

BFH: Keine Besteuerung von Sonderbetriebseinnahmen nach Maßgabe des DBA-Spaniens

Dividenden, die aus ausländischen Quellen bezogen werden, sind – sofern sie dem sog. Betriebsstättenvorbehalt unterliegen – nach Maßgabe von Art. 10 Abs. 5 i.V.m. Art. 7 DBA-Spanien von der deutschen Ertragsteuer auszunehmen. Ein Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 9 S.1 Nr. 1 oder Abs. 10 S. 1 EStG an Deutschland scheidet aus.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine im Inland ansässige GmbH & Co KG (KG), war an einer spanischen Personengesellschaft (O-SC) und an deren Komplementärin, einer spanischen Kapitalgesellschaft (O-SL) als Mehrheitsgesellschafter beteiligt. Kommanditistin der KG war die ebenfalls im Inland ansässige E-GmbH & Co KG (E-KG), Komplementärin war die inländische E-GmbH.

Streitig ist, ob das Besteuerungsrecht an den von der O-SL an die E-GmbH ausgeschütteten Dividenden Spanien oder Deutschland gebührt. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die ausgeschütteten Dividenden, welche in Spanien einer 10%igen Quellensteuer unterworfen wurden, als im Inland steuerpflichtige Einnahmen in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung einzubeziehen und unter Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf Ebene der Gesellschafter der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen sind. Nach erfolglosen Einspruchsverfahren gab das FG der Klage statt.

Entscheidung

Das FG sei zu Recht davon ausgegangen, dass das Besteuerungsrecht an den Dividenden Spanien zustehe.

Die Dividenden stammen aus spanischen Quellen, die nach dem DBA-Spanien in Spanien besteuert werden, da sie dem sog. Betriebsstättenvorbehalt des Art. 10 Abs. 5 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 unterliegen. Aus Abkommenssicht (und aus Sicht des deutschen Steuerrechts) sei die O-SC als transparente Personengesellschaft zu behandeln und könne ihren Gesellschaftern eine in Spanien gelegene Betriebsstätte vermitteln (vgl. Art. 5 Abs. 1 DBA-Spanien 1966), der die Dividenden zuzurechnen seien (Art. 10 Abs. 5 DBA-Spanien 1966). Das Besteuerungsrecht für die dieser Betriebsstätte zuzuweisenden Einkünfte stehe nach Art. 7 Abs. 1 S. 1 2. HS (i.V.m. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a S.1) DBA-Spanien 1966 Spanien zu. Das gelte unter den Gegebenheiten des Streitfalls auch für die von der O-SL ausgeschütteten Dividenden, da diese nach Art. 10 Abs. 5 DBA-Spanien 1966 den Betriebsstätten zuzurechnen seien (BFH Urteil vom 24.08.2011).

Die Ansässigkeitsfiktion für die Gesellschafter einer Personengesellschaft nach Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien 1966 (im neuen DBA nicht mehr enthalten) betreffe nur die sog. Verteilungsartikel in Art. 6 bis 22 DBA-Spanien 1966, nicht aber den sog. Methodenartikel in Art. 23 DBA-Spanien 1966, und richte sich deshalb nicht an den Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter und stehe dadurch dem spanischem Besteuerungsrecht weder entgegen noch werde es dadurch unterstützt.

Ein Besteuerungsrückfall an Deutschland komme nicht in Betracht. Eine Umqualifizierung nach 50d Abs. 10 S. 1 EStG 2002 n.F./2009 a.F./2009 n.F. unterbleibe, da es sich auch aus Sicht des Abkommensrechts infolge des sog. Betriebsstättenvorbehalts in Art. 10 Abs. 5 DBA-Spanien 1966 bereits um Unternehmensgewinne i.S. von Art. 7 DBA-Spanien 1966 handele. Die Rechtswirkungen des § 50d Abs. 10 S. 1 EStG 2002 n.F./2009 a.F./2009 n.F. und des Art. 10 Abs. 5 DBA-Spanien 1966 gingen daher vorliegend parallel.

Auch sei § 50d Abs. 9 S.1 Nr. 1 EStG 2002/2007 im Ergebnis nicht einschlägig. Ausschlaggebend dafür sei, dass Spanien – als der andere Staat i.S.v. § 50d Abs. 9 S.1 Nr. 1 EStG 2002/2007 – die Einkünfte der in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen aus der spanischen Personengesellschaft, der O-SC, in Übereinstimmung mit dem DBA-Spanien 1966 weder von der Besteuerung ausnehme noch nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuere. Es genüge, dass Spanien nur einen Teil der betreffenden

Einkünfte – nämlich die von der O SC „unmittelbar“ bezogenen Einkünfte – besteuere. Der in § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG 2002/2007 angeordnete Besteuerungsrückfall werde nämlich tatbestandlich nur dann ausgelöst, "wenn" - nicht aber "soweit" - abkommensrechtlich freigestellte Einkünfte aus den Gründen der Qualifikationsunabgestimmtheit im anderen Vertragsstaat nicht oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können.

Betroffene Norm

Art. 10 Abs. 5, Art. 7 Abs. 1, Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien 1966, 50d Abs. 10 S. 1 EStG 2002 n.F./2009 a.F./2009 n.F., § 50d Abs. 9 S.1 Nr. 1 EStG 2002/2007
Streitjahre 2003 und 2004

Anmerkung

Nach bestehendem Recht entsteht ein Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG 2002/2007 nur, „wenn“, und nicht aber „soweit“ abkommensrechtlich freigestellte Einkünfte aus den Gründen der Qualifikationsunabgestimmtheit im anderen Vertragsstaat nicht oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können.

Das Bundesfinanzministerium hat am 31.05.2016 den Referentenentwurf eines „Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ veröffentlicht. Der Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG 2002/2007, soll künftig nicht mehr nur eingreifen „wenn“, sondern „soweit“ abkommensrechtlich freigestellte Einkünfte aus den Gründen der Qualifikationsunabgestimmtheit im anderen Vertragsstaat nicht oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können. Die Änderungen sollen für nach dem 31.12.2016 beginnende Veranlagungszeiträume anwendbar sein.

Referentenentwurf vom 31.05.2016, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Vorinstanz

FG Münster, Urteil vom 02.07.2014, 12 K 2707/10 F, EFG 2014, S. 2043

Fundstelle

BFH, Urteil vom 21.01.2016, I R 49/14

Weitere Fundstelle

BFH, Urteil vom 24.08.2011, I R 46/10, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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.