländisches Investmentvermögen (Investmentfonds) i.S. des § 1 Abs. 1, § 2 Abs. 1 des Investmentsteuergesetzes 2004 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --InvStG 2004 a.F.--. Er reichte am 25. Januar 2008 die Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 13 Abs. 2 InvStG 2004 a.F. für die Endausschüttung vom 7. Januar 2008 betreffend das vom 1. Oktober 2006 bis 30. September 2007 laufende Geschäftsjahr beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein.

2 Dabei ging der Kläger für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen i.S. des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 InvStG 2004 a.F. davon aus, dass der aus der Veräußerung einer in Großbritannien belegenen Immobilie erzielte Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 InvStG 2004 a.F. i.V.m. dem 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, 730) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 23. März 1970 (BGBl II 1971, 46, BStBl I 1971, 140) --DBA-Großbritannien 1964/1970-- von der Besteuerung im Inland freigestellt sei. Er deklarierte den Veräußerungsgewinn aus der Immobilie in Höhe von ... € daher als steuerfreien Ertrag. Bezogen auf die zum 30. September 2007 umlaufenden Anteile am Kläger von ... Stück entsprach dies einem Betrag in Höhe von ... € je Anteil. Die erklärten Besteuerungsgrundlagen wurden am 20. Dezember 2007 mit dem Jahresbericht im Bundesanzeiger veröffentlicht.

3 Zum Stichtag 30. September 2009 wurde das Sondervermögen eines weiteren Investmentfonds auf das Investmentvermögen des Klägers verschmolzen. Die zum Verschmelzungsstichtag im Umlauf befindlichen Anteile des Klägers (... Stück) erhöhten sich dadurch zum 1. Oktober 2009 auf ... Stück.

4 Das FA war der Auffassung, der durch den Verkauf des Grundstücks in Großbritannien erzielte Veräußerungsgewinn sei gemäß dem zur britischen sog. Claw-back-Besteuerung ergangenen Urteil des erkennenden Senats vom 9. Dezember 2010 I R 49/09 (BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482) im Inland nicht steuerfrei. Es erließ daher am 14. Dezember 2012 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung nach § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F. für das Investmentvermögen des Klägers zur gesonderten Feststellung vom 25. Januar 2008, in dem es die Einkünfte, die aufgrund von DBA steuerfrei sind, um den Unterschiedsbetrag von ... € pro Anteil verminderte und den Unterschiedsbetrag von ... € pro Anteil als Bemessungsgrundlage für die 30 %ige Zinsabschlagsteuer feststellte.

5 Der Kläger hält das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) in BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482 für sachlich falsch und ist weiterhin der Auffassung, der Veräußerungsgewinn bleibe steuerfrei. Auch stehe dem vom FA erlassenen Änderungsbescheid die Bestimmung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) entgegen. Und schließlich müsse bei der Bemessung eines auf den einzelnen Anteil entfallenden Unterschiedsbetrags nach § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F. --ggf. im Billigkeitsweg gemäß § 163 AO-- ansatzmindernd berücksichtigt werden, dass zum Zeitpunkt des Erlasses des Änderungsbescheids am 14. Dezember 2012 wesentlich mehr Fondsanteile des Klägers in Umlauf gewesen seien als am 30. September 2007. Die Klage blieb ohne Erfolg. Das Hessische Finanzgericht (FG) hat sie mit Urteil vom 20. Januar 2015 4 K 1918/13 als unbegründet abgewiesen.

6 Gegen das FG-Urteil richtet sich die --vom FG zugelassene-- Revision, mit der der Kläger die Verletzung materiellen Rechts geltend macht.

7 Der Kläger beantragt,
das FG-Urteil, die Einspruchsentscheidung des FA und den angefochtenen Bescheid aufzuheben,
hilfsweise,
das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als der Unterschiedsbetrag i.S. des § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F. den Betrag von ... € bezogen auf die Anzahl der umlaufenden Anteilsscheine zum Ende des Geschäftsjahrs des Klägers, in dessen Verlauf die Rechtskraft dieser Entscheidung eintritt, überschreitet,
hilfsweise,
das angefochtene Urteil aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Betrag von ... € als Unterschiedsbetrag i.S. des § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F. geteilt durch die Anzahl der umlaufenden Anteilsscheine zum Ende des Geschäftsjahrs des Klägers, in dessen Verlauf die Rechtskraft dieser Entscheidung eintritt, festzustellen.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

9 Die Revision ist zulässig, bleibt in der Sache aber ohne Erfolg.

10 I. Der Senat kann auf der Grundlage der mündlichen Verhandlung vom 15. November 2017 über die Revision entscheiden. Er war nicht gehalten, dem am Vorabend der mündlichen Verhandlung --um 19:00 Uhr-- per Telefax beim BFH eingegangenen Antrag der Prozessbevollmächtigten des Klägers auf Verlegung des Sitzungstermins zu entsprechen.

11 1. Nach § 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 227 der Zivilprozessordnung können die Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit aus erheblichen Gründen einen Termin aufheben oder verlegen. Wenn erhebliche Gründe vorliegen, verdichtet sich das Ermessen zu einer Rechtspflicht und muss der Termin zur Gewährleistung des

rechtlichen Gehörs verlegt werden, selbst wenn das Gericht die Sache für entscheidungsreif hält und die Erledigung des Rechtsstreits verzögert wird. Der durch Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes verfassungsrechtlich gesicherte Anspruch des Verfahrensbeteiligten auf rechtliches Gehör verpflichtet die Gerichte, einen Termin zur mündlichen Verhandlung auf Antrag aufzuheben oder zu verlegen, wenn dafür nach den Umständen des Falls, insbesondere dem Prozessstoff oder den persönlichen Verhältnissen des Beteiligten bzw. seines Prozessbevollmächtigten erhebliche Gründe vorliegen (z.B. Senatsbeschluss vom 28. November 2016 I B 16, 17/16, BFH/NV 2017, 466, m.w.N.).

12 2. Die Prozessbevollmächtigte der Klägerin --eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft-- hat erhebliche Gründe für die beantragte Terminsverlegung nicht hinreichend dargelegt. Sie hat ausgeführt, der den Fall als einziger und allein verantwortlicher Bearbeiter/Partner bearbeitende Rechtsanwalt und Steuerberater A sei akut erkrankt und habe sich einem chirurgischen Eingriff unterziehen müssen. Eine Einarbeitung eines anderen Bearbeiters/Partners sei kurzfristig nicht möglich.

13 Dieses Vorbringen ist nach den Gegebenheiten des Streitfalls zur Rechtfertigung einer Terminsverlegung nicht ausreichend. Denn ausweislich der Akten ist der Kläger in der mündlichen Verhandlung vor dem FG nicht nur von A, sondern auch von Rechtsanwalt und Steuerberater B und Rechtsanwalt C vertreten worden. B hat des Weiteren die vom Kläger im Revisionsverfahren eingereichten Schriftsätze mitunterzeichnet. Aus welchen Gründen auch B und C an der Terminswahrnehmung vor dem BFH gehindert gewesen sein sollen, ergibt sich aus der Begründung des Verlegungsantrags nicht. B und C haben den Termin denn auch tatsächlich für den Kläger wahrgenommen und waren nach dem Eindruck des Senats gut auf die mündliche Verhandlung vorbereitet.

14 Bei der Ablehnung des --von B und C in der mündlichen Verhandlung aufrecht erhaltenen-- Verlegungsantrags hat für den Senat zudem eine Rolle gespielt, dass C die Geschäftsstelle des Senats bereits am Nachmittag des 14. November 2017 telefonisch über die Erkrankung des A informiert, aber keinen Verlegungsantrag gestellt, sondern nur erklärt hat, es werde zur mündlichen Verhandlung für den Kläger niemand erscheinen. Der nach Dienstende der Geschäftsstelle am Abend des 14. November 2017 eingegangene Terminsverlegungsantrag ist dem Senat erst am Morgen des Sitzungstags zu einem Zeitpunkt bekannt geworden, als die Sitzungsvertreter des FA bereits auf dem Weg zur Wahrnehmung des auf 10 Uhr bestimmten Sitzungstermins waren. Nachdem sodann entgegen der Ankündigung vom Vortag mit B und C zwei kundige Vertreter des Klägers zur mündlichen Verhandlung erschienen waren, bestand keinerlei nachvollziehbarer Grund mehr für eine Verlegung des Termins.

15 II. Die Revision ist in vollem Umfang zulässig.

16 1. Der Zulässigkeit des Rechtsmittels steht nicht entgegen, dass der Kläger seinen ersten Hilfsantrag in dieser Form erstmals im Revisionsverfahren gestellt hat. Denn es handelt sich dabei der Sache nach nicht um einen den Gegenstand der Klage erweiternden "echten" Hilfsantrag. Vielmehr ist der Änderungsantrag als Minus schon in dem auf Aufhebung des angefochtenen Bescheids gerichteten Hauptantrag enthalten. Der Senat wäre auch ohne einen förmlichen Antrag gehalten, zu prüfen, ob der angefochtene Bescheid, wenn er nicht insgesamt aufzuheben ist, ggf. zugunsten des Klägers abgeändert werden muss.

17 2. Entgegen der Auffassung des FA ist die Revision auch im Hinblick auf den zweiten, auf Billigkeitserweis gerichteten Hilfsantrag zulässig. Der Kläger ist insoweit durch die Abweisung seiner diesbezüglichen Klage formal beschwert. Das FA vermischt Fragen der Begründetheit des Antrags mit dem Vorliegen einer prozessualen Beschwer.

18 III. Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Der angefochtene Feststellungsbescheid und die Ablehnung des Antrags auf abweichende Feststellung von Besteuerungsgrundlagen aus Billigkeitsgründen sind rechtmäßig.

19 1. Das FA war gemäß § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F. befugt, den Unterschiedsbetrag zwischen den vom Kläger erklärten Besteuerungsgrundlagen und den zutreffenden Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen.

20 a) Die Besteuerungsgrundlagen i.S. des § 5 Abs. 1 InvStG 2004 a.F. sind gemäß § 13 Abs. 1 InvStG 2004 a.F. gegenüber der Investmentgesellschaft gesondert festzustellen. Die Investmentgesellschaft hat spätestens vier Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs eine Erklärung zur gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen abzugeben (§ 13 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2004 a.F.). Die Feststellungserklärung steht gemäß § 13 Abs. 3 Satz 1 InvStG 2004 a.F. einer gesonderten Feststellung gleich. Stellt das Finanzamt materielle Fehler der gesonderten Feststellung nach § 13 Abs. 3 Satz 1 InvStG 2004 a.F. fest, sind gemäß § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F. die

Unterschiedsbeträge zwischen den erklärten Besteuerungsgrundlagen und den zutreffenden Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen.

21 b) Die Voraussetzungen für die gesonderte Feststellung eines Unterschiedsbetrags nach § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F. liegen im Streitfall vor. Denn die vom Kläger gemäß § 13 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2004 a.F. erklärten Besteuerungsgrundlagen waren insoweit materiell fehlerhaft, als der Gewinn aus der Veräußerung der in Großbritannien belegenen Immobilie als gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 InvStG 2004 a.F. i.V.m. dem DBA-Großbritannien 1964/1970 steuerfrei behandelt worden ist. Zwar sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 InvStG 2004 a.F. die auf Investmentanteile ausgeschütteten sowie die ausschüttungsgleichen Erträge bei der Veranlagung der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer insoweit außer Betracht zu lassen, als sie aus einem ausländischen Staat stammende Einkünfte enthalten, für die die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) auf die Ausübung des Besteuerungsrechts verzichtet hat. Auf die Besteuerung des aus dem Verkauf der Immobilie resultierenden Veräußerungsgewinns hat Deutschland im Rahmen des DBA-Großbritannien 1964/1970 jedoch nicht verzichtet.

22 aa) 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). 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 Halbsatz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970). Diese Rechtsfolge tritt aber nur dann ein, wenn der Veräußerungsgewinn in Großbritannien steuerpflichtig ist (Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Halbsatz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970). Daran fehlt es hier.

23 bb) Zwar ist anhand der Feststellungen des angefochtenen Urteils davon auszugehen, dass die Veräußerung des Grundstücks gemäß britischem Steuerrecht (Capital Allowances Act) eine Nachversteuerung ("Claw back") von zuvor auf das Grundstück geltend gemachten Absetzungen für Abnutzung (AfA) ausgelöst hat. Wie der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482 entschieden hat, ist in dieser britischen Claw-back-Besteuerung jedoch keine dem Besteuerungsrückfall entgegenstehende Besteuerung des Veräußerungsgewinns i.S. des Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Halbsatz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970 zu sehen.

24 aaa) Der Senat hat sein Ergebnis damit begründet, dass mit der Claw-back-Besteuerung sowohl aus britischer Sicht als auch aus der Perspektive des deutschen Rechts nicht ein Gewinn aus der Veräußerung erfasst, sondern nur die in der Vergangenheit vorgenommene Besteuerung der laufenden Gewinne des Veräußerers korrigiert werde. Es werde insoweit ein in der Vergangenheit erlangter Steuervorteil zurückgefordert. Der Veräußerungsvorgang sei hierfür nur das auslösende Moment. Das ergebe sich aus dem Umstand, dass das britische Recht zwischen Gewinnen auf der Einkunftsebene ("gains") und solchen auf der Ebene der Veräußerungsgewinne ("capital gains") unterscheide und dass die Vornahme der AfA und deren Rückgängigmachung gerade nicht der Ermittlung der Veräußerungsgewinne, der "capital gains", sondern derjenigen der "gains" auf der Einkunftsebene zugeordnet werde, er also nicht die Kategorie der Veräußerungsgewinne betreffe.

25 bbb) Hieran ist festzuhalten (zustimmend Hahn, jurisPR-SteuerR 19/2011 Anm. 2; KB, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2011, 268). Einen triftigen Grund für eine Abkehr von der Senatsrechtsprechung zeigt die Revision nicht auf. Sie trägt vor, die in Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Halbsatz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970 normierte Ausnahme von der Freistellung verlange lediglich eine tatsächliche Steuerpflicht in Großbritannien. Dass es sich um eine solche Steuerpflicht handeln müsste, die sich in Deutschland in systematischer Hinsicht als Besteuerung eines Veräußerungsgewinns darstelle, werde nicht verlangt. Es genüge vielmehr jede Steuerpflicht, gleichviel, welcher Einkunftsart sie im Belegenheitsstaat zugeordnet werde. Die Steuerpflicht sei weder auf eine bestimmte Einkunftsart zu verengen noch auf eine bestimmte Technik, nach welcher die Besteuerungsgrundlagen festzulegen und zu ermitteln seien. Maßgebend sei, dass die Steuerpflicht durch die Veräußerung des unbeweglichen Vermögens bedingt und rechtlich und/oder wirtschaftlich auf die Erfassung stiller Reserven gerichtet sei. Dies sei bei der britischen Claw-back-Besteuerung der Fall (ähnlich Eisenack/Pohl, IStR 2011, 259, 262).

26 Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Halbsatz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970 dadurch, dass er "die in Artikel VIII Absatz 1 genannten Gewinne" von der Freistellung ausnimmt, wenn "sie" im Vereinigten Königreich steuerpflichtig sind, dahin zu verstehen ist, dass das Objekt des britischen Besteuerungszugriffs auch aus der Perspektive des britischen Rechts als Veräußerungsgewinn definiert sein muss und dass es nicht ausreicht, dass die Veräußerung der Immobilie lediglich das auslösende Moment für den Besteuerungszugriff darstellt.

27 c) Das FA war am Erlass des angefochtenen Bescheids nicht durch § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO gehindert. Danach darf bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewendet worden ist.

28 aa) Es spricht allerdings alles dafür, dass die in ihrem unmittelbaren Anwendungsbereich für die Änderung oder Aufhebung bestandskräftiger Steuerbescheide geltenden Vertrauensschutzregelungen des § 176 AO entsprechend auf die gesonderte Feststellung von Unterschiedsbeträgen nach § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F. anwendbar sind (vgl. Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 18. August 2009, BStBl I 2009, 931, Rz 232; Pletschacher in Moritz/Jesch, InvStG, § 13 Rz 59; Blümich/Hammer § 13 InvStG 2004 Rz 21). Denn bei dieser handelt es sich im Ergebnis um eine Korrektur der gemäß § 13 Abs. 3 Satz 1 InvStG 2004 a.F. einer gesonderten Feststellung gleichstehenden Feststellungserklärung der Investmentgesellschaft. Jedoch sind die Voraussetzungen des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO in Ermangelung einer Rechtsprechungsänderung im Streitfall nicht erfüllt.

29 bb) Eine Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung i.S. von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO liegt vor, wenn ein im Wesentlichen gleichgelagerter Sachverhalt nunmehr anders entschieden wurde als bisher (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 21. November 2000 IX R 2/96, BFHE 193, 460, BStBl II 2001, 789, m.w.N.). Entgegen der Auffassung des Klägers (vgl. auch Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 176 AO Rz 15) ist dabei weder auf ein "Gesamtbild der Rechtsprechung" noch auf bloße Schlussfolgerungen aus früheren Entscheidungen des BFH abzustellen (BFH-Urteil vom 10. Juni 2008 VIII R 79/05, BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863).

30 cc) Nach diesen Maßgaben hat die Vorinstanz zu Recht angenommen, dass der erkennende Senat mit seinem Urteil in BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482, auf das der angefochtene Bescheid sich inhaltlich stützt, keine Änderung der in dem Senatsurteil vom 27. August 1997 I R 127/95 (BFHE 184, 326, BStBl II 1998, 58) zum Ausdruck gekommenen Rechtsauffassung vorgenommen hat.

31 Das letztgenannte Senatsurteil betraf Art. 23 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und bestimmter anderer Steuern vom 17. Juli 1981 --DBA-Kanada 1981-- (BGBl II 1982, 802, BStBl I 1982, 752), dem zufolge für die Zwecke jenes Methodenartikels Gewinne oder Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person (nur dann) als aus Quellen innerhalb des anderen Vertragsstaats stammend gelten, wenn sie in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden. In dem Urteil in BFHE 184, 326, BStBl II 1998, 58 hat der Senat entschieden, dass es sich bei Gewinnen oder Einkünften i.S. von Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981 immer nur um solche im Sinne der einzelnen Einkunftsarten gemäß Art. 6 bis 21 DBA-Kanada 1981 handele. Würden die Gewinne oder Einkünfte im Rahmen einer dieser Einkunftsarten in Kanada der Besteuerung unterworfen, stammten sie deshalb aus kanadischen Quellen gemäß Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981; in welchem Umfang sie von der kanadischen Besteuerung erfasst würden oder ob dort alle Einkunftsteile im Rahmen der kanadischen Steuerveranlagung zu einer konkreten Steuerzahlungspflicht führten, sei für die Freistellung der Einkünfte und Gewinne von der inländischen Besteuerung unbeachtlich. Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981 enthalte lediglich eine qualitativ-konditionale Voraussetzung der Besteuerung in Kanada ("wenn"), nicht jedoch eine solche quantitativer Art ("soweit"). Von daher sei es nicht möglich, den betreffenden Gewinn "zu sezieren und in seine Einzelteile zu zerlegen".

32 Das Senatsurteil in BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482 betrifft demgegenüber mit Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Halbsatz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970 eine spezielle, ausschließlich für Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Immobilien geltende Rückfallklausel und geht der Frage nach, ob die britische Claw-back-Besteuerung als Besteuerung eines solchen Veräußerungsgewinns angesehen werden kann. Dem Senatsurteil in BFHE 184, 326, BStBl II 1998, 58 lag eine vergleichbare Fragestellung nicht zugrunde. Vielmehr war das Senatsurteil in BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482 das erste (und bisher einzige) Urteil, mit dem diese Rechtsfrage höchstrichterlich entschieden worden ist (so auch Hahn, jurisPR-SteuerR 19/2011 Anm. 2).

33 Mit dem Senatsurteil in BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482 hat sich der Senat auch weder ausdrücklich noch im Ergebnis von der Aussage des Senatsurteils in BFHE 184, 326, BStBl II 1998, 58 distanziert, nach dem ein Besteuerungsrückfall, der entsprechend der Formulierung des betreffenden DBA eintritt, "wenn" der andere Staat die entsprechenden Einkünfte oder Gewinne besteuert, bereits dann vollumfänglich greift, wenn die betreffenden Einkünfte oder Gewinne in dem anderen Staat auch nur zu einem Teil steuerpflichtig sind. An dieser Rechtsprechung, die keinen näheren Bezug zur Frage der Beurteilung der britischen Claw-back-Besteuerung im

Lichte des Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Halbsatz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970 aufweist, hat der Senat vielmehr nach Ergehen des Senatsurteils in BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482 in ständiger Rechtsprechung festgehalten (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2013 I B 109/13, BFHE 244, 40 --zum DBA-Irland 1962--; Senatsurteil vom 20. Mai 2015 I R 68/14, BFHE 250, 96, BStBl II 2016, 90 --zu Art. XI Abs. 5 DBA-Großbritannien 1964/1970--; Senatsurteil vom 21. Januar 2016 I R 49/14, BFHE 253, 115, BStBl II 2017, 107 --zum DBA-Spanien 1966--).

34 2. Das FA hat den sich aus der fehlerhaften Feststellungserklärung des Klägers im Vergleich zur materiell zutreffenden Rechtslage ergebenden Unterschiedsbetrag i.S. des § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F. je Investmentanteil zu Recht anhand der zum 30. September 2007 umlaufenden Fondsanteile bemessen und mit ... € festgestellt.

35 a) Die Besteuerungsgrundlagen i.S. des § 5 Abs. 1 InvStG 2004 a.F. sind in der Feststellungserklärung der Investmentgesellschaft nach § 13 Abs. 2 InvStG 2004 a.F. jeweils auf einen Investmentanteil bezogen zu erklären (Röhrich in Beckmann/ Scholtz/Vollmer, Investment, § 13 InvStG Rz 26; Pletschacher in Moritz/Jesch, a.a.O., § 13 Rz 22; Blümich/Hammer, § 13 InvStG 2004 Rz 19). Dies ergibt sich aus § 5 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 InvStG 2004 a.F., der eine Bekanntmachung der jeweiligen Besteuerungsgrundlagen "bezogen auf einen Investmentanteil" verlangt. Auf jeweils einen Investmentanteil bezieht sich daher auch die Wirkung der Feststellungserklärung als gesonderte Feststellung gemäß § 13 Abs. 3 Satz 1 InvStG 2004 a.F., woraus wiederum abzuleiten ist, dass auch die Feststellung eines Unterschiedsbetrags nach § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F. anteilsbezogen zu erfolgen hat.

36 b) Für die gesonderte Feststellung des Unterschiedsbetrags je Investmentanteil nach § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F. hat die Finanzbehörde die Anzahl der zum jeweiligen Stichtag der materiell fehlerhaften Feststellungserklärung umlaufenden Investmentanteile zugrunde zu legen. Das waren im Streitfall die zum 30. September 2007 umlaufenden ... Stück. Dies ergibt sich unmittelbar aus dem Wortlaut des § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F., der die gesonderte Feststellung der "Unterschiedsbeträge zwischen den erklärten und den zutreffenden Besteuerungsgrundlagen" verlangt. Für die vom Kläger im ersten Hilfsantrag geforderte Bemessung des Unterschiedsbetrags je Anteil anhand der --zum Feststellungszeitpunkt noch nicht bekannten-- Zahl der Anteile, die im Zeitpunkt der Unanfechtbarkeit des angefochtenen Feststellungsbescheids umlaufen werden, fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage.

37 3. Den zweiten Hilfsantrag des Klägers, den Unterschiedsbetrag aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 Abs. 1 Satz 1 AO mit dem Betrag festzustellen, der sich ergibt, wenn der (Fehler-)Betrag von ... € durch die Anzahl der Anteilsscheine geteilt wird, die zum Ende des Geschäftsjahrs des Klägers, in dessen Verlauf die Unanfechtbarkeit der Feststellung eintritt, umlaufen, haben FA und FG im Ergebnis zu Recht abgelehnt.

38 a) Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach der Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Die Bestimmung ist über § 181 Abs. 1 Satz 1 AO auch in Bezug auf gesonderte Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen anwendbar (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 181 AO Rz 4; Oellerich in Gosch, AO § 163 Rz 10). Eine Unbilligkeit aus --hier allein infrage kommenden-- sachlichen Gründen liegt vor, wenn die Steuerfestsetzung (bzw. die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen) zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber dessen Wertungen zuwiderläuft. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Festsetzung oder Feststellung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 21. Dezember 2016 I R 24/15, BFH/NV 2017, 923, m.w.N.).

39 b) Mit sachlichen Billigkeitserwägungen lässt sich eine Herabsetzung des Unterschiedsbetrags nach § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F. nicht begründen.

40 aa) Der Kläger hat eine sachliche Unbilligkeit der Feststellung des anhand der im Fehlerjahr umlaufenden Anteile errechneten Unterschiedsbetrags daraus abgeleitet, dass die Investmentgesellschaft den festgestellten Unterschiedsbetrag gemäß § 13 Abs. 4 Satz 3 InvStG 2004 a.F. erst in der Feststellungserklärung für das Geschäftsjahr zu berücksichtigen hat, in dem die gesonderte Feststellung des Unterschiedsbetrags unanfechtbar geworden ist. Diese zeitliche Verschiebung führe --insbesondere infolge der im Jahr 2009 vollzogenen Verschmelzung mit dem anderen Fonds-- dazu, dass die Zahl der Anleger, die später von der Korrektur nachteilig betroffen sein werden, signifikant höher sei, als die Zahl der Anleger, die seinerzeit von dem Fehler profitiert hätten.

41 bb) Inwiefern in diesen Umständen eine sachliche Unbilligkeit i.S. von § 163 Abs. 1 Satz 1 AO gesehen und ob eine solche durch die vom Kläger erstrebte Herabsetzung des festgesetzten Unterschiedsbetrags ausgeglichen werden könnte, bedarf indessen im Streitfall keiner Erörterung mehr. Denn die Rechtslage hat sich durch die im Zuge der Reform des Investmentsteuerrechts in das Investmentsteuergesetz 2004 eingefügten Übergangsregelungen des § 13 Abs. 4a und 4b InvStG 2004 i.d.F. des Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung (Investmentsteuerreformgesetz - InvStRefG) vom 19. Juli 2016 (BGBl I 2016, 1730, BStBl I 2016, 731) --InvStG 2004 n.F.-- in auch für den Streitfall relevanter Weise geändert.

42 cc) Gemäß § 13 Abs. 4a Satz 1 InvStG 2004 n.F. ist § 13 Abs. 4 Satz 3 InvStG 2004 a.F./n.F. u.a. dann nicht anzuwenden, wenn die Feststellung des Unterschiedsbetrags nach § 13 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2004 a.F./n.F. nach dem 31. Dezember 2017 unanfechtbar wird. Stattdessen hat die Investmentgesellschaft die Unterschiedsbeträge in diesem Fall mit Angabe des Geschäftsjahrs, in dem der materielle Fehler eingetreten ist, im Bundesanzeiger zu veröffentlichen (§ 13 Abs. 4a Satz 2 InvStG 2004 n.F.). Der Unterschiedsbetrag gilt in dem Veranlagungszeitraum als zugeflossen, in dem er im Bundesanzeiger veröffentlicht wird (§ 13 Abs. 4b Satz 1 InvStG 2004 n.F.). Nach der Bestimmung des § 13 Abs. 4b Satz 2 InvStG 2004 n.F. gilt der Unterschiedsbetrag aber nur gegenüber denjenigen Anlegern als zugeflossen, denen am letzten Tag des Geschäftsjahrs, in dem der materielle Fehler eingetreten ist, Anteile an dem Investmentfonds zuzurechnen sind.

43 Für die von dieser Regelung umfassten Fälle kommt es demnach nicht mehr zu der vom Kläger bemängelten undifferenzierten und für Anleger und Depotbanken nicht erkennbaren Einbeziehung des festgestellten Unterschiedsbetrags in die auf die Unanfechtbarkeit folgende Feststellungserklärung der Investmentgesellschaft. Vielmehr wird durch § 13 Abs. 4b Satz 2 InvStG 2004 n.F. dafür Sorge getragen, dass von vornherein nur die zum Schluss des Fehlerjahrs beteiligten Anleger von der Feststellung des Unterschiedsbetrags betroffen werden.

44 dd) Die Regelungen des § 13 Abs. 4a und 4b InvStG 2004 n.F. sind auf die verfahrensgegenständliche Feststellung anzuwenden. Denn der angefochtene Feststellungsbescheid wird erst dann i.S. von § 13 Abs. 4a Satz 1 InvStG 2004 n.F. unanfechtbar, wenn das vorliegende Senatsurteil rechtskräftig geworden, d.h. im Fall des hier maßgeblichen § 104 Abs. 2 FGO beiden Beteiligten an Verkündungs statt zugestellt worden ist (vgl. Brandt in Gosch, FGO § 110 Rz 38; s.a. zur vergleichbaren Situation nach § 116 Abs. 2 der Verwaltungsgerichtsordnung: Clausing/Kimmel in Schoch/Schneider/Bier, VwGO, § 116 Rz 10; Berlit in Posser/Wolff, VwGO, 2. Aufl., § 140 Rz 6; Neumann in Sodan/Ziekow, VwGO, 4. Aufl., § 140 Rz 7). Nach dem gewöhnlichen Geschäftsgang beim BFH ist es ausgeschlossen, dass dies vor dem 1. Januar 2018 geschehen wird.

45 IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de