

Einkommensteuer/Doppelbesteuerung DBA-Belgien: Besteuerungsrecht für die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrages nach § 5a EStG 2002 bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

EStG 2002 § 5a Abs. 4 S. 3; EStG 2002 § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2; EStG 2002 § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2; EStG 2002 § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a; DBA BEL Art. 3 Abs. 1 Nr. 3; DBA BEL Art. 3 Abs. 1 Nr. 4; DBA BEL Art. 4 Abs. 1; DBA BEL Art. 5 Abs. 1; DBA BEL Art. 7 Abs. 1; DBA BEL Art. 8 Abs. 1 Nr. 1; DBA BEL Art. 13 Abs. 2; DBA BEL Art. 13 Abs. 3; DBA BEL Art. 22 Abs. 3

Veräußert ein in Belgien ansässiger Mitunternehmer einer Schiffbetriebs-KG mit Sitz in Deutschland seinen Mitunternehmeranteil und wird ihm aus diesem Anlass anteilig der auf ihn entfallende Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 EStG 2002 zugerechnet, steht Deutschland im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Mitunternehmers das Besteuerungsrecht unabhängig davon zu, ob der Gewinn als laufender oder als Veräußerungsgewinn zu qualifizieren ist.

BFH Beschluss v. 13.11.2013 – I R 67 / 12

Vorinstanz:

FG Hamburg v. 8.8.2012 – 2 K 221/11
EFG 2012, 2273

I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) hatte ihren Wohnsitz in den Streitjahren 2006 und 2008 in Belgien. Seit 2003 war sie Kommanditistin der Beigeladenen, einer GmbH & Co. KG mit Sitz und Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland), die in den Streitjahren ein Handelsschiff im internationalen Verkehr betrieb.

Durch Vertrag vom 29. Dezember 2006 übertrug die Klägerin mit Wirkung vom 31. Dezember 2006 90 v.H. ihrer Beteiligung auf ihren damaligen Ehemann. Der ihr verbliebene Anteil von 10 v.H. wurde mit Wirkung vom 1. September 2008 auf eine andere GmbH & Co. KG übertragen.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte der Beigeladenen aus Gewerbebetrieb für die Streitjahre einheitlich und gesondert fest; auf die Klägerin entfielen in 2006 372.895,48 € und in 2008 43.561,62 €. Hierin enthalten war jeweils ein nach § 5a Abs. 4 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) hinzuzurechnender Unterschiedsbetrag, und zwar 2006 in Höhe von 356.123,60 € (410.201,58 € betreffend das Seeschiff und ./ 54.077,98 € betreffend Fremdwährungsdarlehen) und 2008 in Höhe von 42.443,50 € (45.577,95 € betreffend das Seeschiff und ./ 3.134,45 € betreffend Fremdwährungsdarlehen).

Den Antrag der Klägerin, die Feststellungsbescheide gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung zu ändern und den hinzugerechneten Unterschiedsbetrag als Veräußerungsgewinn nach Art. 13 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 11. April 1967 (BGBl II 1969, 18, BStBl I 1969, 39) --DBA-Belgien-- im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers --und damit hier in Belgien-- zu besteuern, lehnte das FA ab: Ein Veräußerungsgewinn sei nicht erzielt worden. Zum Teil beträfen die aufgelösten Unterschiedsbeträge zurückgeführte Fremdwährungsdarlehen, die ohnehin in keinem Zusammenhang mit der Anteilsübertragung stünden. Im Übrigen falle die Auflösung des Unterschiedsbetrages lediglich zeitlich mit der Anteilsübertragung zusammen, stelle aber sachlich keinen Veräußerungsgewinn dar. Selbst wenn die Auflösung der Unterschiedsbeträge als Veräußerungsgewinn anzusehen sei, stehe Deutschland das Besteuerungsrecht nach Art. 13 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. Art. 22 Abs. 3 DBA-Belgien zu.

Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos; das Urteil des Finanzgerichts (FG) Hamburg vom 8. August 2012 2 K 221/11 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 2273 abgedruckt.

Die Klägerin stützt ihre Revision auf Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Gewinnfeststellungsbescheide für 2006 und für 2008 mit der Maßgabe zu ändern, dass die hinzugerechneten Unterschiedsbeträge in 2006 von 410.201,58 € und in 2008 von 45.577,95 € außer Ansatz bleiben.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Die Beigeladene hat sich nicht geäußert.

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

1. Die Beteiligten gehen darin überein, dass der in Rede stehende Gewinn der Klägerin aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrages gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 in Deutschland der Besteuerung nach Maßgabe der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Einvernehmen besteht überdies darüber, dass Deutschland sein Besteuerungsrecht an diesen Einkünften auch aus Abkommenssicht wahrnehmen kann, sofern es sich hierbei um laufenden Unternehmensgewinn handelt. Dass das FG diese Besteuerungszuordnung auf Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA-Belgien stützt, die Klägerin jedoch auf Art. 7 Abs. 1 und Art. 8 DBA-Belgien, tut insoweit im Ergebnis nichts zur Sache.

2. Allerdings widerspricht die Klägerin dem FG darin, dass ein entsprechender laufender Unternehmensgewinn gegeben ist. Sie ist vielmehr der Rechtsauffassung, der Unterschiedsbetrag repräsentiere aus Abkommenssicht --abweichend von der nationalen Regelungslage in Deutschland (vgl. dazu Urteile des Bundesfinanzhofs vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878, und IV R 40/08, BFH/NV 2012, 393, jeweils bezogen auf entsprechende Steuervergünstigungen)-- einen Veräußerungsgewinn, und für einen derartigen Gewinn sei Art. 13 Abs. 3 DBA-Belgien einschlägig, welcher unter den Gegebenheiten des Streitfalls das Besteuerungsrecht Belgien, nicht aber --im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002-- Deutschland zuweise. Dass Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte darstellt, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat hat, einschließlich derartiger Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte erzielt werden, in dem anderen Staat besteuert werden können, widerspreche dem nicht. Denn auf die Besteuerungszuordnung nach Art. 13 Abs. 2 DBA-Belgien komme es nicht an; diese Vorschrift bleibe unanwendbar, weil die Beigeladene als Personengesellschaft nach Art. 1, Art. 3 Abs. 1 Nr. 3 und 4 sowie Art. 4 Abs. 1 DBA-Belgien selbst als ansässige Person gelte und damit abkommensberechtigt sei. Die Beigeladene sei deswegen -- abermals unbeschadet der deutschen Betrachtungsweise-- als intransparent anzusehen. Folglich sei sie das "Unternehmen" i.S. des Abkommens und sei die von diesem Unternehmen unterhaltene Betriebsstätte im Inland nicht den Gesellschaftern, sondern unmittelbar der hier ansässigen Gesellschaft zuzurechnen. Das wiederum habe zur Konsequenz, dass es sich bei dem Gewinn aus der Beteiligungsveräußerung um Gewinn aus der Veräußerung jedes anderen Vermögens handele und das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers gebühre.

Unabhängig davon, ob es zutrifft, dass die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrages nach Maßgabe des Abkommensrechts als Veräußerungsgewinn zu qualifizieren ist, ist diesem von der Klägerin gezogenen Schluss --mit dem FG in dessen ersten alternativen Begründungsansatz-- nicht beizupflichten.

a) Zwar ist eine nach deutschem Recht errichtete KG nach Art. 3 Abs. 1 Nr. 3 und 4 DBA-Belgien in der Tat selbst Gesellschaft im Abkommenssinne und gilt sie selbst als eine ansässige und damit abkommensberechtigte Person i.S. von Art. 4 Abs. 1 zweiter Satzteil DBA-Belgien; auf die Ansässigkeit der Gesellschafter kommt es dafür nicht an (vgl. Schwenke/Malinski in Wassermeyer, DBA, Art. 3 Belgien Rz 20). Doch betrifft diese Ansässigkeitsfiktion, wie die Vorinstanz richtig ausführt, nur die Besteuerungszuordnung der von der Beigeladenen erwirtschafteten Gewinne; die Besteuerungszuordnung der vom Gesellschafter erwirtschafteten Gewinne bleibt davon hingegen unberührt.

aa) Das entspricht zum einen der Rechtsprechung des Senats zu der vergleichbaren Abkommenslage nach Maßgabe des DBA-Italien 1989 (vgl. Senatsurteil vom 17. Oktober 2007 I R 96/06, BFHE 219, 534, BStBl II 2008, 953). Auch danach ist die Personengesellschaft abkommensberechtigt, wenn sie wie eine juristische Person behandelt wird. Das betrifft dort allerdings nur in Italien ansässige Personengesellschaften, während nach dem DBA-Belgien aus Gründen der Gleichbehandlung (s. Schwenke/ Malinski in Wassermeyer, a.a.O., Art. 3 Belgien Rz 17) generell auch deutsche Personengesellschaften einbezogen und Personengesellschaften danach in beiden Vertragsstaaten übereinstimmend qualifiziert werden. Doch ändert das nichts daran, dass die Abkommensberechtigung der Personengesellschaft und die Abkommensberechtigung des daran beteiligten Gesellschafters strikt auseinanderzuhalten sind.

Die Richtigkeit dieser Unterscheidung wird zum anderen indirekt durch Abs. 12 Nr. 2 Buchst. a des Schlussprotokolls zu Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 und 2 DBA-Belgien belegt, wonach die Bestimmungen des

Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 und 2 DBA-Belgien --also die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei in Deutschland ansässigen Personen für aus Belgien stammende Einkünfte-- für die Gesellschafter gelten, falls die in Deutschland ansässige Person u.a. eine KG ist, und zwar gleichviel, ob die Gesellschafter in Deutschland ansässig sind oder nicht, soweit in diesem Staat die Einkünfte, die die Gesellschafter durch die Gesellschaft beziehen, bei diesen Gesellschaftern besteuert werden können. Die in Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 und 2 DBA-Belgien angeordneten Abkommensvergünstigungen werden infolge der Transparenzbehandlung der KG nach deutschem Steuerrecht also ungeachtet der Abkommensberechtigung der KG dem Gesellschafter gewährt.

bb) In Einklang damit ist es für die Besteuerungszuordnung generell einerlei, in welchem der beiden Vertragsstaaten der Gesellschafter ansässig ist. Denn weder ist dessen Ansässigkeitsstaat --hier Belgien-- im Rahmen der bei ihm bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht insoweit an das nationale Steuerrecht des Quellenstaates gebunden, noch ist umgekehrt für den Quellenstaat --hier Deutschland -- im Rahmen der bei diesem bestehenden beschränkten Steuerpflicht des Gesellschafters das nationale Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates verbindlich. Vielmehr ist für die Einkommenszurechnung hier wie dort die Sichtweise des jeweiligen Anwenderstaates maßgeblich und besteht für die von der Klägerin befürwortete für die jeweilige Konstellation voneinander abweichende Handhabung kein Anlass (vgl. dazu Senatsurteil vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63, dort unter II.2.a bb, und allgemein z.B. Gosch in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 50d Rz 10a; Dremel in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 1 Rz 40 ff. und --speziell bezogen auf den Quellenstaat-- Rz 56 ff., jeweils m.w.N.; s. auch in ähnlichem Zusammenhang Kempermann in Wassermeyer/Richter/ Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rz 3.9 und 3.15, dort jeweils unter Hinweis auf eine einschlägige Entscheidung des belgischen Kassationshofs). Einer etwaigen infolge des anwenderstaatsorientierten Verständnisses ausgelösten Doppelbesteuerung --von der im Streitfall nach Lage der Dinge jedoch nicht auszugehen ist-- wäre mittels Steueranrechnung zu begegnen, in der Regel im Ansässigkeitsstaat, ggf. aber auch im Quellenstaat (vgl. § 50 Abs. 6 i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG 2002). Sie lässt sich ohne entsprechenden unilateralen oder bilateralen Regelungsbefehl aber nicht durch eine "übergeordnete" Anwendungsbindung an das nationale Recht des jeweils anderen Staates verhindern. Art. 4 Abs. 1 DBA-Belgien, der die Abkommensberechtigung der Personengesellschaft bestimmt, genügt dafür nicht, auch nicht im Hinblick darauf, dass ein völkerrechtlicher Vertrag nach den Grundsätzen zur Auslegung von Verträgen nach Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (BGBl II 1985, 927), in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 3. August 1985 (BGBl II 1985, 926) am 20. August 1987 (BGBl II 1987, 757), nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seiner Bestimmung in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen ist.

b) Das schlägt dann auch auf die Zuweisung des Besteuerungsrechts nach Art. 13 Abs. 2 DBA-Belgien durch: Bei der veräußerten Beteiligung an der beigeladenen KG handelt es sich aus der insoweit maßgebenden Sicht des Anwenderstaates --hier also Deutschlands-- infolge der danach anzustellenden Transparenzbetrachtung um ein bewegliche Wirtschaftsgüter, welche der --der Klägerin als Unternehmerin i.S. von Art. 3 Abs. 1 Nr. 3 und 5 DBA-Belgien durch die Beigeladene vermittelten-- deutschen Betriebsstätte (i.S. von Art. 5 Abs. 1 DBA-Belgien) zuzurechnen sind. Dass die Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte einer Gesellschaft i.S. von Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 (i.V.m. Nr. 3 und 5) DBA-Belgien gehören müssten, wird von Art. 13 Abs. 2 DBA-Belgien nicht verlangt; es ist dort nur von einem Unternehmen eines Vertragsstaates die Rede, und das kann auch eine natürliche Person --und damit auch die Klägerin-- sein. Dafür, dass die Klägerin in den Streitjahren über eine von der durch die KG vermittelten Betriebsstätte ggf. zu unterscheidende sog. Mitunternehmerbetriebsstätte in Belgien verfügt hätte, ist nach den tatrichterlichen Feststellungen, die den Senat binden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO), nichts ersichtlich. Und dass die beigeladene Personengesellschaft als solche abkommensberechtigt ist, wirkt sich aus den beschriebenen Gründen nicht aus; die Reichweite der fiktiven Abkommensberechtigung ist auch bezogen auf Art. 13 DBA-Belgien und dessen Tatbestandsvoraussetzungen auf die Abkommensberechtigung der Personengesellschaft beschränkt. Im Übrigen aber wird die transparente Betrachtung nicht ausgeblendet und bleibt es für Deutschland als Anwenderstaat ohne eine entsprechende (auch) für den Gesellschafter angeordnete abkommensrechtliche Qualifikationsverkettung dabei, dass Unternehmenszuordnungssubjekt nicht die Gesellschaft als solche ist, sondern dass die Gesellschafter diejenigen "in einem Vertragsstaat ansässigen Person(en)" sind, die nach Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Nr. 3 und 5 DBA-Belgien in dem anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte haben, und dass deshalb dem Gesellschafter der Gewinn aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils zuzurechnen ist (im Grundsatz ebenso z.B. Engel/Hilbert, Finanz-Rundschau 2012, 394, 397 f.; Gosch in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 13 OECD-MA Rz 63; Dremel in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 1 Rz 76; anders Piltz/Wassermeyer in Wassermeyer, a.a.O., Art. 7 MA Rz 67 a.E.; Wassermeyer, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2010, 683, 684, sowie 2011, 85, 88, und dem wohl folgend Schwenke/Malinski in Wassermeyer, a.a.O., Art. 4 Belgien Rz 13).

Mit der Abkommenslage des Art. 20 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 1 DBA-Frankreich a.F. (Art. 20 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 und Buchst. b Satz 1 DBA-Frankreich n.F.), die den Senat bewogen hat, auch einer KGaA das danach zu gewährende sog. Schachtelprivileg einzuräumen (Senatsurteil vom 19. Mai 2010 I R 62/09, BFHE 230, 18), hat das --entgegen Wassermeyer (IStR 2011, 85)-- nichts zu tun, weil es dort (lediglich) darum ging, dass eine KGaA auch nach maßgebendem deutschem Recht als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren ist (s. auch Dremel in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 1 Rz 56).

3. In Anbetracht dieses Ergebnisses brauchte der Senat nicht mehr auf die vom FG hilfsweise angestellte Erwägung einzugehen, dass der Gewinn aus der Auflösung des Unterschiedsbetrages womöglich als Veräußerungsgewinn aus der Seeschifffahrt zu qualifizieren ist, für welchen das Besteuerungsrecht durch Art. 13 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. Art. 22 Abs. 3 DBA-Belgien spezialgesetzlich Deutschland zugewiesen wird.