
Datum: 07.12.2010
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1214/06 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2010:1207.13K1214.06E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Der Kläger ist US-amerikanischer Staatsbürger. Er verfügte im Streitjahr 1999 über einen Wohnsitz in den USA. Während seiner Aufenthalte im Inland nutzte er die im Eigentum seiner Ehefrau stehende Wohnung in Z-Stadt. Der Kläger war von 1981 bis zum 9. Juni 1998 persönlich haftender Gesellschafter der B KGaA (im Folgenden KGaA). Die KGaA ist aus der Umwandlung der Kommanditgesellschaft B in eine Kommanditgesellschaft auf Aktien, eingetragen am 13. Juni 1985 in das Handelsregister des Amtsgerichts, hervorgegangen. Durch Beschluss der Hauptversammlung vom 2. Juni 1999 ist die Firma in B Kommanditgesellschaft auf Aktien geändert worden. Die KGaA hat ihren Sitz in Z-Stadt und verfügt über mehrere Niederlassungen im Inland. Darüber hinaus bestehen Tochterunternehmen in Luxemburg und in den Niederlanden. Nach seinem Ausscheiden als persönlich haftender Gesellschafter übernahm der Kläger ein Aufsichtsratsmandat bei der KGaA. Im Streitjahr erhielt er aufgrund einer zunächst in 1981 und 1983 geschlossenen Vereinbarung sowie einer am 18. Februar 1986 geschlossenen Nachtragsvereinbarung (sowie weiterer Nachtragsvereinbarungen aus den Jahren 1987 und 1997) eine Pension von 1.042.344 DM. Diese setzte sich gemäß eines Schreibens der KGaA vom 13. März 2000 aus dem "Ruhegehalt" in Höhe von 528.000 DM und der – allerdings nicht näher erläuterten –

2

"Auszahlung der Altersrente" im Jahr 1999 in Höhe von 514.344 DM zusammen.

In den USA erklärte der Kläger ausweislich seiner für das Streitjahr 1999 vorgelegten Steuererklärungen u.a. folgende Besteuerungsgrundlagen (in USD):

	Pensions and annuities 1999	Taxable Amount 1999
B KGaA	287.582	
B AG	280.144	
Lebensversicherung	393.096	
	0	
Total pensions and annuities (16a)	961.096	438.447

Unter Inanspruchnahme eines "Foreign Tax Credits" von 535.511 USD (1999) beliefen sich das in den USA zu versteuernde Einkommen von 1.950.179 USD (1999) und die festgesetzte US-amerikanische Einkommensteuer auf 140.716 USD (1999).

Im Rahmen seiner im Dezember 2000 beim Beklagten (dem Finanzamt --FA--) abgegebenen Einkommensteuererklärung zur beschränkten Steuerpflicht machte der Kläger geltend, dass eine Steuerpflicht der – nach deutschem Steuerrecht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzusehenden – Pensionszahlung in der BRD nicht bestehe. Auf die Ausführungen in der Anlage zur Steuererklärung für das Streitjahr wird Bezug genommen. Das FA wies im Einkommensteuererstbescheid vom 19. Juni 2002, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 der Abgabenordnung (AO) erging, in mehreren Punkten von der Erklärung des Klägers ab. Zunächst sah es den Kläger als unbeschränkt steuerpflichtig an, da im Streitjahr ein Wohnsitz in der BRD bestanden habe. Des Weiteren behandelte das FA die Pensionszahlung in Höhe von 1.042.344 DM als steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die festgesetzte Einkommensteuer belief sich auf 505.199,84 EUR. Insoweit vertrat das FA die Auffassung, dass die Pension auch für Abkommenszwecke nicht in Einkünfte gem. Art. 18 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 -- DBA-USA 1989-- (Bundesgesetzblatt II 1991, 355) i.d.F. vor Inkrafttreten des Protokolls vom 1. Juni 2006 zur Änderung des am 29. August 1989 unterzeichneten DBA USA (künftig DBA USA) umzuqualifizieren, sondern als Einkünfte im Sinne des Art. 7 DBA USA zu behandeln seien, für die das Besteuerungsrecht der BRD zustünde.

Dagegen legte der Kläger fristgemäß Einspruch ein. Zur Begründung führte er aus, dass das FA die Pensionszahlungen zu Unrecht als im Inland steuerpflichtig angesehen habe. Dies führe zu einer Doppelbesteuerung, da die betreffenden Einkünfte – wie sich aus den vorgelegten Steuererklärungen ergebe – bereits in den USA versteuert worden seien. Die USA gingen davon aus, dass ihnen das volle Besteuerungsrecht zustehe. Dies treffe aus folgenden Gründen zu: Der Kläger verfüge über ein großes Anwesen in USA. Dort halte er sich den wesentlichen Teil des Jahres über auf. Die in Z-Stadt belegene Wohnung gehöre seiner Frau und stelle nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen dar. Sie werde nur im Zusammenhang mit dem Aufsichtsratsmandat und den davor oder danach liegenden Reisetagen sowie mit den sonstigen Tätigkeiten, die der Kläger in der BRD erledige, genutzt.

Beide Kinder würden nicht mehr bei den Eltern wohnen. Treffpunkt für die Familie sei das Haus in USA oder ein weiteres Haus in Frankreich. Den wesentlichen Teil seiner beruflichen Tätigkeit führe der Kläger von den USA her aus. Dort verfüge er über ein Büro, das in seinem Haus belegen sei. Da aufgrund der dargestellten Umstände der Mittelpunkt der Lebensinteressen in den USA liege, sei gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA USA von einer Ansässigkeit in den USA auszugehen. Die Pensionszahlungen erhalte der Kläger aufgrund einer gesonderten schuldrechtlichen Vereinbarung mit der KGaA. Aufgrund einer bindenden Verständigung mit der Oberfinanzdirektion (OFD) vom 25. Januar/31. Januar 1995 seien entsprechende Pensionsansprüche bei der KGaA weder in der Gesamthandsbilanz noch in der Sonderbilanz des Klägers aktiviert worden, da auf das Zuflussprinzip gem. § 11 EStG abgestellt worden sei. In diesem Zusammenhang sei die Steuerbilanz der KGaA auf den 31. Dezember 1994 berichtigt worden, was infolge der Auflösung der gebildeten Pensionsrückstellungen zu einer Steuernachzahlung von ca. 10 Mio. DM geführt habe. Nach nationalem Steuerrecht seien die Pensionszahlungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 24 Nr. 2 EStG anzusehen. Allerdings komme es auf diese nationale Sichtweise nicht an, denn die Regelungen des DBA USA hätten Vorrang vor dem nationalen Steuerrecht. Gemäß Art. 18 DBA USA stehe das Besteuerungsrecht für die Pensionseinkünfte dementsprechend den USA als Wohnsitzstaat zu. Denn es handle sich um ein Ruhegehalt für frühere unselbständige Arbeit. Auf die Generalklausel des Art. 3 Abs. 2 DBA USA könne nicht zurückgegriffen werden, da zum Begriff der Pension im Art. 18 DBA USA spezielle Auslegungsregeln und Begriffsdefinitionen vorhanden seien. Dass es sich um Einkünfte aus einer früheren unselbständigen Tätigkeit handle, ergebe sich aus Art. 15 DBA USA, der inhaltlich weitgehend mit Art. 15 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) übereinstimme. Unter die Definition des OECD-MA würden alle Bezüge leitender Angestellter und damit auch die Bezüge von Vorstandsmitgliedern und Geschäftsführern fallen. Dies gelte auch für die Geschäftsführer von Personengesellschaften, die zugleich Gesellschafter der Personengesellschaft seien. Vergütungen, die die Personengesellschaft für eine unselbständige Arbeit zahle, seien daher immer dann, wenn die betreffende Person – wie hier – für ihre Geschäftsführertätigkeit ein besonderes Gehalt erhalte, dem Art. 15 OECD-MA zuzuordnen. Die von Wassermeyer (in Debatin/Wassermeyer, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, OECD-MA, Art. 18 Rn. 26) dargestellten Einschränkungen würden dagegen bei einer Personengesellschaft im Unterschied zu einem Einzelgewerbetreibenden nicht greifen, denn vorliegend werde gerade kein Gewinn vorab gezahlt. Die Tatsache, dass die Pension im Zusammenhang mit dem Dienstvertrag und nicht mit anderen Leistungen stehe, folge aus § 7 Abs. 1 des Dienstvertrages, wonach die KGaA dem Kläger in besonderer Vereinbarung eine Versorgung zusage. Weiterhin folge dies aus § 1 der Pensionsregelung, woraus sich ergebe, dass hinsichtlich des Beginns der Pension ausschließlich darauf abgestellt werde, wann der mit KGaA abgeschlossene Tätigkeitsvertrag beendet werde.

Eine Einschränkung des Besteuerungsrechts der USA ergebe sich auch nicht aus dem Umstand, dass die Einkünfte nach nationalem Recht als solche aus gewerblicher Tätigkeit anzusehen seien. Zwar gelte das Mitunternehmerkonzept grds. auch auf der Abkommensebene, sofern die Mitunternehmerschaft nicht als solche abkommensberechtigt sei. Jeder einzelne Mitunternehmer erziele dann Unternehmensgewinne im Sinne des Art. 7 DBA USA. Gem. Art. 7 Abs. 6 DBA USA sei die Rechtsfolge des jeweils spezielleren Artikels jedoch vor der des allgemeinen Unternehmerngewinn-Artikels anzuwenden. Art. 18 DBA USA sei daher als *lex specialis* gegenüber Art. 7 DBA anzusehen. Auch die nationale Einordnung der Sondervergütung als gewerbliche Einkünfte könne vorliegend keine andere Besteuerungsfolge herbeiführen. In ständiger Rechtsprechung habe der Bundesfinanzhof (BFH) sogar für Zinsen, für die – anders als hier – eine Rückfallklausel nach DBA USA auf

gewerbliche Einkünfte bestehe, entschieden, dass die nationale Einordnung der Einkünfte für Abkommenszwecke nicht aufrecht erhalten werden könne. Dabei habe der BFH ausschließlich auf eine zivilrechtliche Beurteilung abgestellt und ausgeführt, dass für Zwecke der Abkommensanwendung die Einkünfte jeweils nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen seien. Sondervergütungen seien daher immer dann, wenn sie auch die Voraussetzungen einer anderen abkommensrechtlichen Einkunftsart erfüllen würden, losgelöst vom Gewinnanteil des Personengesellschafters unter die jeweilige Spezialvorschrift des DBA zu fassen. Ein deutsches Besteuerungsrecht scheide mithin vorliegend aus.

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens reichte der Kläger eine Einkommensteuererklärung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ein, in der er nunmehr – wie das FA – davon ausging, dass er aufgrund eines Wohnsitzes in der BRD auch dort ansässig gewesen sei. Die doppelte Ansässigkeit in den USA und in der BRD sei jedoch gem. Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA USA dahingehend aufzulösen, dass eine vorrangige Ansässigkeit in den USA bestehe, da dort der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen läge. Abgesehen davon sei jedoch weiterhin davon auszugehen, dass die Pension allein in den USA steuerpflichtig sei. Des Weiteren beantragte der Kläger im Rahmen des Einspruchsverfahrens die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gem. Art. 25 DBA USA. 9

Das FA erließ am 28. Februar 2005 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid, in dem es die Einkommensteuer auf 505.293,92 EUR festsetzte. Weitere Änderungsbescheide datiert vom 27. Juli 2005 und vom 30. Januar 2006. Die zuletzt festgesetzte Einkommensteuer belief sich auf 611.903 EUR. 10

Mit Einspruchsentscheidung vom 1. März 2006 wies das FA den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück und hob zugleich den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG seien die Vergütungen, die ein persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA erhalte, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dies gelte auch für Vergütungen, die als nachträgliche Einkünfte gem. § 24 Nr. 2 EStG bezogen würden. Art. 7 DBA USA enthalte für den Ausdruck "gewerbliche Gewinne" nur insoweit eine Definition, als Vermietungs- und Lizenzeinkünfte betroffen seien. Im Übrigen werde der Ausdruck nicht definiert. Gem. Art. 3 Abs. 2 DBA USA komme aber jedem nicht im Abkommen definierten Ausdruck die Bedeutung zu, die ihm nach dem nationalen Recht des Anwendestaats zukomme. Als Ansässigkeitsstaat einer Personengesellschaft gelte der Staat, in dem diese ihre Geschäftsleitung habe, mit der Maßgabe, dass die von dieser bezogenen Einkünfte in diesem Staat wie Einkünfte dort Ansässiger besteuert würden (Art. 4 Abs. 1b DBA USA). In Art. 7 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz, Satz 2 DBA USA sei geregelt, dass "gewerbliche Gewinne" in dem Staat zu besteuern seien, in dem eine Betriebsstätte existiere. Der Zusatz "gewerblich" verweise auf den im deutschen Steuerrecht verwendeten Terminus der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Was abkommensrechtlich zu den gewerblichen Gewinnen zu rechnen sei, bestimmte sich daher, soweit die BRD das Abkommen anwende, nach den Vorschriften des EStG. Der Gewinnanteil eines Gesellschafters einer Personengesellschaft falle daher unter Art. 7 DBA USA, wenn er bei dem betreffenden Gesellschafter nach deutschem Steuerrecht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führe. Das Abkommen gehe insoweit implizit davon aus, dass die Vertragsstaaten für die Einkünftequalifikation auf ihre nationales Steuerrecht zurückgreifen würden und etwaige Doppel- oder Nichtbesteuerungen im Verständigungsverfahren oder aufgrund der Sonderregelung in Prot. Nr. 21 zu beseitigen seien. Aus Sicht der BRD als Anwendestaat erziele der Komplementär einer KGaA auch abkommensrechtlich höchstpersönlich einen Unternehmensgewinn. Gehörten zu den gewerblichen Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln des Abkommens behandelt würden, würden gem. Art. 7 Abs. 6 DBA USA die Bestimmungen jener Artikel durch die 11

Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt. Damit bleibe eine Besteuerung im Quellenstaat auch dann zulässig, wenn die Einkünfte von einem Unternehmen im anderen Staat bezogen würden und der Quellenstaat mangels Betriebsstätte nicht nach Art. 7 DBA USA besteuern dürfe. Art. 15 DBA USA regle die Besteuerung von Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen und besage, dass Ruhegehälter im Zusammenhang mit einer solchen Tätigkeit unter Art. 18 DBA USA fallen würden. Gem. Art. 18 DBA USA seien sie im Wohnsitzstaat zu besteuern. Der Artikel gelte aber nicht für Ruhegehälter, die Gewerbetreibende nach ihrem Eintritt in den Ruhestand erzielen würden. Dies treffe auch im Streitfall zu. Bei den Pensionszahlungen handle es sich um gewerbliche Gewinne im Sinne des Art. 7 Abs. 1 und 2 DBA USA, nicht aber um Ruhegehälter im Sinne des Art. 18 Abs. 1 DBA USA i.V.m. Art. 15 Abs. 1 DBA USA. Der Kläger sei als deutscher Unternehmer im Sinne der Art. 7 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Nr. 7 DBA USA anzusehen, da er bis zum Eintritt in den Ruhestand unstreitig über einen Hauptwohnsitz in der BRD verfügt habe. Dort habe auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen gelegen. Das Unternehmen sei ferner ausschließlich in der BRD betrieben worden und habe insbesondere keine Betriebsstätte in den USA unterhalten. Entgegen der Auffassung des Klägers enthalte Art. 18 DBA USA keine Definition des Pensionsbegriffs, die Vorrang vor der Auslegung des Begriffs des gewerblichen Gewinns nach innerstaatlichem Recht entfalte. Es gebe auch keine Anhaltspunkte im Abkommen dafür, dass der Ausdruck "Ruhegehalt" gem. Art. 18 DBA USA als Einnahmen aus Versorgungsleistungen auszulegen sei. Vielmehr sei darin ausdrücklich geregelt, dass nur solche Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen unter diesen Artikel des DBA USA fallen würden, die im Zusammenhang mit einer zuvor ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit stünden. Die Pension des Klägers stünde aber gerade nicht im Zusammenhang mit einer früher ausgeübten unselbständigen Tätigkeit.

Hiergegen richtet sich die fristgemäß erhobene Klage. Der Kläger hält an seiner im Einspruchsverfahren vertretenen Rechtsauffassung fest und führt ergänzend aus: Der Dissens zwischen Kläger und FA könne dahingehend zusammen gefasst werden, dass das FA alleine aufgrund der seiner Auffassung nach fehlenden Definition des Begriffs "gewerbliche Gewinne" einen uneingeschränkten Rückgriff auf nationales Recht unter Negierung der Funktion des Art. 18 Abs. 1 DBA USA annehme. Der Kläger gehe dagegen anhand der in der Rechtsprechung und der Literatur dargestellten Kriterien davon aus, dass es zur Anwendung des Art. 18 DBA USA keiner Definition des Begriffs der "gewerblichen Einkünfte" bedürfe, da Art. 7 DBA USA wegen der Regelung des Art. 7 Abs. 6 DBA USA nach Eingreifen der spezielleren Regelung des Art. 18 DBA USA keine Funktion mehr entfalte. Das FA bleibe in seinen bisherigen Äußerungen ferner die Antwort schuldig, um welche Betriebsstätte es sich den handeln solle, diejenige der KGaA oder diejenige des Klägers als deren Komplementär. Nach Prüfung der Auffassung des FA sei hierzu in rechtlicher Hinsicht Folgendes auszuführen: In Bezug auf die im Streitfall geleistete Pensionszahlung sei unstreitig, dass es sich nicht um einen Vorabgewinn handle, der in der Tat nach Art. 7 DBA USA beim Komplementär zu erfassen wäre. Liege – wie hier – jedoch eine schuldrechtlich gesonderte Vereinbarung vor, sei diese vorrangig nach der für sie bei isolierter Betrachtungsweise einschlägigen Vorschrift zu beurteilen. Dementsprechend würden Tätigkeitsvergütungen dem Art 15 DBA USA und darauf aufbauend den Ruhegehaltsvergütungen gem. Art. 18 DBA USA unterfallen. Wenn sich das FA insoweit für seine Auffassung auf Wolff (in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 7 DBA USA Rz. 123) berufe, gehe dies fehl. Wolff verweise an der angegebenen Stelle auf die Kommentierung zum OECD-MA Art. 7 Rz. 155. Zum Komplementär einer KGaA führe Wolff lediglich aus, dass die Ausführungen in der Kommentierung zu Art. 7 OECD-MA Rzn. 115 bis 158 gelten würden. Die vom FA zitierte Rn. 155 behandle den Ergebnisanteil der KGaA im Allgemeinen. In der folgenden Rz. 156 nehme Wolff dann Stellung zu Sondervergütungen und führe aus,

dass eine Vergütung dann, wenn sie schuldrechtlichen Charakter habe, vorrangig nach der für sie bei isolierter Betrachtungsweise einschlägigen Vorschrift des OECD-MA zu behandeln sei. Diese Auffassung stütze vollumfänglich die vom Kläger vertretene Auffassung. Zudem erkenne das FA in der Einspruchsentscheidung den Gesamtzusammenhang der Regelungen des Abkommens. Nach herrschender Auffassung, die auch vom Bundesminister der Finanzen (BMF) vertreten werde, seien auch nach der Neufassung des DBA USA die Spezialregelungen des Art. 18 DBA USA vorrangig vor Art. 7 DBA USA anzuwenden. Ein Rückgriffsmöglichkeit auf das nationale Steuerrecht aufgrund einer fehlenden Definition in Art. 7 DBA USA sei nicht gegeben, da die Definition sämtlicher für die Abkommensbesteuerung relevanter Kriterien, insbesondere der Begriff des Ruhegeldes, aus dem Abkommen ableitbar seien. Insoweit seien vor allem Art. 7 Abs. 5 und 6 DBA USA von Bedeutung. Nach Art. 7 Abs. 5 DBA USA umfassten die der Betriebsstätte zuzurechnenden gewerblichen Gewinne nur die Gewinne aus dem Vermögen oder der Tätigkeit der Betriebsstätte. Insoweit müsse zunächst geprüft werden, auf welche Betriebsstätte abzustellen sei, die der KGaA oder diejenige des Klägers. Hier könne es sich nur um die Betriebsstätte des Klägers handeln. Art. 7 Abs. 6 DBA USA führe nunmehr aus, dass soweit zu den gewerblichen Gewinnen Einkünfte gehören würden, die in anderen Artikeln des Abkommens behandelt werden, diese Bestimmungen durch Art. 7 DBA USA nicht berührt würden. Auch das neue DBA USA beinhalte daher das Prinzip des Vorrangs der spezielleren Einkunftsart. Die Rechtsfolgen dieser Spezialvorschriften gingen daher der Rechtsfolge des Art. 7 DBA USA vor, soweit nicht im Einzelfall eine Rückverweisung erfolge, was hier aber nicht der Fall sei. Der DBA-Text unterscheide auch nicht danach, ob eine ausländische oder eine inländische Personengesellschaft vorliege. Es dürften daher keine Einkünfte nur wegen des im deutschen Steuerrecht geltenden Subsidiaritätsprinzips gegenüber den gewerblichen Einkünften auch im abkommensrechtlichen Sinne als Unternehmensgewinne behandelt werden. Dies bedeute nichts anderes, als dass zunächst vorrangig auf die Definition der Spezialartikel, dann auf Art. 7 DBA USA und schließlich, soweit kein abkommensrechtlicher Inhalt feststellbar sei, in Anwendung von Art. 3 Abs. 2 DBA USA auf nationales Steuerrecht zurückgegriffen werden dürfe. Soweit das FA ausführe, Art. 18 DBA USA beinhalte keine Definition des Begriffs "Ruhegehalt", sei dies unzutreffend. Vielmehr spreche die Vorschrift eindeutig von Ruhegehältern aus früherer unselbständiger Arbeit. Diese Regelung entspreche dem OECD-MA. Hierunter seien Einnahmen, die nach Eintritt in den Ruhestand geleistet werden und die zwar nicht ausschließlich, aber doch in erster Linie der Versorgung des Empfängers dienen, zu verstehen. Diese Voraussetzungen würden die Zahlungen an den Kläger erfüllen. Soweit es um den Begriff der "früheren nichtselbständigen Arbeit" gehe, sei auf die Ausführungen zu Art. 15 OECD-MA zurückzugreifen. Organe von Personengesellschaften könnten danach abkommensrechtlich entweder nichtselbständig oder als Mitunternehmer tätig werden. Bezögen sie ein besonderes Gehalt für die Geschäftsführertätigkeit, falle dieses nach Ansicht der Literatur unter Art. 15 DBA USA. Der in Art. 18 DBA USA verwendete Begriff der unselbständigen Arbeit entspreche daher dem des Art. 15 DBA USA und nicht dem des nationalen Steuerrechts. Da bei Organen von Personengesellschaften – wie ausgeführt – die gesonderte schuldrechtliche Vereinbarung unter Art. 15 DBA USA falle, komme es nicht darauf an, dass es sich im nationalen Steuerrecht aufgrund der gewerblichen Prägung nicht um Einkünfte gem. § 19 EStG, sondern um solche gem. § 15 EStG handle.

Im Rahmen des Klageverfahrens hat das FA den Kläger darauf hingewiesen, dass das Bundeszentralamt Anfang 2006 ein Verständigungsverfahren eingeleitet habe. Daraufhin hat der Kläger zunächst beantragt, das Verfahren bis zur Entscheidung im Verständigungsverfahren auszusetzen. Mit Schriftsätzen vom 13. Juni 2008, vom 22. Oktober 2008 und vom 17. Februar 2009 setzte sich der Kläger mit dem BFH-Urteil vom 17. Oktober

2007 I R 5/06 (Sammlung der Entscheidungen des BFH --BFHE-- 219, 518, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 2009, 356) auseinander und vertrat die Auffassung, dass die gleichen Grundsätze auch im Streitfall anwendbar seien. Das Verfahren sei daher nunmehr fortzusetzen. Mit Schriftsätzen vom 26. März 2010 und vom 31. August 2010 führt der Kläger schließlich ergänzend aus, dass sich durch die Einfügung des § 50d Abs. 10 EStG keine Änderung der Rechtsfolge ergebe. Die Vorschrift erfasse nachträgliche Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht (Hinweis auf das Urteil des Finanzgerichts --FG-- Baden-Württemberg vom 9. Oktober 2009 10 K 3312/08, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 238). Ferner sei in dieser Vorschrift nicht die Zuordnung der Vergütung zu einer inländischen Betriebsstätte geregelt. Wenn der BFH für den Fall von Darlehenszinsen eine Zugehörigkeit zur deutschen Betriebsstätte verneint habe, müsse dies erst recht gelten, wenn der ausländische Gesellschafter aus der früheren Betriebsstätte ausgeschieden sei. Schließlich verstoße § 50d Abs. 10 EStG gegen das Rückwirkungsverbot.

Der Kläger beantragt sinngemäß,

14

den Einkommensteueränderungsbescheid für 1999 vom 30. Januar 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. März 2006 dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer in Anwendung von Art. 18 Abs. 1 DBA USA ohne die seitens der B KGaA in 1999 enthaltenen Pensionszahlungen von DM 1.042.344 DM festgesetzt wird, hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen, sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

15

Das FA beantragt,

16

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

17

Das FA hält an seiner im Einspruchsverfahren vertretenen Rechtsauffassung fest. Es führt ergänzend aus, dass im vorliegenden Fall eine Pension zu beurteilen sei, die ein früherer persönlich haftender Gesellschafter von einer KGaA bezogen habe. Es handle sich um eine nachträgliche Vergütung für die frühere Stellung als Mitunternehmer der inländischen Gesellschaft, die unstreitig der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sei. Auf die Frage, ob der Pensionsanspruch als solcher nach dem Wegzug des Berechtigten noch einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet werden könne, komme es danach nicht mehr an.

18

Entscheidungsgründe

19

Die zulässige Klage ist unbegründet.

20

Der Einkommensteuerbescheid vom 30. Januar 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. März 2006 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten. Das FA durfte die hier fraglichen Pensionszahlungen an den Kläger der deutschen Besteuerung unterwerfen. Ob es sich abkommensrechtlich um originär gewerbliche Einkünfte im Sinne des Art. 7 DBA USA oder um "Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen" im Sinne des Art. 18 DBA USA handelt (vgl. I.), kann im Ergebnis dahingestellt bleiben. Denn gem. § 50d Abs. 10 EStG und Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA USA steht das Besteuerungsrecht Deutschland zu (vgl. II.).

21

I. Abkommensrechtlich unterfallen die Pensionseinkünfte des in den USA als ansässig geltenden Klägers (Art. 4 Abs. 2 lit. A DBA USA) zunächst Art. 7 DBA USA. Gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA USA können gewerbliche Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im

22

anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die gewerblichen Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA USA). Der Ausdruck "gewerbliche Gewinne eines Unternehmens" ist im DBA-USA nicht definiert. Daher ist er für Zwecke der deutschen Besteuerung gem. Art. 3 Abs. 2 DBA-USA nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts auszulegen, sofern nicht der Abkommenszusammenhang eine andere Deutung erfordert oder die zuständigen Behörden sich nach Art. 25 DBA-USA auf eine gemeinsame Auslegung geeinigt haben (vgl. BFH-Urteil vom 28. April 2010 I R 81/09, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH --BFH/NV-- 2010, 1550). Wie der Gewinn eines Unternehmens zu ermitteln ist, richtet sich daher nach dem Recht des jeweiligen Anwendestaats, im Streitfall also nach Maßgabe des EStG (vgl. etwa Wassermeyer, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2010, 37, 37).

Nach deutschem Einkommensteuerrecht handelt es sich bei den hier maßgeblichen Pensionseinkünften, und zwar sowohl bei der laufenden Zahlung als auch bei der etwaigen (Einmal-)Auszahlung der Altersrente, um eine Sondervergütung im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 2. Halbsatz, Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG. Der Gesamtgewinnanteil des Mitunternehmers bzw. des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA, der nicht zwingend Mitunternehmer sein muss, aber in jedem Fall wie ein solcher behandelt wird (im Folgenden wird daher aus Vereinfachungsgründen i.d.R. vom Mitunternehmer gesprochen), ergibt sich aus seinem Anteil am Gesamthandsgewinn und dem Gewinn aus dem Sonderbereich. In Bezug auf den Sonderbereich werden durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 und 3 EStG bestimmte Vergütungen, die ihrem Wesen nach grds. einer anderen Einkunftsart zuzuordnen sein könnten (z.B. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit), in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert und dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zugeordnet. Der Kläger war zwar zum Zeitpunkt der Zahlung nicht mehr persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA. § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG sieht jedoch vor, dass dann, wenn der persönlich haftende Gesellschafter während seiner Zugehörigkeit KGaA Leistungen erbracht hat und hierfür (erst) nach Beendigung seiner Tätigkeit eine Gegenleistung erhält, die daraus resultierenden nachträglichen Einkünfte im Sinne des § 24 Nr. 2 EStG wie Sondervergütungen behandelt werden.

23

Diese Einkünftequalifizierung gilt zunächst auch auf Abkommensebene fort. Der Begriff des gewerblichen Gewinns im Sinne des Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA umfasst nach zutreffender Auffassung sowohl den Gewinnanteil aus dem Hauptbereich als auch etwaige Sondervergütungen (vgl. Wassermeyer, in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 7 OECD-MA Rn. 109 und 355 bzw. 356, so wohl auch die Rechtsprechung des BFH, vgl. BFH-Urteil vom 8. September 2010 I R 74/09, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 2450; offen gelassen allerdings noch im BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 I R 5/06, BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356 unter II.1.b) bb)). Dieser Qualifizierung steht auch nicht entgegen, dass es sich vorliegend um nachträgliche Einkünfte handelt. Da sich im Wege einer abkommensautonomen Auslegung der Vorschrift keine Anhaltspunkte dafür ergeben, ob Art. 7 DBA USA nur gegenwärtige oder auch nachträglich erzielte "gewerbliche Gewinne" umfasst, ist zur Klärung dieser Frage ebenfalls auf das nationale Steuerrecht zurückzugreifen. Die nach deutschem Einkommensteuerrecht gegebene Zuordnung derartiger Vergütungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gilt daher gleichermaßen für Art. 7 DBA USA.

24

b) Allerdings ordnet Art. 7 Abs. 6 DBA USA eine vorrangige Zuordnung der gewerblichen Gewinne zu einer ggf. vorliegenden spezielleren abkommensrechtlichen Einkunftsart an.

25

Nach der nunmehr ständigen Rechtsprechung des BFH greift dieser Spezialitätenvorrang auch bei Sondervergütungen (so zunächst die Rechtsprechung des BFH in den sog. Outbound-Fällen, vgl. grundlegend BFH-Urteil 27. Februar 1991 I R 15/89, BFHE 164, 38, BStBl II 1991, 444, seither ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteile vom 14. Juli 1993 I R 71/92, BFHE 172, 422, BStBl II 1994, 91; vom 21. Juli 1999 I R 71/98, BFHE 190, 111, BStBl II 2000, 336; vom 16. Oktober 2002 I R 17/01, BFHE 200, 521, BStBl II 2003, 631; vom 9. August 2006, II R 59/05, BFH/NV 2006, 2326 sowie BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2006 I B 47/05, BFH/NV 2007, 831. Diese Rechtsprechung hat der BFH in späteren Entscheidungen dann auch auf die sog. Inbound-Fälle übertragen, vgl. etwa BFH-Urteile vom 17. Oktober 2007 I R 5/06, BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356; vom 8. September 2010 I R 74/09, DStR 2010, 2450. A.A. ist seit langem die Finanzverwaltung, vgl. etwa Tz. 1.2.3. des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999 IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, sog. Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, vgl. ferner BMF-Schreiben vom 16. April 2010 IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl I 2010, 354, Tz. 5.1). Als speziellere Einkunftsart kommt vorliegend Art. 18 DBA USA in Betracht. Danach können Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für frühere unselbständige Arbeit als Nutzungsberechtigter bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden. Das Merkmal der "unselbständigen Arbeit" im Sinne des Art. 18 DBA USA entspricht der gleichlautenden Formulierung des Art. 15 DBA USA. Nach herrschender Auffassung, der sich der Senat anschließt, kann daher für die Frage, wie die frühere unselbständige Arbeit, für deren Ausübung das Ruhegehalt gezahlt wird, zu qualifizieren ist, auf die Begriffsbestimmung des Art. 15 DBA USA zurückgegriffen werden (vgl. Wassermeyer, in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 18 OECD-MA Rn. 26). Im Rahmen der Auslegung des Art. 15 OECD-MA vertritt die ganz herrschende Literaturauffassung wiederum die Ansicht, dass jedenfalls bei gesondert vereinbarten Geschäftsführungsvergütungen, die der Mitunternehmer einer Personengesellschaft bezieht, eine "unselbständige Arbeit" im Sinne der Vorschrift vorliegt (so etwa Wassermeyer, in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 7 OECD-MA Rn. 156 und Art. 15 OECD-MA Rn. 65 und 66; allgemein für Gesellschafter einer Personengesellschaft Eimermann, in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15 DBA USA Rn. 13; Prokisch, in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Aufl., Art. 15 OECD-MA Rn. 30; für eine generelle Zuordnung zu Art. 15 OECD-MA bei Existenz eines Dienstverhältnisses Ostendorf, Behandlung von Sondervergütungen der Mitunternehmer im internationalen Steuerrecht, Berlin 1994, 154 f. m.w.N). Gleiches dürfte auch für den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA gelten. Konsequenterweise sind nach dieser Auffassung die für die frühere Geschäftsführungstätigkeit gezahlten Ruhegehälter Art. 18 DBA USA zuzuordnen.

Der Senat hält diese Sichtweise allerdings für fraglich. Weder Art. 15 DBA USA noch Art. 18 DBA USA beinhalten eine Definition des Begriffs der "unselbständigen Arbeit". Eine abkommensautonome Auslegung der Art. 15 und 18 DBA USA in Bezug auf die Fragestellung, wie die Tätigkeitsvergütung des vollhaftenden Gesellschafters einer KGaA zu qualifizieren ist, ist unergiebig, denn allein aus der Abgrenzung der Normbereiche von Art. 7 DBA USA und Art. 15 bzw. 18 DBA USA ergeben sich für die Lösung dieser Frage keine Anhaltspunkte. Zwar teilt der Senat die in der Literatur vertretene Auffassung, dass davon auszugehen ist, dass den Abkommen ein gemeinsames Grundverständnis für eine typisch unselbständige Tätigkeit zugrunde liegt (vgl. etwa Ostendorf, a.a.O., 154; Prokisch, in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 15 OECD-MA Rn. 27 ff.). Auch wenn man eine solche Typik zugrunde legt, erscheint es aber nicht zwingend, die hier streitigen Einkünfte als solche aus unselbständiger Arbeit zu qualifizieren. Dem persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA kann, auch wenn er einen "Anstellungsvertrag" abgeschlossen hat, nicht sachlogisch eine arbeitnehmerähnliche Stellung zugemessen werden. Die Problematik wird bereits daran ersichtlich, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft in den jeweiligen

Steuerrechtsordnungen höchst unterschiedlich behandelt werden. Im US-amerikanischen Steuerrecht werden diese beispielsweise nicht als Arbeitnehmer angesehen, wohl aber abkommensrechtlich als solche behandelt (vgl. Eimermann, in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15 DBA USA Rn. 13). In der Schweiz wird die dem Gesellschafter einer Personengesellschaft zustehende Tätigkeitsvergütung zusammen mit dem Gewinnanteil als Einkommen aus selbständiger Tätigkeit angesehen, während im Bereich der übrigen Sondervergütungen Rechtsgeschäfte zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter anerkannt werden (vgl. Buciek, in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, Art. 7 DBA Schweiz Anm. 64). Auch in der deutschen Rechtsordnung ist die Qualifizierung uneinheitlich. Während das Steuerrecht von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgeht, kann der Gesellschafter-Geschäftsführer im Sozialversicherungsrecht entweder als abhängig beschäftigter Arbeitnehmer oder als selbständig Tätiger einzustufen sein (vgl. Brand, in Westermann, Handbuch der Personengesellschaften, § 3 Rn. 220 ff.). Nach der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG) wird der Gesellschafter, der kraft seiner Stellung in der Personengesellschaft die zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehörenden Handlungen vornimmt, also etwa der Komplementär einer KG, in bestimmten Bereichen des Sozialversicherungsrechts regelmäßig nicht als unselbständig Tätiger angesehen (vgl. BSG-Urteil vom 5. November 1980 11 RA 80/79, BSGE 50, 284; vgl. zur ähnlich gelagerten Problematik des geschäftsführenden Gesellschafters einer GmbH Seer, in Festschrift Lang, Köln 2010, 655, 669 ff.). Gleiches dürfte für den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA gelten. Nach Auffassung des Senats spricht daher Vieles dafür, jedenfalls in den Grenzfällen der unselbständigen Tätigkeit, die sich einer typisierenden Einordnung entziehen, gem. Art. 3 Abs. 2 DBA USA auf das innerstaatliche Recht zurückzugreifen (so wohl auch Eimermann, in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15 DBA USA Rn. 11; Prokisch, in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 15 OECD-MA Rn. 27 a.E.; Wassermeyer, in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15 OECD-MA Rn. 53, 63 und 65). Da die Tätigkeitsvergütung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA steuerrechtlich § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 2. Halbsatz EStG unterfällt, würde es sich mithin um gewerbliche Einkünfte handeln (vgl. den ähnlich gelagerten Fall des FG Münster im Urteil vom 18. Januar 1989 VII 4874/86 F, EFG 1989, 294). Ob in diesem Fall die Abkommenssystematik eine hiervon abweichende Auslegung und eine Zuordnung zu Art. 15 OECD-MA verlangt (vgl. Prokisch, in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 15 OECD-MA Rn. 30), erscheint dem Senat vor dem Hintergrund, dass bei typisierender Betrachtung die Annahme eines unselbständigen Arbeitsverhältnisses gerade nicht zwingend ist, zumindest fraglich.

II. Im Ergebnis konnte die Streitfrage vorliegend allerdings dahingestellt bleiben. Denn selbst wenn es sich vorliegend bei isoliert abkommensrechtlicher Betrachtung um Einkünfte im Sinne des Art. 18 DBA USA handelt, greift vorliegend § 50d Abs. 10 EStG. Aus dessen Anwendung folgt, dass die hier maßgeblichen Pensionseinkünfte als gewerbliche Gewinne im Sinne des Art. 7 DBA USA zu behandeln sind. Das Besteuerungsrecht hierfür steht, da sie einer im Inland belegenen Betriebsstätte zuzuordnen sind, gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz, Satz 2 DBA USA Deutschland zu. 27

1. Mit der Einfügung des § 50d Abs. 10 EStG durch das Jahressteuergesetzes 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) hat der Gesetzgeber auf die Rechtsprechung des BFH reagiert, dass Sondervergütungen in den sog. Inbound-Fällen im Wege einer abkommensautonomen Auslegung den spezielleren Einkunftsarten des jeweils einschlägigen DBA zuzuordnen sind. Nach der neu eingefügten Vorschrift gelten Vergütungen im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 zweiter Halbsatz und Nummer 3 zweiter Halbsatz EStG, wenn auf diese die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der 28

Doppelbesteuerung anzuwenden sind und das Abkommen – wie vorliegend das DBA USA – keine solche Vergütungen betreffende ausdrückliche Regelung enthält, für Zwecke der Anwendung des Abkommens ausschließlich als Unternehmensgewinne. Für Abkommenszwecke ist daher auf Sondervergütungen nunmehr ausschließlich Art. 7 OECD-MA – bzw. vorliegend Art. 7 DBA USA – anwendbar. Dem steht im Streitfall auch nicht der Umstand entgegen, dass Art. 7 DBA USA nicht die Formulierung "Unternehmensgewinne", sondern "gewerbliche Gewinne" beinhaltet. Nach dem Sinn und Zweck des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG ist der zu eng gefasste Begriff der "Unternehmensgewinne" weit auszulegen, und zwar in dem Sinne, dass eine Zuordnung zu der im jeweils anwendbaren DBA dem Art. 7 OECD-MA entsprechenden Vorschrift erfolgt. Der Begriff umfasst daher auch die in bestimmten (insbesondere älteren) DBA verwendete Begrifflichkeit des "gewerblichen Gewinns" (gl.A. etwa FG München, Urteil vom 30. Juli 2009 1 K 1816/09, EFG 2009, 1954; Güntel/Lieber, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2009, 301, 304; Lieber, in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz, Jahreskommentierung 2009, § 50d EStG Anm. J 08-5; offen gelassen vom BFH im Urteil vom 8. September 2010 I R 74/09, DStR 2010, 2450).

2. Im Streitfall ist die Vorschrift des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG einschlägig, denn § 52 Abs. 59a Satz 8 EStG bestimmt, dass sie in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen zur Anwendung kommt. In dieser rückwirkenden Anwendungsregelung liegt nach Auffassung des Senats – trotz gewisser Bedenken – kein Verstoß gegen den rechtsstaatlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes (Rückwirkungsverbot). Der Senat schließt sich insoweit der Auffassung des FG München im Urteil vom 30. Juli 2009 1 K 1816/09 (EFG 2009, 1954) an. Der Senat teilt insbesondere die Auffassung des FG München, dass es sich zwar um eine "echte" Rückwirkung handelt, dass diese aber verfassungsrechtlich (ausnahmsweise) gerechtfertigt ist. Ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot liegt steuerrechtlich vor, wenn der Gesetzgeber an bereits abgeschlossene Tatbestände nachträglich ungünstigere Rechtsfolgen knüpft als diejenigen, von denen der Steuerpflichtige bei seinen Dispositionen ausgehen durfte; dabei kommt es nicht auf die subjektiven Vorstellungen der einzelnen Betroffenen und ihre individuelle Situation an, sondern allein darauf, ob die Rechtslage, auf die sich der Steuerpflichtige beruft, bei objektiver Betrachtung geeignet war, ein Vertrauen der betroffenen Personengruppe zu begründen (vgl. BFH-Urteil vom 14. März 2006 I R 1/04, BFHE 213, 38, BStBl II 2006, 549 mit umfangreichen Nachweisen). Schutzwürdiges Vertrauen kann u.a. dann nicht entstehen, wenn das geltende Recht unklar oder verworren ist oder wenn der Steuergesetzgeber durch ein rückwirkendes Gesetz lediglich eine in der Vergangenheit herrschende Rechtspraxis kodifiziert, um so einer zwischenzeitlich erfolgten Rechtsprechungsänderung entgegenzuwirken (vgl. BFH-Urteil vom 14. März 2006 I R 1/04, BFHE 213, 38, BStBl II 2006, 549). Das FG München verweist nach Auffassung des Senats zutreffend darauf, dass die abkommensrechtliche Zuordnung von Sondervergütungen seit langem in hohem Maße unklar war, so dass der Steuerpflichtige kein verfassungsrechtlich schutzwürdiges Vertrauen bilden konnte (so auch Frotzcher, IStR 2009, 866; a.A. etwa Hils, DStR 2009, 888, 891; Güntel/Lieber, Ubg 2009, 301, 303). Dem lässt sich wohl auch nicht entgegengehalten, dass die Rechtslage für das Fachschrifttum und den BFH schon immer klar gewesen sei (dieser Auffassung etwa Güntel/Lieber, Ubg 2009, 301, 303). Diese Argumentation lässt außer Betracht, dass in der Zeit vor dem BFH-Urteil vom 27. Februar 1991 I R 15/89 (BFHE 164, 38, BStBl II 1991, 444) sowohl die Rechtsprechung als auch die wohl vorherrschende Meinung im Schrifttum jahrzehntelang die Auffassung vertreten hatten, dass Sondervergütungen abkommensrechtlich ausschließlich den "Unternehmensgewinnen" zuzuordnen sind (vgl. etwa RFH-Urteile vom 28. Juli 1937 VI A 432/37, Reichssteuerblatt --RStBl-- 1938, 851; vom 30. November 1938 I 42/38, RStBl 1939, 544; BFH-Urteil vom 29. Januar 1964 I 153/61 S, BStBl III 1964, 165; Debatin, Betriebs-Berater --BB-- 1992, 1181,

1184; Piltz, Die Personengesellschaft im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg 1981, 101 f. und 159 ff., Schlütter, DStJG-Band 8, 231). Der Wandel der Rechtsprechung durch das BFH-Urteil vom 27. Februar 1991 ist im Fachschrifttum auch keineswegs ohne Kritik geblieben (vgl. etwa Debatin, BB 1992, 1181, 1185 ff.; Köhler, Recht der internationalen Wirtschaft --RIW-- 1991, 1024 ff.). Die Finanzverwaltung hat sie zwar im Outbound-Fall, nicht aber im Inbound-Fall angewandt (vgl. Krabbe, Finanz-Rundschau --FR-- 2001, 129, 129). Die "Unsicherheit" der Rechtslage betrifft daher nach Ansicht des Senats den gesamten Zeitraum seit der Rechtsprechungsänderung und der seither im Inbound-Fall bestehenden Kontroverse zwischen BFH und Finanzverwaltung, jedenfalls aber das Streitjahr 1999, da vor Abschluss dieses Veranlagungszeitraums die Finanzverwaltung ihre gegenteilige Auffassung im BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999 (BStBl I 1999, 1076) niedergelegt hatte. Hinzu kommt, dass die Rechtslage nach wie vor nicht als gesichert angesehen werden kann. Die neuere Rechtsprechung des BFH zur abkommensrechtlichen Behandlung von Einkünften aus dem Sonderbereich wird in der Literatur mit Recht als zum Teil als in sich widersprüchlich kritisiert (vgl. etwa Blumers, Der Betrieb --DB-- 2008, 1765 ff.). So neigt der BFH im Zusammenhang mit der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen offenbar dazu, die Betriebsstättenzuordnung über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nach rein rechtlichen und gerade nicht nach funktionalen Gesichtspunkten vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Mai 1983 I R 5/82, BFHE 138, 548, BStBl II 1983, 771 und aus der neueren Rechtsprechung BFH-Urteil vom 13. Februar 2008 I R 63/06, BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414, in der der BFH die Frage, ob eine vorrangige Zuordnung nach funktionalen Gesichtspunkten erfolgen muss, ausdrücklich offen gelassen hat). Darüber hinaus scheidet ein Verstoß gegen den Vertrauensschutzgrundsatz im Streitfall auch deshalb aus, weil die maßgebliche Disposition, also der Abschluss der Pensionsvereinbarung sowie sämtlicher Nachtragsvereinbarungen mit Ausnahme der Nachtragsvereinbarung aus dem Jahr 1997, vor dem Zeitpunkt der Änderung der Rechtsprechung durch das Urteil vom 27. Februar 1991 erfolgte. Der Kläger konnte zum Dispositionszeitpunkt daher gerade nicht darauf vertrauen, dass bei einer Verlegung seines Wohnsitzes in die USA eine Freistellung der Pensionseinkünfte im Inland erfolgen würde. Im Übrigen ist auch weder vorgetragen noch ersichtlich und auch nicht plausibel, dass der Kläger die Pensionsvereinbarung nicht oder nicht in der geschehenen Weise abgeschlossen hätte, wenn er bereits seinerzeit von einer gegenteiligen Rechtsauffassung ausgegangen wäre.

3. Die Anwendung des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG wird nach Auffassung des Senats auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass es sich vorliegend um nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG handelt. § 50d Abs. 10 EStG ist insoweit analog anwendbar (gl.A. Frotscher, Kommentar zum EStG, § 50d Rn. 266; a.A. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 9. Oktober 2009 10 K 3312/08, EFG 2010, 238). Das FG Baden-Württemberg verweist zutreffend darauf, dass § 50d Abs. 10 EStG seinem Wortlaut nach ausdrücklich nur Vergütungen i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz und Nr. 3 2. Halbsatz EStG betrifft und keinen Verweis auf Vergütungen beinhaltet, die – wie hier – als nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2 EStG) bezogen werden. Nach der zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG ergangenen Rechtsprechung des BFH ist der Tatbestand dieser Vorschriften nur erfüllt, wenn derjenige, der eine Vergütung bezieht, zu dem Zeitpunkt, zu dem die Vergütung als Aufwand in der Handels- und Steuerbilanz der Gesellschaft in Erscheinung tritt, unmittelbar oder mittelbar (noch) Gesellschafter (Mitunternehmer) der Personengesellschaft ist (vgl. etwa BFH-Urteil vom 24.11.1983 IV R 14/83, BFHE 139, 549, BStBl II 1984, 431). Erst mit der Einfügung des § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG durch Artikel 7 Nr. 6 lit. a des Steuerbereinigungsgesetzes 1986 vom 19. Dezember 1985 (BStBl I S. 735) hat der Gesetzgeber die nachträglichen Einkünfte den laufenden Sondervergütungen gleichgestellt. Bis dato ging der BFH (lediglich) davon aus, dass die als Vergütung für die Tätigkeit des

Gesellschafter als Geschäftsführer gewährten Versorgungsleistungen zu den nachträglichen gewerblichen Einkünften nach § 24 Nr. 2 EStG gehören.

An die in puncto Wortlautauslegung zutreffende Feststellung des FG Baden-Württemberg schließt sich jedoch die Frage an, ob die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG insoweit ggf. eine Regelungslücke aufweist, die im Wege eines Analogieschlusses zu schließen ist. Durch eine Analogie wird die für einen Tatbestand im Gesetz angeordnete Rechtsfolge auf einen vom Gesetz nicht geregelten, ihm ähnlichen Tatbestand übertragen. Diese Form der gesetzesimmanenten Rechtsfortbildung dient der Ausfüllung von Gesetzeslücken. Sie setzt also voraus, dass eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes besteht (vgl. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, 373). Eine Gesetzeslücke liegt dann vor, wenn der bloße Wortlaut des Gesetzes, gemessen an dessen eigener Absicht und der ihm innewohnenden Teleologie unvollständig und damit ergänzungsbedürftig ist und seine Ergänzung auch nicht einer vom Gesetzgeber bewusst gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände entspricht (vgl. Larenz, a.a.O., 373 ff; ebenso die ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. etwa BFH-Urteil vom 25. Juli 1995 VIII R 25/94, BFHE 178, 418, BStBl II 1996, 684). Eine solche Lücke darf von den Gerichten im Wege der Analogie geschlossen werden, wenn sich aufgrund der gesamten Umstände feststellen lässt, dass der Normgeber die von ihm angeordnete Rechtsfolge auch auf den nicht erfassten Sachverhalt erstreckt hätte, wenn er ihn denn bedacht hätte (vgl. aus der jüngeren Zeit etwa den Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. September 2008 2 B 43/08, abrufbar in juris). Die Übertragung der Rechtsfolge ist bei der Analogie letztlich deshalb gerechtfertigt, weil beide Tatbestände infolge ihrer Rechtsähnlichkeit auch gleich bewertet und behandelt werden müssen (Larenz, a.a.O., 381). Entscheidende Bedeutung kommt daher insoweit dem Gesetzestelos zu. 31

Nach Ansicht des Senats spricht der Sinn und Zweck des § 50d Abs. 10 EStG für eine Einbeziehung nachträglich bezogener Sondervergütungen. Das vom Gesetzgeber mit dieser Vorschrift verfolgte Ziel bestand offenkundig darin, entgegen der Rechtsprechung des BFH die Sondervergütungen im Inbound-Fall der deutschen Besteuerung zu unterwerfen. In den Gesetzesmaterialien (BT-Drucks. 16/11108, S. 28 f.) heißt es zur Begründung (auszugsweise): 32

Das hätte für das deutsche Steuerrecht zur Folge, dass die Vergütungen, die der Gesellschafter (Mitunternehmer und persönlich haftender Gesellschafter der KGaA) von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern als Gewinnanteil bezieht, regelmäßig nicht mehr besteuert werden, wenn der Gesellschafter in einem DBA-Staat ansässig ist. Die Behandlung der Sondervergütungen als gewerbliche Einkünfte ist ein tragender Grundsatz der Besteuerung von Mitunternehmerschaften im deutschen Steuerrecht und führt zur Gleichbehandlung von Einzelunternehmern und Gesellschaftern von Mitunternehmerschaften. Das Ergebnis der Anwendung dieses Grundsatzes ist, dass der Mitunternehmer nicht nur in Bezug auf seinen Gewinnanteil, sondern auch in Bezug auf die Sondervergütungen einheitlich gewerbliche Einkünfte erzielt und die Sondervergütungen damit Teil des Gewerbeertrages sind. Zur Wahrung der Einheitlichkeit der Besteuerung inländischer und ausländischer Gesellschafter ist es daher unumgänglich, eine DBA-Anwendungsregelung zu schaffen, die anordnet, dass die genannten Vergütungen für Zwecke der DBA-Anwendung den Unternehmensgewinnen zuzuordnen sind. 33

Die maßgebliche Erwägung, dass die Behandlung der Sondervergütungen als gewerbliche Einkünfte ein tragender Grundsatz der Besteuerung der Mitunternehmerschaften sei und dies 34

jedenfalls im Inbound-Fall eine Besteuerung im Inland rechtfertigt, trifft gleichermaßen auf laufende wie auch auf nachträgliche Sondervergütungen zu. Gegen die Gleichbehandlung spricht auch nicht der Umstand, dass nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 24 Nr. 2 EStG i.d.R. nicht gewerbsteuerpflichtig sind. Bei der Einfügung des § 50d Abs. 10 EStG kam es dem Gesetzgeber ersichtlich allein auf die Sicherung des deutschen Besteuerungssubstrats an. Ob eine Gleichstellung auch im Rahmen der Gewerbesteuer gerechtfertigt ist, ist eine Frage der Auslegung des § 7 Satz 6 des Gewerbesteuergesetzes n.F., die hier nicht entscheidungserheblich ist.

Einer Analogie steht des Weiteren auch nicht entgegen, dass nachträgliche Einkünfte erst durch das "Steuerbereinigungsgesetz 1986" in die Einkünfte des Mitunternehmers einbezogen wurden und sich vor diesem Zeitpunkt die Hinzurechnungsvorschrift für Mitunternehmervergütungen jahrzehntelang auf die Bezüge der "Noch-Gesellschafter" beschränkte (so das FG Baden-Württemberg im Urteil vom 9. Oktober 2009 10 K 3312/08, EFG 2010, 238). Aus Sicht des Senats spricht dieses Argument vielmehr umgekehrt für die hier vertretene Auffassung, da seit der Einfügung des § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG die Einbeziehung nachträglicher Einkünfte in die Sondervergütungen gerade den Regelfall bildet, so dass es naheliegt, dass es sich bei der fehlenden Einbeziehung solcher Einkünfte in den § 50d Abs. 10 EStG lediglich um eine planwidrige Regelungslücke handelt.

Soweit das FG Baden-Württemberg darauf verweist, dass in den DBA, die bereits spezielle Regelungen über die Zurechnungen von Sondervergütungen enthalten, auf die Einbeziehung nachträglicher Einkünfte verzichtet worden sei (Hinweis auf Art. 7 Abs. 7 DBA-Schweiz oder Art. 7 Abs. 6 DBA-Kasachstan), kann der Senat dem nicht folgen. Soweit ersichtlich wird etwa auch zum DBA-Schweiz die Auffassung vertreten, dass ein Ruhegehalt, das der frühere Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Gesellschaft bezieht, zwar abkommensrechtlich eigentlich nach Art. 18 DBA zu behandeln sei, da es sich um eine Sondervergütung handle, aber im Ergebnis Art. 7 Abs. 7 DBA greife und eine Zuordnung zu den Unternehmensgewinnen erfolge (vgl. Buciek, in Flick/Wassermeyer/Kempermann, a.a.O., Art. 7 DBA Schweiz Anm. 859).

Die hier vertretene Auslegung verstößt auch nicht gegen ein (etwaiges) steuerrechtliches Analogieverbot. Insoweit wird auf die Begründung des BFH-Urteils vom 20. Oktober 1983 IV R 175/79 (BFHE 139, 561, BStBl II 1984, 221) Bezug genommen.

4. Der Senat hat des Weiteren auch keine Zweifel daran, dass die Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG im Streitfall mit der Verfassung vereinbar ist. Bei der Vorschrift des § 50d Abs. 10 EStG handelt es sich um ein Gesetz, das einen grenzüberschreitenden Sachverhalt unilateral abweichend von den Bestimmungen eines diesen Fall regelnden DBA, also eines bilateralen völkerrechtlichen Vertrags, regelt (sog. Treaty Override). Der Gesetzgeber konnte den von ihm mit der Einfügung des § 50d Abs. 10 EStG angestrebten Gesetzeszweck nur durch einen Treaty Override erreichen. Denn der BFH hatte mit Urteil vom 17. Oktober 2007 I R 5/06 (BStBl II 2009, 356) die Vorschriften des DBA auf Grund anerkannter Auslegungsmethoden bindend in dem Sinne ausgelegt, dass Sondervergütungen den speziellen DBA-Einkunftsvorschriften zuzuordnen sind und – jedenfalls in Bezug auf Zinsen – die Rückfallklausel des Zinsartikels im Regelfall nicht erfüllt sind (wie hier etwa Frotscher, IStR 2009, 593, 597; Güntel/Lieber, Ubg, 2009, 301, 306; Klein, in Hermann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 50d Abs. 10 EStG Anm. 131; Jansen/Weismann, IStR 2010, 596, 598; Lange, GmbH-Steuerberater --GmbH-StB-- 2009, 128; Schmidt, IStR 2010, 413, 430; a.A. FG München, Urteil vom 30. Juli 2009 1 K 1816/09, EFG 2009, 1954; Boller/Eilinghoff/Schmidt, IStR 2009, 109, 111). Zwar verstößt der in dem Treaty Override liegende Vertragsbruch

gegen das Völkerrecht. Ein Verstoß gegen Verfassungsrecht liegt dagegen nach Ansicht des Senats nicht vor. Die Art. 25 des Grundgesetzes (GG) und Art. 59 GG werden durch ein Treaty Override nicht verletzt (vgl. die eingehende Begründung von Seer, in IStR 1997, 481 ff.; vgl. ferner Frotscher, in FS für Harald Schaumburg, 2009, 687, BFH-Urteil vom 13. Juli 1994 I R 120/93, BFHE 175, 351, BStBl II 1995, 129). Auch ein Verstoß gegen § 2 AO i.V.m. Art. 59 GG ist nicht gegeben. Gem. § 2 AO gehen DBA als Verträge mit anderen Staaten im Sinne des Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG über die Besteuerung, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor. Hierdurch wird jedoch kein Vorrang gegenüber nachfolgend verabschiedeten Bundesgesetzen begründet (vgl. Frotscher, a.a.O., 700 ff.; Seer, IStR 1997, 481, 484). Spätere speziellere Regelungen gehen daher der übernommenen Vertragsnorm vor, wenn ein gesetzgeberischer Wille zur Abkommensverdrängung feststellbar ist (so die Rechtsprechung des BFH und die herrschende Literaturauffassung, vgl. etwa BFH-Urteil vom 13. Juli 1994 I R 120/93, BFHE 175, 351, BStBl II 1995, 129). Mit der Einfügung des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG hat der Gesetzgeber seinen Willen zur Verdrängung des abkommensrechtlichen Spezialitätsprinzips für Sondervergütungen objektiv klar und zweifelsfrei deutlich gemacht. Denn das Spezialitätsprinzip des Art. 7 Abs. 7 OECD-MA (im Streitfall gem. Art. 7 Abs. 6 DBA USA) wird für alle DBA, die nicht ohnehin Sonderregelungen für Sondervergütungen beinhalten, außer Kraft gesetzt. Ob dem Gesetzgeber "subjektiv" bewusst gewesen ist, dass es sich um ein Treaty Override handelt (nach Auffassung des Finanzausschusses soll es sich um eine bloße "DBA-Anwendungsregelung" handeln, vgl. den Bericht des Finanzausschusses in BT-Drucks. 16/11108, 28 ff.), ist aus Sicht des Senats unbeachtlich. Maßgeblich ist allein der im Gesetz objektiv erkennbare Wille zur Abkommensverdrängung (so zutreffend bereits zu § 20 Abs. 2 AStG Seer, IStR 1997, 481, 486). Dies gilt umso mehr, als es offenbar in "subjektiver" Hinsicht auf Seiten des Gesetzgebers eine Tendenz gibt, in Gesetzesbegründungen das Vorliegen eines Treaty Overrides "abzustreiten" (vgl. etwa zur Vorschrift des § 20 Abs. 2 AStG Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des StÄndG 1992 in BT-Drucks. 12/1506, 163, 181; vgl. zudem die Ausführungen von Gosch, IStR 2008, 413, 416 zu § 50d Abs. 9 EStG). Der Senat teilt weder die von einer im Vordringen befindlichen Auffassung vertretene Ansicht, dass der Bruch von Völkervertragsrecht nach Maßgabe des Rechtsstaatsprinzips einer besonderen Rechtfertigung bedarf, noch dass hieraus gar die Nichtigkeit eines Treaty Overrides folgt (vgl. etwa Vogel, in Vogel/Lehner, a.a.O., Einl. Rz. 193 ff., insb. Rn. 205; vgl. ferner die Nachweise bei Jansen/Weidmann, IStR 2010, 596, 599 und Gosch, IStR 2008, 413, 419; diese Bedenken aufgreifend nunmehr auch BFH im Beschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFH/NV 2010, 1554). Aus der von den Vertretern dieser Auffassung angeführten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 14. Oktober 2004 2 BvR 1481/04 (Sammlung der Entscheidungen des BVerfG --BVerfGE-- 111, 307) ist ein entsprechender "Umkehrschluss" in dem Sinne, dass das allgemeine Prinzip der "Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes" die Zulässigkeit eines Treaty Overrides einschränke, nicht zu entnehmen (so zutreffend Birk, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO, FGO, § 2 AO Anm. 3b; Brombach-Krüger, Ubg 2008, 324, 329; Bron, IStR 2007, 431, 434; Frotscher, a.a.O., 687, 698 f. und 704 f.).

Auch der von Teilen der Literatur gerügte Verstoß des § 50d Abs. 10 EStG gegen Individualgrundrechte (vgl. Frotscher, IStR 2009, 593, 599 f., Jansen/Weidmann, IStR 2010, 596, 603) ist nach Auffassung des Senats jedenfalls im Streitfall nicht gegeben. Ein Verstoß gegen das Eigentumsgrundrecht aus Art. 14 GG scheidet aus. Nach früher gefestigter Rechtsprechung des BVerfG, die der Erste Senat nach wie vor vertritt, ist die Auferlegung einer Steuer grundsätzlich nicht an Art. 14 Abs. 1 GG zu messen ist, sofern sie keine erdrosselnde Wirkung entfaltet (vgl. BVerfGE 14, 221, 119; 19, 119, 128 f.; 95, 267, 301; 105, 17, 32). Nach der Auffassung des Zweiten Senats fällt die Steuerbelastung jedenfalls dann

als rechtfertigungsbedürftige Inhalts- und Schrankenbestimmung in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie, wenn der Steuerzugriff tatbestandlich an das Innehaben von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpft und so den privaten Nutzen der erworbenen Rechtspositionen zugunsten der Allgemeinheit einschränkt (vgl. BVerfGE 115, 97, 111 f.). Nach beiden Auffassungen verstößt eine ggf. aus § 50d Abs. 10 EStG resultierende Doppelbesteuerung im Streitfall – wie sich bereits aus einer überschlägigen Berechnung ergibt – nicht gegen Art. 14 GG. Zunächst einmal ist bereits fraglich, ob es vorliegend im Ergebnis überhaupt zu einer Doppelbesteuerung kommen wird. Der Senat hält die von Wolff vertretene Auffassung für zutreffend, dass die USA auch im Falle einer abkommenswidrigen Besteuerung durch die BRD zur Vornahme einer Anrechnung der deutschen Einkommensteuer verpflichtet sind (vgl. Wolff in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 7 DBA USA Rn. 100, Art. 23 DBA USA Rn. 30 f., so im Ergebnis auch die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach die Beseitigung der Doppelbesteuerung dem Ansässigkeitsstaat obliegt, vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 16. April 2010, a.a.O., Tzn. 5.1 und 4.1.3.3.1). Selbst wenn es aber zu einer Doppelbesteuerung käme, wäre vorliegend das Grundrecht aus Art. 14 GG nicht verletzt. Zwar ergibt sich eine Steuerbelastung von 62%, wenn man die in Deutschland festgesetzte Einkommensteuer von 1.196.779 DM und die US-amerikanische Einkommensteuer von 140.716 USD (was bei Anwendung des auch vom Kläger zugrunde gelegten Umrechnungskurses von ca. 1:1,835 einem Betrag von 258.214 DM entspricht) addiert und ins Verhältnis zum in Deutschland angesetzten zu versteuernden Einkommen von 2.314.518 DM setzt. In die Bemessungsgrundlage sind jedoch darüber hinaus auch die Einkünfte einzubeziehen, die der Kläger nur in der US-amerikanischen Steuererklärung, nicht aber in der deutschen Einkommensteuererklärung erklärt hat (dort erklärtes "taxable income" 1.950.170 USD = ca. 3.574.600 DM). So sind beispielsweise in den USA Dividendeneinkünfte ("ordinary dividends") in Höhe von 666.033 USD in die Einkommensberechnung eingegangen, die nicht in der deutschen Bemessungsgrundlage enthalten sind und bei deren Einbeziehung sich nur noch eine Steuerbelastung von ca. 41% ergibt.

Eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes des Art. 3 GG liegt nicht vor. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. etwa BVerfGE 120, 1, 29). Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber grundsätzlich einen weit reichenden Entscheidungsspielraum. Dies gilt für die Auswahl des Steuergegenstands und auch für die Bestimmung des Steuersatzes (vgl. BVerfGE 93, 121, 135; 107, 27, 47). Eine Ungleichbehandlung liegt im Streitfall nach Maßgabe dieser Grundsätze nicht vor. Durch das Treaty Override des § 50d Abs. 10 EStG werden alle Gesellschafter einer Personengesellschaft, die in In- oder Outbound-Fällen Sondervergütungen beziehen und sich damit in einer vergleichbaren Lage befinden, nach den gleichen Grundsätzen behandelt. Auf eine Ungleichbehandlung gegenüber solchen Gesellschaftern, die im gleichen Staat ansässig sind, aber andere Einkünfte als Sondervergütungen beziehen, kommt es nach Auffassung des Senats nicht an (a.A. Frotcher, Kommentar zum EStG, § 50d Rn. 250 ff.). Selbst wenn jedoch ein Eingriff in das Grundrecht des Art. 3 GG vorliegen sollte, wäre ein solcher jedenfalls gerechtfertigt. In der vorliegenden Konstellation ist dem Gesetzgeber ein weiterer Entscheidungsspielraum zuzugestehen, so dass der Eingriff am Maßstab des Willkürverbots zu messen wäre. Eine evidente Unsachlichkeit des Treaty Overrides ist aber keineswegs erkennbar, zumal die Zuordnung zu den "gewerblichen Gewinnen" der deutschen Rechtslage entspricht, wonach Sondervergütungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert werden.

40

41

Schließlich verstößt § 50d Abs. 10 EStG auch nicht gegen Art. 2 Abs. 1 GG. Nach Auffassung des Senats kann aus dem in dem Treaty Override liegenden Verstoß gegen Völkerrecht kein Verstoß gegen die allgemeine Handlungsfreiheit abgeleitet werden. Der darin liegende "Teilwiderruf" einer völkerrechtlichen Regelung kann nicht über den Umweg des Art. 2 GG individualschützenden Charakter erlangen. Selbst wenn man jedoch dieser Auffassung nicht folgen wollte, fehlt es im Streitfall jedenfalls an einer konkreten Verletzung der Grundrechte des Klägers. § 50d Abs. 10 EStG wirkt sich im Streitfall, wie bereits im Zusammenhang mit Art. 14 GG dargestellt wurde, nicht unverhältnismäßig aus. Auch ein Verstoß gegen eine schutzwürdige Vertrauensposition des Klägers liegt nicht vor. Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG kann der Bürger grundsätzlich nicht darauf vertrauen, dass der Gesetzgeber Steuervergünstigungen und steuerliche Freiräume aufrechterhält sowie von der Erhebung zusätzlicher Steuern absieht (vgl. etwa BVerfGE 68, 287 ff.). Dieser Grundsatz greift auch in den Fällen eines Treaty Overrides. Völkerrechtlich ist der Staat zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung nicht verpflichtet (vgl. Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 2 Rn. 41). Es kann daher auch kein subjektiv-öffentlicher Anspruch des einzelnen auf Aufrechterhaltung der ihm günstigen Regelungen eines DBA bestehen.

5. Für die als gewerbliche Gewinne im Sinne des Art. 7 DBA USA zu qualifizierenden Pensionszahlungen steht Deutschland das Besteuerungsrecht zu, da sie der inländischen Betriebsstätte der KGaA zuzuordnen sind (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA USA). 42

a) Eine Personengesellschaft wird für Zwecke der Anwendung des Art. 7 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz DBA USA zunächst als Unternehmen desjenigen Staates behandelt, in dem der Gesellschafter, um dessen Besteuerung es jeweils geht, ansässig ist (vgl. allgemein hierzu etwa BFH-Urteile vom 26. Februar 1992 I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl II 1992, 937; vom 17. Oktober 1990 I R 16/89, BFHE 163, 38, BStBl II 1991, 211). Ist der Gesellschafter z.B. – wie hier – in den USA ansässig, handelt es sich um ein US-amerikanisches Unternehmen. Die gleichen Grundsätze greifen auch im Falle einer KGaA, soweit es um ihr Verhältnis zum persönlich haftenden Gesellschafter geht. Ungeachtet des Umstandes, dass es sich bei der KGaA dem Grund nach um eine juristische Person handelt, ist diese in Bezug auf ihr Verhältnis zum persönlich haftenden Gesellschafter abkommensrechtlich als Personengesellschaft zu behandeln (vgl. die Begründung im BFH-Urteil vom 17. Oktober 1990 I R 16/89, BFHE 163, 38, BStBl II 1991, 211 betreffend das DBA Schweiz; gl.A. Piltz/Wassermeyer, in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 7 OECD-MA Rn. 151 und 156; a.A. Wolff, in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 7 DBA USA Rn. 122). Die Grundregel des Art. 7 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz DBA USA, wonach dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht, wird allerdings insoweit durch Art. 7 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz, Satz 2 DBA USA durchbrochen, als Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Insoweit gilt bei Personengesellschaften der Grundsatz, dass die Betriebsstätte einer Personengesellschaft dem im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschafter eine eigene Betriebsstätte vermittelt (vgl. etwa BFH-Urteile vom 10. Juli 2002 I R 71/01, BFHE 200, 184, BStBl II 2003, 191; vom 18. Dezember 2002 I R 92/01, BFHE 201, 447, BFH/NV 2003, 964; vom 17. Oktober 2007 I R 5/06, BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356, letztere Entscheidung zum DBA USA 1989). Das Besteuerungsrecht der BRD hängt daher davon ab, ob eine Zuordnung der fraglichen Einkünfte zu dieser Betriebsstätte vorzunehmen ist. 43

b) Nach der Rechtsprechung des BFH können einer Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet werden, die durch ihre Tätigkeit oder ihre Vermögenswerte wirtschaftlich verursacht wurden, sog. Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (vgl. etwa BFH-Urteile vom 8. September 2010 I R 74/09, DStR 2010, 2450; vom 20. Juli 1988 I R 49/84, BFHE 154, 465, BStBl II 1989, 140, Hemmelrath, in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 7 OECD-MA Rn. 42). Nach der neueren BFH- 44

Rechtsprechung kann für die Frage der Zuordnung zu einer Betriebsstätte gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA auf die Rechtsprechung zu den abkommensrechtlichen Betriebsstättenvorbehalten zurückgegriffen werden, und zwar ungeachtet des Umstandes, dass diese in der Regel – ebenso wie vorliegend Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA USA – nicht von einer "tatsächlichen Zugehörigkeit", sondern nur von "Zugehörigkeit" sprechen (vgl. BFH-Urteile vom 8. September 2010 I R 74/09, abrufbar in juris; vom 17. Oktober 2007 I R 5/06, BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356 m.w.N.; BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2006 I B 47/05, BFHE 216, 276, BStBl II 2009, 766). Danach bedarf es – über die rechtliche Zuordnung hinaus – eines sachlich-funktionalen (tatsächlichen) Zusammenhangs der Sondervergütung mit der Betriebsstätte. Einen solchen Zusammenhang hat der BFH in Bezug auf Sondervergütungen in Gestalt von Zinsen oder Lizenzgebühren regelmäßig mit der Begründung verneint, dass eine Forderung nur dann tatsächlich zur Betriebsstätte gehören könne, wenn sie aus der Sicht derselben einen Aktivposten bilde, was bei Forderungen des Gesellschafters gegen die Personengesellschaft nicht der Fall sei (vgl. etwa BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 I R 5/06, BFHE 219, 518, BStBl II 2009, 356 m.w.N.; BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2006 I B 47/05, BFHE 216, 276, BStBl II 2009, 766).

c) Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung geht die vorherrschende Literaturauffassung davon aus, dass der Gesetzgeber das mit § 50d Abs. 10 EStG verfolgte Ziel, die BFH-Rechtsprechung zu den "Inbound-Fällen" auszuhebeln, verfehlt habe. Denn § 50 d Abs. 10 EStG nehme lediglich in rechtlicher Hinsicht eine Umqualifizierung von anderen Einkünften in gewerbliche Einkünfte vor. Das Besteuerungsrecht der BRD hänge darüber hinaus aber gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA von der weiteren Frage ab, ob für den Gesellschafter im Inland eine Betriebsstätte bestehe und die Vergütungen tatsächlich dieser deutschen Betriebsstätte zuzurechnen seien. § 50d Abs. 10 EStG enthalte insoweit jedoch gerade keine Anordnung dahingehend, dass die als Unternehmensgewinne zu qualifizierenden Sondervergütungen auch funktional der durch die Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte i.S.d. Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA zuzurechnen seien. Eine solche Sichtweise sei auch nicht von dem Wortlaut der Fiktion des § 50d Abs. 10 EStG gedeckt (vgl. etwa Boller/Eilinghoff/Schmidt, IStR 2009, 109, 113; Hils, DStR 2009, 888, 891; Lange, GmbH-StB 2009, 128 134; Lieber, in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., Jahrescommentierung 2009, § 50d EStG Anm. J 08-5; Lohbeck/Wagner, DB 2009, 423, 425; Meretzki, IStR 2009, 217, 219; Schmidt, IStR 2010, 413, 430; grds. auch Güntel/Lieber, Ubg 2009, 301, 304, siehe aber unten; a.A. Frotzcher, IStR 2009, 593; 595; zustimmend Mitschke, DB 2010, 303, 304). Der herrschenden Meinung hat sich nunmehr auch der BFH angeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 8. September 2010 I R 74/09, DStR 2010, 2450). 45

d) Der Senat vermag sich dieser Auffassung, die im Ergebnis zu einem (weitgehenden) Leerlaufen des § 50d Abs. 10 EStG führen würde, nicht anschließen. Der herrschenden Auffassung ist darin beizupflichten, dass § 50d Abs. 10 EStG keine ausdrückliche Regelung in Bezug auf die Frage der Betriebsstättenzuordnung trifft. Sowohl die Entstehungsgeschichte als auch die Auslegung nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes sprechen jedoch dafür, dass es dem Gesetzgeber bei der Einfügung der Vorschrift darauf ankam, der BRD das Steuersubstrat für Sondervergütungen in den Inbound-Fällen zu erhalten. Konkreter Anlass für die Einfügung der Norm war, wie sich explizit dem Bericht des Finanzausschusses (als "Teilorgan" der gesetzgeberischen Willensbildung, vgl. Larenz, a.a.O., 329) entnehmen lässt, die vom BFH im Urteil vom 17. Oktober 2007 I R 5/06 vorgenommene abkommensautonome Auslegung im Inbound-Fall, als deren Konsequenz Deutschland – vorbehaltlich ausdrücklicher Regelungen in einem DBA – jedenfalls das Besteuerungsrecht für einen großen Teil der Sondervergütungen verloren hätte. Bei § 50d Abs. 10 EStG handelt es sich daher offenkundig um ein "Nichtanwendungsgesetz" gegenüber der BFH-Rechtsprechung. 46

Nach Auffassung des Senats gebietet die historisch-teleologische Auslegung der Vorschrift eine von der herrschenden Meinung abweichende Auslegung der Vorschrift dahingehend, dass diese nicht nur eine Umqualifizierung der Sondervergütungen in Einkünfte gem. Art. 7 OECD-MA beinhaltet, sondern auch die vom Gesetzgeber gewollte Betriebsstättenzuordnung umfasst (im Ergebnis gl.A etwa Frotzcher, Kommentar zum EStG, § 50d Rn. 283). Ansatzpunkt hierfür ist das Tatbestandsmerkmal der "Unternehmensgewinne". Dieser – nicht legal definierte – Begriff ist im Wege einer extensiven Wortlautauslegung dahingehend auszulegen, dass Sondervergütungen für Zwecke der Anwendung des Abkommens als Einkünfte im Sinne des Art. 7 OECD-MA der durch die Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte gelten, und zwar derjenigen, bei der auch der Gewinnanteil zu versteuern ist oder – wenn kein solcher existiert – zu versteuern wäre.

Der hier vertretenen Auffassung steht auch nicht die in der Gesetzesbegründung verwendete Formulierung entgegen, dass Deutschland das Besteuerungsrecht (nur) zustehe, "wenn die Sondervergütungen (...) der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind". Hieraus ist nicht zu folgern, dass der Gesetzgeber auch nach der Einfügung des § 50d Abs. 10 EStG davon ausging, dass eine Prüfung der funktionalen Zuordnung zur Betriebsstätte erfolgen muss. Die betreffenden Ausführungen sind nach Ansicht des Senats vielmehr darauf zurückzuführen, dass der Gesetzgeber von einer anderen Wirkungsweise des § 50d Abs. 10 EStG ausgeht, als diesem von der herrschenden Auffassung beigemessen wird. Nach letztgenannter Auffassung sind die Sondervergütungen getrennt vom Gewinnanteil zu betrachten und daher gesondert auf ihre Betriebsstättenzugehörigkeit zu prüfen. Der Gesetzgeber ging bei der Schaffung des § 50d Abs. 10 EStG dagegen, wie sich dem Gesamtzusammenhang der Gesetzesbegründung, insbesondere den Ausführungen zur "Einheitlichkeit" der gewerblichen Einkünfte in Bezug auf den Gewinnanteil und die Sondervergütung entnehmen lässt, wohl davon aus, dass es sich bei beiden um eine Einheit handelt. Diese Einheit wird technisch durch die Ausschaltung des Spezialitätenvorrangs gem. Art. 7 Abs. 7 OECD-MA bewerkstelligt, wodurch eine Herauslösung der Sondervergütungen aus dem Gesamtgewinnanteil verhindert wird. Damit bleibt kein Raum für eine "isolierte" Prüfung, welcher Betriebsstätte eine im Gesamtgewinn enthaltene Sondervergütung zuzuordnen ist. Der Gesamtgewinn aus Haupt- und Sonderbereich wird vielmehr einheitlich der Betriebsstätte zugeordnet, in der auch der Gewinnanteil aus dem Hauptbereich zu besteuern ist, also regelmäßig der durch die Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte. Vorbild für die Wirkungsweise des § 50d Abs. 10 EStG ist daher wohl die Regelung des Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA Schweiz. Durch diese abkommensrechtliche Spezialvorschrift wird für die Sondervergütungen der Spezialitätenvorrang anderer abkommensrechtlicher Einkunftsarten gem. Art. 7 Abs. 8 DBA Schweiz ausgeschaltet. Da Deutschland die Sondervergütungen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als gewerbliche Einkünfte behandelt, werden dementsprechend gem. Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA Schweiz bei einer im Inland belegenen Betriebsstätte der Personengesellschaft der Anteil am Gewinn des Hauptbereichs und die Sondervergütungen als einheitlicher Teil des dem Gesellschafter zuzurechnenden Betriebsstättengewinns angesehen. Die in der Gesetzesbegründung angesprochene Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte bezieht sich daher nach Ansicht des Senats auf die funktionale (und nicht nur rechtliche) Zuordnung der unternehmerischen "Hauptbereichstätigkeit" der Personengesellschaft und steht der hier vertretenen Auslegung nicht entgegen.

Zu dem gleichen Ergebnis käme man schließlich auch dann, wenn man in der hier vertretenen Auslegung eine Überschreitung der Wortsinnngrenze sähe. Führt die wortlautgetreue Auslegung des Gesetzes zu einem sinnwidrigen Ergebnis, weil der Gesetzeswortlaut im klaren Widerspruch zum Gesetzeszweck steht, sind die Gerichte nach

ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung zu einer (gesetzeswortlaut-)abändernden Rechtsfortbildung berufen (vgl. etwa BFH-Urteil vom 17. Mai 2006 X R 43/03, BFHE 213, 494, BStBl II 2006, 868). Dies kann etwa im Wege einer teleologischen Extension geschehen, in deren Rahmen der gesetzliche Tatbestand um ein fehlendes Merkmal ergänzt werden kann (vgl. hierzu Drüen, in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO, FGO, § 4 AO Rn. 382). Die für eine teleologische Extension erforderliche (planwidrige) Regelungslücke liegt vor. Die Vorschrift des § 50d Abs. 10 EStG enthält für die Frage der Betriebsstättenzuordnung, die nach dem Grundgedanken und dem System des Gesetzes hätte mitgeregelt werden müssen, keine Regelung und ist damit – gemessen an ihrem Zweck – unvollständig und ergänzungsbedürftig.

f) Selbst wenn man aber der vom Senat vertretenen Auffassung in Bezug auf die Auslegung des § 50d Abs. 10 EStG nicht folgt, liegt das Besteuerungsrecht für die hier fraglichen Pensionseinkünfte gleichwohl gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA USA bei der BRD. Denn eine Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte ergibt sich im Streitfall auch unmittelbar aus abkommensrechtlichen Grundsätzen. 49

(1) Nach der wohl herrschenden Auffassung – der der Senat sich anschließt – sind 50
Sondervergütungen für selbständig ausgeübte Tätigkeiten abkommensrechtlich der durch die Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte zuzurechnen, wenn und soweit die Tätigkeit in dieser Betriebsstätte ausgeübt wird (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juli 2002 I R 71/01, BFHE 200, 184, BStBl II 2003, 191; Urteil des FG Bremen vom 7. April 2004 2 K 30/03, abrufbar in juris; so - jedenfalls im Ergebnis - auch Günkell/Lieber, Ubg 2009, 301, 305; KB, IStR 2003, 108; Lieber, in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., Jahreskommentierung 2009, § 50d Anm. J 08-5; Salzmann, IWB Fach 3 Gruppe 3, 1539, 1552; a.A. offenbar Lohbeck/Wagner, DB 2009, 423, 425). Erledigt der Mitunternehmer die Geschäftsführungsaufgaben von mehreren Betriebsstätten aus, ist ggf. eine verursachungsgerechte Aufteilung der Sondervergütungen auf diese vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juli 2002 I R 71/01, BFHE 200, 184, BStBl II 2003, 191). Soweit der Mitunternehmer die Tätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung außerhalb einer ihm zuzurechnenden Betriebsstätte der Personengesellschaft ausübt, kann hierdurch ggf. eine weitere Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft entstehen, der die Tätigkeitsvergütung zuzurechnen ist (so wohl auch BFH-Urteil vom 10. Juli 2002 I R 71/01, BFHE 200, 184, BStBl II 2003, 191, wobei der BFH ggf. auch von der Begründung einer Mitunternehmerbetriebsstätte ausgegangen sein könnte, s.u.).

Handelt es sich – wie hier – um eine nachträgliche Tätigkeitsvergütung im Sinne des § 15 51
Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG, ist für die abkommensrechtliche Betriebsstättenzuordnung nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit darauf abzustellen, in welcher Betriebsstätte diese "erdient" wurde. Denn für die Zuordnung nachträglicher Einkünfte kann es allein auf die Leistung des Mitunternehmers während der Zeit seiner Zugehörigkeit zur Personengesellschaft ankommen. Insoweit kommen abkommensrechtlich letztlich die gleichen veranlassungsorientierten Grundsätze wie im deutschen Einkommensteuerrecht zum Tragen (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 2009 I R 99/08, BFH/NV 2010, 346 zur vergleichbaren Problematik der Besteuerung von stillen Reserven einer früher im Inland ausgeübten Tätigkeit). Für das deutsche Einkommensteuerrecht hat die Rechtsprechung in dem vergleichbaren Fall, dass ein beschränkt Steuerpflichtiger nach Ausscheiden aus der Gesellschaft eine betriebliche Versorgungsrente erhält, eine wesentliche Verknüpfung der nachträglichen Einkünfte mit der inländischen Betriebsstätte explizit bejaht (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juli 1964 I 415/61 U, BStBl III 1964, 551; vgl. ferner auch RFH-Urteil vom 9. März 1932 VI A 1848/31, RStBl 1932, 513).

Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist die hier maßgebliche Tätigkeitsvergütung der Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Z-Stadt zuzuordnen. Die Pensionszahlung ist durch die vom Kläger bis zu seiner Pensionierung ausgeübte Geschäftsführungstätigkeit veranlasst, die der der Kläger in der Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Z-Stadt ausgeübt hat. Es ist weder vorgetragen noch ersichtlich, dass hierfür andere Betriebsstätten zur Verfügung gestanden hätten. Hiervon sind in der mündlichen Verhandlung übereinstimmend auch der Klägervertreter und die Beklagtenvertreterin ausgegangen.

(2) Vor diesem Hintergrund kam im Streitfall auch keine Zuordnung der Pensionseinkünfte zu einer etwaigen Mitunternehmerbetriebsstätte (vgl. etwa Wassermeyer, IStR 2010, 37, 41) in den USA in Betracht. Es kann dahinstehen, ob der Kläger bereits während seiner Gesellschafterstellung als persönlich haftender Gesellschafter der KGaA dort im eigenen Haus über einen Büroraum und damit über eine feste Geschäftseinrichtung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 DBA USA verfügte. Eine Zuordnung zu dieser Betriebsstätte scheidet schon deshalb aus, weil die Geschäftsführungstätigkeit während dieser Zeit nicht von den USA aus ausgeübt worden ist. 53

Nichts anderes würde auch dann gelten, wenn man nicht der hier vertretenen Auffassung folgen würde, dass für nachträglich bezogene Tätigkeitsvergütungen die Verhältnisse in den Jahren des "Erdienens", sondern im jeweiligen Besteuerungszeitraum maßgeblich sind. Nach seinem Ausscheiden aus der KGaA war der Kläger nicht mehr mit Geschäftsführungsaufgaben betraut und entfaltete daher keine aktive Geschäftstätigkeit in diesem Sinne mehr. Durch die bloße Empfangnahme der Pension kann in den USA keine Mitunternehmerbetriebsstätte begründet werden. 54

III. Der Senat musste das Verfahren vorliegend nicht gem. § 74 FGO wegen eines vorgreiflichen Feststellungsverfahrens aussetzen. Die Einkünfte eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA sind nicht einheitlich und gesondert gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO festzustellen (vgl. RFH-Urteil vom 4. Dezember 1929 VI A 1843/29, RStBl 1930, 345; Beschluss des FG Hamburg vom 14. November 2002 V 231/99, EFG 2003, 711; Urteil des FG München vom 16. Januar 2003 7 K 5340/01, EFG 2003, 670; Rätke, in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O. § 15 EStG Anm. 115; offen gelassen vom BFH im Urteil vom 21. Juni 1989 X R 14/88, BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881; a.A. Söhn, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 180 AO Rn. 176), und zwar auch dann nicht, wenn – wie im Streitfall – mehrere persönlich haftende Gesellschafter vorhanden sind (vgl. Beschluss des FG Hamburg vom 14. November 2002 V 231/99, EFG 2003, 711, a.A. Kunz, in Beermann, Kommentar zur AO, FGO, § 180 An Rn. 32 unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 21. Juli 1967 VI 270/65, n.v.). Die Grundsätze des BFH-Beschlusses vom 25. Januar 1994 VIII B 111/93 (BFHE 173, 170, BStBl II 1994, 455), wonach nachträgliche (Pensions-)Einkünfte des ehemaligen Mitunternehmers oder seines Rechtsnachfolgers im Sinne des § 24 Nr. 2 EStG in die gesonderte und einheitliche Feststellung einzubeziehen sind, greifen daher im Streitfall nicht. 55

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 56

V. Die Revision war gem. § 115 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 FGO zuzulassen. Die Streitsache hat grundsätzliche Bedeutung. Darüber hinaus ist der Senat von der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 8. September 2010 I R 74/09, DStR 2010, 2450) und der Rechtsprechung des FG Baden-Württemberg (vgl. Urteil des FG Baden-Württemberg vom 9. Oktober 2009 10 K 3312/08, EFG 2010, 238) abgewichen 57

