



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie im
Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 20. Juni 2013

BETREFF **Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen unter Berücksichtigung des Urteils des BFH vom 17. Oktober 2007 - I R 96/06 - (BStBl 2008 II S. 953)**

BEZUG TOP 3.1 der Sitzung ASt II/13 vom 4. bis 6. Juni 2013;
Mein Schreiben vom 17. Mai 2013
- IV B 2 - S 1300/09/10006 -

GZ **IV B 2 - S 1300/09/10006**

DOK **2013/0539717**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt hinsichtlich der Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Folgendes:

1. Allgemeines

DBA können unterschiedliche Regelungen enthalten, um zu verhindern, dass die Abkommensanwendung zur Nichtbesteuerung von Einkünften bzw. zur ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen führt. Je nach Ausgestaltung dieser Bestimmungen unterscheidet man hauptsächlich zwischen Rückfall- bzw. Subject-to-tax-Klauseln (Besteuerungsvorbehalten), Remittance-base-Klauseln (Überweisungsklauseln) und Switch-over-Klauseln (Umschaltklauseln). Diese Klauseln sind vorrangig vor den nationalen Vorschriften (u. a. § 50d Absatz 8 und 9 EStG) anzuwenden.

2. Subject-to-tax-Klauseln

Einige DBA enthalten ausdrückliche Besteuerungsvorbehalte, die die Freistellung von Einkünften von einer Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig machen. Solche sog. Subject-to-tax-Klauseln können sich auf alle Einkünfte beziehen, die nach dem DBA von der Besteuerung auszunehmen sind. Es können aber auch Subject-to-tax-Klauseln vereinbart werden, die auf bestimmte Einkünfte beschränkt sind.

2.1 Anwendung im Quellenstaat

Vereinzelt werden Subject-to-tax-Klauseln auf den Quellen- bzw. Tätigkeitsstaat angewandt, wenn Abkommensvorteile (Freistellung oder Ermäßigung) in diesem Staat nur unter der Voraussetzung gewährt werden, dass die betreffenden Einkünfte im Ansässigkeitsstaat tatsächlich der Besteuerung unterliegen. Derartige Klauseln sind z. B. in Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe d DBA-Singapur 2004 und in Ziffer 1 des Protokolls zu Artikel 6 bis 21 des DBA-Namibia enthalten.

2.2 Anwendung im Ansässigkeitsstaat

In der Regel beziehen sich die Subject-to-tax-Klauseln auf den Ansässigkeitsstaat, d. h. die Freistellung der Einkünfte in diesem Staat ist von der Besteuerung der betreffenden Einkünfte im Quellen- bzw. Tätigkeitsstaat abhängig.

Derartige Klauseln sind z. B. in folgenden Abkommen enthalten:

- a) Einkunftsbezogene Rückfallklauseln:
 - Artikel 15 Absatz 3 Satz 2 und Absatz 4 Satz 2 DBA-Schweiz,
 - Artikel 15 Absatz 4 DBA-Österreich,

- b) Allgemeine Rückfallklauseln:
 - Artikel 22 Absatz 1 Buchstabe a DBA-Bulgarien,
 - Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe a DBA-Großbritannien 2010,
 - Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe a DBA-Spanien (grundsätzlich anzuwenden ab 01.01.2013),
 - Artikel 22 Absatz 1 Buchstabe a DBA-Ungarn,

- Artikel 23 Absatz 4 Buchstabe b, 2. Alternative DBA-USA,

c) sog. Einkünfte-Herkunftsbestimmungen (s. Tz. 2.2.1).

2.2.1 Einordnung der im Methodenartikel verankerten Einkünfte-Herkunftsbestimmung als Subject-to-tax-Klausel nach der BFH-Rechtsprechung

Einige DBA enthalten im Methodenartikel - nicht in den Artikeln zu den Einkunftsarten - eine sog. Einkünfte-Herkunftsbestimmung. Danach gelten Einkünfte für Zwecke des DBA nur dann als aus dem anderen Vertragsstaat stammend, wenn sie dort besteuert werden.

Eine solche Bestimmung enthalten z. B.

- Artikel 24 Absatz 3 DBA-Dänemark,
- Absatz 16 Buchstabe d des Protokolls zu Artikel 24 des DBA-Italien,
- Artikel 23 Absatz 3 des DBA-Kanada 1981 (letztmals anwendbar im VZ 2000),
- Artikel 23 Absatz 3 DBA-Neuseeland,
- Artikel 23 Absatz 3 DBA-Norwegen,
- Artikel 23 Absatz 1 letzter Satz DBA-Schweden sowie
- Artikel 23 Absatz 2 letzter Satz DBA-USA 1989 (anzuwenden bis einschließlich VZ 2007).

Nach dem BFH-Urteil vom 17. Dezember 2003 - I R 14/02 - (BStBl 2004 II S. 260) war eine derartige Regelung **nicht** als Subject-to-tax-Klausel zu qualifizieren. Nach dieser BFH-Entscheidung musste Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Einkünfte von der Besteuerung freistellen, auch wenn diese im anderen Vertragsstaat nicht besteuert wurden. Dies galt indes nicht für die Regelung in Absatz 16 Buchstabe d des Protokolls zu Artikel 24 des DBA-Italien, da diese Regelung die Freistellung im Ansässigkeitsstaat ausdrücklich an die „effektive“ Besteuerung im anderen Vertragsstaat knüpft.

Mit der Entscheidung vom 17. Oktober 2007 - I R 96/06 - (BStBl 2008 II S. 953), die zum DBA-Italien erging, änderte der BFH jedoch seine Rechtsprechung aus dem Jahre 2003. Danach sind die Einkünfte-Herkunftsbestimmungen im Sinne einer Subject-to-tax-Klausel zu verstehen. Der BFH kehrte damit zu seinem ursprünglichen Abkommensverständnis zurück (BFH vom 5. Februar 1992 - I R 158/90 - BStBl II S. 660).

2.2.2 Anwendung der geänderten BFH-Rechtsprechung -BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 (a. a. O.) - unter Berücksichtigung von § 176 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 AO

Soweit für die Anwendung der unter Tz. 2.2.1 beschriebenen Einkünfte-Herkunftsbestimmung noch Fälle (Steuer- und Feststellungsbescheide), insbesondere aufgrund noch nicht abgeschlossener Einspruchsverfahren oder aufgrund eines Vorbehaltes der Nachprüfung, offen sind, kommt die Anwendung des § 176 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 AO in Bezug auf die für den Steuerpflichtigen günstigere Rechtsprechung des BFH in seinem Urteil vom 17. Dezember 2003 (a. a. O.) in Betracht. Vertrauensschutz ist danach wie folgt zu gewähren:

- Ein Steuer- oder Feststellungsbescheid, der
 - die Einkünfte-Herkunftsbestimmung - entsprechend dem BFH-Urteil vom 17. Dezember 2003 (a. a. O.) - nicht im Sinne einer Subject-to-tax-Klausel umsetzt und
 - in der Zeit vom 3. März 2004 (Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 17. Dezember 2003, a. a. O.) bis einschließlich 5. März 2008 (Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 17. Oktober 2007, a. a. O.) erlassen oder geändert worden ist,

kann - ungeachtet des BFH-Urteils vom 17. Oktober 2007 (a. a. O.) - wegen § 176 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 AO nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden.

- Hat der Steuerpflichtige gegen einen auf der Grundlage des BFH-Urteils vom 17. Dezember 2003 (a. a. O.) ergangenen Steuer- oder Feststellungsbescheid Einspruch eingelegt, so kann das Finanzamt unter den Voraussetzungen des § 367 Absatz 2 Satz 2 AO den Bescheid im Sinne der durch das BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 (a. a. O.) geänderten Rechtsprechung zu Ungunsten des Einspruchsführers ändern. Vertrauensschutz gemäß § 176 AO kommt insoweit nicht in Betracht, da die Norm im Einspruchsverfahren keine Anwendung findet. Der Steuerpflichtige kann die drohende „Verböserung“ jedoch durch Rücknahme seines Einspruchs verhindern.
- Für Fälle, die unter Absatz 16 Buchstabe d des Protokolls zu Artikel 24 Absatz 3 Buchstabe a DBA-Italien fallen, sowie bei Subject-to-tax-Klauseln im Sinne der Textziffern 2.1 und 2.2 wird Vertrauensschutz gemäß § 176 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 AO nicht gewährt.

2.3 Besteuerung im Sinne der Subject-to-tax-Klausel

- a) Eine Besteuerung in dem Vertragsstaat, dem das Besteuerungsrecht nach dem DBA zugewiesen ist, liegt vor, soweit die Einkünfte in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

Davon ist auch dann auszugehen, wenn eine Besteuerung infolge

- von Freibeträgen,
- eines Verlustausgleichs oder -abzugs wegen anderer negativer Einkünfte,
- des Abzugs bzw. der Anrechnung von im Ausland gezahlter Steuern,
- der Anwendung von DBA-Schachteldividenden-Regelungen,
- der Anwendung einer EG-Richtlinie (z. B. bei Schachteldividenden gemäß Artikel 4 Absatz 1 und Artikel 5 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, sog. Mutter-Tochter-Richtlinie, ABl. EG Nr. L 225 S. 6, Nr. L 266 S. 20, 1997 Nr. L 16 S. 98, neugefasst durch die Richtlinie 2011/96/EU vom 30. November 2011, ABl. EU Nr. L 345 S. 8 und geändert durch die Richtlinie 2013/13/EU vom 13. Mai 2013, Abl. EU Nr. L 141/30)

unterbleibt oder

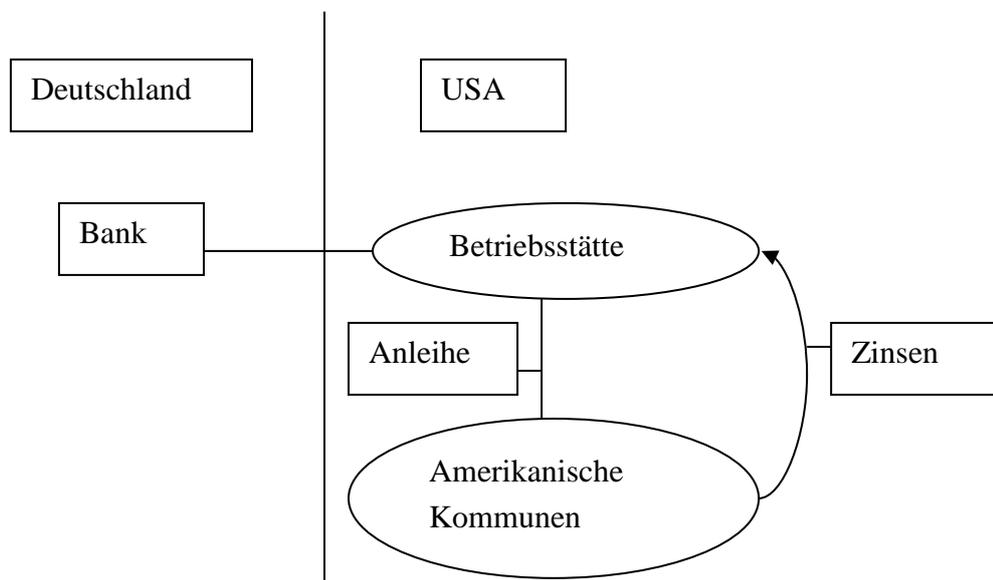
aufgrund ausländischer Vorschriften zur Einkünfteermittlung temporäre (z. B. das Recht des anderen Vertragsstaats ermöglicht höhere Rückstellungen oder lässt höhere Abschreibungen zu) oder permanente Differenzen im Vergleich zu der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Bemessungsgrundlage (z. B. das Recht des anderen Vertragsstaats ermöglicht den Abzug von Aufwendungen, die nach inländischem Steuerrecht dem Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Absatz 5 EStG unterliegen) auftreten, auch wenn dies - bezogen auf den nach deutschem Steuerrecht maßgeblichen Veranlagungszeitraum - wie eine zumindest partielle Nichtbesteuerung wirkt.

- b) Eine Nichtbesteuerung liegt hingegen vor, soweit der Staat, dem das Besteuerungsrecht nach dem DBA zugewiesen ist,
- nach nationalem Recht Einkünfte nicht besteuern kann, insbesondere weil diese nicht steuerbar bzw. sachlich steuerbefreit sind oder der Steuerpflichtige persönlich steuerbefreit ist, oder

- aus anderen Gründen eine tatsächliche Besteuerung unterbleibt (z. B. aufgrund Verzichts durch Erlass der Steuer oder durch Unkenntnis der durch den Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte, oder wenn es sich in den USA um Einkünfte eines Ausländers handelt, die nicht mit einer US-Geschäftstätigkeit im Zusammenhang stehen (sog. „not effectively connected income“) und deshalb dort nicht besteuert werden).

Beispiel 1:

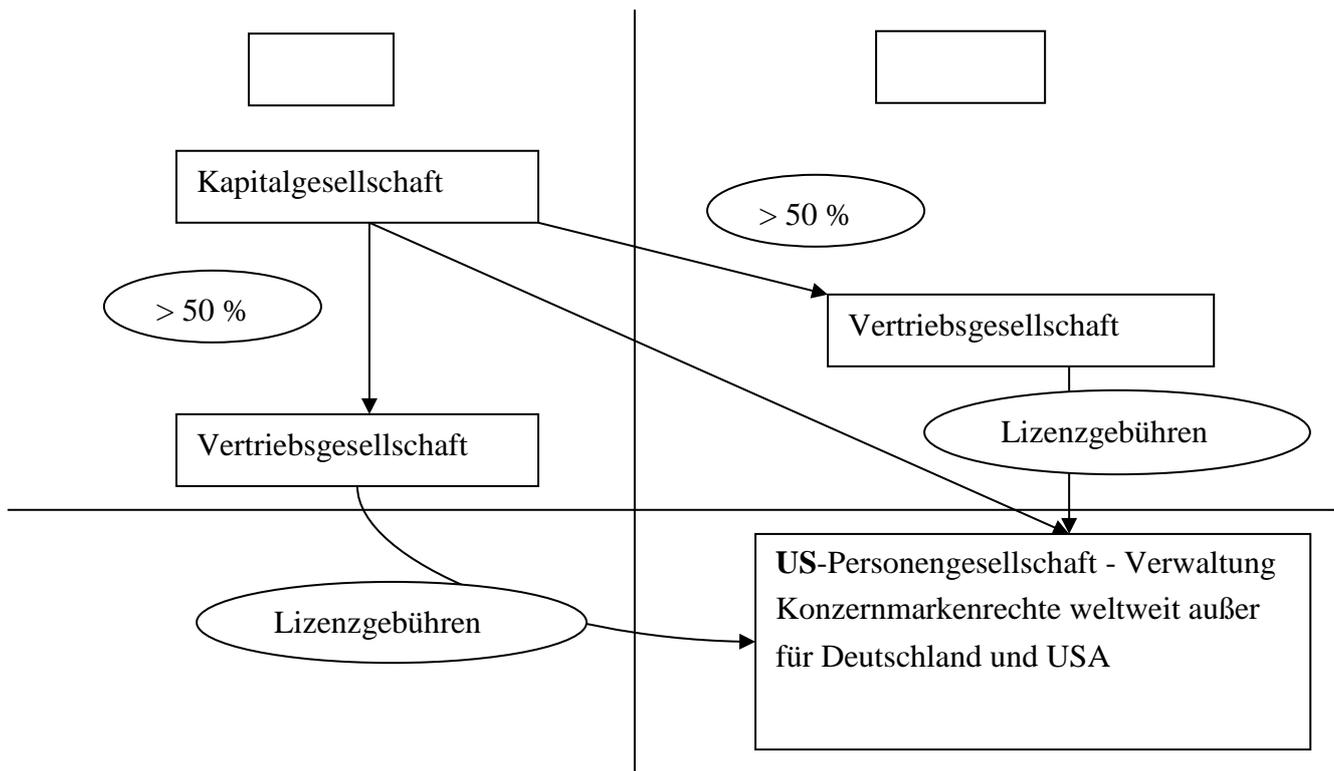
Eine inländische Bank unterhält in den USA eine Betriebsstätte, die ebenfalls das Bankgeschäft betreibt. Die Betriebsstätte hält u. a. Anleihen amerikanischer Kommunen. Nach US-Steuerrecht sind die Zinsen, die auf solche Anleihen gezahlt werden, steuerfrei. Die den Zinsen zugrunde liegende Forderung (Anleihe) ist Betriebsvermögen der US-Betriebsstätte.



Für die Betriebsstätteneinkünfte steht den USA gemäß Artikel 7 Absatz 1 Satz 2 DBA-USA das Besteuerungsrecht zu. Die Einkünfte sind nach Artikel 23 Absatz 3 Buchstabe a Satz 1 und 2 DBA-USA unter Progressionsvorbehalt von der deutschen Besteuerung auszunehmen. Da die Zinsen aus der Kommunalanleihe zu den Betriebsstätteneinkünften gehören, von den USA aber aufgrund der Steuerfreiheit nach US-Recht nicht besteuert werden, ist nach Artikel 23 Absatz 4 Buchstabe b, 2. Alternative DBA-USA in Deutschland keine Freistellung zu gewähren.

Beispiel 2:

Eine deutsche Kapitalgesellschaft gehört zu einem international operierenden Konzern A. Sie ist an mehreren Vertriebsgesellschaften im In- und Ausland mit einem Stimmanteil von jeweils mehr als 50 % beteiligt. Außerdem ist die Gesellschaft an einer US-Personengesellschaft beteiligt, deren Gegenstand u. a. die Verwaltung von Markenrechten an dem Markennamen „A“ ist. Zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft gehören sämtliche Rechte an dem Markennamen „A“ mit Ausnahme der auf Deutschland und die USA bezogenen Rechte.



Die US-Personengesellschaft bezieht überwiegend Einkünfte aus der Vergabe von Lizenzrechten an die verbundenen Vertriebsgesellschaften des Konzerns. Die deutsche Kapitalgesellschaft beansprucht für ihren Anteil an dem Gewinn der US-Personengesellschaft einschließlich der Lizenzgebühren die Freistellung von der deutschen Besteuerung (Artikel 23 Absatz 3 Buchstabe a Satz 1 DBA-USA). Nach US-Steuerrecht gelten Lizenzgebühren, die die Personengesellschaft von einer konzernangehörigen Gesellschaft in einem Drittstaat bezieht, an der die deutsche Gesellschaft (direkt oder indirekt) mehr als 50 % der stimmberechtigten Anteile hält, nicht als Einkünfte, die mit einer US-Geschäftstätigkeit im Zusammenhang stehen. Solche Lizenzgebühren sind daher in den USA nicht steuerpflichtig. Der Gewinnanteil aus der Personengesellschaft, der abkommensrechtlich als Betriebsstätten-gewinn des Gesellschafters gilt, wird daher hinsichtlich der nicht steuerpflichtigen Lizenzgebühren nicht in die US-amerikanische Bemessungsgrundlage einbezogen, so dass nach

Artikel 23 Absatz 4 Buchstabe b, 2. Alternative DBA-USA in Deutschland insoweit keine Freistellung erfolgt. Auf den Lizenzgebühren lastende Quellensteuern aus Drittstaaten sind anzurechnen.

2.4 Nachweis der Besteuerung

Ist in einem DBA eine Subject-to-tax-Klausel enthalten, muss der Steuerpflichtige im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflicht gem. § 90 Absatz 2 AO bei Auslands-sachverhalten nachweisen, dass seine Einkünfte im Ausland (ggf. in einem anderen VZ) der Besteuerung unterworfen wurden bzw. werden.

Der Nachweis hierüber ist grundsätzlich durch Vorlage des Steuerbescheids der ausländischen Behörde und des Zahlungsbelegs (Überweisungs- bzw. Einzahlungsbeleg der Bank oder Finanzbehörde) zu erbringen. Sofern der andere Staat ein Selbstveranlagungsverfahren vorsieht und daher keinen Steuerbescheid erteilt (z. B. USA), reicht die Vorlage des Zahlungsbelegs und einer Kopie der Steuerklärung aus.

In Fällen, bei denen ein Quellensteuerabzug/Lohnsteuerabzug mit Abgeltungswirkung im anderen Staat vorgenommen wird und somit keine Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer erfolgt oder diese Einkünfte wegen des Steuereinbehalts nicht in die Veranlagung einbezogen werden, kann die tatsächliche Besteuerung im anderen Staat durch eine entsprechende Bescheinigung über den Steuerabzug (z. B. Quellen-/Lohnsteuerbescheinigung) nachgewiesen werden. Dabei ist die ausländische Steuerbehörde - unter Angabe der dortigen Steuernummer - zu benennen, an die die Quellen-/Lohnsteuer abgeführt wurde. Eine tatsächliche Besteuerung im anderen Staat ist dabei auch dann anzunehmen, wenn eine pauschale Steuer abgeführt wurde, die der Arbeitgeber getragen hat.

Soweit die erforderlichen Nachweise nicht oder nicht vollständig erbracht werden, ist die Steuer unter Einbeziehung der betroffenen Einkünfte festzusetzen. Tz. 2.5 Buchstabe b ist zu beachten.

In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige den Nachweis der Besteuerung der Einkünfte im anderen Staat erbracht hat, sind weder Auskunftersuchen zu stellen noch Spontanauskünfte zu erteilen. Bestehen dagegen Zweifel hinsichtlich der allgemeinen Steuerfreiheit der Einkünfte im anderen Vertragsstaat, sollte zur Klärung der Rechtslage im anderen Staat ein Auskunftersuchen an die ausländische Steuerbehörde gerichtet werden. Auf die Regelungen des Merkblatts zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen vom 25. Mai 2012 (BStBl I S. 599) wird hingewiesen.

Werden die Einkünfte nach Erlass des (deutschen) Steuer- oder Feststellungsbescheids auch im Ausland besteuert, ist der Steuerbescheid bei Nachweis der ausländischen Besteuerung nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juni 1996, BStBl 1997 II S. 117).

2.5 Rechtsfolge der Anwendung der Subject-to-tax-Klausel durch den Ansässigkeitsstaat

a) Ermittlung der Einkünfte

Liegen die Voraussetzungen der Subject-to-tax-Klausel vor, werden die im anderen Vertragsstaat nicht besteuerten Einkünfte nach den deutschen Steuervorschriften in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen.

b) Negative Einkünfte

Negative Einkünfte sind dabei innerhalb der Grenzen des deutschen Steuerrechts entsprechend den Grundsätzen der Tz. 2.3 nur zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass eine Berücksichtigung im anderen Vertragsstaat - auch in anderen VZ - endgültig und vollständig ausgeschlossen ist, weil sie zu einer dort nicht besteuerten Kategorie von Einkünften gehören oder mit diesen in Verbindung stehen.

Im Fall des Beispiels 1 unter Tz. 2.3 sind die dem Erwerb der Anleihen zuzuordnenden Refinanzierungskosten oder durch einen etwaigen Forderungsausfall entstehende Verluste im Rahmen der deutschen Besteuerung in der Regel nicht zu berücksichtigen, weil ihre Berücksichtigung im Rahmen der US-Besteuerung der Betriebsstätteneinkünfte möglich bleibt.

Gleiches gilt für Kosten oder Verluste, die im anderen Vertragsstaat nur anteilig oder bis zu einer betragsmäßig begrenzten Höhe oder in einem anderen VZ berücksichtigt werden können.

3. Remittance-base-Klausel (Überweisungsklausel)

Können nach dem innerstaatlichen Recht des (anderen) Vertragsstaates Einkünfte in diesem Vertragsstaat nur dann der Besteuerung unterworfen werden, wenn sie in diesen Staat überwiesen („remitted“) oder dort bezogen worden sind, sehen einige DBA vor, dass Deutschland als Quellenstaat eine Freistellung oder Steuerermäßigung nur gewährt, soweit die Einkünfte in

den anderen Vertragsstaat überwiesen oder dort bezogen worden sind und damit der dortigen Besteuerung unterliegen.

Deutschland als Quellenstaat beschränkt die von ihm zu gewährende Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung auf die in den anderen Vertragsstaat überwiesenen oder dort bezogenen Einkünfte. Entsprechende Regelungen enthalten z. B.

- Artikel 24 DBA-Großbritannien,
- Artikel II Absatz 2 DBA-Irland 1962, Artikel 29 DBA-Irland 2011 ,
- Artikel 2 Absatz 2 DBA-Israel,
- Artikel 3 Absatz 3 DBA-Jamaika,
- Protokoll Ziffer 3 zu den Artikeln 6 bis 23 DBA-Malaysia,
- Artikel 22 DBA-Singapur 2004,
- Protokoll Ziffer 1 Buchstabe a zu den Artikeln 6 bis 21 DBA-Trinidad und Tobago sowie
- Protokoll Ziffer 2 zum DBA-Zypern 1974.

Besonderheiten der jeweils unterschiedlichen Klauseln sind zu beachten. Tz. 2.4 findet entsprechende Anwendung (vgl. BFH-Urteile vom 29. November 2000, BStBl 2001 II S. 195 und vom 22. Februar 2006, BStBl II S. 743). Für die Frage, aus welchem Vertragsstaat die Einkünfte stammen, ist hierbei nicht auf die lokale Wertschöpfung (Entstehung) abzustellen, sondern ausschließlich auf den monetären Zahlungsvorgang (BFH-Urteil vom 22. Februar 2006, a. a. O.).

4. Switch-over-Klauseln (Umschaltklauseln)

In den DBA werden sog. Switch-over-Klauseln zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, Doppelfreistellungen oder einer niedrigen Besteuerung, die ihre Ursache in Qualifikationskonflikten haben, vereinbart. Danach kann Deutschland als Ansässigkeitsstaat unter bestimmten Voraussetzungen an Stelle der Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode anwenden. Voraussetzung in Fällen einer Doppelbesteuerung ist jedoch, dass eine Einigung in einem Verständigungsverfahren nicht erzielt werden konnte. Einzelheiten zu Qualifikationskonflikten und zu den Switch-over-Klauseln können der Tz. 4.1.3 des BMF-Schreibens vom 16. April 2010, BStBl I S. 354, entnommen werden.

Darüber hinaus behält sich Deutschland regelmäßig eine Umschaltung auf die Anrechnungsmethode durch Notifizierung auf diplomatischem Weg gegenüber dem anderen Staat vor. Abkommensrechtliche Voraussetzung ist eine vorhergehende Konsultation mit diesem Staat.

5. Aufhebung und Ergänzung von Verwaltungsanweisungen

Tz. 1.2.6 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999 (BStBl I S. 1076) und Tz. 9 bis 9.2 des BMF-Schreibens vom 14. September 2006 (BStBl I S.532) werden aufgehoben.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.