

BFH: Kein deutsches Besteuerungsrecht für in die USA gezahlte nachträgliche Sondervergütungen

Sachverhalt

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) hatte im Streitjahr 2001 seinen Wohnsitz in den USA. Er war Kommanditist einer inländischen GmbH & Co. KG; seit dem 01.01.2001 steht ihm eine dienstvertragliche Pension zu. Im Jahre 1997 wurden die Kommanditanteile (mehrfach) veräußert. Die Verpflichtungen, u.a. aus den Pensionsansprüchen, wurden von den Erwerbern und später nach Weiterübertragung auf eine GmbH, von dieser übernommen. Das Finanzamt ging im Ergebnis übereinstimmend u.a. mit dem pensionsberechtigten Kläger davon aus, dass die Übernahme der Pensionsverpflichtungen als zusätzlicher Kaufpreis für die Übernahme der Kommanditanteile zu behandeln sei und dass es sich bei den Pensionen um nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG) handle. Der Kläger vertrat die Ansicht, die Renteneinkünfte seien ab 2001 nach Art. 18 Abs. 3 des DBA-USA 1989 a.F. ausschließlich in den USA zu versteuern. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht nicht an und legte die Einkünfte nach § 15 EStG 1997 der Besteuerung zugrunde. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg.

Entscheidung

Die Ruhegelder durften nicht in Deutschland besteuert werden. Nach Art. 18 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. können Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für frühere unselbständige Arbeit als Nutzungsberechtigter erzielt, nur in den USA besteuert werden. Eine (vorrangige) Anwendung des Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. (gewerbliche Gewinne) scheidet auch dann aus, wenn die Ruhegelder als Sondervergütungen zu qualifizieren wären. Der Senat verweist auf sein Urteil vom 17.10.2007 zu der im Kern gleichgelagerten Frage der abkommensrechtlichen Qualifizierung von Sondervergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997 in einer sog. Inbound-Situation. Die Revision hat keine (neuen) Gesichtspunkte vorgebracht, die eine abermalige Überprüfung jener abkommensrechtlichen Einschätzung erzwingen.

Zu Recht hat das FG es auch abgelehnt, die nachträglichen Sondervergütungen in Unternehmensgewinne umzuqualifizieren (§ 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2009). Nach § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F. gelten Sondervergütungen (Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz und Nr. 3 EStG 1997/2002), auf welche die Vorschriften eines DBA anzuwenden sind und für die das Abkommen keine ausdrückliche Regelung enthält, als Unternehmensgewinne. Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F. liegen im Streitfall nicht vor. Der beschriebene Tatbestand des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 n.F. gilt nicht für solche Vergütungen, welche - wie vorliegend die an den Kläger geleisteten Ruhegelder aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH - (ggf.) als nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2 EStG 1997/2002) bezogen werden. Die Einordnung eines Ruhegeldes als Gewinnanteil in Form von Sondervergütungen verlangt prinzipiell, dass der Empfänger der Zahlung noch Gesellschafter der Personengesellschaft ist; ein ehemaliger Gesellschafter kann keine Gewinnanteile in Gestalt der Sondervergütungen mehr beziehen (BFH-Urteile vom 24.11.1983 und vom 25.10.1984). Nachträgliche Vergütungen können deshalb nicht als solche i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997/2002 angesehen oder ihnen gleichgestellt werden und die Umqualifizierung in Sondervergütungen läuft leer.

Betroffene Norm

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG 1997, § 50d Abs. 10 i.V.m. § 52 Abs. 59a Satz 8 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2009, Art. 18 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F.
Streitjahr 2001

Vorinstanz

[Finanzgericht Baden-Württemberg](#), Urteil vom 09.10.2009, 10 K 3312/08, EFG 2010, S. 238

Fundstelle

BFH, Beschluss vom 08.11.2010, [I R 106/09](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 17.10.2007, I R 5/06, BStBl II 2009, S. 356

BFH, Urteil vom 24.11.1983, IV R 14/83, BStBl II 1984, S. 431

BFH, Urteil vom 25.10.1984, IV R 165/82, BStBl II 1985, S. 212

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.