

## **Grundstrukturen deutscher DBA – dargestellt anhand der BMF-Verhandlungsgrundlage vom 22.8.2013**

Palma de Mallorca, 2. Mai 2014  
– Stand: 27. April 2014 –

## Inhaltsübersicht

1. Ausgangspunkte
2. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen
3. Vorgaben der deutschen Verhandlungsgrundlage
  - 3.1 Geltungsbereich des Abkommens
  - 3.2 Begriffsbestimmungen
  - 3.3 Einkunftsarten
  - 3.4 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
  - 3.5 Besondere Bestimmungen

## 1. Ausgangspunkte

- Autonomie und Fiskalhoheit der Staaten führt zur individuellen Wahl der Anknüpfungspunkte für die Besteuerung → Drohende Doppelbesteuerung
- DBA als bilaterale Verträge → Unterschiedliche Ergebnisse mit verschiedenen Staaten erzielbar ⇔ unterschiedlich ausgeprägte Bereitschaft der Staaten bestimmte „Missbrauchsklauseln“ zu akzeptieren (z.B. im Bereich der Aktivitätsklauseln)
- Notwendigkeit, Besonderheiten im jeweiligen innerstaatlichen Recht durch eine abkommensrechtliche Regelung zu berücksichtigen (z.B. Körperschaftsteuerpflichtige Personengesellschaften, Sondervergütungen, besondere Finanzierungsformen)
- Aber: Dennoch unterschiedliche Regelungen in den deutschen DBA, die zu kaum zu rechtfertigenden Unterschieden und möglicherweise auch zu einer – bisher allerdings sehr wenig diskutierten – Ungleichbehandlung führen können.
- Bisher wenig diskutiert: Verhältnis zwischen EU- und DBA-Recht, aber: keine allgemeine Meistbegünstigungsklausel!

## Zum Status Quo

- Bestand an DBA (per 1.1.2014):
  - ↪ Einkommen und Vermögen: knapp 100
  - ↪ Erbschaftsteuer: 6
  - ↪ Übereinkommen auf dem Gebiet der Luft- und Schifffahrt: 11
  - ↪ Rechts- und Amtshilfe: 29
  - ↪ Kfz-Besteuerung: diverse
- Die Regelungen sind außerordentlich vielgestaltig. Nicht immer implizieren sprachliche Unterschiede inhaltliche Abweichungen et vice versa.
- Beachte: Teilweise finden sich materiell bedeutsame Regelungen nicht im DBA selbst, sondern in ergänzenden Protokollen und Notenwechseln
- Verändertes Auftreten anderer Staaten (insbesondere BRIC) bei Verhandlungen mit Deutschland
- „BEPS“-Diskussion – und die Folgen?

## Verändertes Verständnis der Aufgaben von DBA

- Zunächst: Vermeidung der Doppelbesteuerung
- Zunehmend: Absicherung der verfahrenstechnischen Durchführung der Besteuerung (große vs. kleine Auskunfts Klausel)
- Nunmehr: Vermeidung von unbesteuerten („weißen“) Einkünften bzw. von „ungerechtfertigten“ Steuervorteilen, ohne dass klar definiert wird, wann solche Ergebnisse als „unerwünscht“ angesehen werden.
- Beispiele:
  - ↪ Eine EU-Muttergesellschaft erhält von ihrer deutschen Tochterkapitalgesellschaft Dividenden ihrer deutschen Enkelkapitalgesellschaft weitergeleitet. Bei der Tochter kommt § 8b Abs. 2 KStG zur Anwendung. Ist das eine unangemessene Besteuerung?
  - ↪ Eine deutsche Gesellschaft erzielt Einkünfte aus einer österreichischen Betriebsstätte. Infolge der Einbeziehung der Betriebsstätte in die Gruppenbesteuerung erfolgt in Österreich ein Verlustausgleich, der nach deutschem Recht nicht zulässig wäre, so dass dort keine Steuer entsteht.

## Internationale Doppel-Nichtbesteuerung

- **Begriff:** Zwei oder mehrere Staaten erheben für denselben Steuergegenstand und Steuerzeitraum keine vergleichbare Steuer.
- **Mögliche Ursachen:**
  - ↪ In keinem Staat werden die **Anknüpfungspunkte** für die (unbeschränkte und beschränkte) Steuerpflicht erfüllt
  - ↪ Doppelbesteuerungsabkommen weisen das Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte ausschließlich einem Staat zu, der jedoch **keine Besteuerung** dieser Einkünfte vornimmt.
  - ↪ **Qualifikationskonflikte:** Die beteiligten Staaten nehmen eine unterschiedliche Einordnung einer Einkunfts- oder Vermögensquelle vor und gehen jeweils davon aus, dass das alleinige Besteuerungsrecht beim anderen Staat liegt.
  - ↪ Beträge können in einem Staat **abgezogen** werden, ohne dass im anderen Staat steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden.

## Die BMF-Verhandlungsgrundlage für DBA

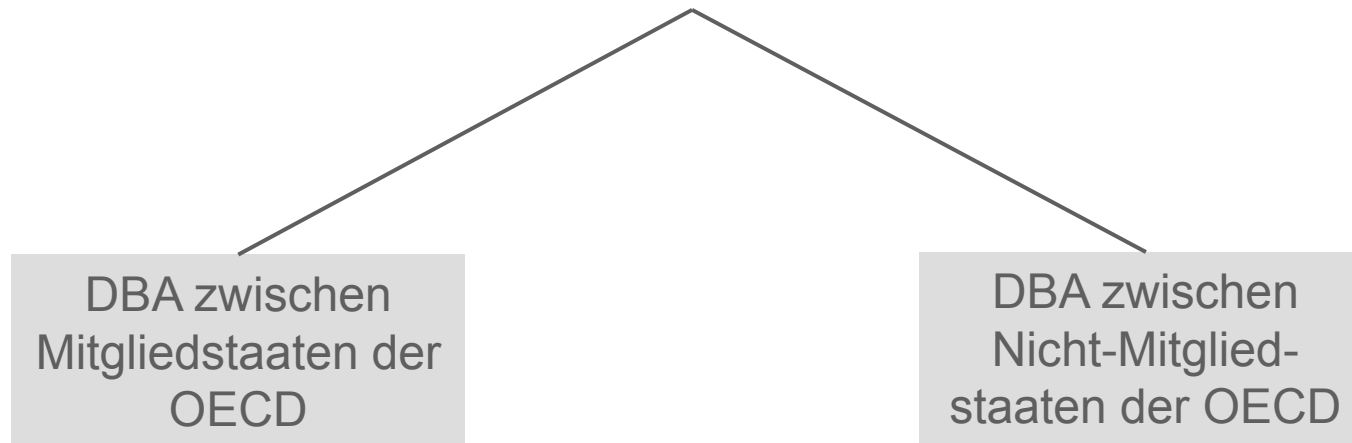
- Normenadressat sind diejenigen Personen, die für die Bundesrepublik Deutschland die DBA **verhandeln**, nicht aber die Steuerpflichtigen.
- Kein deutsches Muster-DBA, weil auf Grund nationaler Besonderheiten **Abweichungen** erforderlich werden können. Diese soll und wird es auch künftig geben!
- Möglichkeit für andere Staaten, sich auf die von Deutschland vertretenen Positionen einzustellen.
- Vorstellung im Finanzausschuss des deutschen Bundestages und Abstimmung mit den Ländern sollte Akzeptanz erhöhen → Problem der mangelnden Beteiligung der Länder am Zustimmungsgesetz
- Neufassung vom 22.8.2013 (gegenüber dem 17.4.2013) sollte Unstimmigkeiten gegenüber der englischsprachigen Fassung vermeiden.

## 2. Auslegung von DBA

- Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
- „Entscheidungsharmonie“
- Verweise auf das nationale Recht
  - ↳ Expliziter Verweis → Rückgriff auf die nationalen Auslegungsvorschriften
    - Grammatikalische Auslegung
    - Teleologische Auslegung
    - Systematische Methode
    - Historische Methode
  - ↳ Art. 3 Abs. 2 OECD-MA: Bedingter Verweis → Reichweite im Detail streitig und schwierig abgrenzbar, Beispiel: Fremdvergleichsgrundsatz in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA. Was bedeutet das im nationalen Recht? vGA-Grundsätze oder § 1 AStG?



## Bedeutung des Kommentars zum OECD-MA für die Abkommensauslegung



### Änderungen des Kommentars:

statische vs. dynamische Anwendung der veränderten Regelungen auch auf DBA, die vor den Änderungen von den Staaten abgeschlossen worden sind?

### **3. Vorgaben der deutschen Verhandlungsgrundlage**

- 3.1 Geltungsbereich des Abkommens
- 3.2 Begriffsbestimmungen
- 3.3 Einkunftsarten
- 3.4 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
- 3.5 Besondere Bestimmungen

### 3.1 Geltungsbereich des Abkommens

- DBA gelten auch für Steuern der Länder
- Einbeziehung der Vermögensteuer in die zu berücksichtigenden Steuern als deutsche Steuer, ggf. Sperrwirkung gegenüber ausländischen vergleichbaren Steuern, wenn dort ebenfalls benannt → Diskussion um eine mögliche „Vermögensabgabe“ in Deutschland?
- Beachte: In der Regel (Ausnahme: Dänemark) gelten die Regelungen des DBA nicht für die ErbSt. Bei dieser kann eine Minderung der Doppelbesteuerung i.d.R. nur über unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung oder Milderung der Doppelbesteuerung erfolgen. Ausnahme: Insbesondere ErbSt-DBA mit Frankreich.
- Mitteilungspflicht über Rechtsänderungen im jeweils anderen Staat, jedoch nur insoweit, wie dies für die Abkommensanwendung erforderlich ist.

## 3.2 Begriffsbestimmungen: Grundlagen

- Ziel: Einheitliche Anwendung des DBA
- Aber: Starke Zurückhaltung, in großem Umfang Definitionen zu vereinbaren, und zwar selbst bei sehr streitigen Begriffen wie dem der Unternehmensgewinne (→ Verhältnis zwischen Art. 7 OECD-MA und § 15 EStG).
- Beachte: Es handelt sich um einen eigenen Rechtskreis, so dass verwendete Begriffe nicht zwingend die gleiche Bedeutung wie im innerstaatlichen Recht haben.
- Bedeutung des Art. 3 Abs. 2 VG-DBA – Reichweite des Anwendungsgebiets umstritten, weil unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wann sich aus dem Zusammenhang des DBA etwas Anderes ergibt.

## Begriffsbestimmungen

- Aufnahme einer Definition für den (anderen) Vertragsstaat
- „Zuständige Behörde“ ist das BMF oder eine Behörde, auf die es seine Befugnisse delegiert hat.
- „Staatsangehöriger“ erfasst neben allen Deutschen auch nach deutschem Recht errichtete juristische Personen, Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen.

## Person, Gesellschaft und Unternehmen

- Person = natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen
- Beachte: Personengesellschaften sind Personen i.S.d. DBA bzw. der Verhandlungsgrundlage! Sie sind allerdings nicht abkommensberechtigt!
- Gesellschaft = juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden.
- Geschäftstätigkeit umfasst auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit als Reaktion auf die Integration der selbständigen Tätigkeit (Art. 14 OECD-MA a.F.) in die Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA); Beachte: Insoweit weichen zahlreiche deutsche DBA ab und enthalten eine Regelung entsprechend Art. 14 OECD-MA.
- Als ansässige Person gilt auch ein Bundesland.

## Betriebsstätte

- Übernahme der OECD-MA-Formulierung
- Betriebsstätte auch durch Ausbeutung natürlicher Ressourcen
- Bau- und Montagetätigkeit – trotz § 12 AO – bei 12 Monaten
- Anders als nach § 12 AO begründen insbesondere Hilfstätigkeiten i.S.v. Art. 5 Abs. 4 VG-DBA keine Betriebsstätte. Dies gilt – trotz § 12 Nr. 5 AO – auch für ein Lager.
- In vielen Fällen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG wird der enge Betriebsstättenbegriff des § 12 AO durch die DBA-Definition begrenzt → Kein deutsches Besteuerungsrecht!

## Nicht enthalten: Vorgaben zur Dienstleistungsbetriebsstätte (entsprechend OECD-MK)

- Voraussetzungen für die Besteuerung:
  - ↪ Dienstleistungen werden durch eine natürliche Person im anderen Staat erbracht, die sich in diesem Staat an mehr als **183 Tagen binnen 12 Monaten** aufhält und **mehr als 50%** der auf die aktive Tätigkeit des Unternehmens entfallenden **Bruttoeinnahmen** stammen aus Dienstleistungen, die die Person während dieser Periode im Tätigkeitsstaat ausgeübt hat oder
  - ↪ Die Dauer der Dienstleistungen überschreitet **183 Tage binnen 12 Monaten** und die Dienstleistungen werden für das **gleiche Projekt oder für verbundene Projekte** von Personen ausgeübt, die sich im Tätigkeitsstaat aufhalten und dort solche Dienstleistungen erbringen.
  - ↪ Ausgenommen sind Hilfsdienstleistungen i.S.v. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA.
- Besteuerung als Unternehmensgewinn auf Grundlage des Betriebsstättengewinns und nicht der Bruttoeinnahmen



## Konsequenz: Notwendigkeit der Fallunterscheidung

Qualifikation als Betriebsstätte durch ...	Fall (1)	Fall (2)	Fall (3)	Fall (4)	Fall (5)	Fall (6)	Fall (7)	Fall (8)
die Bundesrepublik Deutschland	+	-	-	+	+	-	-	+
das jeweilige (!) Ausland	+	+	-	-	+	+	-	-
das Doppelbesteuerungsabkommen	+	+	+	+	-	-	-	-

→ Aus der jeweiligen Qualifikation sind die entsprechenden Konsequenzen zu ziehen unter Beachtung deren Charakters als Schrankenrecht!!!

## 3.3 Einkunftsarten

### 3.3.1 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

- Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates
- Definition des Begriffs unbewegliches Vermögen nach dem Recht des Belegenheitsstaats. Hierzu gehören:
  - ↪ Zubehör zum unbeweglichen Vermögen,
  - ↪ lebendes und totes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe
  - ↪ Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten
  - ↪ Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen (OECD: andere Bodenschätze), Quellen und andere natürliche Ressourcen
  - ↪ Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.
- **Beachte:** Art. 6 gilt auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen aus einem Unternehmen!

### 3.3.2 Unternehmensgewinne

- Abweichung im Wortlaut von Art. 7 Abs. 1 zur Abgrenzung des Vermögens, indem in der deutschen Fassung für die Abgrenzung auf Abs. 2 Bezug genommen wird, während im OECD-MA allgemein auf die Betriebsstättenvermögensabgrenzung verwiesen wird.
- In Art. 7 Abs. 2 wird insbesondere auf die wirtschaftlichen Beziehungen verwiesen. Außerdem wird statt der Geschäftstätigkeit auf die Tätigkeit abgestellt, was ein weiteres Verständnis impliziert.
- Die korrespondierende Gewinnberichtigung nach Art. 7 Abs. 3 wird an die zusätzliche Bedingung geknüpft, dass der Staat der Berichtigung durch den erstgenannten Staat zustimmt. → Es bleibt – unverändert – bei dem Problem, dass bei unterschiedlichen Auffassungen über die Berechtigung der Gewinnberichtigung durch einen Staat eine Pflicht zur korrespondierenden Gewinnberichtigung durch den anderen Staat vermieden werden kann. Erfolgt keine Zustimmung, werden sich die Vertragsstaaten „bemühen“, eine Doppelbesteuerung durch eine Verständigung zu beseitigen.

### 3.3.3 Schiff- und Luftfahrt sowie verbundene Unternehmen

- Erweiterung der Gewinne i.S.v. Art. 8 um solche aus der Vercharterung von leeren Seeschiffen, Luftfahrzeugen und Binnenschiffen sowie der Vermietung von Containern
- Allgemeine Normierung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA
- Regelung entsprechend Art. 9 Abs. 2 OECD-MA vorhanden, ABER: Auch hier gilt, dass eine Pflicht zur korrespondierenden Gewinnberichtigung nur besteht, wenn beide Staaten der Auffassung sind, dass die Erstberichtigung zum Ansatz des Fremdvergleichspreises führt. → Praktisch ist es damit den FinVerw. sehr leicht möglich, die Voraussetzungen zur Anwendung dieser Regelung zu vermeiden.

### 3.3.4 Dividenden

- Verringerung der Quellensteuer für Dividenden bereits ab 10% Kapitalbeteiligung (OECD-MA: 25%)
- Keine Regelung zur Verständigung zwischen den Staaten zur Durchführung der Besteuerung
- Ausschließliche Anwendung der 15% Quellensteuer bei einer deutschen Immobilien-Aktiengesellschaft und einem deutschen Investmentvermögen
- Bei der Dividendendefinition wird nicht auf Aktien abgestellt, sondern allgemeiner auf Gesellschaftsanteile. Außerdem werden Ausschüttungen auf Anteilsscheine an einem Investmentvermögen aufgenommen.
- Keine Sonderregelungen für besondere Finanzierungsformen, bei denen nicht eindeutig ist, ob es sich um Dividenden oder Zinsen handelt. Solche Vorgaben sollen offenbar den jeweiligen DBA vorbehalten bleiben.

### 3.3.5 Zinsen

- Ausschließliches Besteuerungsrecht für Zinsen im Ansässigkeitsstaat des Darlehensgebers
- Bei der Zinsdefinition fehlen die Fälle, in denen eine Beteiligung am Gewinn des Schuldners vorgesehen ist
- Explizite Regelung zum Vorrang einer Zuordnung zu den Dividenden gegenüber den Zinsen
- Vorrang der Betriebsstättenregelungen auch in den Fällen, in denen die Zinsen nicht aus dem Betriebsstättenstaat stammen
- Keine Regelungen, wann Zinsen als aus einem Vertragsstaat stammend gelten (entsprechend Art. 11 Abs. 5 OECD-MA)
- Beachte: Ggfs. Vorrang der Zins- und Lizenzrichtlinie, die den abweichenden Regelungen im DBA vorgeht!

### 3.3.6 Lizenzgebühren

- Bei Lizenzgebühren wird nicht darauf abgestellt, dass diese aus einem Vertragsstaat stammen. Bei der Definition der Lizenzgebühren wird nicht auf Marken, sondern auf Warenzeichen abgestellt. Bei der Zugehörigkeit zur Betriebsstätte muss die Lizenzgebühr nicht aus dem Betriebsstättenstaat stammen.

### 3.3.7 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

- Bei der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen wird auf das Erzielen und nicht das Beziehen der Gewinne abgestellt.
- Durch Art. 13 Abs. 6 wird eine Regelung geschaffen, die bei einem Wechsel der Ansässigkeit die Besteuerung von stillen Reserven in Gesellschaftsanteilen ermöglicht (→ abkommensrechtliche Absicherung des § 6 AStG). Zugleich wird der andere Staat verpflichtet, bei einer späteren Veräußerung den Gewinn auf Grundlage des der Besteuerung im Wegzugstaat zugrunde gelegten Wertes zu bestimmen.



### 3.3.8 Einkünfte aus anderen Quellen (1)

- Eine Regelung zu Einkünften aus selbständiger Arbeit (Art. 14 OECD-MA a.F.) ist nicht mehr enthalten.
- Abzugsfähigkeit von Aufwendungen zur Altersversorgung im anderen Staat bei Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit.
- Einkünfte von Künstlern und Sportlern aus der Verwertung einer Tätigkeit können im Tätigkeitsstaat besteuert werden.
- Suspendierung des Besteuerungsrechts des Quellenstaates für Vergütungen von Künstlern und Sportlern, wenn die Vergütungen ganz oder überwiegend aus öffentlichen Mitteln oder denen einer gemeinnützigen Einrichtung gezahlt werden.
- Durchbrechung des alleinigen Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates für Sozialversicherungsleistungen, insbesondere wenn sie im anderen Staat steuerlich abzugsfähig waren oder öffentlich gefördert wurden.

## Einkünfte aus anderen Quellen (2)

- Einmalige Entschädigungszahlungen (i.S.v. Art. 17 Abs. 4 VG-DBA) können nur im Zahlungsstaat besteuert werden.
- Unterhaltszahlungen sind im Staat des Empfängers befreit. Bei Abzugsfähigkeit im Zahlungsstaat, Besteuerungsrecht des Empfangsstaates.
- Definition der Rente in Art. 17 Abs. 6 VG-DBA
- Ausdehnung der Regelungen für Vergütungen im Öffentlichen Dienst auf die Deutsche Bundesbank sowie dem Goethe-Institut, dem DAAD, den Außenhandelskammern und ähnlichen Einrichtungen
- Vergütungen für „Gastprofessoren“ aus dem Nichtgastland sind in dem Gastland steuerfrei.

## 3.4 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1)

- Grundsätzlich: Freistellungsmethode
- Ausnahmen:
  - ↪ Dividenden, wenn nicht mindestens zu 10% beteiligt oder wenn die Dividende im Ausland als Betriebsausgaben abgezogen werden konnte.
  - ↪ Veräußerungsgewinne i.S.v. Art. 13 Abs. 4 VG-DBA
  - ↪ Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen
  - ↪ Künstler und Sportler
  - ↪ Einkünfte i.S.d. Art. 17 Abs. 2 und 3 VG-DBA
  - ↪ Aktivitätsvorbehalt für Art. 7, 10 und 13 Abs. 2 VG-DBA: Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gegenständen, Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen, Bank- und Versicherungsgeschäfte, Handel oder Erbringung von Dienstleistungen oder soweit sie wirtschaftlich diesen Tätigkeiten zuzurechnen sind. Das gilt nur, wenn ein dem Geschäftszweck angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb besteht.

## Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2)

- ↪ Wenn die Staaten unterschiedliche Abkommensbestimmungen anwenden und deshalb die Einkünfte doppelt, nicht oder nur niedrig besteuert werden
- ↪ Der andere Vertragsstaat die Einkünfte zwar nach dem DBA besteuern kann, aber eine Besteuerung nicht vornimmt; Beachte: Nichtbesteuerung = Einkünfte sind nicht steuerpflichtig oder von der Besteuerung ausgenommen (Prot. Nr. 5)
- ↪ Nach Konsultationen auf diplomatischem Weg Deutschland dem anderen Staat mitgeteilt hat, dass eine Anrechnung beabsichtigt ist.

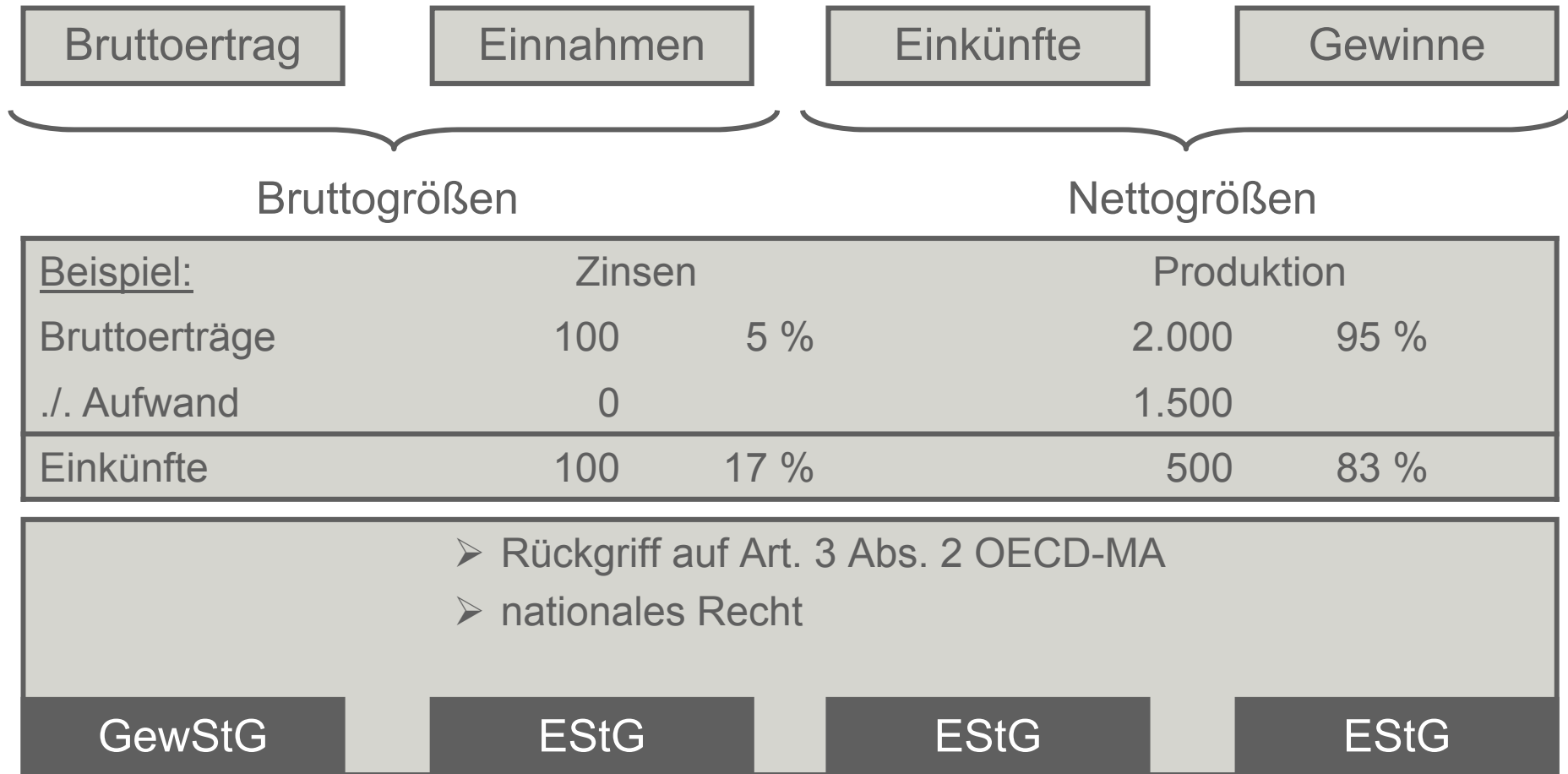
## Unterschied im Verweis auf § 8 AStG als Aktivitätsklausel

„Statt der Bestimmungen des Buchstabens a (Freistellung) sind die Bestimmungen des Buchstabens b anzuwenden auf **Einkünfte** im Sinne der Artikel 7 (Unternehmensgewinne) und 10 (Dividenden) und auf die diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögenswerte, wenn die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person nicht nachweist, dass die Betriebsstätte in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie den Gewinn erzielt hat, ihre **Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich** aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des deutschen Außensteuergesetzes fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 8 Abs. 2 dieses Gesetzes fallenden Beteiligungen bezieht.“

(so z.B. DBA-Estland, -Lettland, -Litauen, -Malta, -Polen)

**Beachte:** Zinsen (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG) gelten stets als „passiv“, sofern sie keine „Nebeneinkünfte“ einer aktiven Tätigkeit sind! Ausnahme: DBA-UK.

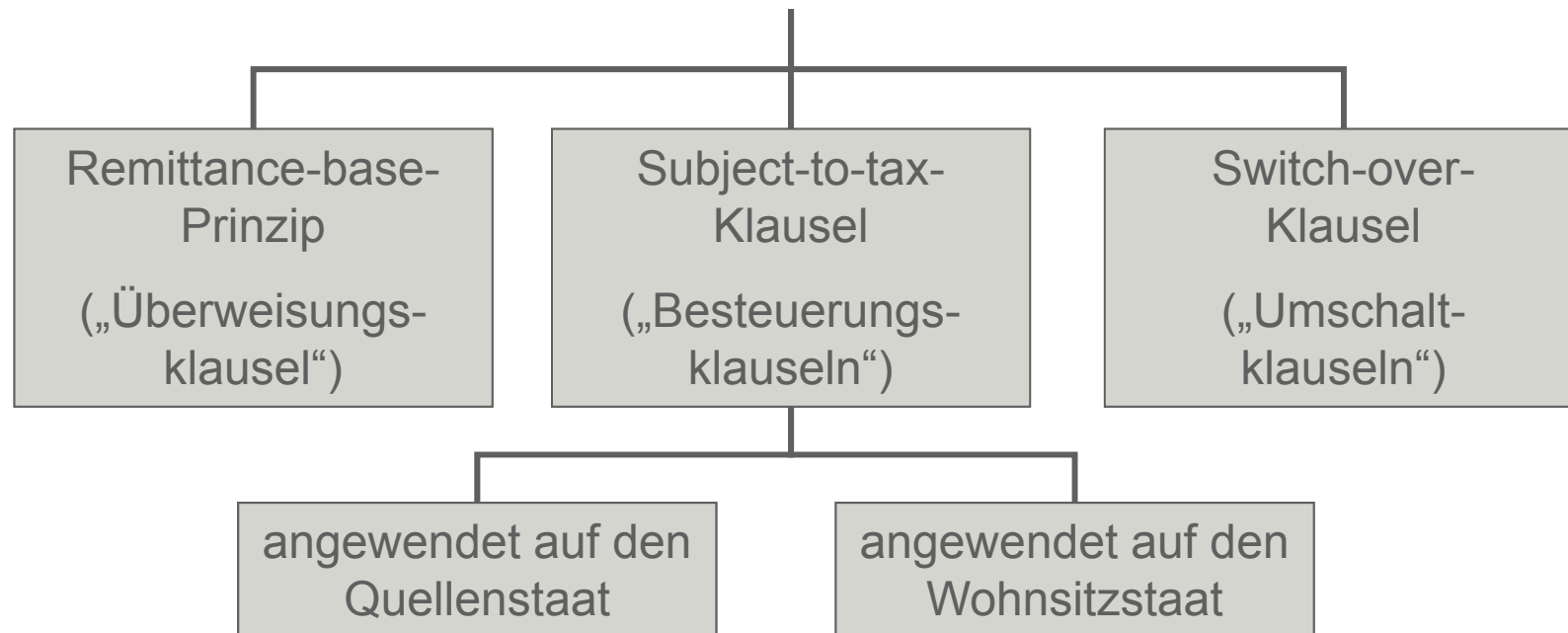
## Bezugsgröße zur Feststellung der Schädlichkeit



## Inhalt und Zweck von Rückfallklauseln

- Regelung im DBA, nach der der Ansässigkeitsstaat nur dann zur Freistellung verpflichtet ist, wenn die betreffenden Einkünfte nach dem innerstaatlichen Recht des **Quellenstaates tatsächlich besteuert** wurden.
- Denkbar sind mehrere **Gründe für die Nichtbesteuerung** (z.B. Freibeträge, Verlustausgleich, Regelungslücke im ausländischen Steuerrecht, bewusste Nichtbesteuerung (etwa als Investitionsfördermaßnahme – s.o.).
- **Ziel:** Vermeidung sog. „weißer Einkünfte“
- Im Ergebnis wird die Freistellung von einer Besteuerung im Ausland abhängig gemacht. Wenn diese nicht gegeben ist, kommt es nicht zu einer Beschränkung des Besteuerungsrechts des Wohnsitzstaates durch das DBA.
- Einige deutsche DBA enthalten entsprechende Klauseln, die jedoch **sehr unterschiedlich** sind.

## Wesentliche Formen von Rückfallklauseln



BMF-Schreiben vom 20.6.2013, BStBl. I 2013, S. 980

→ Wachsende Beachtung dieser Regelungen im Rahmen von Betriebsprüfungen!



### 3.4.2.1 Verhältnis zum nationalen Recht

**Abkommensrechtliche  
Rückfallklauseln**

**Innerstaatliche  
Rückfallklauseln**  
wie z.B. § 50d Abs. 8  
und 9 EStG, § 20 Abs. 2  
AStG

**Beachte:** Wenn davon ausgegangen werden kann, dass die nationalen Rückfallklauseln verfassungskonform sind und deshalb wirksam sind (vgl. hierzu den Vortrag „Aktuelles zum Internationalen Steuerrecht aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung“), erfolgt eine Freistellung nur, wenn die abkommensrechtlichen **und** die innerstaatlichen Rückfallklauseln nicht zur Anwendung kommen.

### 3.4.2.2 Funktionen der Subject-to-tax-Klausel

- **Sicherstellung der Anrechenbarkeit** einer in Übereinstimmung mit dem Abkommen im anderen Vertragsstaat (Quellenstaat) auf Einkünfte erhobenen Steuer und zwar auch dann, wenn die Einkünfte nach den innerstaatlichen Quellenregeln des Wohnsitzstaates (in Deutschland: § 34d EStG) als nicht aus dem anderen Vertragsstaat stammend gelten.
- Verhinderung einer **doppelten Nichtbesteuerung** von Einkünften, indem das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates durch das Abkommen dann nicht eingeschränkt wird, wenn der andere Vertragsstaat (Quellenstaat) von dem ihm nach den Zuteilungsnormen eingeräumten Besteuerungsrecht für die jeweilige abkommensrechtliche Einkunftsart keinen Gebrauch macht.

## Einkünfte-Herkunftsbestimmung

- Inhalt: Einkünfte gelten nur dann aus einem bestimmten Staat stammend, wenn sie dort der Besteuerung unterliegen.
- Folge: Gelten nach allgemeinen Regeln die Einkünfte aus einem bestimmten Staat stammend, besteuert dieser aber nicht, kann eine Besteuerung durch die Bundesrepublik Deutschland erfolgen.
- Geänderte Rechtsprechung: BFH vom 17.10.2008, I R 14/02, BStBl. II 2004, S. 260: Solche Klauseln gelten als Rückfallklauseln im Sinne des DBA
  - ↳ Grundsätzlich Anwendung auf alle noch nicht bestandskräftigen Fälle
  - ↳ Aber: Wg. § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO gewährt das BMF unter den in Tz. 2.2.2 genannten Voraussetzungen einen Vertrauensschutz für Änderungen zu Lasten der Stpfl.

## Besteuerung gilt als erfolgt, wenn Steuerfreiheit infolge ... eintritt

- von Freibeträgen,
- eines Verlustausgleichs oder -abzugs wg. anderer aktiver negative Einkünfte,
- des Abzugs oder der Anrechnung von im Ausland gezahlter Steuer,
- der Anwendung von DBA-Schachteldividenden-Regelungen,
- der Anwendung von EU-Richtlinien (insbesondere der Mutter-Tochter-Richtlinie),
- von ausländischen Vorschriften zur Einkünfteermittlung temporäre (z. B. das Recht des anderen Vertragsstaats ermöglicht höhere Rückstellungen oder lässt höhere Abschreibungen zu) oder permanente Differenzen im Vergleich zu der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Bemessungsgrundlage (z. B. das Recht des anderen Vertragsstaats ermöglicht den Abzug von Aufwendungen, die nach inländischem Steuerrecht § 4 Abs. 5 EStG unterliegen), auch wenn dies – bezogen auf den nach deutschem Steuerrecht maßgeblichen Veranlagungszeitraum – wie eine zumindest partielle Nichtbesteuerung wirkt

## Besteuerung gilt nicht als erfolgt, wenn Steuerfreiheit infolge von

- Regelungen des anderen Staates eintritt, nach denen die Einkünfte nicht besteuert werden können, insbesondere wenn sie nicht steuerbar oder sachlich steuerbefreit sind oder der Steuerpflichtige persönlich steuerbefreit ist oder
- aus anderen Gründen eine tatsächliche Besteuerung unterbleibt (z. B. aufgrund des Verzichts durch Erlass der Steuer oder durch Unkenntnis der durch den Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte)

## Verfahrensrechtliche Aspekte

- Nachweispflicht des Stpfl. nach § 90 Abs. 2 AO, dass eine Besteuerung im Ausland erfolgt oder warum diese unterblieben ist.
- Nachweisformen:
  - ↪ Grundsätzlich: Vorlage des Steuerbescheids und eines Zahlungsbeleges
  - ↪ Bei Selbstveranlagungssystem: Kopie der Steuererklärung und Kopie des Zahlungsbeleges
  - ↪ Bei Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen: Quellen- bzw. Lohnsteuerbescheinigung
- Bei Zweifeln an den Angaben zur unschädlichen Steuerfreiheit „sollte zur Klärung der Rechtslage im anderen Staat ein Auskunftersuchen an die ausländische Steuerbehörde gerichtet werden“.

## Rechtsfolge

- Positive Einkünfte: Besteuerung der ausländischen Einkünfte im Rahmen der deutschen Bemessungsgrundlage nach den allgemeinen deutschen Einkunftsermittlungsvorschriften.
- Negative Einkünfte (↔ Gestaltungsansatz): Der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass eine Berücksichtigung im anderen Vertragsstaat endgültig und vollständig – ggf. auch in einem anderen Vertragsstaat – ausgeschlossen ist.

### 3.4.2.3. Remittance-base-Prinzip

- Eine Beschränkung des Besteuerungsrechts des Quellenstaates erfolgt nur für die Einkünfte, die aus dem Quellenstaat **tatsächlich** an den Wohnsitzstaat **überwiesen** werden („remittance“) und dort nach dem innerstaatlichen Recht in diesem Umfang der Besteuerung unterliegen.
- Nachweiserfordernisse: wie oben (Beweislast für eine Besteuerung im Ausland liegt beim Steuerpflichtigen)
- **Weite Verbreitung** in der deutschen DBA-Praxis, z.B. Art. II Abs. 2 DBA Irland, Art. 2 Abs. 2 Israel, Art. 3 Abs. 3 Jamaika, Prot. Malaysia, Art. 2 Abs. 6 Malta, Prot. Trinidad und Tobago, Prot. Zypern



## Beispiel: Remittance-base-Prinzip

Artikel 21 DBA-Singapur (a.F. v. 17.2.1972) **Begrenzung der Befreiung**  
Wenn auf Grund einer Bestimmung dieses Abkommens Einkünfte, die aus einem Vertragsstaat stammen und bei denen es sich nicht um Zinsen handelt, die unter Artikel 11 Absatz 3 fallen, in diesem Staat von der Steuer befreit sind, und wenn nach dem in dem anderen Vertragsstaat geltenden Recht diese Einkünfte unter Zugrundelegung des Betrages besteuert werden, der in den anderen Staat überwiesen oder dort bezogen wird, nicht aber unter Zugrundelegung des Gesamtbetrags der Einkünfte, ist die nach diesem Abkommen in dem erstgenannten Staat zu gewährende Befreiung nur auf den Teil der Einkünfte anzuwenden, der in den anderen Staat überwiesen oder dort bezogen wird.

**BFH v. 22.2.2006, I R 14/05:** Steuerpflicht von Arbeitslohn für eine Tätigkeit in Singapur, die teilweise in Deutschland ausbezahlt wird. Dieser Teil ist gem. Art. 21 in Deutschland nicht freigestellt.

## Subject-to-tax-Klausel

- Sobald im Quellenstaat keine Besteuerung erfolgt (egal aus welchem Grund), muss der Wohnsitzstaat nicht mehr freistellen, sondern nur anrechnen
- **Musterformulierung „Einkünfte-Herkunftsbestimmung“** (Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada):  
„Für die Zwecke dieses Artikels gelten Gewinne oder Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person als aus Quellen innerhalb des anderen Vertragsstaats stammend, wenn sie in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden.“
- **Ursprünglicher Zweck:** Sicherung der Anrechnung von im Ausland erhobenen Steuern auch in den Fällen, in denen es sich nicht um ausländische Einkünfte i.S.v. § 34d EStG handelt. Grundlegende Bedeutung, weil in den Fällen der DBA-Anrechnung ein Rückgriff auf § 34c EStG bzw. § 26 KStG erfolgt und damit der Bezug zu § 34d EStG hergestellt wird.

## „switch-over-Klauseln“

- Der Wechsel von der Freistellung zur Anrechnung erfolgt, wenn sog. **Qualifikations- oder Zurechnungskonflikte** gegeben sind. Dies ist bei einer unterschiedlichen Anwendung des DBA durch die Vertragsstaaten der Fall.
- Formen von Qualifikationskonflikten:
  - ↪ Positive Qualifikationskonflikte: Beide Vertragsstaaten beanspruchen das Recht zur Besteuerung eines Sachverhalts. Im Ergebnis kommt es trotz des Vorliegens eines DBA zu einer Doppelbesteuerung.
  - ↪ Negative Qualifikationskonflikte: Jeder der Vertragsstaaten billigt das Besteuerungsrecht dem anderen zu → „Keinmal-Besteuerung“ oder zumindest eine deutlich geringere Besteuerung, weil weder der Quellen- noch der Wohnsitzstaat eine Besteuerung vornimmt bzw. diese eine für den Stpfl. günstigere Qualifikation vornehmen.
- Z.T. erfolgt auch eine Ausdehnung auf die Fälle, in denen durch Nutzung des DBA ungerechtfertigte Steuervorteile entstehen (z.B. Nr. 21 Prot. USA).
- Voraussetzungen nach deutscher DBA-Praxis: Vorherige Konsultationen bzw. Notifikation

## **Formulierungsbeispiel Switch-over-Klausel: Prot. zum DBA-Indien (1)**

„(6) Zu Artikel 23 c)

Die Bundesrepublik Deutschland vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe b und nicht durch Steuerfreistellung nach Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe a,

- aa) wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zugerechnet werden (außer nach Artikel 9) und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln läßt und
  - i) wenn aufgrund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte doppelt besteuern würden oder
  - ii) wenn aufgrund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte in der Republik Indien unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden und in der Bundesrepublik Deutschland (abgesehen von der Anwendung dieses Absatzes) von der Steuer befreit blieben, oder

## **Formulierungsbeispiel Switch-over-Klausel: Prot. zum DBA-Indien (2)**

bb) wenn die Bundesrepublik Deutschland nach gehöriger Konsultation und vorbehaltlich der Beschränkungen ihres innerstaatlichen Rechts der Republik Indien auf diplomatischem Weg andere Einkünfte notifiziert hat, auf die sie diesen Absatz anzuwenden beabsichtigt, um die steuerliche Freistellung von Einkünften in beiden Vertragsstaaten oder sonstige Gestaltungen zum Mißbrauch des Abkommens zu verhindern.

Im Fall einer Notifikation nach Doppelbuchstabe bb kann die Republik Indien vorbehaltlich einer Notifikation auf diplomatischem Weg diese Einkünfte aufgrund dieses Abkommens entsprechend der Qualifikation der Einkünfte durch die Bundesrepublik Deutschland qualifizieren. Eine Notifikation nach diesem Absatz wird erst ab dem ersten Tag des Kalenderjahrs wirksam, das auf das Jahr folgt, in dem die Notifikation übermittelt wurde und alle rechtlichen Voraussetzungen nach dem innerstaatlichen Recht des notifizierenden Staates für das Wirksamwerden der Notifikation erfüllt sind.“

## Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (3)

- Die Durchführung von Verständigungsverfahren werden zusätzlich davon abhängig gemacht, dass:
  - ↳ Die Behörden nicht übereingekommen sind, dass sich das Verfahren nicht für ein Schiedsverfahren eignet und
  - ↳ Es sich nicht um ein EU-Schiedsverfahren handelt.
- Keine Regelung, dass ein Schiedsverfahren ausgeschlossen ist, wenn in einem der beiden Staaten hierzu bereits eine Gerichtsentscheidung ergangen ist.
- Weitergehendes Offenlegungsrecht von Informationen, die im Wege des Informationsaustausches erlangt worden sind, sofern dies nach dem Recht der jeweiligen Vertragsparteien vorgesehen ist. Eine Verwendung für andere Zwecke ist i.d.R. nur möglich, wenn dies nach dem Recht beider Staaten zulässig ist und die andere Behörde zugestimmt hat.

## 3.5 Verfahrensregelungen für die Quellenbesteuerung (Art. 27 VG-DBA)

- Erfasste Einkunftsarten:
  - ↳ Dividenden
  - ↳ Zinsen
  - ↳ Lizenzgebühren
- Erhebung der nach nationalem Recht vorgesehenen Quellensteuer und dann Ermäßigung auf Antrag (Frist: max. vier Jahre nach Zufluss)
- Quellenstaat kann einen Nachweis über die Ansässigkeit im anderen Staat verlangen.
- Bei Investmentvermögen gelten Sonderregelungen, die darauf abstellen, ob bei einem direkten Bezug durch die Inhaber der Anteile eine Ermäßigung erfolgt wäre.
- Durchführung der Regelung kann im Einvernehmen der zuständigen Behörden geklärt werden.





## Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen

- Die Regelungen stehen nicht entgegen:
  - ↪ Innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung und Steuerhinterziehung
  - ↪ Der Anwendung des vierten, fünften und siebten Teils des AStG
- Werden solche Maßnahmen durchgeführt, beraten die zuständigen Behörden nach Art. 24 Abs. 3 VG-DBA, wie die Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.



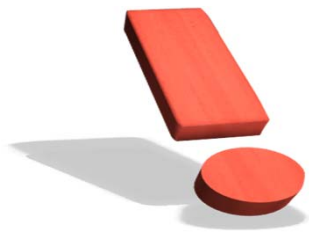
# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!!!

## Kontakt:

-  kaminski@hsu-hh.de
-  <http://www.hsu-hh.de/steuerlehre>
-  040 – 6541 2881
-  040 – 6541 3044

## Haftungsausschluss

- Die zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Sie begründen weder eine Beratung noch eine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte.
- Die Präsentation gibt meine Interpretation der relevanten steuergesetzlichen Bestimmungen, die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie die hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung wieder.
- Die vorliegende Präsentation beruht auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums der Präsentation. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Steuergesetzen, Verwaltungsanweisungen, der Interpretation dieser Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können die Gültigkeit der Aussagen dieser Präsentation beeinflussen.
- Ich bin nicht verpflichtet, Sie auf Änderungen in der rechtlichen Beurteilung von Themen hinzuweisen, die ich in dieser Präsentation behandelt habe.
- Ich übernehme keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieser Präsentation, sowie für ein Tun oder Unterlassen, das Sie allein auf Informationen aus dieser Präsentation gestützt haben. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.



Copyright: Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg – Alle Rechte vorbehalten.

Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit meiner vorherigen schriftlichen Zustimmung gestattet.