

### DBA-Norwegen: Anwendung des Schachtelprivilegs

BMF, *Schr. v. 29. 9. 2010, IV B 3 - S 1301-NOR/0-04*

Es wurde die Frage gestellt, ob Beteiligungserträge nach dem DBA-Norwegen 1991 nur dann in Deutschland freigestellt werden können, wenn diese Erträge tatsächlich in Norwegen einer Besteuerung unterlegen haben.

Nach der vorgetragenen Meinung sei Art. 23 Abs. 2 Satz 2 Buchst. a Satz 3 i. V. m. Satz 1 DBA-Norwegen insoweit missverständlich, als eine Besteuerung dieser Einkünfte aus norwegischen Quellen erfordere, dass sie „nach dem Abkommen im Königreich Norwegen besteuert werden können“. Der Quellenstaat Norwegen könne aber nach Art. 10 Abs. 3 DBA-Norwegen „keine Steuern auf Dividenden erheben“.

Der Ausschluss des norwegischen Quellenbesteuerungsrechtes bedeutet in der Tat, dass das Königreich Norwegen nach diesem Abkommen nicht die nach Deutschland ausgeschütteten Schachteldividenden besteuern darf. In diesem Sinne wird in dem vergleichbaren Fall einer nach Deutschland ausgeschütteten Schachteldividende aus französischen Quellen statt der Formulierung „kann ... keine Steuer auf Dividenden erheben“ die Formulierung gebraucht „können ... nicht besteuert werden“.

Nach der Rechtsprechung des BFH (nicht im BStBl veröffentlichtes Urteil v. 19. 5. 2010, I R 62/09, IStR 2010, 661, mit Verweis auf Urteil v. 29. 5. 1996, I R 21/95, IStR 1996, 384 m. Anm. *Krabbe*) stellt der Methodenartikel aber „nur auf die allgemeine Quellenbesteuerungsnorm ... und nicht auf die Sondervorschrift“ der Quellensteuerbefreiung ab. Sinn dieser Regelung ist es, bei verbundenen Unternehmen die zwischengesellschaftlichen Zahlungsflüsse weitgehend oder – wie im vorliegenden Fall – ganz von der Besteuerung freizustellen und sie auf die im Quellenstaat erzielten Einkünfte zu beschränken.

Es wird deshalb die Auffassung bestätigt, dass Dividenden i. S. von Art. 10 Abs. 3 DBA-Norwegen bei dem deutschen Bezieher nach Art. 23 Abs. 2 Satz 2 Buchst. a Satz 3 i. V. m. Satz 1 DBA-Norwegen von der deutschen Besteuerung freizustellen sind.

### Anmerkung:

Mit dem vorstehend abgedruckten Schreiben bestätigt das BMF, dass Deutschland das DBA-rechtliche Schachtelprivileg unabhängig davon gewährt, ob die Schachteldividende im ausländischen Quellenstaat nach dem DBA besteuert werden kann. Es ist zu begrüßen, dass damit die in der Praxis aufgrund nicht ganz eindeutiger Formulierungen in einigen DBA aufgekommenen Zweifel beseitigt sind (im Ergebnis ebenso zu Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 1 DBA-Frankreich a. F. das vom BMF zitierte BFH-Urt. v. 19. 5. 2010, I R 62/09, IStR 2010, 661).

Ähnliche Formulierungen finden sich bspw. in Art. 20 Abs. 1 Buchst. b DBA-Frankreich n. F., Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 DBA-Georgien sowie Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b DBA-Schweiz; die Regelung in Art. 24 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 DBA-Dänemark dürfte schon deswegen unproblematisch sein, weil sich die Nichtbesteuerung von Schachteldividenden in Dänemark nicht aus einer Bestimmung des DBA, sondern allenfalls aus der klarstellend in Bezug genommenen Mutter-Tochter-Richtlinie ergibt. Die Formulierungen in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 DBA-Schweden („Die vorstehenden Bestimmungen *sind auch* ... anzuwenden“) und in Art. 23 Abs. 3 DBA-USA („... können diese Einkünfte ... besteuert werden *oder sind nach Art. 10 Abs. 3 (Dividenden) von der Steuer der Vereinigten Staaten befreit* ...“) erscheinen mit Blick auf die beabsichtigte vollständige Steuerbefreiung der Schachteldividenden in beiden Vertragsstaaten geglückter. Künftige DBA sollten sich hieran ausrichten.

Infolge der ausdrücklichen Erwähnung des Sinns der Schachtelfreistellung einerseits und der Nichterwähnung des Art. 23 Abs. 3 DBA-Norwegen in dem BMF-Schreiben andererseits ist zugleich inzident geklärt, dass der Ausschluss der Quellenbesteuerung im anderen Vertragsstaat auch dann der Freistellung der Schachteldividenden in Deutschland nicht entgegensteht, wenn das DBA eine subject to tax-Klausel enthalten sollte (so möglicherweise die – umstrittenen – Bestimmungen in Art. 24 Abs. 3 DBA-Dänemark, Art. 23 Abs. 3 DBA-Norwegen, Art. 23 Abs. 2 letzter Satz DBA-USA a. F., Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Halbsatz 2 (mittlerer Satzteil) DBA-USA n. F.).

*Prof. Dr. Jürgen Lüdike, Partner PricewaterhouseCoopers, Hamburg*