
Datum: 30.04.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2375/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0430.2K2375.06.00

Rechtskraft: BFH: I R 53/09

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klägerin die auf ihre Einkünfte aus drei Genussscheinen der W-Bank einbehaltenen und abgeführten Abzugssteuern nach § 50d Einkommensteuergesetz - EStG - i.V.m. dem DBA-Österreich zu erstatten sind.

2

Die Klägerin ist eine in Österreich ansässige und dort unbeschränkt steuerpflichtige Bank. Sie hielt in den streitigen Jahren 2003 und 2004 drei Namens-Genussscheine der W-Bank mit den Nr. 1, 2 und 3. Die drei Genussscheine gewährten der Klägerin in § 2 Abs. 1 der Genussscheinbedingungen einen Anspruch auf eine auf das jeweilige Geschäftsjahr bezogene jährliche Ausschüttung in Höhe von 7,36 % (Nr. 1), 5,60 % (Nr. 2) bzw. 5,65 % (Nr. 3) des jeweiligen Nennwertes des Genussscheins. Ein Anspruch auf die Ausschüttung sollte jedoch ausgeschlossen sein, wenn und soweit durch die Ausschüttung ein Bilanzverlust bei der W-Bank entsteht (§ 2 Abs. 2 Satz 1 der Genussscheinbedingungen). Sollte dementsprechend keine oder keine volle Ausschüttung vorgenommen werden können, so gewährten die Namens-Genussscheine unter dem Vorbehalt des § 2 Abs. 2 ein Nachzahlungsrecht für die folgenden Geschäftsjahre während der Laufzeit des Genussscheins (§ 2 Abs. 3 Satz 1 der Genussscheinbedingungen). Die Ausschüttungs- und Nachzahlungsansprüche hatten Vorrang vor einer Ausschüttung an die Gewährträger sowie

3

der Dotierung von Rücklagen (§ 2 Abs. 4 der Genussscheinbedingungen). Die Rückzahlung der Namens-Genussscheine sollte grundsätzlich zum Nennwert erfolgen (§ 3 Abs. 3 der Genussscheinbedingungen). Sollte sich jedoch durch die Rückzahlung ein Bilanzverlust bei der W-Bank ergeben, so sollte sich der Rückzahlungsanspruch jedes Genussscheininhaber in demselben Verhältnis vermindern, in dem das in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital einschließlich Genussscheinkapital durch die Tilgung des Bilanzverlustes gemindert würde (§ 4 Abs. 1 der Genussscheinbedingungen). In den Folgejahren während der Laufzeit der Namens-Genussscheine sollten in diesem Fall vorrangig vor Ausschüttungen an die Gewährträger der W-Bank und vor Dotierung von Rücklagen zunächst die verminderten Rückzahlungsansprüche wieder auf den Nennbetrag aufgefüllt und dann die ausgefallene Ausschüttung nach § 2 Abs. 3 und 4 nachgeholt werden, wenn und soweit dadurch kein Bilanzverlust entstehen würde (§ 4 Abs. 2 der Genussscheinbedingungen). Die Namens-Genussscheine verbriefen lediglich Gläubigerrechte, keine Teilnahme-, Mitwirkungs- und Stimmrechte in den Versammlungen der Gewährträger der W-Bank und keinen Anspruch auf Beteiligung am Liquidationserlös bei Auflösung der W-Bank (§ 5 Abs.1 Sätze 1 und 2 der Genussscheinbedingungen). Die Ansprüche aus den Namens-Genussscheinen traten gegenüber allen nicht nachrangigen Gläubigern der W-Bank im Rang zurück und sollten daher im Falle der Liquidation oder des Konkurses der W-Bank erst nach Befriedigung aller nicht nachrangigen Gläubiger bedient werden (§ 5 Abs. 2 der Genussscheinbedingungen).

Die W-Bank behielt auf die in den Jahren 2003 und 2004 erfolgten Ausschüttungen an die Klägerin i.H.v. insgesamt 21.415.460,40 € bzw. 21.415.460,44 € nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 7, 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag i.H.v. insgesamt 5.648.327,68 € bzw. 5.648.327,70 € ein und führte die Abzugssteuern an das zuständige Finanzamt ab. 4

Am 24. Februar 2004 und am 15. April 2005 beantragte die Klägerin beim Bundesamt für Finanzen - BfF - (seit 01. Januar 2006 Bundeszentralamt für Steuern - BZSt -) nach § 50d Abs. 1 EStG i.V.m. dem DBA-Österreich u.a. die Erstattung der bei den Ausschüttungen der W-Bank einbehalten und abgeführten Steuerabzugsbeträge. 5

Mit Bescheiden vom 17. November 2004 und 19. Dezember 2005 lehnte das BfF die Erstattungsanträge im Hinblick auf die bei den Ausschüttungen der W-Bank einbehaltenen und abgeführten Steuerabzugsbeträge ab. Zur Begründung verwies das BfF darauf, dass ein Anspruch auf volle oder teilweise Erstattung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge nach dem DBA-Österreich nicht bestehe. 6

Die hiergegen von der Klägerin geführten Einspruchsverfahren hatten keinen Erfolg. Durch Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2006 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. 7

Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen die folgenden Gesichtspunkte vor: 8

Sie, die Klägerin, sei im Hinblick auf die Ausschüttungen der W-Bank auf die drei Genussscheine bereits nicht in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Die Regelung in § 49 Abs. 1 Nr. 5c) bb) EStG sei mangels fehlendem und auch durch Auslegung nicht ableitbarem Inlandsbezug entweder als völkerrechtswidrig anzusehen, da ein Minimum rechtlich-wirtschaftlicher Inlandsbeziehungen als sachgerechter Anknüpfungspunkt der nationalen Besteuerung geboten erscheine, oder aufgrund des unbekannten Inlandsbezuges mangels Bestimmtheit des Besteuerungstatbestandes als verfassungswidrig anzusehen, da der Inlandsbezug sich aus dem Gesetz nicht erschließe. 9

Außerdem komme der Bundesrepublik Deutschland nach den Regelungen des DBA-Österreich hinsichtlich der Einkünfte aus den Genussscheinen kein Besteuerungsrecht zu.	10
Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich komme im Streitfall nicht zur Anwendung. Einkünfte aus Genussscheinen seien in Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich nicht ausdrücklich genannt. Sie könnten daher allenfalls unter den dort verwendeten Begriff "Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung" subsumiert werden. Eine Definition des Begriffs der "Gewinnbeteiligung" erfolge aber weder im DBA-Österreich, noch im Protokoll zu diesem DBA noch im Musterkommentar zum OECD-Musterabkommen. Um die Anwendung des Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich bejahen zu können, müsste die Ausgestaltung der streitigen Genussscheine somit dem Charakter nach einer der in Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich explizit genannten Finanzierungsformen (stille Gesellschaft, partiarisches Darlehen und Gewinnobligationen) ähnlich sein. Es sei insoweit davon auszugehen, dass die Vertragsstaaten durch die ausdrückliche Nennung der drei konkreten Finanzierungsformen die unbestimmte Begrifflichkeit "Forderung mit Gewinnbeteiligung" hätten präzisieren wollen.	11
Eine stille Gesellschaft, ein partiarisches Darlehen oder eine Gewinnobligation mit ausschließlicher Verlustteilnahme und fehlender Gewinnbeteiligung seien jedoch nicht möglich. Die drei Genussscheine der W-Bank, die ausschließlich eine Verlustbeteiligung mit einem Nachholungsrecht in den Folgejahren bei sonst fester Verzinsung des Nennkapitals vorsähen, seien daher mit den ausdrücklich in Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich genannten Finanzierungsformen nicht zu vergleichen.	12
Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass die Regelung in Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich primär die Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Quellenstaat bei dividendenähnlichen Finanzierungsformen gewährleisten, während bei gewinnunabhängigen Zinsen die Besteuerung allein dem Ansässigkeitsstaat zustehen solle. Grundgedanke sei dabei, dass Erträge, die in einem Wirtschaftsjahr im Quellenstaat aufgrund einer weitgehenden "Verwurzelung" aus einer gesellschafterähnlichen Stellung erzielt würden, dort auch der Besteuerung unterliegen sollten. Im Streitfall könnten die drei Genussscheine der W-Bank keine hinreichende gesellschafterähnliche Stellung vermitteln.	13
Die Auslegung des in Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich genannten Begriffs der "Gewinnbeteiligung" sei in erster Linie anhand des Sinnzusammenhangs des Abkommens und erst nachrangig anhand der Begriffswelt des innerstaatlichen Rechts vorzunehmen. Eine Gewinnabhängigkeit liege daher beispielsweise immer dann vor, wenn sich die Höhe der Verzinsung auch nach der Höhe der Gewinnausschüttung der Gesellschaft bemesse. Entscheidend sei, dass wenigstens eine gewinnabhängige Zusatzverzinsung gewährt werde. Nach den Wertpapierbedingungen der Namensgenussscheine der W-Bank sei jedoch keine Gewinnbeteiligung - insbesondere nicht in Form einer Zusatzverzinsung -, sondern lediglich eine Vergütung basierend auf einem fixen Prozentsatz vom Nennwert vereinbart, solange aufgrund der Ausschüttung kein Bilanzverlust entstehe. Die Vergütung sei damit unabhängig von der Höhe des erwirtschafteten positiven Erfolgs der W-Bank. Eine über den fixen Zins hinausgehende Beteiligung am Jahresüberschuss oder Bilanzgewinn sei nicht vorgesehen. Die Begrenzung der Ausschüttung im Falle eines Bilanzverlustes mit Anspruch auf Auszahlung in späteren Jahren stelle keine gewinnabhängige Zusatzverzinsung dar.	14
Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass selbst in den Jahren, in denen die W-Bank Verluste erziele, aus Vorjahren jedoch ausreichend Gewinnvortrag zur Verfügung habe oder eine Auflösung von Rücklagen zum Zwecke des Ausweises eines Bilanzgewinns vorgenommen werde, eine Auszahlung an die Klägerin erfolge, da aufgrund der Ausschüttung noch kein Bilanzverlust entstehe. Der Zinsanspruch der Klägerin stehe damit	15

gerade nicht unter dem Vorbehalt eines in der Gewinn- und Verlustrechnung der W-Bank ausgewiesenen Jahresüberschusses.

Im Übrigen sei der Begrenzung der Ausschüttung offensichtlich auch kein ökonomischer Wert beigemessen worden. Ein Risikoaufschlag bei der Bemessung des Zinssatzes sei bei den drei Genussscheinen jedenfalls nicht vorgenommen worden. Sinn und Zweck einer Gewinnbeteiligung sei darüber hinaus die Teilhabe am unternehmerischen positiven Erfolg eines Unternehmens. Die Ausgestaltung der Genussrechte mit einer festen Verzinsung und einer Verschiebung des Anspruchs auf Ausschüttung in Folgejahre sei keine Beteiligung an den Chancen des Unternehmens. 16

Der Wortlaut der jetzigen Regelung in Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich existiere erst seit dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Österreich vom 24. August 2000, das mit seinem Inkrafttreten am 18. August 2002 das Vorgängerabkommen vom 8. Juli 1992 / 4. Oktober 1954 abgelöst habe. Weder aus der Gesetzesbegründung noch aus der einschlägigen Literatur zu dem geänderten Doppelbesteuerungsabkommen lasse sich jedoch entnehmen, dass mit der Änderung des Wortlauts eine inhaltliche Änderung und damit ein Abweichen von der bisherigen Auslegungspraxis beabsichtigt gewesen sei. 17

Schließlich würde der Ausschluss der Rückerstattung der deutschen Kapitalertragsteuer und des darauf erhobenen Solidaritätszuschlags, selbst wenn diese grundsätzlich abkommenskonform wäre, zu einer nicht gerechtfertigten Beschränkung der in Art. 56 ff. EG gewährleisteten Kapitalverkehrsfreiheit führen. Aufgrund dieses Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit seien die einbehaltenen und abgeführten Abzugssteuern daher auch dann an die Klägerin zurückzuerstatten, wenn sich diese Pflicht nicht schon aus dem Wortlaut des DBA-Österreich ergäbe. 18

Die Klägerin beantragt, 19

1. unter Aufhebung der ablehnenden Bescheide über die Freistellung und Erstattung von deutschen Abzugssteuern vom Kapitalertrag vom ... und vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... den Beklagten zu verpflichten, einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer i.H.v. insgesamt 11.296.655,39 € zu erstatten, 20
2. hilfsweise das Verfahren auszusetzen und dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen und
3. äußerst hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen. 22

Zur Begründung trägt der Beklagte im Wesentlichen Folgendes vor: 23

Die Einkünfte der Klägerin aus den Genussrechten unterlägen im Streitfall nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) bb) EStG der beschränkten Steuerpflicht. 24

Entgegen der Auffassung der Klägerin komme für die streitigen Genussscheine der W-Bank Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich zur Anwendung. 25

Im Unterschied zu der Auflistung in Artikel 10 Abs. 3 DBA-Österreich enthalte Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich nur eine beispielhafte Aufzählung der Finanzierungsformen, die als "Forderung mit Gewinnbeteiligung" anzusehen seien. Dies zeige schon die Verwendung des 26

Begriffs "einschließlich". Durch die Aufzählung der Finanzierungsformen werde lediglich klargestellt, dass auch die ausdrücklich genannten Einkünfte aus sog. "hybriden Finanzierungsformen" unter dem weit gefassten Begriff "Forderungen mit Gewinnbeteiligungen" im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen seien. Eine genaue Definition der aufgelisteten Finanzierungsformen sei weder nach dem Wortlaut des DBA-Österreich noch nach dem Sinn und dem Vorschriftenzusammenhang des Abkommens möglich. Die Auslegung einer im Abkommenszusammenhang unbestimmten Begrifflichkeit (hier: "Forderung mit Gewinnbeteiligung") mittels weiterer unbestimmter Begrifflichkeiten ("stille Gesellschaft, partiarisches Darlehen, Gewinnobligation") führe im Ergebnis zu keiner Präzisierung.

Bezüglich des Merkmals der "Forderung mit Gewinnbeteiligung" sei die Begriffsbestimmung folglich nach dem innerstaatlichen Recht durchzuführen. Hierbei sei zu berücksichtigen, dass die vorliegenden Genussrechte entgegen der Rechtsansicht der Klägerin sowohl eine Gewinn- als auch eine Verlustbeteiligung vorsähen. 27

Unter Einbeziehung des innerstaatlichen Rechts werde die Frage einer Gewinnbeteiligung im Zusammenhang mit Genussrechten im Rahmen des § 8 Abs. 3 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz - KStG - aufgeworfen. Sofern gemäß § 8 Abs. 3 KStG Genussrechte sowohl eine Gewinnbeteiligung als auch eine Beteiligung am Liquidationserlös vorsähen, könnten auf der Ebene der Gesellschaft die Ausschüttungen nicht mehr als Betriebsausgaben abgezogen werden. Der Gewinnbeteiligung komme somit in diesem Rahmen keine entscheidende Bedeutung zu. 28

Eine Beteiligung der Genussrechte am Gewinn liege stets vor, wenn für die Berechnung der Ausschüttungen an die Gewinne der Kapitalgesellschaft angeknüpft werde. Das objektiv gegebene Ausschüttungsrisiko könne nicht durch die positive Einschätzung der Ertragslage ausgeschlossen werden. 29

Eine Gewinnbeteiligung sei jede Art der Teilnahme am wirtschaftlichen Erfolg einer Unternehmung. Dadurch würden sich die Ausschüttungen auf Genussscheine, die eine Gewinnbeteiligung enthielten, von Zinsen unterscheiden, die unabhängig vom Unternehmenserfolg, d.h. auch im Verlustfall bzw. bei Erzielung niedriger Gewinne, gezahlt würden. Für das Vorliegen einer Gewinnbeteiligung sei entscheidend, dass der Genussrechtsinhaber am Risiko des Geschäftsbetriebs teilnehme, indem sein Entgelt für die Kapitalüberlassung auf den erzielten Reinertrag des Unternehmens begrenzt sei. Im vorliegenden Fall seien die erzielbaren Erträge der Klägerin vom Gewinn der W-Bank abhängig und auf einen prozentualen Anteil vom Nennwert begrenzt. Eine unbegrenzte Steigerung der Erträge mit zunehmendem Bilanzgewinn werde für die Annahme einer Gewinnbeteiligung nicht verlangt. 30

Außerdem enthielten die Genussrechte der Klägerin neben der Gewinn- auch eine Verlustbeteiligung, da Bilanzverluste den Rückzahlungsanspruch der Genussrechtsinhaber vermindern könnten. Diese Verlustbeteiligung bestehe unabhängig von der Gewinnbeteiligung. 31

Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin behandle Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich vorrangig Zinsen und nicht dividendenähnliche Finanzierungsformen. Schon aus systematischen Gründen sei davon auszugehen, dass die Aufnahme der Regelung in den Zinsartikel und nicht in den Dividendenartikel des Abkommens eine nähere Zuordnung der entsprechenden Kapitaleinkünfte zu den Zinsen und nicht zu den Dividenden vorsehe. Die Voraussetzung einer gesellschafterähnlichen Stellung im Rahmen der "Forderungen mit 32

Gewinnbeteiligung" lasse sich aus dem Abkommenszusammenhang nicht ableiten.

Das bis 2002 gültige DBA-Österreich habe zwar im Rahmen des Zinsartikels keine Unterscheidung zwischen Forderungen mit und Forderungen ohne Gewinnbeteiligung enthalten. Zinsen seien vielmehr allgemein als Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen definiert gewesen. Das Besteuerungsrecht sei dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen worden. Die einbehaltene Quellensteuer sei mit Ausnahme solcher für Wandelanleihen und Gewinnobligationen auf Antrag vom Quellenstaat zu erstatten gewesen. Entgegen der Ansicht der Klägerin habe sich im Rahmen der Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens aber nicht nur der Wortlaut sondern auch der Inhalt des Zinsartikels geändert. Das Besteuerungsrecht für Zinsen, die aus Forderungen mit Gewinnbeteiligung resultieren, sei vom Ansässigkeits- zum Quellenstaat verschoben worden. 33

Schließlich liege auch der von der Klägerin gerügte Verstoß gegen das Europarecht nicht vor. Die deutschen Regelungen bezüglich des Einbehalts der Kapitalertragsteuer führten nicht zu einer Ungleichbehandlung von in Deutschland ansässigen zu im übrigen EU-Ausland ansässigen Gesellschaften. Die Kapitalertragsteuer sei unabhängig vom Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Genussscheinvergütungen einzubehalten. 34

Entscheidungsgründe 35

I. Die Klage ist unbegründet. 36

Die Bescheide über die Freistellung und Erstattung von deutschen Abzugssteuern vom Kapitalertrag vom 17. November 2004 und vom 19. Dezember 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2006 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). 37

Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, die bei den Ausschüttungen der W-Bank an die Klägerin in den Jahren 2003 und 2004 einbehaltenen und abgeführten Steuerabzugsbeträge nach § 50d Abs. 1 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung zu erstatten. 38

1. Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a EStG unterliegen, nach § 43b EStG oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind gemäß § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG 2003/2004 die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen im Sinne des § 50a EStG ungeachtet des § 43b EStG und des Abkommens anzuwenden. Unberührt bleibt nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2003/2004 der Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten oder der aufgrund Haftungsbescheid oder Nachforderungsbescheid entrichteten Steuer. Die Erstattung erfolgt nach § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG 2003/2004 auf Antrag des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids; der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei dem Bundesamt für Finanzen zu stellen. 39

2. Diese tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Erstattung der von der W-Bank von den an die Klägerin gezahlten Ausschüttungen auf die drei Genussscheine in den Jahren 2003 und 2004 einbehaltenen und abgeführten Steuerabzugsbeträge liegen im Streitfall nicht vor. Entgegen der Rechtsansicht der Klägerin hat nach Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich die Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat das uneingeschränkte Besteuerungsrecht für die Einkünfte der Klägerin aus den drei Genussscheinen der W-Bank. 40

a) Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nach Art. 11 Abs. 1 DBA-Österreich nur im anderen Staat besteuert werden.	41
Gemäß Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich dürfen Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staats besteuert werden.	42
b) Bei den von der Klägerin erzielten Einkünften aus den drei Genussscheinen der W-Bank handelt es sich um Zinsen aus Rechten bzw. Forderungen mit Gewinnbeteiligung i.S.d. Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich, die dem Besteuerungsrecht des Quellensteuerstaates Deutschland unterliegen. Diese rechtliche Einordnung folgt letztlich aus einer Auslegung des Wortlauts des Doppelbesteuerungsabkommens sowie aus Sinn und Zweck des Abkommens.	43
aa) Hinsichtlich der Auslegungsmethode ist zunächst festzustellen, dass Doppelbesteuerungsabkommen ihre eigene Begriffssprache haben. Die Abkommensauslegung hat das zu berücksichtigen.	44
Als Richtschnur für die Auslegung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist nach der höchstgerichtlichen Finanzrechtsprechung, welcher sich der erkennende Senat anschließt, grundsätzlich die nachstehende Reihenfolge maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 21. August 1985 I R 63/80, BFHE 144, 428, BStBl II 1986, 4 m.w.N.):	45
• Wortlaut und Definitionen des Doppelbesteuerungsabkommens, • Sinn und Vorschriftenzusammenhang innerhalb des Abkommens, • Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts.	46
bb) Die danach vorzunehmende Auslegung führt im Streitfall dazu, die Einkünfte der Klägerin aus den drei Genussscheinen der W-Bank als Zinsen aus "Rechten bzw. Forderungen mit Gewinnbeteiligung" anzusehen.	47
(1) Dabei ist zunächst zu berücksichtigen, dass die Einkünfte der Klägerin aus den drei Genussscheinen der W-Bank eindeutig "Zinsen" i.S.d. Art 11 DBA-Österreich und nicht "Dividenden" i.S.d. Art 10 DBA-Österreich darstellen.	48
(a) Der erkennende Senat kann insoweit an seine Rechtsprechung zur grundsätzlichen Abgrenzung von "Dividenden" und "Zinsen" bei den Einkünften aus Genussrechten anknüpfen (vgl. FG Köln, Urteile vom 29. April 1999 2 K 3998/95, EFG 1999, 1034 zum DBA-Niederlande; vom 11. Dezember 2003 2 K 7273/00, EFG 2004, 659 und 2 K 7201/00, EFG 2005, 541, beide zum DBA-Großbritannien).	49
Der Senat hat darin ausgeführt, dass sich die Grenzziehung zwischen Dividenden und Zinsen bei den Einkünften aus Genussrechten im Abkommensrecht vor allem an der Unterscheidung zwischen unternehmerischem Engagement und "schlichter" Kapitalüberlassung orientiert. Von einer unternehmerähnlichen Stellung des Genussscheininhabers könne grundsätzlich nur dann ausgegangen werden, wenn das Kapital der Gesellschaft zeitlich unbegrenzt zur Verfügung gestellt werde und den Genussscheininhabern eine Beteiligung am Liquidationserlös der Gesellschaft gewährt werde.	50

- (b) Diese grundsätzliche Grenzziehung zwischen sog. "beteiligungsähnlichen" Genussrechten, die sowohl ein Recht auf Beteiligung am Gewinn als auch am Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft gewähren, und sonstigen, sog. "obligationsähnlichen" Genussrechten (vgl. zu dieser Unterscheidung Widmayer, IStR 2001, 337), ergibt sich im DBA-Österreich unmittelbar aus der Definition des Begriffs "Dividende" in Art. 10 Abs. 3 Satz 1. Danach bedeutet der in diesem Artikel verwendete Ausdruck "Dividende" Einkünfte aus Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder sonstige Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. Bezogen auf die Bundesrepublik Deutschland werden in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG "nur" die Genussrechte, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden sind, wie Einkünfte aus Dividenden behandelt. Im Unterschied zu Art. 10 Abs. 3 OECD-MA und vielen anderen Doppelbesteuerungsabkommen differenziert Art. 10 Abs. 3 Satz 1 DBA-Österreich i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG damit deutlich zwischen beteiligungs- und obligationsähnlichen Genussrechten und qualifiziert nur die Einkünfte aus beteiligungsähnlichen Genussrechten als Dividenden i.S.d. Art. 10 DBA-Österreich. Im Umkehrschluss hierzu ergibt sich somit, dass die Einkünfte aus obligationsähnlichen Genussrechten, mit denen kein Recht am Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist, als Zinsen i.S.d. Art. 11 DBA-Österreich anzusehen sind.
- (c) Da die drei Genussscheine der W-Bank nach § 5 der Genussscheinbedingungen der Klägerin keinen Anspruch auf Beteiligung am Liquidationserlös bei Auflösung der W-Bank einräumten, stellen die Einkünfte aus diesen Genussscheinen daher eindeutig Zinsen dar. 52
- (2) Die Einkünfte der Klägerin aus den drei Genussscheinen der W-Bank sind auch Einkünfte aus "Rechten und Forderungen mit Gewinnbeteiligung" i.S.d. Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich. 53
- (a) Der Begriff "des Rechts bzw. der Forderung mit Gewinnbeteiligung" ist im DBA-Österreich zwar nicht ausdrücklich definiert. Jedoch ergibt sich nach Ansicht des erkennenden Senats schon aus der gewöhnlichen Bedeutung des Begriffs "des Rechts bzw. der Forderung mit Gewinnbeteiligung", dass die der Klägerin aus den drei Genussscheinen der W-Bank zustehenden Rechte bzw. Forderungen hierunter zu subsumieren sind (vgl. zu dieser Auslegung anhand der gewöhnlichen Bedeutung der Worte eines Abkommens, Wassermeyer, in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 3 MA Rz. 78). 54
- (aa) In der zivilrechtlichen Rechtsprechung und Literatur besteht zunächst Einigkeit darüber, dass im deutschen Recht Genussrechte bzw. - bei entsprechender Verbriefung des Genussrechts - Genussscheine grundsätzlich rein schuldrechtliche Forderungen gegen die emittierende Gesellschaft verkörpern (z.B. BGH-Urteile vom 5. Oktober 1992 II ZR 172/91, BGHZ 119, 305; vom 9. November 1992 II ZR 230/91, BGHZ 120, 141; Lutter, in Kölner Kommentar zum AktG, 2. Aufl., § 221 Rz. 196). Genussrechte bzw. Genussscheine stellen daher Rechte bzw. Forderungen i.S.d. Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich dar. 55
- (bb) Entgegen der Rechtsansicht der Klägerin sind die Genussscheine der W-Bank im Streitfall auch mit einer "Gewinnbeteiligung" der Klägerin verbunden. 56
- Genussrechte beinhalten zwar nicht notwendiger Weise, aber doch in aller Regel eine Beteiligung am laufenden Gewinn des Emittenten (Habersack, in Münchner Kommentar zum Aktiengesetz, § 221 Rz. 94 ff.). 57
- Die Beteiligung am Gewinn setzt dabei ganz allgemein voraus, dass die Leistung, die der Genussscheininhaber verlangen kann, unmittelbar oder mittelbar von der Höhe des Gewinns 58

abhängt. Eine Beteiligung am Gewinn ist deshalb grundsätzlich zu bejahen, wenn sich die Ausschüttung am Ergebnis der Handelsbilanz oder an der tatsächlich an die Gesellschafter bzw. Aktionäre geleisteten Ausschüttung (Dividende) orientiert. Unter Beteiligung am Gewinn ist dabei "nur" die Beteiligung an dem positiven Ergebnis zu verstehen; eine Beteiligung am Verlust der Kapitalgesellschaft ist demgegenüber schon begrifflich nicht erforderlich (s.a. Widmayer, IStR 2001, 337 m.w.N.).

Insbesondere wenn - wie im Streitfall - Kreditinstitute die Emittentenfunktion wahrnehmen, haben auf dieser allgemeinen Grundlage in der Praxis zwei unterschiedliche Gestaltungen der Gewinnbeteiligung Verbreitung gefunden (vgl. Merkt, in K. Schmidt/Lutter, AktG, 2008, § 221 Rz. 55; Hüffer, AktG, 8. Aufl. 2008, § 221 Rz. 25a; Lutter, in Kölner Kommentar zum AktG, 2. Aufl., § 221 Rz. 199 ff. mit Beispielen Rz. 210; Habersack, in Münchner Kommentar zum Aktiengesetz, § 221 Rz. 94 ff.):

• Gewinnorientierte Verzinsung: 60

In diesem Fall der Gewinnbeteiligung hat der Genussrechtsinhaber einen Gewinn-ausschüttungsanspruch ganz unabhängig vom tatsächlichen Unternehmenserfolg. Als Bezugsgröße für die Gewinnberechnung dient hier die Dividende der Aktionäre, aber auch der Jahresüberschuss oder andere Bilanzkennziffern. 61

• Bedingt feste Verzinsung bzw. gewinnabhängige Festverzinsung: 62

Bei dieser Form der Gewinnbeteiligung wird den Genussrechtsinhabern eine feste Verzinsung gewährt, jedoch unter der Bedingung, dass ein realer Unternehmensgewinn erzielt wurde. Die zugesagte Verzinsung steht quasi unter einem "Ergebnisvorbehalt". In der Praxis üblich ist es dabei, die Ausschüttung von der Erzielung eines Jahresüberschusses oder eines Bilanzgewinns abhängig zu machen oder aber "negativ" zu formulieren: "Die Vergütung (feste Verzinsung) entfällt, wenn und insoweit durch sie ein Bilanzverlust entsteht oder erhöht würde". Für den Fall, dass der vereinbarte "Festzins" wegen eines unzureichenden Unternehmensergebnisses ausfällt, wird in der Praxis oft ein Nachholrecht aus künftigen Gewinnen vereinbart. 63

Im Streitfall wurde der Klägerin in den Genussscheinbedingungen der W-Bank eine gewinnabhängige Festverzinsung in der oben beschriebenen zweiten Form einer Gewinnbeteiligung zugesagt. Dies ergibt sich eindeutig aus § 2 der Genussscheinbedingungen der drei Genussscheine. Nach § 2 Abs. 1 der Genussscheinbedingungen wurde der Klägerin zwar ein Anspruch auf eine feste Verzinsung des Nennwertes des jeweiligen Genussscheins gewährt. Der Anspruch auf die Festverzinsung war aber nach § 2 Abs. 2 der Genussscheinbedingungen ausgeschlossen, wenn und soweit durch die Ausschüttung ein Bilanzverlust entstehen sollte. 64

Entgegen der Rechtsansicht der Klägerin handelt es sich bei dieser Gestaltung der bedingt festen Verzinsung auch nicht um eine reine Verlustbeteiligung. Der Beklagte weist nach Ansicht des erkennenden Senats insoweit zutreffend darauf hin, dass nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Genussscheinbedingungen eindeutig eine gewinnabhängige Gegenleistung für die Überlassung des Genussscheinkapitals vorlag. Denn vor allem in Jahren, in denen die W-Bank keine oder nur relativ niedrige Bilanzgewinne erzielt hätte, hätte die reale Verzinsung des von der Klägerin eingezahlten Genussscheinkapitals zwischen 0 % und maximal dem jeweils vereinbarten Prozentsatz gelegen. Insoweit war in den 65

Genussscheinbedingungen neben der in § 4 vereinbarten Verlustteilnahme des Genussscheinkapitals eben auch eine gewinnabhängige Vergütung vereinbart.

An dieser Schlussfolgerung ändert auch die in § 2 Abs. 3 der Genussscheinbedingungen enthaltene Zusage einer Nachholung der Verzinsung während der Laufzeit der Genussscheine nichts. Der Beklagte vertritt in diesem Zusammenhang zutreffend die Auffassung, dass auch diese Möglichkeit der Nachholung der Verzinsung nur dann bestand, wenn und soweit ein ausreichend hoher Bilanzgewinn von der W-Bank erzielt worden wäre. Die Nachholung der Verzinsung war somit ebenso wie der eigentliche Vergütungsanspruch gewinnabhängig. 66

Gleiches gilt im Ergebnis auch für den Einwand der Klägerin, ihr Vergütungsanspruch hätte gerade nicht unter dem Vorbehalt eines in der Gewinn- und Verlustrechnung der W-Bank für das jeweilige Jahr ausgewiesenen Jahresüberschusses gestanden. Denn auch insoweit ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin im Falle eines von der W-Bank ausgewiesenen Jahresfehlbetrages für das entsprechende Jahr nur dann eine Vergütung bekommen hätte, wenn die W-Bank aufgrund von Gewinnvorträgen bzw. infolge der Auflösung von Gewinnrücklagen aus den Vorjahren einen für die Vergütung der Klägerin ausreichenden Bilanzgewinn hätte ausweisen können. Auch dies zeigt, dass der Vergütungsanspruch der Klägerin bei periodenübergreifender Betrachtung eindeutig gewinnabhängig war. 67

b) Die Schlussfolgerung, dass es sich bei den Vergütungen aus den drei Genussscheinen der W-Bank um Einkünfte aus "Rechten bzw. Forderungen mit Gewinnbeteiligung" i.S.d. Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich handelt, widerspricht auch nicht dem Sinn und Vorschriftenzusammenhang innerhalb des Abkommens. 68

Der erkennende Senat hat zwar hinsichtlich des DBA-Großbritannien und des DBA-Niederlande entschieden, dass die in diesen Abkommen enthaltene unterschiedliche doppelbesteuerungsrechtliche Behandlung von Zins- und Dividendeneinkünften letztlich durch die im weitesten Sinne unternehmerähnliche Tätigkeit des Dividendenempfängers im Quellenstaat gerechtfertigt werde. Die Einkünfte des Dividendenempfängers seien insoweit unmittelbarer als diejenigen des reinen Darlehensgläubigers mit dem Quellenstaat verbunden (vgl. FG Köln, Urteile vom 29. April 1999 2 K 3998/95, a.a.O. zum DBA-Niederlande; vom 11. Dezember 2003 2 K 7273/00, a.a.O. und 2 K 7201/00, a.a.O., beide zum DBA-Großbritannien). 69

Aus diesem Gesichtspunkt kann jedoch für das im Streitfall entscheidungserhebliche DBA-Österreich entgegen der Auffassung der Klägerin nicht geschlossen werden, dass das Quellenbesteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland wegen des in § 5 Abs. 1 der Genussscheinbedingungen enthaltenen Ausschlusses von Teilnahme-, Mitwirkungs- und Stimmrechten in den Versammlungen der Gewährträger der W-Bank und der somit fehlenden gesellschafterähnliche Stellung der Klägerin nicht gegeben war. 70

Die Klägerin übersieht bei ihrer Argumentation, dass das DBA-Österreich im Unterschied zu den Abkommen mit Großbritannien und Niederlande nicht allein zwischen "Dividenden", für die eine Quellensteuerberechtigung des Herkunftslandes vorgesehen ist, und Zinsen, die allein der Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuern darf, differenziert. Vielmehr unterscheidet das DBA-Österreich innerhalb des Zinsartikels noch weitergehend zwischen "einfachen" Zinsen, für die Art. 11 Abs. 1 ein Quellenbesteuerungsrecht vollständig ausschließt, und Einkünften aus Rechten und Forderungen mit Gewinnbeteiligung, die der Quellenstaat nach Art. 11 Abs. 2 in vollem Umfang besteuern darf. Aufgrund dieser weitergehenden Differenzierung innerhalb des Zinsartikels kann aber die 71

gesellschafterähnliche Stellung des Empfängers der Einkünfte für die Frage, ob ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates besteht, nicht ausschlaggebend sein.

Entscheidungserheblich für das uneingeschränkte Quellenbesteuerungsrecht nach Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich ist vielmehr allein, ob für die Überlassung von Kapital zur Nutzung eine gewinnabhängige Vergütung vereinbart ist, die im Unterschied zu den nach Art. 10 Abs. 3 als "Dividenden" zu qualifizierenden Vergütungen bei der Gewinnermittlung des Schuldners abzugsfähig ist (vgl. Widmayer, IStR 2001, 337). Diese sehr weit gefassten Voraussetzungen sind aber im Streitfall für die Einkünfte der Klägerin aus den sog. obligationsähnlichen Genussscheinen der W-Bank - ebenso wie bei den anderen in Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich ausdrücklich genannten sog. "hybriden Finanzierungsformen" - erfüllt.

3. Die weiteren von der Klägerin geltend gemachten Gründe für eine Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Abzugssteuern können im vorliegenden Klageverfahren gegen das Bundeszentralamt für Steuern als beklagte Behörde nicht berücksichtigt werden. 72

a) Nach der vom erkennenden Senat geteilten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs können im Rahmen eines Freistellungs- bzw. Erstattungsverfahrens nach § 50d EStG gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern nur die in § 50d EStG ausdrücklich genannten Entlastungsgründe (im Streitfall: DBA-Österreich) vorgebracht werden. Die Frage, ob überhaupt steuerpflichtige Einkünfte vorliegen oder ob diese Einkünfte aus anderen Gründen von der Besteuerung freizustellen sind, ist demgegenüber außerhalb des Verfahrens nach § 50d EStG zu entscheiden. Diese Entscheidung obliegt nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 des Finanzverwaltungsgesetzes aber nicht dem Bundeszentralamt für Steuern, sondern dem nach den allgemeinen Regeln zuständigen Finanzamt (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 2005 I R 33/04, BFHE 212, 37, BStBl II 2006, 489 m.w.N.). 73

b) Im Streitfall kann die Klägerin daher mit ihrem Vorbringen, dass sie im Zusammenhang mit ihren Einkünften aus den drei Genussscheinen der W-Bank in der Bundesrepublik Deutschland nicht beschränkt steuerpflichtig sei, im vorliegenden Erstattungsverfahren nach § 50d EStG nicht gehört werden. Gleiches gilt im Ergebnis auch für die von der Klägerin vorgetragenen europarechtlichen Zweifel an der Einbehaltung und Abführung der deutschen Kapitalertragsteuer. Aus diesem Grund war das Verfahren auch nicht auszusetzen und dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 Abs. 2 EG vorzulegen. 74

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 75

III. Die Revision war wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen. 76