Urteil vom 27. März 2019, I R 33/16

Steuerpflicht von Erträgen aus Schneeballsystem - Einschränkungen der Freistellungsmethode nach dem DBA-USA 1989 a.F. und n.F. - Feststellung ausländischen Rechts

ECLI:DE:BFH:2019:U.270319.IR33.16.0

BFH I. Senat

EStG § 11, EStG § 20 Abs 1 Nr 4, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, AO § 90 Abs 2, DBA USA 1989 Art 23 Abs 2, DBA USA 2008 Art 23 Abs 4 Buchst b, EStG § 11, EStG § 20 Abs 1 Nr 4, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 155, ZPO § 293, BGB § 123, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend FG Köln, 12. Januar 2016, Az: 14 K 2673/13

Leitsätze

1. NV: Bei der Entscheidung, ob einer der in § 20 EStG aufgeführten Tatbestände erfüllt ist, kommt es darauf an, wie sich das jeweilige Rechtsgeschäft aus der Sicht des Kapitalanlegers als Leistungsempfänger bei objektiver Betrachtungsweise darstellt .

2. NV: Die freie Entscheidung des Steuerpflichtigen zur Wiederanlage als Voraussetzung für den Zufluss des Anlageertrags wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Steuerpflichtige ggf. berechtigt gewesen wäre, den Anlagevertrag wegen arglistiger Täuschung anzufechten .

3. NV: Art. 23 Abs. 2 letzter Satz DBA-USA 1989 a.F., dem zufolge im Sinne dieses Absatzes Gewinne oder Einkünfte einer in Deutschland ansässigen Person (nur dann) als aus Quellen in den USA stammend gelten, wenn sie in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in den USA besteuert werden, führt dann, wenn die betreffenden Einkünfte in den USA tatsächlich nicht besteuert werden, zu einem Rückfall des Besteuerungsrechts an Deutschland ("subject to tax") .

4. NV: Die Voraussetzungen eines Wechsels von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode ("switch-over") nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989 n.F. sind nicht schon allein aufgrund des Umstands erfüllt, dass die betreffenden Einkünfte in den USA tatsächlich nicht besteuert worden sind .

5. NV: Aus den gesteigerten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO ergibt sich nicht, dass der Steuerpflichtige im Finanzgerichtsprozess die Einzelheiten entscheidungserheblichen ausländischen Rechts darzulegen hat. Vielmehr gehört es zu den Aufgaben des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebliche ausländische Recht von Amts wegen zu ermitteln .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13.01.2016 - 14 K 2673/13 hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 aufgehoben.

Im Umfang der Aufhebung wird die Sache an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Im Übrigen (Jahre 2006 und 2007) wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Dem Finanzgericht Köln wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I

1 Die in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) wohnende Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) zeichnete im Zeitraum von November 2005 bis Juli 2008 mehrere Beteiligungen an der A Corporation (A). In den formularmäßigen Beitrittserklärungen und in den von der A zu jener Zeit ausgegebenen Prospekten wurden die Anleger als "stille Gesellschafter" und die A als "Gesellschaft" bezeichnet.

2 Bei der A handelte es sich um eine nach dem Recht des Bundesstaats X der Vereinigten Staaten von Amerika (USA) gegründete Aktiengesellschaft, die keine Bilanzen erstellte und in den USA keine Steuererklärungen abgab. Sie bewarb die Beteiligungen damit, die Gelder der Anleger sollten in einen Vermögenspool fließen, aus dem u.a. Großbanken Sicherheitskapital für Finanzgeschäfte zur Verfügung gestellt würden, und stellte hohe Renditen (15,5 %) in Aussicht. Tatsächlich agierte die A auf der Grundlage eines sog. Schneeballsystems, welches mit den Anlagegeldern nur Zins- und Rückzahlungsansprüche anderer Anleger befriedigte. Durch jährliche Mitteilungen über den Stand der Anlagen, die jeweils um eine Rendite von 15,5 % erhöhte Anlagebeträge auswiesen, wurde den Anlegern der Erfolg des Produkts vorgetäuscht. Bis in das Jahr 2010 hinein wurden bei Kündigungen den jeweiligen Anlegern die Einlage samt der vermeintlich erzielten Rendite ausgezahlt.

3 Nach Einreichung der Beitrittserklärungen erhielt die Klägerin jeweils eine "Bestätigung" über diese Beteiligung und die Gutschrift des Beteiligungsbetrags auf dem Konto der A, über die Kündigungsmöglichkeit nach zwölf Monaten und die automatische Verlängerung bei unterbleibender Kündigung. Nach den Verlängerungen wurde der Klägerin die voraussichtliche Erhöhung des Werts der Beteiligung in bezifferten Eurobeträgen mitgeteilt.

4 Im Einzelnen haben die Beteiligungen der Klägerin folgenden Verlauf genommen:

Anlage Datum	Anlagebetrag € Mindestlaufzeit	Betrag € lt. Bestätigung/Mitteilung.					Auszahlungen
		2006	2007	2008	2009	2010	
1. Anlage 03.11.2005	20.000 31.12.2006	23.492	27.116	31.300	18.065 (1) 18.065 (2)	18.000 (1) 20.852 (2)	Teilausz. zu (1) 01/2010
2. Anlage 13.01.2006	28.000 31.03.2007	-	33.208	Mitt. l. n. v.*	44.262	-	Ausz. 04/2009
3. Anlage 20.04.2006	15.000 30.06.2007	-	17.771	20.513	23.677	27.330	
4. Anlage 06.09.2006	20.000 30.09.2007	-	23.255	26.843	30.984	35.765	
5. Anlage 20.07.2007	10.000 30.06.2008	-	-	Mitt. l. n. v.*	Mitt. l. n. v.*	15.773	
6. Anlage 20.07.2007	7.000 30.09.2008	-	-	8.558	9.878	11.403	
7. Anlage 16.07.2008	30.000 30.09.2009	-	-	-	35.516	40.996	
* Mitt. l. n. v. = Bestätigung/Mitteilung liegt dem Gericht nicht vor							

5 Den Auszahlungen vom April 2009 (44.262 €) und vom Januar 2010 (18.000 €) waren schriftliche Kündigungen der jeweiligen Beteiligungen durch die Klägerin vorausgegangen.

6 In ihren Steuererklärungen für die Streitjahre (2006 bis 2010) gab die steuerlich beratene Klägerin keine Einkünfte aus den Beteiligungen an der A an. Ab dem 19.11.2011 führte das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Z bei der Klägerin eine Fahndungsprüfung durch. Es ermittelte die in der nachstehenden Übersicht als "Gesamtbetrag" aufgeführten Beträge als Rückflüsse im Rahmen einer zwischen Klägerin und A bestehenden (typischen) stillen Gesellschaft, die es, soweit diese den Einlagebetrag überschritten, als Kapitaleinnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) erfasste. Dabei berücksichtigte die Steuerfahndung für die wieder angelegten Beträge die Einnahmen aus Kapitalvermögen aufgrund der zwölfmonatigen Laufzeiten jeweils mit dem entsprechenden auf das jeweilige Jahr entfallenden Betrag, den es, soweit ihr keine Unterlagen vorlagen, mit einem Jahreszins von 15,5 % ermittelte:

	Gesamtbetrag	Einnahmen
	€	€
2006	44.466	3.602
2007	24.901	15.024
2008	33.155	18.920
2009	37.937	21.318
2010	43.818	24.622

7 Die Beträge ergeben sich aus der 1. bis 6. Anlage der obigen Aufstellung. Die 7. Anlage wurde nicht einbezogen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) übernahm die Ergebnisse der Fahndungsprüfung und erließ am 27.08.2012 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide.

8 Die Klägerin vertrat demgegenüber die Auffassung, Beteiligungsverhältnisse in Form stiller Gesellschaften zwischen ihr und der A seien angesichts unklarer und widersprüchlicher Beitrittserklärungen nicht zustande gekommen; auch sei es der mit betrügerischer Absicht handelnden A nie darum gegangen, mit den Geldern der Anleger Erträge zu erzielen. Da es nach US-amerikanischem Recht die Beteiligungsform der stillen Gesellschaft nicht gebe, habe es sich um den Kauf von Anteilen an Aktien gehandelt. Selbst wenn man von einer stillen Gesellschaft ausgehen wollte, seien der Klägerin daraus keine Erträge zugeflossen. Ausgezahlt worden seien ihr lediglich Bruchteile des eingelegten Kapitals. Im Übrigen wären Einkünfte aus einer stillen Gesellschaft abkommensrechtlich von einer Besteuerung durch den deutschen Fiskus freigestellt. Des Weiteren machte die Klägerin geltend, dass es zur Ermittlung etwaiger Einkünfte aus einer stillen Gesellschaft der vorrangigen Durchführung eines Feststellungsverfahrens nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO bedürfe.

9 Die Klage hatte jedoch nur in geringem Umfang Erfolg (Minderung der Einkünfte aus Kapitalvermögen für 2006 um 110 €, für 2007 um 148 € und Minderung der der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitalerträge für 2010 um 1.929 €); im Übrigen hat das Finanzgericht (FG) Köln die Klage mit Urteil vom 13.01.2016 - 14 K 2673/13 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2016, 633) als unbegründet abgewiesen.

10 Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision der Klägerin.

11 Die Klägerin beantragt (sinngemäß), das FG-Urteil sowie die Änderungsbescheide vom 27.08.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.08.2013 aufzuheben.

12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

13 Die Revision ist im Hinblick auf die Streitjahre 2008 bis 2010 begründet und führt insoweit zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Hinsichtlich der Streitjahre 2006 und 2007 ist das Rechtsmittel unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die streitbefangenen Erträge der Klägerin auf der Basis des innerstaatlichen Rechts für alle Streitjahre zutreffend als steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen angesehen. Für die Streitjahre 2006 und 2007 steht Deutschland auch abkommensrechtlich im Verhältnis zu den USA das Besteuerungsrecht an den Erträgen zu. Ob dies auch für die Streitjahre 2008 bis 2010 gilt, bedarf indes noch weiterer tatrichterlicher Feststellungen des FG.

14 1. Das angefochtene Urteil und die angefochtenen Bescheide sind nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil zunächst im Rahmen eines Verfahrens der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO geklärt werden müsste, ob --wie von der Revision für den Fall der Bejahung einer stillen Gesellschaft angenommen-- die Klägerin und die A gemeinschaftliche Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift erzielt hätten. Ein solches Verfahren kommt hier bereits deshalb nicht in Betracht, weil die Klägerin die einzige im Geltungsbereich der Abgabenordnung steuerpflichtige Person wäre, die an den Einkünften, auf die sich die zwischen ihr und der A bestehende stille Gesellschaft bezieht, beteiligt wäre; in diesem Fall ist das Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ausgeschlossen (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO).

15 2. Das FA durfte die angefochtenen Bescheide gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO wegen nachträglichen Bekanntwerdens der streitbefangenen Einkünfte ändern. Die Festsetzungsfrist war auch für das Streitjahr 2006 noch nicht abgelaufen, weil die Steuerfahndung im November 2011, und damit noch vor Ablauf der regulären vierjährigen Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO, die für das Streitjahr 2006 bis zum 31.12.2011 gelaufen wäre, mit ihren Ermittlungen bei der Klägerin begonnen hatte. Daher greift die Regelung des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO, der zufolge die Festsetzungsfrist nicht abläuft, bevor die aufgrund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind.

16 3. Das FG hat ohne Rechtsfehler angenommen, dass die Klägerin aus den Anlagen bei der A entweder Einnahmen aus der Beteiligung als (typische) stille Gesellschafterin i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG oder Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erzielt hat.

17 a) Die Vorinstanz hat in rechtlicher Hinsicht zutreffend darauf abgestellt, dass für die Einordnung einer Rechtsbeziehung unter einen der Tatbestände des § 20 EStG maßgeblich ist, wie sie sich aus Sicht des Kapitalanlegers als Leistungsempfänger bei objektiver Betrachtungsweise darstellt, da auf den nach außen erkennbaren Willen des Betreibers des Schneeballsystems abzustellen ist (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.12.2004 - VIII R 5/02, BFHE 209, 423, BStBl II 2005, 739; vom 28.10.2008 - VIII R 36/04, BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190; BFH-Beschluss vom 05.10.2017 - VIII R 13/14, BFH/NV 2018, 27).

18 aa) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG auch Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, es sei denn, dass der Gesellschafter oder Darlehensgeber als Mitunternehmer anzusehen ist. Für die Einordnung eines (auch ausländischen) Rechtsverhältnisses unter § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG ist die Bildung einer Risikogemeinschaft, vor allem die Vereinbarung einer Erfolgs- und Verlustbeteiligung, die ein typisches Merkmal eines Gesellschaftsverhältnisses bildet, prägend; unerheblich ist hingegen, ob im Wortlaut der getroffenen Vereinbarungen der Begriff "stille Gesellschaft" erwähnt wird und ob die Vereinbarungen zwischen Anleger und Betreiber des Schneeballsystems ausdrückliche Regelungen über Kontrollrechte der Anleger enthalten (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Urteile vom 22.07.1997 - VIII R 12/96, BFHE 184, 34, BStBl II 1997, 761; vom 07.10.1997 - VIII R 40/97, BFH/NV 1998, 958; vom 22.07.1997 - VIII R 57/95, BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755; vom 10.07.2001 - VIII R 35/00, BFHE 196, 112, BStBl II 2001, 646; in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190, unter II.2.).

19 bb) Das FG hat für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO in tatsächlicher Hinsicht bindend festgestellt, die Klägerin sei in ihren Beitrittserklärungen auf das Zustandekommen stiller Gesellschaften mit der A hingewiesen worden. Ihr sei vorgetäuscht worden, die Anlagegelder sollten seitens der A zur verzinslichen Refinanzierung von Großbanken zur Verfügung gestellt werden. Zudem hat das FG festgestellt, der Klägerin sei eine jährliche Rendite von 15,5 % der jeweiligen Anlage in Aussicht gestellt und --soweit es zu Auszahlungen gekommen ist-- auch gewährt worden; eine Beteiligung an den Verlusten der A bis zur Höhe der Einlage sei nicht ausgeschlossen worden. Diese Umstände können nach zutreffender Auffassung des FG aus Sicht der Klägerin zu den Anlagezeitpunkten zur Begründung

stiller Gesellschaften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG geführt haben (s.a. BFH-Beschluss in BFH/NV 2018, 27, und BFH-Urteil vom 29.08.2017 - VIII R 13/16, BFH/NV 2018, 189, gleichfalls zu Anlagen in das Schneeballsystem der A).

20 Der Einwand der Revision, stille Gesellschaften könnten durch die Anlagen nicht begründet worden sein, weil die A die propagierten operativen Finanzgeschäfte nach den vorinstanzlichen Feststellungen in Wirklichkeit nicht durchgeführt habe und auch gar nicht habe durchführen wollen, sondern ihre Geschäftstätigkeit von vornherein auf die Kapitalansammlung durch das Schneeballsystem ausgerichtet gewesen sei, hindert die Tatbestandsmäßigkeit nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG nicht. Denn für diese kommt es --wie bereits ausgeführt-- darauf an, wie sich das Verhalten des Betreibers des Schneeballsystems aus Sicht des Anlegers dargestellt hat. Und aus Sicht der Klägerin zu den Zeitpunkten der Anlageentscheidungen hat sich die A als operativ im Finanzgeschäft tätiges Unternehmen dargestellt. Entgegen der Sichtweise der Revision ist es für die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG auf Erträge aus Schneeballsystemen nicht von maßgeblicher Bedeutung, ob die das Schneeballsystem betreibende Gesellschaft zumindest partiell eine tatsächliche operative Geschäftstätigkeit ausgeübt hat oder nicht.

21 cc) Die Feststellung des FG, dass die von der Klägerin getätigten Anlagen nicht auf den Erwerb von Aktien der A gerichtet gewesen waren, ist von der Revision nicht mit zulässigen und begründeten Einwendungen angegriffen worden und daher für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Tatsächliche Feststellungen des FG --zu denen auch die Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen gehört-- sind vom Revisionsgericht nur daraufhin zu überprüfen, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) beachtet und nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 03.08.2005 - I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20). Dergleichen hat die Revision nicht vorgebracht und ist für den Senat auch sonst nicht ersichtlich. Die Revision hat in der Revisionsbegründung lediglich die eigene Auslegung der Vereinbarungen an die Stelle der Beurteilung des FG gesetzt; revisionsrechtlich beachtliche Auslegungsfehler des FG hat sie nicht aufgezeigt.

22 b) Zu Recht ist das FG von einem Zufluss der gutgeschriebenen und wiederangelegten Erträge gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 oder Nr. 7, jeweils i.V.m. § 11 EStG, in den Streitjahren ausgegangen.

23 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, führen Gutschriften oder die Wiederanlage von Renditen in Schneeballsystemen zu Einnahmen aus Kapitalvermögen, hier i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 4 oder Nr. 7 EStG, wenn der Betreiber des Schneeballsystems bei Erteilung der Gutschriften oder der Wiederanlage leistungsbereit und leistungsfähig ist. Der Anleger muss bei beiden "Zuflusstatbeständen" im Zeitpunkt der Novation oder der Gutschrift in den Büchern des Betreibers des Schneeballsystems tatsächlich in der Lage gewesen sein, die Auszahlung ohne weiteres Zutun herbeizuführen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 196, 112, BStBl II 2001, 646; in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190; vom 11.02.2014 - VIII R 25/12, BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461, Rz 27, und in BFH/NV 2018, 27).

24 Von einem nicht mehr leistungsbereiten und -fähigen Betreiber eines Schneeballsystems kann vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über dessen Vermögen erst ausgegangen werden, wenn dieser auf einen Auszahlungswunsch des Anlegers hin eine sofortige Auszahlung ablehnt und stattdessen über anderweitige Zahlungsmodalitäten verhandelt (BFH-Urteil in BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461). Ob eine Deckungslücke zwischen den dem Betreiber des Schneeballsystems tatsächlich zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln und den tatsächlich bestehenden Forderungen aller Anleger, wenn diese hypothetisch "auf einen Schlag" zu befriedigen wären, im Zeitpunkt der Novation oder Gutschrifterteilung bestanden hat, ist hingegen nach ständiger BFH-Rechtsprechung --entgegen der Auffassung der Revision-- unbeachtlich. Aus einer solchen Deckungslücke lässt sich für die Frage des Zuflusses von Erträgen jedenfalls so lange nichts herleiten, wie das Schneeballsystem als solches funktioniert, d.h. --wie hier bis in das Jahr 2010 hinein-- die Auszahlungsverlangen der Anleger ohne Einschränkung bedient werden (BFH-Urteil in BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461).

25 Der von der Revision und Teilen der Literatur (Wolff-Diepenbrock in Mellinghoff/ Schön/Viskorf [Hrsg.], Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, S. 897, 910; Schmidt-Liebig, Finanz-Rundschau --FR-- 2007, 409, 414; Elicker/ Neumann, FR 2003, 221, 225; Karla, FR 2013, 545, 549) hierzu vertretenen Gegenauffassung, die für den Zufluss auf die hypothetische Zahlungsverpflichtung gegenüber allen Anlegern zum Novationszeitpunkt abstellt, folgt der erkennende Senat ebenso wenig wie der VIII. Senat des BFH (s. BFH-Urteil in BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461, Rz 36).

26 bb) Die Würdigung des FG, die von der A in den Streitjahren mitgeteilten Renditen seien der Klägerin aufgrund von Gutschriften oder der Entscheidungen zur Wiederanlage als Kapitalerträge gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 oder Nr. 7,

jeweils i.V.m. § 11 EStG, zugeflossen, ist nach den vorstehenden Maßstäben und auf Grundlage der bindenden Feststellungen des FG nicht zu beanstanden.

27 aaa) Soweit die A in den Streitjahren 2009 und 2010 nach vorangegangenen Kündigungen Auszahlungsbeträge an die Klägerin überwiesen hat, steht der Zufluss außer Frage. Zu Recht hat das FG diese Überweisungen nicht ausschließlich als Teilrückzahlung der insgesamt geleisteten Einlagen bzw. Darlehensvaluta angesehen, sondern jeweils isoliert auf die konkret gekündigten Anlagen abgestellt und insoweit zwischen dem auf die Rückzahlung des Anlagekapitals und dem auf die Auszahlung der steuerpflichtigen Anlageerträge entfallenden Teil der Auszahlungen differenziert.

28 bbb) Im Übrigen hat die Vorinstanz bindend festgestellt, dass der Klägerin die Erträge aus den Anlagen per Abrechnung mitgeteilt und gutgeschrieben worden sind, sich die Klägerin zur Wiederanlage (d.h. zur Nichtausübung der Kündigungsrechte) stets aufgrund ihres eigenen freien Entschlusses und in ihrem eigenen Interesse entschieden hat und die A bis 2010 die Auszahlungswünsche aller Anleger generell hat bedienen können.

29 Ohne Erfolg stellt die Revision die eigenen freien Entschlüsse der Klägerin zur Wiederanlage mit Blick auf die ihrer Auffassung nach zur Anfechtung der Verträge nach § 123 BGB berechtigende Täuschung der A darüber, dass sie in Wirklichkeit als Schneeballsystem agiert, in Abrede. Für die Beurteilung der Anlegerentscheidung kommt es auf den subjektiven Kenntnisstand des Anlegers zum Zeitpunkt der Wiederanlageentscheidung an und nicht darauf, wie der Anleger sich bei objektiver Betrachtungsweise in Kenntnis des Schneeballsystems entschieden hätte (BFH-Urteil in BFHE 244, 406, BStBl II 2014, 461, Rz 33). Aus dem gleichen Grund spricht auch der von der Revision hervorgehobene Umstand, dass die Entscheidung der Anleger zur Wiederanlage jeweils auch im Interesse der A gelegen habe, um das Schneeballsystem so lange wie möglich aufrecht erhalten zu können, nicht gegen die Annahme von eigenen freien Entschlüssen der Klägerin zur Wiederanlage.

30 Soweit die Revision überdies darauf abhebt, die Klägerin habe zunächst --bis zu der Mitteilung der A betreffend die Verlängerung und Erhöhung der (ersten) Anlage-- keine Kenntnis davon gehabt, dass die A nicht nur den Kapitalstock, sondern auch den bis zum Verlängerungszeitpunkt aufgelaufenen Anlageertrag neu anlegen würde, ändert dies nichts an der Gutschrift auch des Ertragsteils dieser Anlage durch die A. Im Übrigen hat die Klägerin die Verfahrensweise der A dadurch gebilligt, dass sie dieser gegenüber nicht auf die sofortige Auszahlung der Anlageerträge gedrungen hat.

31 4. Ob und inwieweit das Besteuerungsrecht Deutschlands an den streitbefangenen Kapitaleinkünften abkommensrechtlich eingeschränkt oder ausgeschlossen ist, ist nicht für alle Streitjahre in gleicher Weise zu beantworten.

32 a) In Bezug auf die Streitjahre 2006 und 2007 hat das FG im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die streitbefangenen Einkünfte nicht aufgrund 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 29.08.1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95 --DBA-USA 1989 a.F.--) von der inländischen Besteuerung ausgenommen sind.

33 aa) Allerdings ergibt sich dies --entgegen den Erwägungen des FG-- nicht aus einer fehlenden Anwendbarkeit des DBA-USA 1989 a.F. auf die streitbefangenen Einkünfte. Das FG hat die abkommensrechtliche Ansässigkeit der A in den USA infrage gestellt, weil nicht bekannt sei, ob die Gesellschaft in den Streitjahren ihren Sitz oder den Ort ihrer Geschäftsleitung in den USA gehabt habe. Dem kann nicht gefolgt werden. Gemäß Art. 4 Abs. 1 Halbsatz 1 DBA-USA 1989 a.F. bedeutet im Sinne des Abkommens der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes der Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Im Falle der A ergibt sich die abkommensrechtliche Ansässigkeit in den USA jedenfalls daraus, dass die Gesellschaft in X gegründet worden ist, da nach dem in den Streitjahren geltenden Recht in den USA alle Körperschaften, die nach dem Recht der USA oder eines ihrer Bundesstaaten errichtet worden sind, dort unbeschränkt steuerpflichtig waren (z.B. Wolff in Wassermeyer, USA Art. 4 Rz 23).

34 bb) Für den Fall, dass die Anlageerträge der Klägerin als § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG unterfallende, nicht gewinnabhängige Darlehenszinsen --und nicht als Erträge aus der Beteiligung als stille Gesellschafterin oder Zinsen aus partiarischen Darlehen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG-- zu klassifizieren wären, würde es sich auch nach Abkommensrecht um Zinsen handeln, für die das Besteuerungsrecht Deutschlands nicht ausgeschlossen wäre. Für

Zinsen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, weist Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu.

35 cc) Auch für den Fall, dass die Anlageerträge der Klägerin an der A als solche aus Beteiligungen als stille Gesellschafterin oder aus partiarischen Darlehen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu beurteilen wären, ergäbe sich aus der für die Streitjahre 2006 und 2007 geltenden Abkommensfassung kein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der Beteiligungserträge.

36 aaa) Gemäß Art. 10 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. können Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat (hier: USA) ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat (hier: Deutschland) ansässige Person zahlt, im anderen Staat besteuert werden. Nach Art. 10 Abs. 4 Satz 2 DBA-USA 1989 a.F. umfasst der Ausdruck "Dividenden" i.S. dieses Artikels in Deutschland u.a. auch Einkünfte aus einer stillen Gesellschaft oder aus partiarischen Darlehen.

37 bbb) Allerdings könnte ggf. auch den USA als Quellenstaat ein Besteuerungsrecht an den Erträgen zustehen, da nach Art. 10 Abs. 5 DBA-USA 1989 a.F. Einkünfte aus Rechtsbeziehungen, die ein Recht auf Gewinnbeteiligung verleihen (in Deutschland einschließlich der Einkünfte aus einer stillen Gesellschaft, aus partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen oder Genussrechten oder Genussscheinen), in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht besteuert werden können, wenn die Einkünfte bei der Ermittlung des Gewinns der zahlenden Person abzugsfähig sind.

38 Bei Erträgen aus der Beteiligung an einer stillen Gesellschaft oder Zinsen aus einem partiarischen Darlehen handelt es sich um in diesem Sinne gewinnabhängige Einkünfte. Dies ergibt sich zwar nicht aus dem zitierten Klammerzusatz des Art. 10 Abs. 5 DBA-USA 1989 a.F., in dem diese Anlageformen zwar ausdrücklich erwähnt werden, der jedoch auf die Anwendung in Deutschland beschränkt ist, d.h. nur auf den Fall abzielt, dass Deutschland Quellenstaat ist. Doch sind Gewinnanteile aus stillen Beteiligungen außerhalb spezifischer Regelungen (wie z.B. der Dividendendefinition des Art. 10 Abs. 4 Satz 2 DBA-USA 1989 a.F.) abkommensrechtlich grundsätzlich als Zinsen anzusehen (vgl. Senatsurteil vom 04.06.2008 - I R 62/06, BFHE 222, 255, BStBl II 2008, 793), die ebenso wie gewinnabhängige Darlehenszinsen über Art. 10 Abs. 5 DBA-USA 1989 a.F. in den Regelungsbereich des Dividendenartikels gezogen werden (s. zu partiarischen Darlehen Senatsurteil vom 19.05.2010 - I R 75/09, BFHE 229, 542, BStBl II 2011, 208).

39 ccc) Ob die Voraussetzungen des Quellenbesteuerungsrechts der USA nach Art. 10 Abs. 5 DBA-USA 1989 a.F. im Streitfall gegeben sind, ob insbesondere die streitbefangenen Einkünfte bei der Ermittlung des Gewinns der A in den USA abzugsfähig sind, lässt sich in Ermangelung entsprechender tatrichterlicher Feststellungen für den Senat nicht beurteilen. Die Frage kann jedoch für die Streitjahre 2006 und 2007 offen bleiben. Zwar bestimmt der Methodenartikel des Art. 23 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 und 2 DBA-USA 1989 a.F. zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einer in Deutschland ansässigen Person an sich, dass von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Quellen in den USA, die nach diesem Abkommen in den USA besteuert werden können, ausgenommen sind und Deutschland das Recht behält, die so ausgenommenen Einkünfte bei der Bemessung seines Steuersatzes zu berücksichtigen.

40 Art. 23 Abs. 2 letzter Satz DBA-USA 1989 a.F. legt jedoch wiederum fest, dass im Sinne dieses Absatzes Gewinne oder Einkünfte einer in Deutschland ansässigen Person (nur dann) als aus Quellen in den USA stammend gelten, wenn sie in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in den USA besteuert werden. Und diese Voraussetzung ist hier nicht gegeben. Es besteht kein Anhalt dafür, dass die streitbefangenen Beteiligungserträge der Klägerin von den USA besteuert worden sind. Das Fehlen dieser Voraussetzung führt zu einem Rückfall des Besteuerungsrechts an Deutschland als Wohnsitzstaat (subject to tax), ohne dass es hierfür einer ausdrücklichen Regelung im Abkommen bedürfte (Senatsurteile vom 17.10.2007 - I R 96/06, BFHE 219, 534, BStBl II 2008, 953, und vom 10.05.2017 - I R 82/15, BFH/NV 2018, 33, zu vergleichbaren Regelungen in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Italien bzw. mit Südafrika; ebenso Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 20.06.2013, BStBl I 2013, 980, Tz 2.2.1 bis 2.3).

41 b) Hinsichtlich der Streitjahre 2008 bis 2010 ergibt sich eine teilweise abweichende Abkommensrechtslage. Denn für diese Veranlagungszeiträume ist das DBA-USA 1989 i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 01.06.2006 (BGBl II 2006, 1186, BStBl I 2008, 767) --DBA-USA 1989 n.F.-- maßgeblich, welches am 28.12.2007 in Kraft getreten ist (BGBl II 2008, 117, BStBl I 2008, 782) und nach seinem Art. XVII Nr. 2 Buchst. b bei den Steuern auf Einkommen, die nicht im Abzugsweg erhoben werden, auf die Steuerjahre anwendbar ist, die am oder nach dem 1. Januar beginnen, der auf den Tag des Inkrafttretens des Protokolls folgt.

42 aa) Sollte es sich bei den der Klägerin zugeflossenen Erträgen um nicht gewinnabhängige Darlehenszinsen gehandelt haben, bliebe es allerdings bei dem ausschließlichen Besteuerungsrecht Deutschlands; Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 n.F. entspricht der Altfassung.

43 bb) Für den Fall, dass die Anlageerträge der Klägerin an der A als solche aus Beteiligungen als stille Gesellschafterin oder aus partiarischen Darlehen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu beurteilen wären, könnten die Einkünfte der Streitjahre 2008 bis 2010 ggf. von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen und lediglich bei der Bemessung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sein.

44 aaa) Art. 10 Abs. 5 Satz 2 DBA-USA 1989 n.F. ordnet für Deutschland die Einkünfte aus einer stillen Gesellschaft den "Dividenden" zu. Für aus einem Vertragsstaat stammende Dividenden, die einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person gezahlt werden, besteht nach Art. 10 Abs. 1 DBA-USA 1989 n.F. ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats, hier also Deutschlands.

45 bbb) Art. 10 Abs. 6 DBA-USA 1989 n.F. bestimmt für Einkünfte aus Rechtsbeziehungen, die ein Recht auf Gewinnbeteiligung verleihen, ein Besteuerungsrecht des Quellenstaats, wenn die Einkünfte bei der Ermittlung des Gewinns der zahlenden Person abzugsfähig sind. Insoweit gilt das oben zu Art. 10 Abs. 5 DBA-USA 1989 a.F. Gesagte: Es würde danach ein Besteuerungsrecht der USA an den Einkünften aus stiller Gesellschaft oder partiarischem Darlehen bestehen, falls die A nach dem US-amerikanischen Steuerrecht die der Klägerin geleisteten Zahlungen bei ihrer Gewinnermittlung in Abzug bringen könnte. Ob dies der Fall ist, kann den tatrichterlichen Feststellungen auch im Hinblick auf die Streitjahre 2008 bis 2010 nicht entnommen werden.

46 ccc) Sollten die Voraussetzungen eines Quellenbesteuerungsrechts der USA nach Art. 10 Abs. 6 DBA-USA 1989 n.F. gegeben sein, wären die Einkünfte an sich nach Art. 23 Abs. 3 Buchst. a Satz 1 DBA-USA 1989 n.F. in Deutschland von der Bemessungsgrundlage der Steuer auszunehmen und könnten lediglich gemäß Art. 23 Abs. 3 Buchst. a Satz 2 DBA-USA 1989 n.F. i.V.m. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG bei der Bemessung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden. Der gegenüber Art. 23 Abs. 3 Buchst. a Satz 1 DBA-USA 1989 n.F. vorrangige Tatbestand des Abs. 3 Buchst. b Doppelbuchst. aa der Norm, nach welchem "Einkünfte aus Dividenden im Sinne des Artikels 10 (Dividenden)" --abweichend vom Regelfall der Steuerfreistellung-- unter Anrechnung der ausländischen Steuer in die deutsche Besteuerung einzubeziehen sind, gilt nicht für aus US-Quellen stammende Zinseinkünfte aus gewinnabhängigen Darlehen oder stillen Gesellschaften i.S. des Art. 10 Abs. 6 DBA-USA 1989 n.F. (Senatsurteil in BFHE 229, 542, BStBl II 2011, 208).

47 ddd) Das Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung könnte allerdings gemäß Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989 n.F. von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode wechseln ("switch-over"). Danach gilt nicht Art. 23 Abs. 3 Buchst. a, sondern Buchst. b DBA-USA 1989 n.F., welcher die Anrechnung der nach dem Recht der USA und in Übereinstimmung mit dem Abkommen gezahlten US-amerikanischen Steuer auf die deutsche Steuer vorsieht. Voraussetzung für den Methodenwechsel ist, dass die USA (1.) das Abkommen so anwenden, dass sie die betreffenden Einkünfte von der Besteuerung ausnehmen oder (2.) Art. 10 Abs. 2 oder 3 des Abkommens (Dividenden) auf diese Einkünfte anwenden, oder (3.) wenn sie die Einkünfte nach dem Abkommen besteuern können, durch ihr innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert werden. Für den Streitfall kommen insbesondere der erste oder der dritte dieser Tatbestände in Betracht.

48 Der erste Tatbestand verlangt einen (negativen) Qualifikationskonflikt in Bezug auf das Abkommen. Ein solcher liegt vor, wenn die Vertragsstaaten von unterschiedlichen Sachverhalten ausgehen (Subsumtionskonflikt), wenn sie Bestimmungen des Abkommens unterschiedlich --ggf. auch rechtsfehlerhaft-- auslegen (Auslegungskonflikt) oder wenn sie aufgrund einer Art. 3 Abs. 2 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen) entsprechenden Abkommensvorschrift (wie hier Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989 n.F.) Begriffe nach ihrem nationalen Steuerrecht unterschiedlich auslegen; Ursache für die Nichtbesteuerung muss danach die Anwendung des Abkommens sein (s. Senatsurteil vom 11.07.2018 - I R 52/16, BFHE 262, 365, BStBl II 2019, 105, zum Tatbestand des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG). Der dritte Tatbestand des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989 n.F. knüpft an das innerstaatliche Steuerrecht der USA an und führt zu dem "switch-over", wenn die Ursache der Nichtbesteuerung der betreffenden Einkünfte in jenem nationalen Steuerrecht liegt.

49 Es reicht sonach im Unterschied zu Art. 23 Abs. 2 letzter Satz DBA-USA 1989 a.F. für keinen der beiden Tatbestände aus, dass die USA die betreffenden Einkünfte im Einzelfall rein tatsächlich nicht besteuern, weil z.B. ihre Steuerbehörden keine Kenntnis von dem maßgeblichen Sachverhalt haben. Vielmehr muss die Nichtbesteuerung ihre Ursache entweder in einem Qualifikationskonflikt oder in rechtlichen Gründen des nationalen US-amerikanischen Steuerrechts haben.

50 cc) Soweit der VIII. Senat des BFH in seinem ebenfalls eine Beteiligung unbeschränkt Steuerpflichtiger an der A betreffenden Beschluss in BFH/NV 2018, 27 (Rz 36) ausgeführt hat, es bestünde für die Jahre 2008 und 2009 nach dem DBA-USA 1989 n.F. "aufgrund des Vortrags der Kläger kein Anhaltspunkt" für eine Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, nötigt dies den Senat nicht zu einer Divergenzanfrage an den VIII. Senat nach § 11 Abs. 3 Satz 1 FGO. Das ergibt sich zum einen daraus, dass sich der VIII. Senat nicht mit konkreten Rechtsfragen im Zusammenhang mit dem DBA-USA 1989 n.F. befasst hat, sondern primär auf fehlendes Beteiligtenvorbringen abgestellt hat. Im Übrigen weist der Geschäftsverteilungsplan (GVPl) des BFH für 2019 dem I. Senat die ausschließliche Zuständigkeit für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Bereich des Ertragsteuerrechts zu (s. I. Senat Nr. 3 Buchst. c GVPl 2019). Der VIII. Senat des BFH kann daher mit streitigen Rechtsfragen in diesem Zusammenhang nicht befasst werden.

51 5. Das FG ist in Bezug auf die Streitjahre 2008 bis 2010 von einer anderen rechtlichen Beurteilung ausgegangen. Sein Urteil ist daher insoweit aufzuheben. Im Umfang der Aufhebung ist die Sache nicht entscheidungsreif.

52 a) Der deutsche Besteuerungszugriff auf die diesbezüglichen Kapitaleinkünfte der Klägerin bestünde nur dann, wenn entweder die Erträge gewinnunabhängige Darlehenszinsen wären oder wenn die Erträge zwar von der Gewinnsituation der A abhängig gewesen wären, sie jedoch nach US-amerikanischem Steuerrecht bei der Gewinnermittlung der A nicht hätten in Abzug gebracht werden können. Hätten die Erträge in Abzug gebracht werden können, bestünde gleichwohl ein Besteuerungsrecht Deutschlands, wenn die Nichtbesteuerung der Einkünfte durch die USA ihre Ursache entweder in einem abkommensbezogenen Qualifikationskonflikt oder in Regelungen des US-amerikanischen Steuerrechts hätte. Zu all diesen Punkten bedarf es weiterer tatsächlicher Feststellungen, die der Senat als Revisionsgericht nicht treffen kann. Das gilt auch für die Ermittlung des US-amerikanischen Rechts; revisionsrechtlich handelt es sich bei der Ermittlung ausländischen Rechts um Feststellungen, die der Tatsacheninstanz vorbehalten sind.

53 b) Entgegen der Vorgehensweise im erstinstanzlichen Urteil kann sich das FG seiner Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO in Bezug auf die Ermittlung des US-amerikanischen Rechts nicht mit seiner fehlenden Kenntnis des ausländischen Rechts und dem Hinweis darauf entziehen, es sei aufgrund der besonderen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO dessen Aufgabe, die Einzelheiten des ausländischen Rechts in das Besteuerungsverfahren einzuführen. Vielmehr gehört es gemäß § 155 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung zu den Aufgaben des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebliche ausländische Recht von Amts wegen zu ermitteln (Senatsurteil vom 15.03.1995 - I R 14/94, BFHE 177, 263, BStBl II 1995, 502). Es ist im Finanzgerichtsprozess nicht Aufgabe des Klägers, die Regelungen über das ausländische Recht im Einzelnen darzulegen (BFH-Urteil vom 13.06.2013 - III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706; Steinhauff, Der AO-Steuer-Berater 2011, 333, 334; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 90 AO Rz 22). Aus dem Senatsbeschluss vom 15.03.2011 - I B 158/10 (BFH/NV 2011, 1109) ergibt sich nichts Gegenteiliges (a.A. Nöcker, AO-StB 2011, 210, 211). In dem Beschlussfall ging es nicht primär um die Ermittlung des abstrakten ausländischen Rechts, sondern um die aus § 90 Abs. 2 AO abgeleitete Pflicht des Steuerpflichtigen, Bescheinigungen ausländischer (maltesischer) Behörden über die steuerliche Behandlung des konkreten Sachverhalts beizubringen.

54 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei einer nur teilweisen Zurückverweisung der Sache ist dem FG im Hinblick auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung die Entscheidung über die gesamten Kosten des Revisionsverfahrens zu übertragen (z.B. Senatsurteil vom 21.01.2016 - I R 22/14, BFHE 253, 82, BStBl II 2017, 336, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de