

FG Münster Urteil v. 02.07.2014 – 12K2707/10 F

## **Doppelbesteuerung Freistellung von Dividenden einer spanischen Komplementär- Kapitalgesellschaft an die deutsche Kommanditistin**

DBA Spanien 1966 Art 7; DBA Spanien 1966 Art 4 Abs 4 Satz 1; DBA Spanien 1966 Art 10 Abs 5; EStG § 15 Abs 1 Nr 2; EStG § 20 Abs 1 Nr 1; EStG § 50d Abs 9 Satz 1 Nr 1

**1) Dividenden der Jahre 2003 und 2004 einer spanischen Komplementär-Kapitalgesellschaft an die deutsche Kommanditistin, von denen in Spanien ein Quellensteuerabzug von 10% vorgenommen wurde, bleiben als Unternehmensgewinne i.S. von Art. 7 Abs. 1 Satz 1 i.V. mit Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 in Deutschland steuerfrei.**

**2) § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2007 steht der Freistellung der Einkünfte nicht entgegen; seine Anwendung hätte einen verfassungsrechtlich verbotenen rückwirkenden "treaty override" zur Folge.**

FG Münster Urteil v. 02.07.2014 – 12K2707/10 F

Im Namen des Volkes

URTEIL

In dem Rechtsstreit

hat der 12. Senat in der Besetzung: Vorsitzender Richter am Finanzgericht ... Richter am Finanzgericht ... Richter am Finanzgericht ... ehrenamtlicher Richter ... ehrenamtlicher Richter ... auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 02.07.2014 für Recht erkannt:

### **Tatbestand:**

Die Beteiligten streiten darüber, ob die von einer spanischen Komplementär-Kapitalgesellschaft an die deutsche Kommanditistin (Klägerin) ausgeschütteten Dividenden, welche in Spanien einer Quellensteuer von 10 v. H. unterworfen wurden, von der Einkommensteuer freizustellen oder unter Anrechnung der spanischen Quellensteuer zu versteuern sind.

Die Klägerin, eine inländische GmbH & Co. KG, gehört zur E-Gruppe; wegen der Beteiligungsstruktur in den Jahren 2003 und 2004 wird auf die Darstellung der Klägerin mit Schreiben vom 03. Februar 2014 (Bl. 149 ff. der Gerichtsakte) sowie des Beklagten mit Schreiben vom 18. Februar 2014 (Bl. 154 f. GA) Bezug genommen.

Unternehmensgegenstand der Klägerin ist die Produktion von und der Handel mit Möbelbeschlägen und sonstigen Gegenständen aus dem Bereich der Möbelproduktion.

An der Klägerin waren als Kommanditistin die im Inland ansässige E Führungen und Systeme GmbH & Co. KG und als Komplementärin ohne Kapitalbeteiligung die inländische E Führungen und Systeme Verwaltung GmbH mit Sitz in Deutschland beteiligt. Über weitere Obergesellschaften waren an der Klägerin mehrere im Inland ansässige natürliche Personen mittelbar beteiligt; auf die Darstellung der Beteiligungsstruktur der Klägerin und des Beklagten (Bl. 149 ff. GA) wird insoweit verwiesen.

Die Klägerin war in den Streitjahren zu 69,88 % an der spanischen OBE E S. L. en Commandita (OBE SC) und zu 70 % an deren Komplementärin, der spanischen OBE E S. L. (OBE SL) beteiligt. Mitgesellschafter der OBE SL und der OBE SC waren die in Spanien ansässigen Gesellschaften R SL und M SL, deren Gesellschafter ebenfalls in Spanien ansässig waren.

Die OBE SC ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform der Sociedad en Commandita (SC) nach spanischem Recht, deren Gesellschaftsstruktur einer deutschen Kommanditgesellschaft entspricht.

Die OBE SL, einzige Komplementärin der OBE SC, ist eine spanische Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer Sociedad de Responsabilidad Limitada (SL), die der GmbH nach deutschem Recht vergleichbar ist. Sitz und Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaften liegen in Spanien.

Weitere Gesellschafter der OBE SC – neben der Klägerin und der OBE SL – waren in Spanien ansässige Kapitalgesellschaften (OBE SL, R SL sowie M SL).

Die OBE SC ist – wie die Klägerin – als Produktionsunternehmen in der Herstellung und dem Verkauf von Möbelbeschlägen gewerblich tätig. Die Funktion und Tätigkeit der OBE SL beschränken sich auf die Geschäftsführung und Komplementärstellung (Kapitalanteil 0,17 %) in der OBE SC.

Die OBE SL erzielt Erträge aus der Weiterbelastung von Personalkosten der bei ihr beschäftigten Geschäftsleitung an die OBE SC sowie Zinserträge aus kurzfristigen Bankeinlagen.

OBE SC und OBE SL sind ausschließlich in Spanien tätig und unterhalten allein dort Betriebsstätten.

Die OBE SL schüttete an die Klägerin in den Streitjahren 2003 und 2004 in den Vorjahren aufgelaufene Gewinne i. H. v. X EUR (2003) und i. H. v. X EUR (2004) aus.

In Spanien wurden die ausgeschütteten Dividenden mit einem ermäßigten Quellensteuersatz von 10 v. H. (entsprechend Art. 10 Abs. 2 Satz 1, 2. Hs. Buchst. a Alt. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Spanischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 5. Dezember 1966 (BGBl II 1968, 10, BStBl I 1968, 297) – DBA Spanien 1966 –) besteuert (13.639,23 EUR in 2003 sowie 3.119,68 EUR in 2004); in Spanien betrug die von Nichtansässigen an der Quelle erhobene Kapitalertragsteuer auf Dividenden nach innerstaatlichem Recht 18 v. H. (2003) bzw. 15 v. H. (2004).

Die Dividenden waren zunächst erklärungsgemäß mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO)) stehenden Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zur Einkommensteuer vom 30. Dezember 2005 (2003) und vom 08. März 2006 (2004) von der inländischen Besteuerung freigestellt und nach § 32 Buchst. b Einkommensteuergesetz (EStG) dem Progressionsvorbehalt unterworfen worden.

Aufgrund einer bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung erhöhte der Beklagte mit nach § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) geänderten Gewinnfeststellungsbescheiden 2003 und 2004 die Gewinne um die Dividenden.

Nach Ansicht des Prüfers waren die Voraussetzungen nach Art. 10 Abs. 5 DBA Spanien 1966 für eine Verweisung auf Art. 7 DBA Spanien 1966 nicht erfüllt. Die tatsächliche Zugehörigkeit der Beteiligung zur Betriebsstätte i. S. d. Art. 10 Abs. 5 DBA Spanien 1966 setze voraus, dass diese tatsächlich zur spanischen Betriebsstätte gehöre. Dies erfordere, dass die Beteiligung in einem funktionalen Zusammenhang mit der Betriebsstätte stehe und die Beteiligung aus Sicht der Betriebsstätte einen Aktivposten bilde; an der letztgenannten Voraussetzung fehle es. Der Umstand, dass die spanische Steuerverwaltung entsprechend Art. 10 Abs. 2 DBA Spanien 1966 10 v. H. Quellensteuer einbehalten habe, zeige, dass die spanische Finanzbehörde ebenfalls nicht von einem Unternehmensgewinn i. S. v. Art. 7 DBA Spanien 1966 ausgegangen sei. Die Quellensteuer sei grundsätzlich anzurechnen.

Die gegen die Änderungsbescheide gerichteten Einsprüche waren erfolglos.

Mit der gegen die Einspruchsentscheidung vom 25. Juni 2010 gerichteten Klage macht die Klägerin geltend, die Dividendenzahlungen seien von der inländischen Besteuerung freizustellen.

Die Dividendenzahlungen seien im Ergebnis nicht als Dividendeneinkünfte gemäß Art. 10 Abs. 1-3 DBA Spanien 1966 zu qualifizieren. Nach Art. 10 Abs. 5 DBA Spanien 1966 seien dessen Abs. 1-3 nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger der Dividenden in dem anderen Vertragsstaat, in dem die Dividenden auszahlende Gesellschaft ansässig sei, eine Betriebsstätte unterhalte und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt würden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehöre. Nach dem BFH-Urteil vom 26. Februar 1992 (I R 85/91, BStBl 1992, 937) gehöre eine Beteiligung an einer Komplementär-GmbH tatsächlich zu einer Betriebsstätte, wenn sie in einem funktionalen Zusammenhang zu einer in der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit stehe und sich deshalb die Beteiligungserträge bei funktionaler Betrachtungsweise als Nebenerträge der aktiven Betriebsstätentätigkeit darstellen würden. Davon sei zumindest dann auszugehen, wenn die Tätigkeit der Komplementär-GmbH sich ausschließlich oder fast ausschließlich auf die Geschäftsleitung der Personengesellschaft beschränke. Dies sei vorliegend der Fall. Bei der spanischen Kommanditgesellschaft handele es sich um eine gewerblich tätige Personengesellschaft (Produktionsunternehmen). Die Tätigkeit der Komplementär-Gesellschaft beschränke sich hingegen auf die Führung der Geschäfte und die Haftung (Komplementärstellung). Die Beteiligung stehe daher in einem Funktionszusammenhang zu der in der Betriebsstätte der Kommanditgesellschaft

ausgeübten aktiven gewerblichen Tätigkeit. Da das DBA Spanien 1966 keine Rückfall- oder „Subject-to-Tax-Klausel“ enthalte, stehe das Besteuerungsrecht ausschließlich Spanien zu. Die Freistellung sei grundsätzlich unabhängig davon zu gewähren, ob Spanien sein Besteuerungsrecht wahrnehme (Verweis auf BFH-Urteil vom 06. Juni 2012 I R 6, 8/11, BFHE 237, 346, BStBl. II 2013, 111). Der Wohnsitzstaat könne im Falle eines Qualifikationskonfliktes nicht unter Rückgriff auf das nationale Steuerrecht des Quellenstaates eine doppelte Steuerbefreiung vermeiden (Verweis auf Kommentierung von Herlinghaus, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA Spanien 1966 Art. 23 Rn. 8 m. w. N. aus der Rechtsprechung). Da die Dividenden in Spanien einer Quellensteuer von 10 v. H. unterworfen worden seien, sei eine „Keinmalbesteuerung“ nicht gegeben.

Der vom Beklagten herangezogene § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 52 Abs. 59a S. 6 EStG führe zu einer echten Rückwirkung, die verfassungswidrig sei. Zudem liege ein unzulässiger „Treaty-override“ vor. Die Regelung sei daher im Streitfall nicht anwendbar.

Die Klägerin beantragt,

die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2003 und 2004 jeweils vom 04. Oktober 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. Juni 2010 abzuändern und Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 1.554.465,23 EUR (2003) bzw. 3.192.996,19 EUR (2004) festzustellen,

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

Der Beklagte machte zuletzt geltend, dass die Dividendenzahlungen unabhängig von den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 26. Februar 1992 (I R 85/91, BStBl 1992, 937) jedenfalls nach § 50d Abs. 10 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie (AmtshilfeRLUmG, BGBl. I 2013, S. 1809) als Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 DBA Spanien 1966 zu qualifizieren seien. Das Besteuerungsrecht für die Ausschüttungen stünde Spanien zu und die Dividenden seien in Deutschland von der Einkommensteuer freizustellen.

In Spanien seien die Dividenden lediglich mit einem nach Art. 10 DBA Spanien 1966 beschränkten Steuersatz besteuert worden. Das spanische Steuerrecht kenne keine dem deutschen Steuerrecht vergleichbare Besteuerung des Sonderbetriebsvermögens; nach spanischen Recht werde eine Sociedad en Comandita als juristische Person behandelt.

Da hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Dividenden ein negativer Qualifikationskonflikt vorliege und die Dividenden in Spanien mit einem durch Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) DBA Spanien 1966 auf 10 v. H. beschränkten Quellensteuersatz erfasst worden seien, finde § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG Anwendung und eine Freistellung sei im Ergebnis zu versagen.

Die in § 52 Abs. 59a EStG angeordnete echte Rückwirkung sei ausnahmsweise zulässig, da sich die Klägerin nicht auf ein schutzwürdiges Vertrauen berufen könne. Durch die Regelung des § 50d Abs. 9 EStG werde die Freistellungsmethode in Fällen eingeschränkt, in denen es anderenfalls aufgrund von Qualifikationskonflikten zu einer dem Sinn und Zweck der Freistellungsmethode widersprechenden Nichtbesteuerung kommen würde. Die durch das Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) in das EStG aufgenommene Regelung § 50d Abs. 9 EStG sei deklaratorisch (Verweis auf BT-Drucks 16/2712, S. 65). Nach der Kommentierung des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD-Mk) bestehe für den Ansässigkeitsstaat bei derartigen Qualifikationskonflikten keine Verpflichtung zur Freistellung. Die erst mit dem Musterabkommen der OECD (OECD-MA) aus 2000 in die Kommentierung aufgenommene Auslegung sei auch für ältere DBA zu beachten, da zwischen den Mitgliedstaaten der OECD Konsens bestehe, das Art. 23 A OECD MA in diesem Sinne zu verstehen sei und da durch die Änderungen und Ergänzungen des Kommentartextes nur die aktuelle Sichtweise der Mitgliedstaaten zur Auslegung geltender DBA zum Ausdruck gebracht werde (vgl. Tz. 35 der Einleitung zum Kommentar). Die entsprechenden Ausführungen in Tz. 32.6 der Musterkommentars 2000 seien am 29. April 2000 eingefügt worden, so dass in den Jahren 2003 und 2004 insoweit kein schutzwürdiges Vertrauen bestanden haben könne. Der Kommentar zum OECD MA sei bei der Auslegung gleich einer originären völkerrechtlichen Rechtsquelle zu berücksichtigen, da er wie das OECD MA im OECD-Rat von den Botschaftern der

OECD-Mitgliedstaaten verabschiedet werde (Verweis auf Wichmann, FR 2011, 1082 f.). Der Kommentar sei daher ein Indikator für die bei der Auslegung zu beachtende Staatenpraxis.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze der Beteiligten sowie den Inhalt der beigezogenen Steuerakte Bezug genommen.

Der Berichterstatter hat die Sache mit den Beteiligten am 18. Juli 2013 erörtert. Der Senat hat in der Sache am 2. Juli 2014 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschriften wird verwiesen.

## Entscheidungsgründe

A. Die Klage ist insgesamt zulässig.

Soweit mit der Klage für 2003 die Feststellung eines Gewinnbetrags begehrt wird, der unter dem Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß dem geänderten Bescheid vom 30. Dezember 2005 liegt, führt dies nicht zu einer teilweisen Unzulässigkeit der Klage. Die sog. Änderungssperre nach § 42 Finanzgerichtsordnung (FGO) i. V. m. § 351 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) greift insoweit nicht. Die Feststellung im geänderten Bescheid stand nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Auf Festsetzungen und Feststellungen, die unter dem VdN stehen, findet die Änderungssperre nach ganz herrschender Ansicht (vgl. dazu Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblattsammlung, Stand: 113. Lfg. Sept. 2013, § 351 Anm. 23 m. w. N.; von Groll, in Gräber, FGO, 7. Aufl. 2010, § 42 Rn. 16 m. w. N.) keine Anwendung.

B. Die Klage ist begründet.

I. Streitgegenstände sind die in den Gewinnfeststellungsbescheiden i.S. der §§ 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO festgestellten gewerblichen Gewinne in Höhe der Ausschüttungen der spanischen OBE SL. Eine Feststellung der nach DBA Spanien 1966 steuerfreien Einkünfte i. S. v. § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ist hingegen nicht Streitgegenstand.

Die Klägerin begehrt mit der Klage allein die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ohne die nach DBA steuerfreien Einkünfte. Die daneben erforderliche Feststellung der abkommensrechtlich steuerbefreiten Einkünfte muss hingegen grundsätzlich in einem eigenständigen und von der Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO rechtlich zu trennenden Bescheid erfolgen (vgl. BFH-Urteile vom 24. Juli 2013 I R 57/11, Jurisdokumentation; vom 18. September 2007 I R 79/06, BFH/NV 2008, 729 unter II. 4. der Entscheidungsgründe).

II. Die strittige Feststellung der von der spanischen Untergesellschaft ausgeschütteten Beträge betrifft formell-rechtlich die die Klägerin betreffenden Gewinnfeststellungen, da für die spanischen Untergesellschaft in Deutschland für die Streitjahre keine Gewinnfeststellungsverfahren durchzuführen sind.

1. Nach §§ 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden einkommensteuerpflichtige und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende Besteuerungsgrundlagen gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen zuzurechnen sind. Diese Voraussetzungen sind unter anderem dann erfüllt, wenn es um Einkünfte geht, die im Rahmen einer gewerblich tätigen Personen(handels)gesellschaft (Mitunternehmerschaft) erzielt werden (vgl. BFH-Urteil vom 18. September 2007 I R 79/06, BFH/NV 2008, 729).

Ist an einer Personengesellschaft (Untergesellschaft) eine andere Personengesellschaft (Obergesellschaft) beteiligt, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ein sog. „zweistufiges“ Feststellungsverfahren durchzuführen, bei dem die Einkünfte der Untergesellschaft gesondert festgestellt werden und das Ergebnis dieser Feststellung in eine für die Obergesellschaft durchzuführende weitere gesonderte Feststellung eingeht (vgl. BFH-Urteil vom 09. Dezember 2010 I R 49/09, BFHE 232, 145, BStBl. II. 2011, 482 m. w. N.; BFH-Beschluss vom 26. April 2005 I B 159/04, BFH/NV 2005, 1560, m.w.N.). Bei mehreren Obergesellschaften ist entsprechend ein mehrstufiges Feststellungsverfahren durchzuführen, bei dem die bei der jeweiligen Untergesellschaft zu treffenden Feststellungen jeweils in die die Obergesellschaft betreffenden Gewinnfeststellungen eingehen.

Die vorstehenden Grundsätze gelten unabhängig davon, ob die Untergesellschaft nach inländischem oder nach ausländischem Recht errichtet worden ist und ob sich ihre Geschäftsleitung im Inland oder im Ausland befindet (BFH-Urteile vom 09. Dezember 2010 I R 49/09, BFHE 232, 145, BStBl. II. 2011, 482 m. w. N.; vom 9. Juli 2003 I R 5/03, BFH/NV 2004, 1; Söhn, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 180 AO Rn. 178 m. w. N.).

Nach diesen Rechtsgrundsätzen wären die Dividendenzahlungen der OBE SL als Sonderbetriebseinnahmen grundsätzlich im Rahmen der Feststellung des Gesamtgewinns der spanischen Untergesellschaft zu erfassen und der Klägerin als Obergesellschaft und Mitunternehmerin der spanischen GmbH & Co. KG zuzurechnen (Feststellung erster Stufe).

Erträge des Sonderbetriebsvermögens der Obergesellschaft in ihrer Eigenschaft als Mitunternehmerin der Untergesellschaft sind als Teil des gesondert und einheitlich festzustellenden Gesamtgewinns der Untergesellschaft zu erfassen, der in Feststellung bei der Obergesellschaft eingeht (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juli 2013 I R 57/11, Jurisdokumentation; Rätke, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 Anm. 630 m. w. N.; Wacker, in Schmidt, § 15 Rn. 409, 610 ff., 619 m. w. N.).

2. Allerdings ist für die spanische Untergesellschaft für die Streitjahre kein Gewinnfeststellungsverfahren durchzuführen, so dass die Erträge direkt in dem die Klägerin als Obergesellschaft betreffenden Feststellungsverfahren zu erfassen und ihrer Kommanditistin als allein am Gewinn beteiligte Gesellschafterin – die Komplementär-GmbH ist am Gewinn nicht beteiligt – zuzurechnen sind.

Eine Ausnahme von dem vorgenannten Grundsatz des gestuften Feststellungsverfahrens gilt, wenn an den Einkünften einer ausländischen Unterpersonengesellschaft zwar eine inländische Obergesellschaft mit mehreren im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern, daneben aber keine weiteren im Inland steuerpflichtigen Personen unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind. In diesem Fall ist ein eigenständiges Feststellungsverfahren für die Einkünfte der Untergesellschaft nicht erforderlich, sondern es ist allein für die Obergesellschaft eine gesonderte Feststellung vorzunehmen. Dies ergibt sich aus einer entsprechenden Anwendung von § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO (vgl. BFH-Urteile vom 24. Juli 2013 I R 57/11, Jurisdokumentation; vom 09. Dezember 2010 I R 49/09, BFHE 232, 145, BStBl. II. 2011, 482 m. w. N.; vom 4. November 2003 VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372, m.w.N.).

Durch § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO soll vermieden werden, dass eine gesonderte Feststellung durchgeführt wird, wenn der Zweck des Feststellungsverfahrens – die einheitliche Sachbehandlung gegenüber allen an den Einkünften Beteiligten – dies nicht erfordert (vgl. auch BFH-Urteil vom 09. Dezember 2010 I R 49/09, BFHE 232, 145, BStBl. II. 2011, 482 m. w. N.). Sind an einer ausländischen Untergesellschaft neben der deutschen Obergesellschaft keine Steuerinländer beteiligt, wird die Einheitlichkeit der Sachbehandlung für Zwecke der inländischen Besteuerung bereits durch ein die Obergesellschaft betreffendes Feststellungsverfahren gewährleistet und es bedarf keiner darüber hinaus gehenden auch für die Steuerausländer wirkenden Einheitlichkeit der Gewinnfeststellung (ebenso BFH-Urteil vom 09. Dezember 2010 I R 49/09, BFHE 232, 145, BStBl. II. 2011, 482 m. w. N.). Folge hiervon ist, dass der Erlass eines Feststellungsbescheids erster Stufe entfällt und nur gegenüber den Gesellschaftern der inländischen Oberpersonengesellschaft ein Feststellungsverfahren durchzuführen ist. Deren anteilige (ausländischen) Beteiligungseinkünfte sind dann – ohne Bindung an ein vorgelagertes Feststellungsverfahren – aus den Gewinnermittlungsunterlagen der ausländischen Gesellschaft zu bestimmen; maßgeblich hierfür ist das inländische materielle Recht (BFH-Urteile vom 24. Juli 2013 I R 57/11, Jurisdokumentation; vom 4. November 2003 VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372; vom 18. September 1996 I R 69/95, BFH/NV 1997, 408).

Danach ist für die spanische Untergesellschaft kein Feststellungsverfahren durchzuführen, in dem die Dividendenzahlungen als Sonderbetriebseinnahmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG) der Klägerin zu erfassen gewesen wären. Vielmehr ist allein für die Gesellschafter der Klägerin als Obergesellschaft eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung durchzuführen, bei der die Dividendenzahlungen direkt anzusetzen sind – wenn sie nach dem DBA Spanien 1966 steuerpflichtig sind – bzw. nicht anzusetzen sind – wenn sie nach DBA Spanien 1966 von der Einkommensteuer freizustellen sind –, wobei im letztgenannten Fall zusätzlich eine Feststellung nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO notwendig ist, welche allerdings – wie ausgeführt wurde – nicht Gegenstand des Rechtsstreits ist.

An der spanischen Untergesellschaft waren neben der Klägerin ausschließlich in Spanien ansässige spanische Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der spanischen SL (OBE SL, R SL und die M SL) beteiligt.

3. Ein die Untergesellschaft betreffendes Gewinnfeststellungsverfahren ist auch nicht aufgrund der Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG durchzuführen, da die Regelung auf die strittigen Ausschüttungen der spanischen OBE SL an die Klägerin keine Anwendung findet.

Eine Gleichstellung eines mittelbar Beteiligten mit einem unmittelbar Beteiligten nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ist auf die von der Untergesellschaft an den mittelbar Beteiligten gezahlten Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen sowie dessen Erträge aus seinem Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft begrenzt (ganz herrschende Meinung: vgl. BFH-Urteile vom 06. September 2000 IV R 69/99, BStBl. II. 2001, 731, 733; vom 07. Dezember 2000 III R 35/98, BStBl. II 2001, 316, 319; vom 22. Juni 2006 IV R 56/04, BStBl. II. 2006, 838; BFH-Beschluss vom 31. August 1999

VIII B 74/99, BStBl. II. 1999, 794, 795; Rätke, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 Anm. 629 m. w. N.; Wacker, in Schmidt, § 15 Rn. 255 u. 610). Damit kommt die Regelung nur zur Anwendung, wenn es um Sondervergütungen für unmittelbar der Untergesellschaft erbrachte Leistungen des Gesellschafters der Obergesellschaft geht oder um Erträge des Gesellschafters der Obergesellschaft aus dem SBV I oder II bei der Untergesellschaft (z. B. Nutzungsvergütungen für Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter der Obergesellschaft der Untergesellschaft unmittelbar zur Nutzung überlassen hat (SBV I) oder Ausschüttungen auf den Anteil des Gesellschafters der Obergesellschaft an der Komplementär-GmbH der Untergesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG (SBV II), vgl. dazu Wacker, in Schmidt, EStG 15. Aufl., § 15 Rn. 613 ff., 615 ff. m. w. N.).

Bei der Ermittlung des Gesamtgewinns der Untergesellschaft und der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen i. S. v. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst a AO sind ausschließlich die vorgenannten Besteuerungsgrundlagen, hinsichtlich derer eine Gleichstellung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG erfolgt, von Bedeutung. Die strittigen Zahlungen stellen für die über die weiteren Obergesellschaften an der spanischen Untergesellschaft mittelbar beteiligten inländischen Gesellschafter weder Tätigkeitsvergütungen noch Erträge aus dem Sonderbetriebsvermögen I oder II bei der Untergesellschaft dar. Die strittigen Dividendenzahlungen sind Sonderbetriebseinnahmen der Klägerin als Mitunternehmerin der spanischen Untergesellschaft (Obergesellschaft), welche den über die weiteren Obergesellschaften mittelbar an der Klägerin beteiligten Gesellschaftern nicht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG direkt als Sonderbetriebseinnahmen zugerechnet werden können, sondern nur mittelbar über das mehrstufige Gewinnfeststellungsverfahren.

Bei einer doppel- oder mehrstöckigen Personen(handels)gesellschaft ist die mitunternehmerisch beteiligte Obergesellschaft selbst Zurechnungsobjekt der aus der Untergesellschaft erzielten Einkünfte (vgl. Großer Senat des BFH-Beschluss vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691; Wacker, in Schmidt, § 15 Rn. 610, 612: zu den Modifikationen der Rechtsprechungsgrundsätze durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Die Gesellschafter der Obergesellschaft selbst sind – vorbehaltlich der Stellung als sog. Sonder-Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG – grundsätzlich keine Mitunternehmer der Untergesellschaft, so dass ihnen weder der Anteil am Gewinn der Untergesellschaft direkt zugerechnet werden kann noch etwaige Erträge aus dem Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft (vgl. dazu Söhn, StuW 1999, 328, 332 m. w. N.; Wacker, in Schmidt, § 15 Rn. 256, 612, 619). Die Erträge aus dem Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Untergesellschaft sind der Obergesellschaft zuzurechnen (vgl. Wacker, in Schmidt, § 15 Rn. 619).

4. Für die Klägerin als inländische Personenhandelsgesellschaft hingegen ist ein Gewinnfeststellungsverfahren nach §§ 179 Abs. 2 Satz 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst a AO durchzuführen. An der Klägerin ist die E Führungen und Systeme GmbH & Co. KG als (einzige) Kommanditistin und über diese und die weiteren Obergesellschaften der E-Gruppe mittelbar mehrere im Inland einkommensteuerpflichtige Gesellschafter beteiligt sowie die E Verwaltungs GmbH mit Sitz in Deutschland als im Inland körperschaftsteuerpflichtige Komplementärin.

Die in den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheiden festgestellten Besteuerungsgrundlagen haben Bindungswirkung für die im Rahmen des mehrstufigen Feststellungsverfahrens zu treffenden Gewinnfeststellungen bei den weiteren Obergesellschaften; die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide haben insoweit den Charakter von Grundlagenbescheiden i. S. v. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO (vgl. Söhn, StuW 1999, 328, 331; ders. in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 180 AO Rz. 264 m. w. N.; Wacker, in Schmidt, § 15 Rn. 409, 610 ff., 619 m. w. N.).

III. Der Beklagte hat die strittigen Dividenden zu Unrecht bei den festgestellten Einkünften aus Gewerbebetrieb der Klägerin der Jahre 2003 und 2004 berücksichtigt.

Die Einkünfte sind als Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 von der deutschen Steuer (Einkommensteuer/Körperschaftsteuer) freizustellen; eine Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG scheidet insoweit aus.

Einkünfte, die nach einem DBA von der inländischen Besteuerung freizustellen sind (sog. Freistellungsmethode), können nicht als steuerpflichtige inländische Einkünfte gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO festgestellt werden (stRspr des BFH: BFH-Urteile vom 17. November 1999 I R 7/99, BFHE 191, 18, BStBl II 2000, 605; vom 10. Juli 2002 I R 71/01, BFHE 200, 184, BStBl II 2003, 191, 194; vom 18. Dezember 2002 I R 92/01, BFHE 201, 447; BFH-Beschluss vom 26. April 2005 I B 159/04, BFH/NV 2005, 1560; ebenso Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, § 180 AO 1977 Rz. 161); sie sind nicht Teil der im Gewinnfeststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen.

Die nach einem DBA steuerfreien Einkünfte sind –wie ausgeführt wurde– in einem Feststellungsbescheid nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO für Zwecke des Progressionsvorbehalts festzustellen.

1. Die Dividenden stellen bei der Klägerin im Ergebnis gewerbliche Sonderbetriebseinnahmen des Sonderbetriebsvermögens II i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar.

Die Auszahlungen sind zunächst ihrer Art nach als Beteiligungsbezüge i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zu qualifizieren; danach gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u. a. „sonstige Bezüge“ aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist auch auf Bezüge von der GmbH vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften anwendbar (Weber-Grellet, in Schmidt, § 20 Rn. 31 a. E. m. w. N.). Die OBE SL entspricht bei dem anzustellenden Typenvergleich (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 04. April 2007 I R 110/05, BFHE 217, 535, BStBl. II 2007, 521; BFH-Urteile vom 3. Februar 1988 I R 134/84, BFHE 153, 14, BStBl. II 1988, 588; vom 15. März 1995 II R 24/91, BFHE 177, 497, BStBl. II 1995, 653) ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur nach (vgl. Bascopé/Hering, GmbH-Rundschau – GmbHR – 2005, 609 ff.) der deutschen GmbH.

§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG tritt nach dessen Abs. 8 Satz 1 jedoch vorliegend hinter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zurück, da die Dividenden im gewerblichen Sonderbetriebsvermögen II der Klägerin bei der OBE SC erzielt wurden und damit als sog. Sonderbetriebseinnahmen zu qualifizieren sind.

Die Gesellschafter einer GmbH & Co. KG erzielen gewerbliche Einkünfte, wenn diese selbst einen Gewerbebetrieb unterhält; gleiches gilt, wenn es sich um eine gewerblich geprägte Gesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG handelt.

Im Streitfall sind bereits die Voraussetzungen der erstgenannten Fallgruppe erfüllt. Die spanische OBE SC war –wie die Klägerin– mit der Produktion und dem Handel von Möbelbeschlägen selbst originär gewerbliche tätig i. S. v. § 15 Abs. 2 EStG, so dass eine gewerbliche Mitunternehmerschaft i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorlag (vgl. dazu Wacker, in Schmidt, § 15 EStG Rn. 180 m. w. N.).

Der Umstand, dass für die spanische Untergesellschaft entsprechend der vorausgegangenen Ausführungen kein Gewinnfeststellungsverfahren durchzuführen ist, ist für die Qualifikation der Einkünfte aus der Personenuntergesellschaft als gewerbliche Einkünfte i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unerheblich. Vielmehr sind die der Klägerin als Personenobergesellschaft zuzurechnenden Mitunternehmereinkünfte aufgrund der gewerblichen Tätigkeit der Untergesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen, was bei einer im Übrigen nicht gewerblichen Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG zu einer gewerblichen Abfärbung führen würde; § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG ist im Streitfall jedoch nicht anwendbar, da die Klägerin mit der Produktion und dem Handel von Möbelbeschlägen selbst ebenfalls originär gewerblich tätig war.

Ausschüttungen der Komplementär-GmbH an den Kommanditisten, dessen GmbH-Anteil seinem Sonderbetriebsvermögen bei der KG zuzurechnen ist, sind bei diesem als Sonderbetriebseinnahmen aus der KG zu qualifizieren, die neben den in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ausdrücklich genannten Gewinnanteilen und Sondervergütungen als Teil des gewerblichen Gewinns des Mitunternehmers bei der Kommanditgesellschaft gesondert und einheitlich festzustellen sind (vgl. BFH-Urteile vom 21. September 1995 IV R 65/94, BFHE 179, 62, BStBl. II 1996, 66 a. E.; vom 16. Mai 1995 VIII R 18/93, BFHE 178, 52, BStBl. II 1995, 714; Wacker in Schmidt, EStG 33. Aufl. 2014, § 15 Rn. 714 a. E.).

Dies gilt auch für Erträge aus einer Beteiligung an einer im Ausland ansässigen und gewerblich tätigen ausländischen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft bei ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur einer deutschen Personengesellschaft entspricht (sog. Typenvergleich), selbst wenn die Gesellschaft im Sitzstaat als juristische Person angesehen und dort der Körperschaftsteuer unterworfen wird (vgl. BFH-Beschluss vom 04. April 2007 I R 110/05, BFHE 217, 535, BStBl. II 2007, 521 m. w. N.; BFH-Urteil vom 24. März 1999 I R 114/97, BFHE 188, 315, BStBl. II 2000, 399).

Danach gehörte die Beteiligung der Klägerin an der OBE SL zu deren Sonderbetriebsvermögen bei der OBE EC vergleichbar dem Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH eines Kommanditisten einer GmbH & Co. KG nach deutschem Recht.

Die OBE EC entspricht bei einem Typenvergleich einer Kommanditgesellschaft in der Ausgestaltung einer GmbH & Co. KG (vgl. zur Rechtslage in Spanien: Schmidt/Abegg, GmbHR 2005, 1602 ff.; vgl. auch Oberfinanzdirektion Hannover, Verfügung vom 28.02.2007, Az. S 2700-2-StO 242, Jurisdokumentation; Oberfinanzdirektion Koblenz, Verfügung vom 08. August 1997, Az. S 2701 A-St 34 1, Jurisdokumentation). Unschädlich ist dabei für den Typenvergleich, dass eine GmbH & Co KG spanischen Rechts in Spanien als Körperschaftsteuersubjekt behandelt wird (vgl. dazu Herlinghaus, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Spanien Anh. Rn. 29 f.; Schmidt/Abegg, GmbHR 2005, 1602 ff., 1604).

Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH sind grundsätzlich sog. notwendiges Sonderbetriebsvermögen II, da sie Einfluss auf die Geschäftsführung in der KG vermitteln (vgl. dazu

BFH-Urteile vom 15. Oktober 1998 IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl. II. 1999, 286 m. w. N.; vom 11. Dezember 1990 VIII R 14/87, BFHE 164, 20, BStBl II 1991, 510; Rätke, in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer (H/H/R), § 15 EStG Anm. 739). Etwas anderes gilt nur für den hier nicht gegebenen Fall, dass die Komplementär-GmbH neben ihrer Geschäftsführertätigkeit für die KG noch eine Tätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung ausübt (vgl. BFH-Urteil vom 12. November 1985 VIII R 286/81, BFHE 145, 62, BStBl II 1986, 55; Rätke, in H/H/R, § 15 EStG Anm. 739). Nach den vorgenannten Grundsätzen ist auch die Beteiligung einer Obergesellschaft an der Komplementär-GmbH der Untergesellschaft zu qualifizieren (vgl. Rätke, in H/H/R, § 15 EStG Anm. 635, 739).

Die Funktion und Tätigkeit der spanischen OBE SL beschränkten sich vorliegend auf die Geschäftsführung und Komplementärstellung in der OBE SC, so dass der Anteil an der OBE SL Sonderbetriebsvermögen II der Klägerin bei der Untergesellschaft darstellt.

Der Annahme gewerblicher Dividendeneinkünfte steht auch nicht entgegen, dass die spanische Kommanditgesellschaft nach spanischen Recht im Gegensatz zum deutschen Recht als juristische Person behandelt und der spanischen Körperschaftsteuer unterworfen wird und an den Gesellschafter ausgezahlte Dividenden bei diesem nach spanischem Steuerrecht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen sind. Die Qualifikation, Zurechnung und Ermittlung der Einkünfte richtet sich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ausschließlich nach dem nationalen Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats und ist nicht Gegenstand der DBA (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 04. April 2007 I R 110/05, BFHE 217, 535, BStBl. II 2007, 521 m. w. N.; BFH-Urteile vom 24. März 1999 I R 114/97, BFHE 188, 315, BStBl. II 2000, 399; vom 29. Oktober 1997 I R 35/96, BFHE 184, 476, BStBl. II. 1998, 235 m. w. N.; Wassermeyer, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, MA Art. 1 Rn. 49 m. w. N.).

2. Die Einkünfte sind nach dem DBA Spanien als Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 von der deutschen Steuer (Einkommensteuer/Körperschaftsteuer) freizustellen.

a. Für die Streitjahre 2003 und 2004 ist das DBA-Spanien 1966 anzuwenden, welches am 14. März 1968 in Kraft trat (Art. 29 Abs. 2 DBA-Spanien 1968). Das am 18. Oktober 2012 in Kraft getretene DBA-Spanien vom 3. Februar 2011 (BGBl. II 2012, S. 19, BStBl. II. I 2013, 350), welches das DBA Spanien 1966 abgelöst hat, findet im Streitfall (noch) keine Anwendung.

b. Die Klägerin selbst ist zwar nicht abkommensberechtigt, jedoch können sich im Streitfall die über die weiteren Obergesellschaften an der spanischen Untergesellschaft mittelbar beteiligten, im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter auf das DBA Spanien 1966 berufen.

Nach Art. 1 DBA Spanien 1966 gilt das Abkommen nur für „Personen“, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten „ansässig“ sind.

Die Klägerin erfüllt weder den Personenbegriff noch kann sie als in einem Vertragsstaat ansässig i. S. d. DBA Spanien 1966 angesehen werden.

Der Ausdruck „Person“ erfasst nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. e DBA Spanien 1966 natürliche Personen sowie Gesellschaften i. S. v. Art. 3 Abs. 1 Buchst. f DBA Spanien 1966. Entgegen dem Musterabkommen sind „andere Personenvereinigungen“ vom Personenbegriff des DBA Spanien 1966 nicht erfasst (vgl. dazu Herlinghaus, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA Spanien Art. 3 Rn. 5 m. w. N.; vgl. zum MA Wassermeyer/Kaeser, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 4 MA Rn. 118).

Die Klägerin ist nicht „Gesellschaft“ i. S. v. Art. 3 Abs. 1 Buchst. f DBA Spanien. Als „Gesellschaft“ versteht das Abkommen juristische Personen und andere Rechtsträger, die für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt werden (Art. 3 Abs. 1 Buchst. f DBA Spanien 1966). Insoweit genügt eine entsprechende steuerliche Behandlung für Zwecke entweder der Körperschaftsteuer oder der Vermögensteuer (Herlinghaus, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA Spanien Rn. 11). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, beurteilt sich nach dem Recht des Anwenderstaates (vgl. Herlinghaus, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA Spanien Rn. 11).

Im danach maßgebenden deutschen Steuerrecht wird eine Kommanditgesellschaft nicht wie eine juristische Person behandelt und ist nicht Gesellschaft i. S. v. Art. 3 Abs. 1 Buchst. f DBA Spanien 1966.

Der Begriff der Ansässigkeit setzt nach Art. 4 Abs. 1 DBA Spanien 1966 die subjektive Steuerpflicht der „Person“ voraus; auch daran fehlt es.

Aus deutscher Sicht sind die KG bzw. GmbH & Co. KG weder Subjekt der Einkünfteerzielung noch der Besteuerung. Der Besteuerung unterliegen vielmehr deren Gesellschafter (vgl. BFH-Urteile vom 15.



November 2011 VIII R 12/09, BFHE 236, 42, BStBl. II. 2012, 207; vom 3. Februar 2010 IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl. II. 2010, 751; und IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492).

Ein Gewinnfeststellungsbescheid i.S. der §§ 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO richtet sich dementsprechend inhaltlich auch nicht an die Personenhandelsgesellschaft, sondern an die einzelnen Mitunternehmer als Subjekte der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer (vgl. BFH-Urteil vom 29. November 2012 IV R 37/10, BFH/NV 2013, 910). Im finanzgerichtlichen Prozess wegen gesonderter und einheitlicher Gewinnfeststellung ist die Personenhandelsgesellschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 Finanzgerichtsordnung zwar beteiligtenfähig und subjektiv klagebefugt, tritt dabei jedoch nur als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter (Mitunternehmer) auf.

Eine KG ist aus deutscher Sicht nach dem DBA Spanien 1966 im Ergebnis nicht abkommensberechtigt (vgl. auch Herlinghaus, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA Spanien 1966 Art. 1 Rn. 13, Art. 3 Rn. 5, Art. 4 Rn. 15; Prokisch, in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl. 2008, Art. 1 Rn. 25 ff., 34c; Wilke, in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Loseblattsammlung, 23. Lieferung, Februar 2011, DBA-Spanien Art. 1 Rn. 38, Art. 3 Rn. 4).

Eine Abkommensberechtigung der Klägerin als Personenhandelsgesellschaft ergibt sich auch nicht aus der Sonderregelung des Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien 1966. Adressat des Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien 1966 ist dem Wortlaut nach nicht die Personengesellschaft, sondern deren Gesellschafter (ebenso Herlinghaus, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA Spanien 1966 Art. 3 Rn. 5; Art. 4 Rn. 15; Wilke, in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Loseblattsammlung, 23. Lieferung, Februar 2011, DBA-Spanien Art. 4 Rn. 4). Die Regelung vermittelt einer deutschen Personenhandelsgesellschaft selbst keinen Abkommenschutz; vielmehr fingiert sie eine Ansässigkeit der Gesellschafter im Staat der Geschäftsleitung der Gesellschaft (s. unter B. III. 2. d. ff. der Entscheidungsgründe).

c. Die fehlende Abkommensberechtigung der Klägerin steht der Anwendung des DBA Spanien 1966 im Streitfall nicht entgegen, da sich die an der spanischen Untergesellschaft mittelbar beteiligten Gesellschafter der E-Gruppe auf das DBA berufen können.

Bei steuerlicher Transparenz der Personengesellschaft nach dem Recht des Anwenderstaates entspricht es allgemeiner abkommensrechtlicher Auffassung, dass die Gesellschafter selbst die Einkünfte i. S. d. DBA erzielen und sich dementsprechend persönlich auf das DBA berufen können (Dremel, in Schönfeld/Ditz, Art. 1 Rn. 44 m. w. N.; Prokisch, in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerung, 5. Aufl. 2008, Art. 1 Rn. 14 ff., 25 ff., 35 m. w. N.; vgl. BFH-Urteil vom 24. August 2011 I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165). So empfahl der Musterkommentar zum (ersten) OECD-Musterabkommen vom 30. Juli 1963 (OECD-Dokument C (63) 87) unter Ziff 6 in Fällen, in denen nach nationalem Recht nicht die Gesellschaft, sondern deren Gesellschafter besteuert werden, im DBA eine klarstellende Regelung aufzunehmen, wonach die Beteiligung –und damit die daraus erzielten Einkünfte des Unternehmens– den Gesellschaftern anteilig zugerechnet wird (vgl. Vogel, in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerung, 5. Aufl. 2008, Art. 3 Rn. 44). In neueren Abkommen wurde eine derartige Klarstellung nicht mehr für erforderlich gehalten und war bereits im Musterkommentar zum Musterabkommen 1977 nicht mehr enthalten (dazu Vogel, in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerung, 5. Aufl. 2008, Art. 3 Rn. 44). Diese Sichtweise entspricht der Zielsetzung von DBA's, die nach dem innerstaatlichen Recht bestehenden Steueransprüche zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung einzuschränken. Die Frage der Abkommensberechtigung stellt sich daher nur für die Personen, die im Anwenderstaat persönlich steuerpflichtig sind und denen die fraglichen Einkünfte dort zugerechnet werden (vgl. dazu Wassermeyer, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, MA Art. 1 Rn. 28 f.). Insoweit ist der Umstand, dass im DBA Spanien 1966 eine Ziff. 6 des Musterkommentars 1963 entsprechende Klarstellung nicht enthält, unschädlich und steht einer Abkommensberechtigung der einkommensteuer-/körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafter nicht entgegen.

Bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen ist auf die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gesellschafter und deren Abkommensberechtigung abzustellen, denen die Einkünfte im Ergebnis als Steuersubjekte der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer zuzurechnen sind.

Die an der Klägerin als Kommanditistin beteiligte Obergesellschaft sowie die darüber stehenden Obergesellschaften (Personengesellschaften) selbst sind nicht abkommensberechtigt; insoweit ist nach den vorstehenden Grundsätzen auf die über die weiteren Obergesellschaften zuletzt mittelbar beteiligten unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen bzw. juristischen Personen abzustellen, da diesen die festzustellenden Einkünfte im Ergebnis im Rahmen des mehrstufigen Feststellungsverfahrens als Subjekte der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer zuzurechnen sind. Die mittelbar an der Klägerin beteiligten Gesellschafter haben ihren Wohnsitz bzw. ihren Sitz in Deutschland und sind demnach im Inland „ansässig“ i. S. v. Art. 1 i. V. m. Art. 4 Abs. 1 DBA Spanien 1966.

d. Die strittigen Zahlungen der OBE SL an die Klägerin stellen dem sog. Betriebsstättenvorbehalt (Art. 10 Abs. 5 DBA Spanien 1966) unterfallende Dividenden i. S. v. Art. 10 Abs. 4 DBA Spanien 1966 dar, die nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 von der deutschen Einkommensteuer freizustellen sind.

aa. Im Abkommensrecht gilt der Grundsatz der Spezialität, d. h. die spezielleren Einkunftstatbestände gehen den allgemeineren Tatbeständen grundsätzlich vor. Für das Verhältnis zwischen Dividenden (Art. 10 DBA Spanien 1966) und Unternehmensgewinnen (Art. 7 DBA Spanien 1966) ergibt sich dies aus Art. 7 Abs. 7 DBA Spanien 1966 (vgl. dazu Kaeser/Wassermeyer, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 10 MA Rn. 155).

Bei Vorliegen der Voraussetzungen des sog. Betriebsstättenvorbehaltes nach Art. 10 Abs. 5 DBA Spanien 1966 ist abkommensrechtlich jedoch von Unternehmensgewinnen auszugehen. Für die nach dem Betriebsstättenvorbehalt anzunehmenden Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 DBA Spanien 1966 gilt die für Dividendeneinkünfte geltende Einschränkung des Art. 23 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a Satz 3 DBA Spanien 1966 nicht.

bb. Die Ausschüttungen sind Dividenden i. S. v. Art. 10 Abs. 4 DBA-Spanien, welche grundsätzlich nach Art. 10 Abs. 1 und 2 DBA-Spanien im Wohnsitzstaat und im Quellenstaat –mit einem durch das DBA begrenzten Quellensteuersatz– besteuert werden können.

Nach Art. 10 Abs. 4 Satz 1, 3. Fallgruppe stellen die aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammenden Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind, Dividenden dar.

In Abgrenzung zur ersten und zweiten Fallgruppe des Art. 10 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien werden von der 3. Fallgruppe unverbriefte Gesellschaftsanteile erfasst, wie u. a. Geschäftsanteile einer GmbH (vgl. dazu Portner, in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 10 DBA-Spanien Rn. 6 i. V. m. Grützner, in Gosch/Kroppen/Grotherr, Art. 10 OECD-MA Rn. 194).

Bei der OBE SL handelt es sich um eine der deutschen GmbH vergleichbare juristische Person, bei der eine Verbriefung des Geschäftsanteils nach spanischem Recht ausgeschlossen ist (vgl. dazu Bascopé/Hering, GmbHR 2005, 609 ff., 610).

Die Einkünfte werden nach spanischem Recht den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt. Aufgrund Art. 10 Abs. 4 Satz 1, Var. 3 DBA Spanien hat der Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers nach dem Recht des Quellenstaats die steuerliche Gleichstellung der aus dem Gesellschaftsanteil stammenden Einkünfte mit Einkünften aus Aktien autonom zu prüfen (vgl. Kaeser/Wassermeyer, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, MA Art. 10 Rn. 149 m. w. N.; Schönfeld, in Ditz/Schönfeld, Doppelbesteuerungsabkommen, 1. Aufl. 2013, Art. 10 Rn. 178). Insoweit kommt es auf die Gleichstellung für Zwecke des Quellensteuerabzugs an (Kaeser/Wassermeyer, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, MA Art. 10 Rn. 149).

In Spanien unterliegen Dividenden einer spanischen GmbH oder GmbH & Co KG ebenso wie Dividenden einer spanischen Aktiengesellschaft, die an ausländische Anteilseigner ausgeschüttet werden, der beschränkten Steuerpflicht.

Die Dividendenzahlungen einer spanischen sociedad limitada, einer spanischen KG oder einer spanischen GmbH & Co. KG an einen inländischen oder ausländischen Gesellschafter werden bei der spanischen Einkommensteuer wie Dividendenzahlungen einer Sociedad Anónima als Einkünfte aus beweglichem Vermögen (Rendimientos del Capital mobiliario) erfasst (vgl. Courage, Internationale Wirtschaftsbriefe, Nr. 11 vom 13. Juni 2007, Gruppe 2, Fach 5, Seite 327 ff., 329; Hellwege, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Loseblattsammlung, 97. Lfg. November 2013, Spanien Einkommensteuer, Rn. 59 und 177). Insoweit kann die Frage dahin stehen, ob die Ausschüttung der spanischen Komplementär-GmbH nach spanischem Recht als Ausschüttung der spanischen KG in Rechtsform der GmbH & Co. KG zu qualifizieren ist, da auch solche steuerlich den Dividenden einer spanischen Aktiengesellschaft gleichgestellt sind.

Die Einnahmen aus Kapitalvermögen gliedern sich nach spanischem Recht in vier Hauptgruppen, wovon eine die durch eine Beteiligung am Eigenkapital einer Körperschaft erzielten Einnahmen umfasst, wie namentlich Dividenden, die ein Aktionär oder sonstiger Gesellschafter einer Körperschaft erhält (vgl. Courage, Internationale Wirtschaftsbriefe, Nr. 11 vom 13. Juni 2007, Gruppe 2, Fach 5, Seite 327 ff., 329; Hellwege, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Loseblattsammlung, 97. Lfg. November 2013, Spanien Einkommensteuer, Rn. 59 und 177). Der beschränkten Einkommensteuerpflicht natürlicher Personen (vgl. Hellwege, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Loseblattsammlung, 97. Lfg. November 2013, Spanien Einkommensteuer, Rn. 70) bzw. der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen (vgl. Darstellung bei Hellwege, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Loseblattsammlung, 97. Lfg. November 2013, Spanien

Körperschaftsteuer Rn. 307) unterliegen die Dividendenzahlungen in Spanien, die von einer in Spanien ansässigen Körperschaft – zu denen neben Kapitalgesellschaften auch spanische Personenhandelsgesellschaften wie die spanische KG bzw. spanische GmbH & Co. KG zählen – gezahlt werden (vgl. Courage, Internationale Wirtschaftsbriefe, Nr. 11 vom 13. Juni 2007, Gruppe 2, Fach 5, Seite 327 ff., 329). Insoweit erfolgt im spanischen Steuerrecht eine Anknüpfung zum Inland vergleichbar der Regelung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) EStG für die deutsche beschränkte Steuerpflicht.

cc. Aufgrund des Betriebsstättenvorbehalts in Art. 10 Abs. 5 DBA Spanien 1966 sind die strittigen Dividendenzahlungen abkommensrechtlich als Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 DBA Spanien 1966 zu qualifizieren.

Nach Art. 10 Abs. 5 Satz 1 DBA Spanien 1966 sind die Abs. 1 bis 3 nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger im anderen Vertragsstaat, in dem die zahlende Gesellschaft sitzt, eine Betriebsstätte hat und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. Beide Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt.

aaa. Der Betriebsstättenbegriff ist in Art. 5 DBA Spanien 1966 definiert. Nach Art. 5 Abs. 1 DBA Spanien 1966 ist Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Der Betriebsstättenbegriff ist in einem Sachzusammenhang mit dem Unternehmensbegriff zu verstehen. In diesem Kontext bestimmt Art. 3 Abs. 1 Buchst. g DBA Spanien 1966, dass „Unternehmens eines Vertragsstaates“ bzw. „Unternehmen des anderen Vertragsstaates“ ein solches bedeutet, das von einer in dem einen Vertragsstaat bzw. von einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird.

Wird ein Unternehmen von einer nach deutschem Steuerrecht transparenten spanischen Personen (handels)gesellschaft betrieben, wird die Beteiligung des einzelnen Mitunternehmers als dessen Unternehmen angesehen (vgl. zum DBA Schweiz: BFH-Urteil vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl. II 1992, 937 unter II. 3. c) bb) der Entscheidungsgründe; Hruschka, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 5 Rn. 64; Wassermeyer, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 5 MA Rn. 44 m. w. N.). Dieses Unternehmen des Mitunternehmers ist abkommensrechtlich seinem Anässigkeitsstaat zuzuordnen, so dass die Beteiligung eines in Deutschland ansässigen Gesellschafters (Mitunternehmers) einer spanischen Personen(handels)gesellschaft – vorbehaltlich der Anwendung des Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien 1966 (s. unter B. III. 2. d. ff. der Entscheidungsgründe) – ein „deutsches Unternehmen“ i. S. d. DBA Spanien 1966 begründet. Der in Spanien gelegene Ort der Geschäftsleitung der spanischen Personen(handels)gesellschaft begründet für den in Deutschland ansässigen Gesellschafter eine spanische Betriebsstätte i. S. v. Art. 5 Abs. 2 Buchst. a DBA Spanien (vgl. zum DBA Schweiz: BFH-Urteil vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl. II 1992, 937 unter II. 3. c) bb)).

Aufgrund der steuerlichen Transparenz einer Personenhandelsgesellschaft nach deutschem Recht wird eine unternehmerische Tätigkeit der Personenhandelsgesellschaft ihren Gesellschaftern (Mitunternehmern) zugerechnet. Gleiches gilt für die unternehmerische Betriebsstätte der Personenhandelsgesellschaft. Diese stellt eine (anteilige) Betriebsstätte der abkommensberechtigten Gesellschafter dar (vgl. Hruschka, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 5 Rn. 64; Wassermeyer, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 5 MA Rn. 44 m. w. N.). Bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen – wie im Streitfall – wird eine Betriebsstätte der Untergesellschaft den Gesellschaftern der Obergesellschaft unmittelbar als eigene Betriebsstätte zugerechnet (vgl. BFH-Urteil vom 16. Oktober 2002 I R 17/01, BFHE 200, 521, BStBl. II 2003, 631 unter III. 3. b) bb) aaa) der Entscheidungsgründe; Ditz, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 7 (2008) Rn. 70).

Nach diesen Rechtsgrundsätzen begründete der Ort der Geschäftsleitung der OBE SL in Spanien als Komplementärin der OBE SC für die einkommensteuerpflichtigen bzw. körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafter der Obergesellschaften der E-Gruppe als an der spanischen Untergesellschaft mittelbar beteiligte Mitunternehmer eine Betriebsstätte in Spanien.

Nicht erforderlich ist, dass die feste Geschäftseinrichtung, in welcher die Leitung der OBE SL als Komplementärin der OBE SC ausgeübt wird, der Klägerin bzw. den mittelbar beteiligten Gesellschaftern gehörte bzw. dass diese darüber Verfügungsmacht besaß(en) (vgl. zum DBA Schweiz: BFH-Urteil vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl. II 1992, 937 unter II. 3. c) bb) der Entscheidungsgründe; Wassermeyer, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 5 MA Rn. 44 m. w. N.). Nach ganz herrschender Ansicht in Rechtsprechung und Literatur genügt es, wenn die (Unter-) Personengesellschaft selbst Verfügungsmacht über die Betriebsstätte hat (BFH-Urteil vom 29. Januar 1964 I 153/61, BFHE 78, 428, BStBl. III. 1964, 165; vom 02. Dezember 1992 I R 165/90, BStBl. II 1993, 577; Buciek, in Beerman/Gosch, § 12 AO, Rn. 14; Hruschka, Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 5 Rn. 64 m. w. N.; Wassermeyer, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 5 MA Rn. 44 m. w. N.).

bbb. Die weitere Voraussetzung des Betriebsstättenvorbehalts, dass die Beteiligung, durch die die Dividenden ausgelöst sind, tatsächlich zur Betriebsstätte gehört, ist ebenfalls erfüllt.

Nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des BFH (vgl. zur Rechtsprechungsentwicklung Kaeser, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 7 MA Rn. 800 f. m. z. N.) ist die tatsächliche Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts – hier: Beteiligung an der OBE SL – zu einer Betriebsstätte auf der Grundlage einer wirtschaftlich-funktionalen Betrachtungsweise zu entscheiden. Eine allein rechtliche Zugehörigkeit, wie sie sich aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ergibt, genügt danach nicht (vgl. BFH-Urteile vom 27. Februar 1991 I R 15/89, BFHE 164, 38, BStBl. II. 1991, 444; vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl. II. 1992, 937; Kaeser, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 7 Rn. 800 m. w. N.).

Die tatsächliche Zugehörigkeit des Geschäftsanteils an einer Komplementär-GmbH einer inländischen GmbH & Co. KG hat der BFH mit Urteil vom 26. Februar 1992 (I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl. II 1992, 937) in Auslegung des Art. 10 Abs. 7 Satz 1 DBA Schweiz auf der Grundlage von Art. 10 Abs. 4 des OECD-Musterabkommens 1977 bestimmt, der in seinem insoweit relevanten Kern Art. 10 Abs. 4 OECD-Musterabkommen 1963 entsprach (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl. II. 1992, 937). Danach ist von einer tatsächlichen Zugehörigkeit jedenfalls in Fällen auszugehen, in denen sich die Tätigkeit der Komplementär-GmbH „ausschließlich oder fast ausschließlich auf die Geschäftsführung“ beschränkt (BFH-Urteil vom 26. Februar 1992 I R 85/91 unter II. 3. c) cc) der Entscheidungsgründe), so dass sich die Funktion der Komplementär-GmbH in der Übernahme der persönlichen Haftung und der Geschäftsführung erschöpft (vgl. dazu die Darstellung der Rechtsprechung des BFH von Kaeser, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 7 MA Rn. 800).

Bei derartigen Sachverhaltskonstellationen steht die Beteiligung in einem funktionalen Zusammenhang mit der in der Betriebsstätte ausgeübten aktiven Tätigkeit, so dass die Beteiligungserträge als Nebenerträge der aktiven Betriebsstätentätigkeit zu qualifizieren sind (vgl. Kaeser, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 7 MA Rn. 800).

Abzugrenzen davon sind Fälle, in denen die Komplementär-GmbH neben ihre Funktion als Komplementärin einen eigenen gewerblichen Geschäftsbetrieb von einigem Gewicht ausübt oder wenn die GmbH in weiteren Kommanditgesellschaften als Komplementärin haftet (vgl. Kaeser, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 7 MA Rn. 800). Die vorgenannten Rechtsprechungsgrundsätze gelten für Art. 10 Abs. 5 DBA Spanien 1966 entsprechend. Auch insoweit ist bei der Auslegung von Art. 10 Abs. 4 OECD MA 1963 auszugehen.

Nach diesen in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen ist die Beteiligung an der OBE SL, aus der die strittigen Dividenden resultieren, bei wirtschaftlich-funktionaler Betrachtung der spanischen Betriebsstätte der OBE SC zuzuordnen, so dass der Betriebsstättenvorbehalt des Art. 10 Abs. 5 DBA Spanien 1966 greift.

Die Tätigkeit und Funktion der spanischen Komplementär-GmbH erschöpften sich unstreitig in der Haftungsrolle und der Geschäftsführung für die OBE SC. Die OBE SL war ausschließlich an der OBE SC als Komplementärin beteiligt und hatte keinen eigenen Geschäftsbetrieb, aus dem sie Erträge erwirtschaftete, was daraus deutlich wird, dass deren Einnahmen im Wesentlichen aus der Weiterbelastung der Geschäftsführungskosten und daneben aus Zinserträgen bestand.

dd. Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA Spanien 1966 steht das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens – hier: Deutschland – zu. In Ausnahme dazu gibt Art. 7 Abs. 2 DBA Spanien 1966 (Betriebsstättenprinzip) auch dem Staat der Betriebsstätte als Quellenstaat – hier: Spanien – das Besteuerungsrecht, soweit Gewinne des Unternehmens dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Soweit nach dem DBA das Besteuerungsrecht beiden Vertragsstaaten belassen wird, ist nach dem sog. Methodenartikel (Art. 23 DBA Spanien 1966) zu entscheiden, ob und wie Deutschland als Ansässigkeitsstaat eine Doppelbesteuerung vermeidet (vgl. Wassermeyer, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 7 MA Rn. 4 m. w. N.).

Da der Begriff der „Unternehmensgewinne“ i. S. v. Art. 7 DBA Spanien 1966 im Abkommen nicht definiert wird, beurteilt sich die abkommensrechtliche Qualifikation gem. Art. 3 Abs. 2 DBA Spanien 1966 aus der Sicht des Anwenderstaates (Herlinghaus, in Wassermeyer, Art 7 DBA Spanien 1966 Rn. 12; Piltz/Wassermeyer, Art. 7 MA Rn. 73 m. w. N. und 74 zu „Unternehmensgewinn – Dividende“ m. w. N.).

Bei der abkommensrechtlichen Qualifikation von Einkünften eines inländischen Gesellschafters einer ausländischen Personenvereinigung ist daher darauf abzustellen, ob die ausländische Personenvereinigung nach deutschem Recht als Mitunternehmerschaft zu beurteilen ist (vgl.

Wassermeyer, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 7 MA Rn. 76 m. w. N.) und die Einkünfte unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG fallen.

Nach deutschem Steuerrecht stellt die OBE SC eine Mitunternehmerschaft dar und die Dividendausschüttungen der spanischen Komplementärgesellschaft an die Klägerin sind nach deutschem Recht – wie ausgeführt wurde (vgl. unter B. 2. a.) – als gewerbliche Sonderbetriebseinnahmen i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu qualifizieren und stellen Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 DBA Spanien 1966 dar.

ee. Zur Annahme von Unternehmenseinkünften i. S. d. Art. 7 DBA Spanien 1966 gelangt man im Streitfall auch – worauf der Beklagte zuletzt abgestellt hat – über eine Anwendung von § 50d Abs. 10 Satz 1 i. V. m. Satz 2 EStG.

Nach § 50d Abs. 10 Sätze 1 und 2 EStG sind die als Sonderbetriebseinnahmen aus dem SBV II zu qualifizierenden Erträge als Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 DBA Spanien 1966 zu qualifizieren.

Bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften, bei denen aus Sicht der Anwenderstaats allein die über inländische Personenobergesellschaften an einer ausländischen Personenuntergesellschaft mittelbar beteiligten Gesellschafter abkommensberechtigte Steuersubjekte sind, kann § 50d Abs. 10 Sätze 1 und 2 EStG nur auf eine abkommensrechtliche Qualifikation der diesen Gesellschaftern zuzurechnenden DBA-Einkünfte abzielen.

Einer Anwendung des § 50d Abs. 10 Satz 1 i. V. m. Satz 2 EStG stehen für den Streitfall keine verfassungsrechtlichen Bedenken entgegen.

Ein ggf. verfassungswidriger „treaty override“ (vgl. dazu Vorlagebeschluss des BFH vom 11. Dezember 2013 I R 4/13, BFH/NV 2014, 614) kann im Streitfall nicht angenommen werden, da eine Überschreitung des DBA nicht vorliegt, wenn eine Anwendung des § 50d Abs. 10 Sätze 1 und 2 EStG keine Umqualifikation der Einkünfte gegenüber den Regelungen des DBA zur Folge hat. Die in § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG angeordnete Rechtsfolge läuft in einem Fall ins Leere, in dem sich die Rechtsfolge bereits nach dem Wortlaut des DBA ergibt.

Insoweit bestehen im Streitfall auch aufgrund der in § 52 Abs. 59a Satz 10 EStG n. F. angeordneten Rückwirkung keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

Im Bereich des Steuerrechts liegt eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (BVerfG, Beschluss vom 07. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1-31, BStBl II 2011, 76).

Die Rechtsfolgen der Regelung des § 50d Abs. 10 EStG sollen im Streitfall schon für vor dem Zeitpunkt der Verkündung des AmtshilfeRLUmsG vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809) abgeschlossene Tatbestände –hier: Steuertatbestände der Jahre 2003 und 2004– gelten, so dass ein Fall der echten Rückwirkung vorliegt.

Eine solche ist grundsätzlich unzulässig, denn bis zum Zeitpunkt der Verkündung einer Norm, zumindest bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss, müssen die von einem Gesetz Betroffenen grundsätzlich darauf vertrauen können, dass ihre auf geltendes Recht gegründete Rechtsposition nicht durch eine zeitlich rückwirkende Änderung der gesetzlichen Rechtsfolgenanordnung nachteilig verändert wird (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts –BVerfG– vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, m.w.N.).

Das Verbot einer echten Rückwirkung kann jedoch durchbrochen werden, wenn sich kein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte, etwa weil die Rechtslage unklar und verworren war; gleiches gilt bei einer rückwirkenden Gesetzesanordnung, die einer vor Änderung einer Rechtsprechung einheitlichen Rechtspraxis und bis dahin gefestigten Rechtsprechung entsprach (BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 15. Oktober 2008 1 BvR 1138/06, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 187, m.w.N.; BVerfG-Urteil vom 23. November 1999 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239; BVerfG-Entscheidung vom 19. Dezember 1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261). Dementsprechend ist eine echte Rückwirkung ausnahmsweise auch gerechtfertigt, soweit ihr lediglich klarstellende Bedeutung zukommt (vgl. BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl. II. 2010, 912; Sachs in: Sachs, GG, 3. Aufl., 2003, Art. 20 Rn. 135; Wagner, in Blümich, § 50d EStG Rn. 127 m. w. N.).

Da die Regelung des § 50d Abs. 10 Sätze 1 und 2 EStG hat im Streitfall –wie ausgeführt wurde– keine konstitutive Wirkung hat, da sie keine abkommensrechtliche Umqualifikation der Einkünfte bewirkt, kommt ihr insoweit nur klarstellende Bedeutung zu.

ff. Die Unternehmensgewinne sind von der Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommen- bzw Körperschaftsteuer nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 auszunehmen, da von einer Ansässigkeit der Gesellschafter, denen die Einkünfte abkommensrechtlich zuzurechnen sind, in Spanien auszugehen ist, so dass das Besteuerungsrecht insoweit allein dem spanischen Staat zusteht.

aaa. Nach Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 wird ein Gesellschafter einer Personengesellschaft für die Besteuerung der Einkünfte im Sinne der Artikel 5 bis 22 DBA Spanien 1966, die er von der Gesellschaft bezieht, so behandelt, als sei er in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet. Diese Einkünfte können, soweit sie nicht in diesem Staat der Steuer unterliegen, in dem anderen Staat besteuert werden (Art. 4 Abs. 4 Satz 2 DBA Spanien 1966).

Nach dieser Regelung wird eine Ansässigkeit der mittelbar über die Obergesellschaften der E-Gruppe an der spanischen Untergesellschaft beteiligten unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter in Spanien, dem Staat der Geschäftsleitung der spanischen Gesellschaft fingiert, so dass abkommensrechtlich im Ergebnis von spanischen Unternehmensgewinnen nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA Spanien 1966 auszugehen ist.

Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien 1968 wurde aufgrund der unterschiedlichen Qualifikation der Personengesellschaft als steuerrechtliches Rechtssubjekt nach spanischem Steuerrecht einerseits und als transparente Gesellschaft nach deutschem Steuerrecht andererseits in das DBA aufgenommen, um etwaige sich daraus ergebenden Besteuerungskonflikte zu lösen (vgl. Herlinghaus, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Spanien Art. 4 Rn. 15 m. w. N.; sowie zum vergleichbaren Art. 4 Abs. 4 DBA Portugal vom 15. Juli 1980 (BGBl. 1982, 129): Raber, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Portugal Art. 4 Rn. 14 m. w. N.).

bbb. Soweit im Schrifttum strittig ist, ob die Regelung allein bei der Quellenbesteuerung oder auch bei der Wohnsitzbesteuerung zu beachten ist (vgl. zum Meinungsstand beim vergleichbaren Art. 4 Abs. 4 DBA Portugal: Raber, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Portugal Art. 4 Rn. 16 ff. m. w. N.), ist der letztgenannten Ansicht zu folgen.

In der Literatur wird teilweise vertreten, dass Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats des Gesellschafters grundsätzlich unberührt lasse und allein das Recht des Quellenstaates zur Besteuerung der Einkünfte begrenze (vgl. Herlinghaus, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Spanien Art. 4 Rn. 16 m. w. N.; Lüdemann/Hruscka, IStR 2000, 25 ff., 26 und 29; Krabbe, IWB Fach 3 Gruppe 2, S. 753 ff, 767). Zur Begründung wird angeführt, dass Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien allein auf die Art. 5 bis 22 DBA Spanien und nicht auf den Methodenartikel (Art. 23 DBA Spanien) verweise.

Nach anderer Ansicht ist die Regelung auch für Wohnsitzbesteuerung zu beachten. Zur Begründung wird insoweit angeführt, der Anwenderstaat sei grundsätzlich an die steuerliche Behandlung der Personengesellschaft im Sitzstaat gebunden, wenn das DBA dies ausdrücklich regelt, was z. B. in Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 oder dem insoweit vergleichbaren Art. 4 Abs. 4 DBA Portugal der Fall sei (vgl. Raber in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Portugal Art. 4 Rn. 14 m. w. N.).

Rechtsprechung zum Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 existiert –soweit ersichtlich– nicht. Der BFH differenziert in seiner Rechtsprechung zwischen Abkommen, die die fiktive Ansässigkeit der Personengesellschaft selbst regeln (z. B. DBA-Italien) und solchen, die eine Ansässigkeitsfiktion für den Gesellschafter enthalten (z. B. DBA Portugal, DBA Spanien). Bei den erstgenannten Abkommen soll die Fiktion nur das Verhältnis zwischen dem Staat der Personengesellschaft und dem Quellenstaat betreffen, während sich die Fiktion im zweitgenannten Fall auch auf die Wohnsitzbesteuerung auswirken können soll; insoweit hat der BFH in einer das DBA Italien 1989 betreffenden Entscheidung beispielhaft auf die Regelung des Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien 1966 verwiesen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 I R 96/06, BStBl. II. 2008, 953, 955 unter II. 2. b) aa); dazu Raber, in Wassermeyer, Art. 4 Portugal Rn. 19 m. w. N.).

Der Senat schließt sich im Ergebnis der letztgenannten Ansicht an. Gegen die erstgenannte Ansicht spricht der Wortlaut des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966, wonach Adressat der Regelung nicht die Personengesellschaft, sondern der Gesellschafter mit seinen Einkünften i. S. d. Art. 5 bis 22 DBA Spanien 1966 ist. Der Gesellschafter wird hinsichtlich seiner Einkünfte, die er von der Gesellschaft bezieht, abkommensrechtlich so behandelt, als sei er in dem Vertragsstaat ansässig, in dem die Personengesellschaft ihre Geschäftsleitung hat. Adressat der Regelung ist bei doppelter mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen der Gesellschafter, dem die Einkünfte nach dem Recht des Anwenderstaates steuerrechtlich zuzurechnen sind.

Gegen die erstgenannte Ansicht spricht zudem, dass der Methodenartikel eines DBA nur zur Anwendung kommt, wenn eine sog. „Verteilungsnormen mit offener Rechtsfolge“ maßgebend ist.

Dann bestimmt der Methodenartikel, ob eine Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat durch Freistellung unter Progressionsvorbehalt oder durch Anrechnung der Quellensteuer vermieden werden soll (vgl. dazu u. a. Schönfeld/Häck, Doppelbesteuerungsabkommen, 1. Aufl. 2013, Systematik Rn. 50 ff.). Keine Anwendung findet der Methodenartikel hingegen, wenn eine „Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge“ einschlägig ist, die abschließend festlegt, ob und in welchem Umfang der innerstaatlich begründete Steueranspruch des Vertragsstaats besteht (vgl. dazu Schönfeld/Häck, in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, Systematik, Rn. 38 m. w. N.). Eine Verteilungsnorm mit abschließender Rechtsfolge richtet sich an den Ansässigkeitsstaat und an den Quellenstaat, da sie für beide Vertragsstaaten (unmittelbar bzw. mittelbar) eine abschließende Rechtsfolge (Besteuerungsrecht/kein Besteuerungsrecht) anordnet.

Insoweit aber kann aus der fehlenden Bezugnahme auf den Methodenartikel in Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 nicht abgeleitet werden, dass die Wohnsitzbesteuerung von der Regelung unberührt bliebe. Einer Bezugnahme auf den Methodenartikel war vielmehr gerade entbehrlich, wenn Art. 4 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA Spanien 1966 dazu führt, dass allein Spanien das Besteuerungsrecht für die Unternehmensgewinne zugewiesen wird, in dem ein rein spanischer Steuersachverhalt fingiert wird.

Zuletzt steht einer Berücksichtigung des Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien 1966 bei der Besteuerung im Staat des tatsächlichen Wohnsitzes auch nicht die Zielsetzung der Vorschrift entgegen, Qualifikationskonflikte aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften in den beiden Vertragsstaaten vermeiden zu helfen (vgl. Rosenthal, IStR 2007, 610, 611).

ccc. Gegen eine Anwendung des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien im Streitfall kann auch nicht angeführt werden, dass ausschüttende Gesellschaft mit der OBE SL eine Kapitalgesellschaft nach spanischem Recht war, die bei einem Typenvergleich nach deutschem Recht als eigenständiges abkommensberechtigtes Rechtssubjekt zu qualifizieren ist, und keine Personengesellschaft, die aus deutscher Sicht nicht abkommensberechtigt ist. Die strittigen Ausschüttungen sind aus der insoweit nach Art. 3 Abs. 2 DBA Spanien 1966 maßgebenden deutschen Sicht als Sonderbetriebseinnahmen des Sonderbetriebsvermögens II bei der spanischen KG zu qualifizieren und damit als von einer Personengesellschaft bezogen i. S. v. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA Spanien 1966 zu werten.

Auch der Umstand, dass Gesellschafterin der OBE SL mit der Klägerin keine natürliche Person, sondern eine inländische Personenhandelsgesellschaft ist, und die der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschafter nur mittelbar über weitere Obergesellschaften an der spanischen Untergesellschaft beteiligt sind, hindert eine Anwendung des Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien 1966 nicht. Ausgehend von der fehlenden Abkommensberechtigung der Personengesellschaften aus deutscher Sicht richtet sich Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien an den abkommensberechtigten Gesellschafter; dies ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter, dem die Einkünfte als Steuersubjekt zuzurechnen sind.

ddd. Die hier strittigen Einkünfte fallen in den Anwendungsbereich der Sonderregelung. Von Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien 1966 umfasst sind Einkünfte, die auf der Ebene der Gesellschaft erzielt werden (Gewinnanteil) sowie die Einkünfte, die auf der Ebene des Gesellschafters erzielt werden (Sondervergütungen und Sonderbetriebseinnahmen, vgl. Herlinghaus, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Spanien Art. 4 Rn. 18; a. A. Raber, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Portugal Art. 4 Rn. 23 zum bezüglich „Ausschüttungen“ von Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien 1966 abweichenden Art. 4 Abs. 4 DBA Portugal).

Soweit nach der BFH-Rechtsprechung für Sondervergütungen abkommensrechtlich eine sog. Isolierenden Betrachtungsweise anzustellen und die Sondervergütungen unter die jeweils einschlägige spezielle Verteilungsnorm des DBA und nicht unter den Unternehmensartikel zu subsumieren sind, berührt diese Rechtsprechung den Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 weder für Sondervergütungen noch für die hier in Rede stehenden Sonderbetriebseinnahmen, da Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien nach seinem Wortlaut für sämtliche Verteilungsnormen des DBA Spanien gilt. Ein Vergleich mit dem Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Portugal zeigt, dass im Gegensatz zu Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien 1966 „Ausschüttungen“ der Personengesellschaft vom Anwendungsbereich der Sonderregelung im DBA Portugal ausgenommen sind. Dass eine vergleichbare Einschränkung im Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien fehlt, spricht neben dem Wortlaut des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 dafür, dass jedenfalls zu Sonderbetriebseinnahmen II führende Ausschüttungen der Komplementär-GmbH an den Kommanditisten der KG vom Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 umfasst sind.

eee. Inwiefern der weit gefasste Wortlaut des Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien 1966 hinsichtlich dem Schachtelprivileg (Art. 10 Abs. 2 Buchst. a) DBA Spanien 1966) unterliegenden Dividenden einer Einschränkung bedarf, da Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien insoweit sonst zu einem Leerlaufen des Schachtelprivilegs führen würde (vgl. dazu Herlinghaus, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Spanien Art. 10 Rn. 9), bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, da es sich vorliegend nicht um solche

Einkünfte handelt. Jedenfalls kann aus dieser Unstimmigkeit nicht abgeleitet werden, die Regelung gelte auch im Streitfall nicht.

fff. Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 hat zur Folge, dass abkommensrechtlich kein grenzüberschreitender Sachverhalt mit einem deutschen Unternehmen des tatsächlich in Deutschland ansässigen Mitunternehmers i. S. v. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA Spanien 1966 und einer spanischen Betriebsstätte i. S. v. Art. 7 Abs. 2 DBA Spanien 1966 als Quelle der Einkünfte vorliegt, sondern ein rein spanischer Sachverhalt, für den das Besteuerungsrecht allein Spanien zusteht (ebenso Rosenthal IStR 2007, 610, 611; Schick, IWB 2011, 93, 94; a. A. Herlinghaus, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Spanien Art. 4 Rn. 16 m. w. N.; Lüdemann/Hruscka, IStR 2000, 25 ff., 26 und 29).

Insoweit ist bei der Prüfung des Art. 7 DBA Spanien i. V. m. Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien von einem spanischen Unternehmen der über die Obergesellschaften der E-Gruppe an der spanischen Untergesellschaft mittelbar beteiligten Mitunternehmer auszugehen, da die Mitunternehmer qua Fiktion als in Spanien ansässig anzusehen sind. Eines Rückgriffs auf den Betriebsstättenatbestand des Art. 7 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 DBA Spanien bedarf es nicht, da auch danach das Besteuerungsrecht Spanien zustünde und insoweit das Besteuerungsrecht nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA Spanien 1966 und Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 DBA Spanien 1966 zusammen fallen.

ggg. Da die strittigen Ausschüttungen in Spanien der Besteuerung beschränkter Steuerpflichtiger unterliegen, ist die Schutzklausel des Art. 4 Abs. 4 Satz 2 DBA Spanien 1966 nicht anwendbar, die sicherstellen soll, dass durch die Anwendung des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 keine Besteuerungslücken entstehen.

gg. Verneint man mit dem Beklagten eine Anwendung des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien, ergäbe sich eine Freistellung aus Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) Satz 1 DBA Spanien 1966.

Da es sich bei den strittigen Beträgen aufgrund des Betriebsstättenvorbehalts (Art. 10 Abs. 5 DBA Spanien 1966) um Unternehmensgewinne handelt, fänden weder Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) Satz 3 DBA Spanien 1966 noch Art. 23 Abs. 1 Buchst. b, Doppelbuchst. aa) DBA Spanien 1966 Anwendung.

Das durch den Betriebsstättenvorbehalt (Art. 10 Abs. 5 DBA Spanien 1966) begründete Qualifikationsergebnis wäre bei der Anwendung des Methodenartikels zu beachten (vgl. dazu BFH-Urteil vom 24. August 2011 (I R 46/10, BFHE 234, 339, BFH/NV 2011, 2165 unter II 2 c) der Entscheidungsgründe).

Zudem wären auch die Voraussetzungen für eine Freistellung nach dem 1. Notenwechsels vom 5. Dezember 1966 zum DBA Spanien 1966 nicht zu prüfen, da sich der Notenwechsel auf Dividendeneinkünften i. S. v. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA Spanien 1966 bezieht, die im Streitfall nicht vorliegen.

Insoweit wirkt sich die Anwendung des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966 (s. unter B. III. 2. d. ff. der Entscheidungsgründe) im Ergebnis bei der Prüfung des Anwendungsbereichs von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG und des darin angeordneten Übergangs vom Freistellungs- zum Anrechnungsverfahren aus (vgl. dazu B. IV. der Entscheidungsgründe).

hh. Die Frage, ob die von der deutschen Besteuerung freizustellenden Einkünfte in Deutschland unter Progressionsvorbehalt gestellt werden können, ist zwar nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens (vgl. dazu B. I. der Entscheidungsgründe). Aus verfahrensökonomischen Gründen weist der Senat jedoch darauf hin, dass die Einkünfte auch bei Nichtanwendung des Methodenartikels – als Folge der Anwendung von Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien 1966 – unter Progressionsvorbehalt gestellt werden können.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH hängt die Anwendung des § 32b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 EStG nicht davon ab, ob das im Einzelfall anzuwendende DBA den Progressionsvorbehalt ausdrücklich erlaubt. Der Progressionsvorbehalt ist allein in den Fällen ausgeschlossen, in denen das DBA ihn ausdrücklich verbietet (vgl. BFH-Urteile vom 19. Dezember 2001 I R 63/00, BFHE 197, 495, BStBl II 2003, 302; vom 15. Mai 2002 I R 40/01, BFHE 199, 224, BStBl II 2002, 660; vom 17. Dezember 2003 I R 14/02, BFHE 204, 263, BStBl II 2004, 260; BFH, Beschluss vom 25. April 2006 I B 146/05, BFH/NV 2006, 2045 m. w. N.). Dies gilt auch in Fällen, in denen der andere DBA-Vertragsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht aufgrund einer DBA-Verteilungsnorm hat (vgl. BFH-Beschluss vom 25. April 2006 I B 146/05, BFH/NV 2006, 2045; Rosenthal, IStR 2007, 610, 612 m. w. N.).

IV. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2007 steht einer der Freistellung der Einkünfte nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA Spanien 1966 nicht entgegen.

aaa. Nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2007 wird die sich nach einem DBA ergebende Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, wenn der andere Staat –hier: Spanien– die



Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder –wie im Streitfall– nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können.

Nach dem Wortlaut der Regelung scheint diese sowohl bei der Freistellung nach dem Methodenartikel als auch bei einer Freistellung nach einer Verteilungsnorm mit abschließender Rechtsfolge anwendbar zu sein (so Grotherr, IStR 2007, 265; Hahn-Joecks, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 50d Anm. K 8; dagegen Rosenthal, IStR 2007, 610, 612 m. w. N.).

Dagegen spricht allerdings die Systematik der DBA und die durch § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 34c Abs. 6 Satz 5 EStG bewirkte Rechtsfolge eines Wechsels von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode.

Ein Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode steht grundsätzlich nur bei der Anwendung des Methodenartikels zur Diskussion, der insoweit als Anknüpfungspunkt des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG zu sehen ist (ebenso Rosenthal, IStR 2007, 610, 612 m. w. N.). Die Gesetzesbegründung zu § 50d Abs. 9 EStG (vgl. BRDrs 622/06, S. 102 und BTDRs 16/2712, S. 61) sowie der Rückwirkungsanordnung in § 52 Abs. 59a Satz 1 EStG (BTDRs 16/2712, S. 65), welche auf einen Wechsel von der Freistellungsmethode nach Art. 23A gem. OECD-Musterabkommens 2000 zur Anrechnungsmethode nach Art. 23B OECD-Musterabkommen 2000 abstellen und zu deren Rechtfertigung auf die Kommentierung zum OECD-Musterabkommen in Tz. 32.6 des Musterkommentars (Stand: 29. April 2000) verweisen, sprechen ebenfalls für ein entsprechendes Verständnis der Regelung. Auch der DBA-Musterkommentar stellt auf einen Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode bei Anwendung des Methodenartikels ab und nicht auf Fälle, in denen eine Verteilungsnorm mit abschließender Rechtsfolge zur Anwendung gelangt ist. Insoweit wird § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG in der Literatur (vgl. Rosenthal, IStR 2007, 610, 612; Salzmann, IWB Gruppe 3, Fach 3 S. 1465 ff., 1468; Wagner, in Blümich, § 50d EStG Rn. 110) auch zutreffend als gesetzliche „Switch-Over-Klausel“ qualifiziert.

bbb. Für eine entsprechend restriktive Auslegung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG sprechen auch die sich anderenfalls bestehenden nachstehend genannten verfassungsrechtlichen Bedenken.

Bestehen nach dem Wortlaut einer gesetzlichen Regelung mehrere Auslegungsmöglichkeiten, so gebührt derjenigen der Vorzug, die mit dem Grundgesetz vereinbar ist oder dem Grundgesetz am besten entspricht, da davon ausgegangen werden kann, dass der Gesetzgeber im Zweifel eine verfassungskonforme Ausgestaltung bezweckt hat (vgl. Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 5 Rn. 74 f. m. w. N.).

aaaa. Die Anwendung von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG würde im Streitfall zu einem verfassungsrechtlich verbotenen rückwirkenden „treaty override“ führen.

In der Literatur wird überwiegend davon ausgegangen, dass § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG konstitutive Wirkung hat, soweit entgegen dem Methodenartikel eines DBA zum Anrechnungsverfahren überzugehen ist (vgl. Hahn-Joecks, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 50d EStG Anm. K 5; Klein/Hagena, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 50d EStG Rn. 121 „Verhältnis zu DBA ohne switch-over-/subject-to-tax-Klausel“).

Konstitutive Wirkung hat § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG auch, wenn sich eine Freistellung der Einkünfte im Wohnsitzstaat Deutschland aus einer Verteilungsnorm mit abschließender Rechtsfolge ergibt und § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG bewirkt, dass eine „Freistellung nicht gewährt wird“.

Eine Versagung der Freistellung der Einkünfte kann entgegen der Ansicht des Beklagten nicht durch eine bei Abschluss des DBA vorherrschende abkommensrechtliche Auslegungs- bzw. Vertragspraxis der DBA-Vertragsstaaten gerechtfertigt werden.

Der Verweis in der Gesetzesbegründung zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG (Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BTDrucks 16/2712, S. 61) auf die Änderung des OECD-Musterkommentars in 2000 (OECD-Musterkommentar Nr. 32.1 ff. zu Art. 23 OECD-MA) trägt im Streitfall offensichtlich nicht. Für das DBA Spanien 1966 kann diese Fassung des Musterkommentars, soweit er Änderungen gegenüber der Fassung von 1963 enthält, nicht herangezogen werden.

Das DBA Spanien 1966 entspricht überwiegend dem Musterabkommen von 1963 (vgl. Rademacher, in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Loseblattsammlung, 23. Lieferung, Februar 2011, DBA-Spanien, Text und Erläuterung Rn. 2). Insoweit könnte zu dessen Auslegung allenfalls auf die Kommentierung zum Musterabkommen 1963 abgestellt werden, nicht aber auf spätere Fassungen.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung kommt eine dynamische Auslegung eines DBA „im Lichte“ eines neueren Musterabkommens und der Kommentierung dazu sowie zeitlich nachfolgender Empfehlungen der OECD grundsätzlich nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteile vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63

m. w. N.; vom 09. Februar 2011 I R 54, 55/10, BFHE 232, 476, BStBl II 2012, 106 unter II. 3. b) der Entscheidungsgründe; BFH-Beschluss vom 08. Dezember 2010 I R 92/09, BFHE 232, 137, BStBl. II. 2011, 488 unter II. 2. a) bb) der Entscheidungsgründe; Schönfeld/Häck, in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rn. 98 m. w. N.; Dremel, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 1 Rn. 55 m. w. N.).

Empfehlungen der OECD sowie der Kommentar zum Musterabkommen stellen eine Auslegungshilfe dar. Die Neufassung des OECD-Musterabkommens im Jahr 2000 (s. dort Art. 23A Nr. 32.3 ff.) ist daher allenfalls für die Auslegung zeitlich nachfolgender DBA beachtlich (vgl. BFH-Urteil vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63 m. w. N.), nicht aber für das ältere DBA Spanien 1966.

Art. 31 Abs. 3 Buchst. a und b des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 –WÜRV– (BGBl II 1985, 927), wonach (Buchst a)) jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages oder die Anwendung seiner Bestimmungen sowie (Buchst b)) jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags für die Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrags bedeutsam sein kann (vgl. BFH-Urteil vom 02. September 2009 I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387), ist für das DBA Spanien 1966 nicht anwendbar und kann eine Berücksichtigung des OECD-Musterabkommens 2000 nicht rechtfertigen.

Nach Art. 4 WÜRV findet das WÜRV nur auf Verträge Anwendung, die von Staaten geschlossen werden, nachdem das Übereinkommen für sie in Kraft getreten ist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 02. September 2009 I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387; Schönfeld/Häck, in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 1. Aufl 2013, Systematik Rn. 98 m. w. N.).

Das WÜRV wurde von der Bundesrepublik Deutschland am 29. April 1970 unterzeichnet und trat mit dem Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 3. August 1985 (BGBl II 1985, 926) am 20. August 1987 (BGBl II 1987, 757) im Inland in Kraft (vgl. BFH-Urteil vom 02. September 2009 I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387; Schönfeld/Häck, in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 1. Aufl 2013, Systematik Rn.87), während das DBA Spanien 1966 bereits in 1968 in Kraft trat.

Für die Auslegung des DBA Spanien 1966 kann auch nicht auf ein bereits dem OECD-Musterabkommen 1963 sowie den bis 1966 abgeschlossenen DBA innewohnendes Prinzip der Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung verwiesen werden, um damit die allein klarstellende Bedeutung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG herzuleiten. Den Regelungen der DBA wohnt als Zielsetzung nicht der Ausschluss einer Keimmalbesteuerung inne. Zwar kann vermutet werden, dass die DBA-Vertragsstaaten regelmäßig kein Interesse an einer Keimmalbesteuerung von Einkünften haben, wenn die einkünfteerzielende Tätigkeit Anknüpfungspunkte für eine Besteuerung in einem der Vertragsstaaten bietet. Gleichwohl lässt sich den DBA – abgesehen von speziellen Regelungen – keine generelle Zielsetzung im Sinne einer Vermeidung einer Keimmalbesteuerung entnehmen (vgl. dazu Lang, IWB 2011, 281, 282; Lang, Doppelte Nichtbesteuerung, IFA-Generalbericht CDFI 89a, 2004, 21, 30 ff.; Lang, IStR 2002, 609 f.; Lehner, FR 2011, 1087, 1091; Lüdicke, FR 2011, 1077, 1078; Schönfeld/Häck, in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 1. Aufl 2013, Systematik Rn. 13 m. w. N.; Vogel, IStR 2007, 225, 226). Erst Recht zielen die DBA dann aber auch nicht darauf ab, eine Freistellung im Wohnsitzstaat bei einer nach DBA ermäßigten Besteuerung im Quellenstaat zu vermeiden.

Zu beachten bei einer verfassungskonformen Auslegung ist auch, dass das OECD-MA und der Musterkommentar nur innerhalb der Grenzen des Wortlauts Beachtung finden können. Eine DBA-ändernde Auslegung auf Grundlage des OECD-MA und Musterabkommens erscheint hingegen auch deshalb verfassungsrechtlich bedenklich, da eine Änderung des Abkommens nur im Rahmen eines parlamentarischen Verfahrens i. S. v. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG (Zustimmungsgesetz) in Betracht kommt (vgl. dazu Schönfeld/Häck, in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 1. Aufl 2013, Systematik Rn. 97 m. w. N. und Rn. 67 zum Verfahren).

Zudem geht der Verweis auf den Musterkommentar in der Gesetzesbegründung zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG (Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BTDrucks 16/2712, S. 61) bei sog. Grauen Einkünfte (vgl. zur Kritik an der Terminologie s. Vogel, IStR 2007, 225, 226 in Fn. 7) fehl, da der Musterkommentar 2000 allein Fälle der Keimmalbesteuerung (sog. „weiße Einkünfte“) im Blick hat, nicht hingegen Fälle einer nach DBA der Höhe nach beschränkten Quellenbesteuerung. Um letzteren Fall aber geht es allein vorliegend, da die strittigen Einkünfte in Spanien mit dem ermäßigten Quellensteuersatz von 10 v. H. besteuert wurden, während die in Spanien von Nichtansässigen an der Quelle sonst erhobene Kapitalertragsteuer auf Dividenden 18 v. H. in 2003 und 15 v. H. in 2004 betrug.

Im Übrigen gelten die vom BFH in seinen Vorlagebeschlüssen geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen einen durch § 50d Abs. 8 (BFH-Beschluss vom 10. Januar 2012 I R 66/99, BFH/NV 2012, 1056) und § 50d Abs. 10 EStG (BFH-Beschluss vom 11. Dezember 2013 I R 4/13, BFH/NV 2014, 614) bewirkten „treaty override“ bei der Beurteilung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG

entsprechend (vgl. Klein/Hagena, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 50d EStG Anm. 121); auf die Gründe wird insoweit Bezug genommen.

bbbb. Aufgrund der konstitutiven Wirkung (treaty override) des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG bestehen auch gegen die in § 52 Abs. 59a Satz 6 EStG n. F. angeordnete echte Rückwirkung durchgreifende verfassungsrechtliche Bedenken, die bei einer verfassungskonformen Auslegung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 52 Abs. 59a Satz 1 EStG zu beachten sind.

Die Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG n.F. wurde durch Jahressteuergesetz 2007 eingefügt, welches am 14. Dezember 2006 – nach Ende der Streitjahre 2003 und 2004 – in Kraft getreten (Art. 20 Abs. 1 JStG 2007) ist.

Nach § 52 Abs. 59a Satz 6 EStG n.F. soll die Regelung rückwirkend für alle nicht bestandskräftigen Veranlagungszeiträume anzuwenden sein und bewirkt damit für die Veranlagungszeiträume 2003 und 2004 eine echte Rückwirkung.

Eine solche Rückwirkung ist grds. unzulässig (BVerfG-Beschluss vom 07. Juli 2010 2 BvR 748/05, 753/05 und 1738/05, BGBl I 2010, 1296). Eine Ausnahmen gilt, wenn der im Einzelfall betroffene Bürger kein schutzwürdiges Vertrauen hatte oder die Rückwirkung durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt wurde (vgl. Sachs in: Sachs, GG, 3. Aufl., 2003, Art. 20 Rn. 135), z. B.:

- bei bisher unklarer, verworrener oder lückenhafter Rechtslage bzw. wenn die Betroffenen mit einer Neuregelung rechnen mussten (BVerfG, Urt. v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59 – BVerfGE 13, 261);
- wenn es sich lediglich um eine Klarstellung der schon geltenden Rechtslage handelt (vgl. Sachs in: Sachs, GG, 3. Aufl., 2003, Art. 20 Rn. 135).

Wie bereits ausgeführt wurde, hat die Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG für den Streitfall konstitutive Wirkung und stellt nicht lediglich klar, was auch bereits bislang nach dem DBA Spanien 1966 galt. Auch wurde durch die Regelung keine insoweit unklare Rechtslage beseitigt oder es bestand bereits wegen Absehbarkeit der Gesetzesänderung kein schutzwürdiges Vertrauen auf den Fortbestand einer sich aus dem DBA Spanien 1966 ergebenden Freistellung. Die Gesetzesbegründung zielt allein auf den klarstellenden Charakter ab, der eine echte Rückwirkung als verfassungsrechtlich unproblematisch erscheinen lassen soll.

Insoweit aber kann eine dem Gebot der verfassungskonformen Auslegung folgende Auslegung nur davon ausgehen, dass § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 52 Abs. 59a Satz 6 EStG n. F. nicht rückwirkend auf Fälle anwendbar ist, in denen sich die Freistellung aus einer Verteilungsnorm mit abschließender Rechtsfolge ergibt.

cccc. Nach diesen Maßstäben ist § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG im Streitfall nicht anwendbar. Nach Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA Spanien 1966, wonach fiktiv von einer Ansässigkeit der als Steuersubjekte zu betrachtenden (mittelbaren) Gesellschafter der spanischen Untergesellschaft in Spanien auszugehen ist, weist das DBA Spanien das Besteuerungsrecht allein Spanien als Quellen- und (fiktivem) Ansässigkeitsstaat zu. Der Methodenartikel (Art. 23 DBA Spanien 1966) kommt nicht zur Anwendung.

C. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

D. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der den Anwendungsbereich von Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien 1966 und § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG betreffenden Rechtsfragen zuzulassen.

E. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

## **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist bei dem Bundesfinanzhof innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen. Der Bundesfinanzhof hat die Anschrift Ismaninger Straße 109, 81675 München. Es besteht ferner ein elektronisches Gerichtspostfach (Näheres unter [www.egvp.de](http://www.egvp.de)). Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Ihr soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss enthalten:

- die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge);
- die Angabe der Revisionsgründe, und zwar:
  - die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt;
  - soweit die Revision darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, die Bezeichnung der Tatsachen, die den Mangel ergeben.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.