

Herausgeber:
Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer
Vors. Richter am BFH a. D., RA, StB
Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz, RA, FAFStR
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, RA, StB
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön
Vizepräsident der Max-Planck-Gesellschaft
Martin Kreienbaum, Ministerialdirigent

IStR

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Heft 19 · Seiten 721 – 756
22. Jahrgang · 3. Oktober 2013

Wissenschaftliche Schriftleiter:
Dipl.-Kfm. Dr. Jens Schönfeld
RA, FAFStR
Prof. Dr. Jutta Förster
Richterin am BFH
Geschäftsführend:
Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Mitbegründer: Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann † Ständige Mitarbeiter: Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, StB, Rödl & Partner, Budapest; Hans F. W. Flick, CPA, KPMG, Detroit; Dr. Pierre-Olivier Gehriger, Pestalozzi Lachenal Patry, Zürich; Dr. Wolfgang Haas, BASF, Ludwigshafen; Albrecht Hagert, KPMG Wideri, Helsinki; Dr. Hartmut Hahn, Ministerialrat a. D., Hagen; Franz Hruschka, Ltd. Regierungsdirektor, München; Charles Kern, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, RA, Bern; Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, WU Wien; Dr. Eduard Lobis, Dott. Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Michael Lorenz, RA in Thailand, Hongkong und Vietnam, Lorenz & Associates, Bangkok; Prof. Dr. Helmut Loukota, Ministerialrat, Wien; Manfred Naumann, Ministerialrat, Berlin; Dr. Rosemarie Portner, LL.M., RA, StB, Deloitte, Düsseldorf; Prof. Dr. Hans Georg Ruppe, Graz/Wien; Prof. Dr. Christian Schmidt, StB, PwC, Technische Hochschule Georg Simon Ohm, Nürnberg; Etienne Spierts, Loyens & Loeff, Amsterdam; Prof. Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Lucie Vorlíčková, LL.M., Vorlíčková & Leitner, Prag; Michael Wichmann, Ministerialrat, Berlin; Caroline Wunderlich, StB, PwC, Hamburg

INTERNATIONALES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Subject-to-tax-Klauseln nach den DBA

Bemerkungen zum BMF-Schreiben vom 20. 6. 2013

Von Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Hamburg*

Das BMF hat im August 2013 ein seit geraumer Zeit erwartetes Schreiben mit Datum vom 20. 6. 2013 veröffentlicht¹, in dem zur Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den DBA Stellung bezogen wird. Nach seiner Überschrift liegt ein Schwerpunkt auf der Berücksichtigung eines Urteils vom 17. 10. 2007, mit dem der I. Senat des BFH eine wechselvolle Rechtsprechung zu der Frage, ob gewisse Klauseln in älteren DBA überhaupt als Subject-to-tax-Klauseln zu werten sind, zum Abschluss gebracht hat. Die eigentliche Bedeutung des Schreibens ist mit Blick auf die zunehmende Vereinbarung von – eindeutig als solchen formulierten – Subject-to-tax-Klauseln in deutschen DBA und deren Aufnahme in die „Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen“² jedoch in den Ausführungen über die von den Klauseln nach Verwaltungsauffassung erfassten Fallgrup-

pen zu sehen. Dieser Aspekt des Schreibens wird nachfolgend kritisch gewürdigt. Daneben wird eine überraschende Aussage zur Anrechnung von Steuern aus Drittstaaten in Betriebsstättenfällen herausgestellt.

1. Einleitung

Unter Subject-to-tax-Klauseln werden Klauseln in DBA verstanden, nach denen die Freistellung von Einkünften durch einen Vertragsstaat von deren „Besteuerung“ im anderen Vertragsstaat abhängig gemacht wird. Ihre wesentliche Bedeutung haben solche Klauseln für die Freistellung durch den Ansässigkeitsstaat³. Ohne eine solche Subject-to-tax-Klausel wird durch die Freistellungsmethode nicht nur eine tatsächliche, sondern auch eine nur „virtuelle“ Doppelbesteuerung vermieden⁴; die fraglichen Einkünfte bleiben dann allerdings völlig unbesteuert, wenn der Quellenstaat das ihm nach dem DBA verbliebene Besteuerungsrecht nicht ausübt. Derartige doppelte Nichtbesteuerung wird zunehmend als problematisch angesehen. DBA-politisch soll sie nach Aussagen von Vertretern des BMF künftig nicht mehr akzeptiert werden⁵. Auch die EU-Kommission fordert in ihrer Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung vom 6. 12. 2012⁶ die flächendeckende Vereinbarung einer Subject-to-tax-Klausel. Ob und in welcher Form die OECD im Zuge ihrer weite-

* Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Rechtsanwalt und Steuerberater, ist Partner bei PricewaterhouseCoopers in Hamburg und Inhaber des Lehrstuhls für Internationales Steuerrecht am International Tax Institute der Universität Hamburg.

1 BMF-Schrb. v. 20. 6. 2013, IV B 2 – S 1300/09/10006, BStBl I 2013, 980; IStR 2013, 752 (in diesem Heft); im Folgenden nur als das BMF-Schreiben bezeichnet.

2 Stand 22. 8. 2013, in deutscher und englischer Fassung, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-05-06-Verhandlungsgrundlage-DBA.html; die erstmalig veröffentlichte Fassung v. 17. 4. 2013 ist abgedruckt in IStR Beih zu Heft 10/2013 m. Anm. von Lüdicke; am 6. 5. 2013 wurde erstmalig eine englische Fassung veröffentlicht, die jedoch mit der deutschen Fassung in etlichen Punkten noch nicht abgestimmt war.

3 Zur Anwendung im Quellenstaat vgl. Tz. 2.1 des BMF-Schrb. v. 20. 6. 2013.

4 Vgl. Tz. 34 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

5 Vgl. Wichmann, FR 2011, 1082; Müller-Gatermann, FR 2012, 1032.

AUFSÄTZE

ren Arbeiten zu BEPS⁷ den Text des Art. 23A OECD-MA und die entsprechende Kommentierung ändert, bleibt abzuwarten.

Subject-to-tax-Klauseln wurden seit 1978⁸ vereinzelt in deutschen DBA vereinbart, und zwar zunächst in Form sog. Einkünfte-Herkunftsbestimmungen (Quellenregeln)⁹. Diese Quellenregeln bestimmen, dass Einkünfte dann aus dem anderen Vertragsstaat stammen, wenn sie (dort) besteuert werden oder worden sind¹⁰. Seit 2010¹¹ wurden die – noch immer nur vereinzelt¹² vereinbarten¹³ – Klauseln deutlicher als Subject-to-tax-Klauseln formuliert und stellten schon nach ihrem Wortlaut nicht mehr für die Herkunftsbestimmung, sondern für die Freistellung in Deutschland auf die „tatsächliche“¹⁴ Besteuerung im anderen Vertragsstaat ab¹⁵. Hier von abweichend wird die Freistellung nach den DBA mit den USA und mit Liechtenstein versagt, wenn diese die fraglichen Einkünfte zwar „nach dem Abkommen besteuern können/kann, durch ihr/sein innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert werden/ist.“¹⁶ Nach der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA¹⁷ soll es künftig auf die „tatsächliche“ Besteuerung der fraglichen Einkünfte oder Teilen davon im Vertragsstaat ankommen.

In der Besteuerungspraxis werfen die Subject-to-tax-Klauseln vielfältige Fragen auf. Namentlich ist im Einzelnen aus rechtlicher und sodann aus tatsächlicher Sicht zu klären, unter welchen Umständen Einkünfte als im anderen Vertragsstaat besteuert gelten. Dazu ist auch die (Vor-)Frage zu beantworten, ob unter dem Begriff der „Einkünfte“ ein Saldobetrag oder jede einzelne Einnahme¹⁸ verstanden wird

(„Atomisierung“). Es liegt auf der Hand, dass damit zugleich Weichenstellungen für die Berücksichtigung ausländischer Verluste verbunden sind¹⁹. Schließlich hat die Auslegung der Subject-to-tax-Klauseln Auswirkungen auf zu erbringende Besteuerungsnachweise und ggf. Beweislastfragen²⁰.

Die in dem BMF-Schreiben ebenfalls angesprochenen Remittance-base- und Switch-over-Klauseln sind nicht Gegenstand dieses Beitrags²¹. Dasselbe gilt für Subject-to-tax-Klauseln, die sich nur auf einzelne DBA-rechtliche Einkunftsarten beziehen²².

2. Subject-to-tax-Klauseln im Methodenartikel des DBA

Das BMF-Schreiben unterscheidet hinsichtlich der für alle von der Freistellungsmethode erfassten Einkünfte geltenden Subject-to-tax-Klauseln zutreffend zwischen den bereits erwähnten sog. Einkünfte-Herkunftsbestimmungen (Quellenregeln) und „allgemeinen“, mithin den seit 2010 vereinbarten Rückfallklauseln²³. Diese Unterscheidung hat danach allerdings nur Bedeutung für die Anwendung der Quellenregeln in der Vergangenheit. Wegen der „mäandernden“²⁴ Rechtsprechung des BFH²⁵ zur Auslegung der Quellenregeln als Subject-to-tax-Klauseln wird für einige der betroffenen DBA in näher bezeichneten zeitlichen Grenzen Vertrauensschutz gewährt²⁶. Im Übrigen beanspruchen die Aussagen des BMF-Schreibens zu ihrer Wirkungsweise offenbar unterschiedslos für beide Arten der Klauseln Geltung.

Die Subject-to-tax-Klauseln sind nach Tz. 1 des BMF-Schreibens – ebenso wie die Remittance-base- und die Switch-over-Klauseln – „vorrangig vor den nationalen Vorschriften (u. a. § 50d Abs. 8 und 9 EStG) anzuwenden“. Soweit die Subject-to-tax-Klauseln und die nationalen Vorschriften in ihrem Anwendungsbereich dieselbe Rechtsfolge haben, spielt der Vorrang im Ergebnis keine Rolle²⁷. Interessanter wäre eine Aussage zu der Frage gewesen, in welchem Verhältnis die Subject-to-tax-Klauseln zu den Switch-over-Klauseln stehen, soweit letztere bei drohender doppelter Nichtbesteuerung das Umschalten auf die Anrechnungsmethode, also die Besteuerung in Deutschland²⁸, von einem erfolglosen Verständigungsverfahren abhängig machen²⁹. Wegen dieses Erfordernisses eines vorgeschalteten Verständi-

6 C(2012) 8806 final, Tz. 3.2, mit Erläuterung des Ausdrucks „der Steuer unterliegen“ in Tz. 3.4. Eine Erörterung der mit einer solchen Klausel naheliegender Weise verbundenen vielfältigen Probleme findet sich nicht.

7 Der OECD-Aktionsplan zu BEPS v. 19. 7. 2013 enthält dazu nichts (<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>).

8 Erstmals in Art. 23 Abs. 3 DBA-Neuseeland (1978); s. auch Wolff, in: Wassermeyer, DBA-Neuseeland Art. 23 Rn. 121; Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA Vor Art. 6 bis 22 Rn. 34.

9 Vgl. Tz. 2.2.1 des BMF-Schrb. v. 20. 6. 2013.

10 Zu den Quellenregeln siehe bspw. Meretzki, in: Wassermeyer/Richter/Schnittner, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rn. 16.15 ff.

11 Erstmals in Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Bulgarien (2010) und Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Großbritannien (2010).

12 Keine Subject-to-tax-Klausel enthalten die seit 2010 unterzeichneten DBA mit Albanien (2010), Malaysia (2010), Oman (2012), Syrien (2010), Taiwan (2011), der Türkei (2011) und Uruguay (2010).

13 Außer in den in Fn. 11 genannten DBA auch in Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA-Irland (2011), Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Luxemburg (2012), Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Niederlande (2012), Art. 22 Abs. 2 Buchst. a DBA-Spanien (2011) und Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Ungarn (2011); ebenso künftig Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA-Norwegen i. d. F. des Art. VIII des Revisionsprotokolls v. 24. 6. 2013.

14 Im Rahmen der Quellenregeln stellte nur das DBA-Italien (1989) in Protokoll Nr. 16 Buchst. d auf eine „effektive“ Besteuerung ab.

15 Die Formulierungen lauten: „... tatsächlich in [Vertragsstaat] besteuert werden“ bzw. „...in [Vertragsstaat] tatsächlich besteuert werden“.

16 Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA; Art. 23 Abs. 3 Buchst. b DBA-Liechtenstein.

17 Stand: 22. 8. 2013, vgl. Fn. 2; vgl. dazu auch Lüdicke, in: Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnittner, Deutsche Abkommenspolitik, IFSt-Schrift (2013, im Druck).

18 So impliziter die Beispiele in Tz. 2.3 des BMF-Schrb. v. 20. 6. 2013.

19 Vgl. Tz. 2.5 Buchst. b des BMF-Schrb. v. 20. 6. 2013.

20 Vgl. Tz. 2.4 des BMF-Schrb. v. 20. 6. 2013.

21 Zu Remittance-base-Klauseln (Tz. 3. des BMF-Schrb. v. 20. 6. 2013) vgl. Vogel, (Fn. 8), Vor Art. 6 bis 22 Rn. 30; zu Switch-over-Klauseln (Tz. 4. a. a. O.) vgl. Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, 97 ff.; ders., IStR Beih zu Heft 10/2013, (Fn. 2), 26 (36 f.).

22 Vgl. Tz. 2.2 Buchst. a des BMF-Schrb. v. 20. 6. 2013.

23 Vgl. Tz. 2.2 Buchst. b und c des BMF-Schrb. v. 20. 6. 2013.

24 Zutreffend Schönfeld/Häck, in: Schönfeld/Ditz, DBA Art. 23A/B Rn. 75.

25 BFH v. 5. 2. 1992, I R 158/90, BStBl II 1992, 660; v. 11. 6. 1996, I R 8/96, BStBl II 1997, 117; v. 17. 12. 2003, I R 14/02, BStBl II 2004, 260; v. 17. 10. 2007, I R 96/06, BStBl II 2008, 953.

26 Vgl. im Einzelnen Tz. 2.2.2 des BMF-Schrb. v. 20. 6. 2013.

27 Auch die denkbare Frage, ob die nationale Vorschrift als treaty override wirkt, wird unabhängig davon zu beantworten – und angesichts der gleichlaufenden Rechtsfolge zu verneinen – sein, ob ihre „Anwendung“ vorrangig oder nachrangig ist.

28 Es gibt keine ausländische Steuer, die angerechnet werden könnte.

AUFSÄTZE

gungsverfahren nur im Falle unterschiedlicher Abkommensanwendung wird die Switch-over-Klausel im Grundsatz als *lex specialis* anzusehen sein³⁰. Während der Umsetzung dieser Erkenntnis nach den Formulierungen in der deutschen Verhandlungsgrundlage³¹ nichts entgegensteht, ist dies bei den seit 2010 abgeschlossenen Abkommen problematisch³².

2.1 Einkünfte-Herkunftsbestimmungen als Subject-to-tax-Klauseln

Das BMF-Schreiben schließt sich – wenig überraschend – ausdrücklich der zwar „nur“ zum DBA-Italien ergangenen, dennoch aber wohl zu verallgemeinernden³³ und „endgültigen“ Sichtweise des BFH an, dass die erwähnten Quellenregeln in einigen älteren DBA im Sinne einer Subject-to-tax-Klausel zu verstehen sind. Ob tatsächlich die besseren Gründe für diese Auslegung sprechen, kann für die Besteuerungspraxis angesichts der zwischenzeitlichen Entwicklung dahinstehen. Die Bedeutung dieser Frage wird künftig ohnehin abnehmen, wenn die wenigen DBA mit solchen Quellenregeln neu verhandelt und ihr Wortlaut dabei im Sinne einer ausdrücklichen Subject-to-tax-Klausel nach dem Muster der deutschen Verhandlungsgrundlage gefasst werden.

Hinzuweisen ist bereits an dieser Stelle auf gewisse Unterschiede in den Formulierungen der Quellenregeln. Während die Quellenregel im DBA mit Italien³⁴ die Herkunft der Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat davon abhängig macht, dass dieselben dort „effektiv“ besteuert worden sind, lassen die übrigen Quellenregeln die „Besteuerung“ im anderen Staat genügen³⁵.

29 Vgl. bspw. Art. 23 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Großbritannien (2010); dazu kritisch *Lüdicke*, Bulletin for International Taxation 2010, 609 (618, unter 4.2); ferner Art. 23 Abs. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Irland (2011), Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Luxemburg (2012), Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Niederlande (2012), Art. 8 Revisionsprotokoll zum DBA-Norwegen (2013); ferner Art. 22 Abs. 2 Buchst. e Nr. i DBA-Spanien (2011).

30 So auch *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168 (173) für die deutsche Verhandlungsgrundlage; a. A. wohl BFH v. 17. 10. 2007, I R 96/06, BStBl II 2008, 953 (956, unter II.2.b)bb)bbb)), zum Verhältnis der Switch-over-Klausel zu der als Subject-to-tax-Klausel interpretierten Quellenregel in Abschn. 16 Buchst. d und Abschn. 18 Buchst. b des Prot. zum DBA-Italien (1989).

31 Vgl. Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b der deutschen Verhandlungsgrundlage.

32 Wenn die Freistellung bereits im Einleitungssatz des Methodenartikels von der „tatsächlichen“ Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig gemacht wird (vgl. die übliche Formulierung in Fn. 15), kann es selbst bei unterschiedlicher Abkommensanwendung im Sinne einer Switch-over-Klausel nicht zur doppelten Nichtbesteuerung kommen. So gesehen wäre die Vereinbarung eines vorgeschalteten Verständigungsverfahrens in der Switch-over-Klausel sinnlos und – entgegen ihrem Wortlaut – nur bei Minderbesteuerung anzuwenden. Um dieses Ergebnis zu vermeiden, sollte die Switch-over-Klausel auch bei Nichtbesteuerung im Vertragsstaat trotz der insoweit unglücklichen Formulierung des Einleitungssatzes als vorrangig angesehen werden.

33 Vgl. BFH v. 17. 10. 2007 (Fn. 30, 956, unter II.2.b)bb)ccc)), der seine gegenteilige Rspr. für die vom DBA-Italien abweichende, aber mit den DBA mit Dänemark, Norwegen und Schweden wörtlich sowie mit Neuseeland nahezu wörtlich übereinstimmende Formulierung im DBA-Kanada ausdrücklich aufgegeben hat; vgl. auch *Schönfeld/Häck*, (Fn. 24), Art. 23A/B Rn. 75, m. w. N.

34 Vgl. Prot. Nr. 16 Buchst. d.

2.2 Ausdrücklich formulierte Subject-to-tax-Klauseln

In annähernd der Hälfte der seit dem Jahr 2010 unterzeichneten deutschen Abkommen wird die Freistellung bereits im Eingangssatz des Methodenartikels davon abhängig gemacht, dass die fraglichen Einkünfte im Vertragsstaat „tatsächlich ... besteuert werden“³⁶.

Die deutsche Verhandlungsgrundlage sieht nunmehr eine eigenständige Subject-to-tax-Klausel vor (Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b³⁷). Danach soll die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Steueranrechnung vermieden werden, wenn der andere Vertragsstaat „Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon nach dem Abkommen besteuern kann, tatsächlich aber nicht besteuert“³⁸. In Nr. 4 des Protokolls wird dazu bestimmt: „Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon werden ‚tatsächlich‘ besteuert, wenn sie in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, auf deren Grundlage die Steuer berechnet wird. Sie werden nicht ‚tatsächlich‘ besteuert, wenn sie nicht steuerpflichtig sind oder von der Besteuerung ausgenommen werden.“³⁹ Die in der Verhandlungsgrundlage gefundene Formulierung ist weitgehend neuartig⁴⁰. Das BMF-Schreiben bezieht sich allerdings auf bestehende Abkommen, die diese Formulierung überwiegend noch nicht enthalten.

3. Zum Begriff der „Einkünfte“ im Sinne der Subject-to-tax-Klauseln

3.1 Keine Definition in den DBA oder im BMF-Schreiben

Das BMF-Schreiben enthält keine Definition oder abstrakte Umschreibung des zentralen Begriffs der „Einkünfte“. Nach dem Wortlaut der Abkommen geht es um die Freistellung von „Einkünften“ in Abhängigkeit von ihrer Besteuerung im anderen Vertragsstaat. Das spricht dafür, den Begriff „Einkünfte“ im abkommensrechtlichen Sinne zu verstehen und dementsprechend seinen Inhalt zu bestimmen. Bekanntlich definieren auch die Abkommen den Begriff nicht. In der englischen Originalfassung des OECD-MA und in der englischen Fassung der deutschen Verhandlungsgrundlage werden die Begriffe „income“ und „items of income“ verwendet⁴¹.

35 Vgl. auch Fn. 33.

36 Vgl. Nachweise in Fn. 11 und 13.

37 In der Version v. 17. 4. 2013 noch Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. bb, vgl. IStR Beih zu Heft 10/2013 (Fn. 2); eigenständige Regelungen enthielten schon die DBA mit Liechtenstein und den USA (vgl. Fn. 16).

38 Die englische Fassung lautet: „... if ... [jurisdiction] may, under the provisions of the Agreement, tax items of income or capital, or elements thereof, but does not actually do so“.

39 Die englische Fassung lautet: „It is understood that items of income or capital, or elements thereof, are taxed when they are included in the taxable base by reference to which the tax is computed. They are not actually taxed if they are either not taxable or exempt from tax“.

40 Eine ähnlich lautende Umschreibung, was unter „tatsächlicher Besteuerung“ zu verstehen ist, findet sich allerdings bspw. in Prot. Nr. 5 zum DBA-Irland (2011) und in mehreren Denkschriften zu jüngeren DBA. Eine Bezugnahme auch auf Einkunftsteile findet sich bspw. in Art. 23 Abs. 3 Buchst. b DBA-Liechtenstein (2011).

41 So auch die DBA mit Großbritannien, Irland und den Vereinigten Staaten.

AUFSÄTZE

Die Begriffe „income“ und „Einkünfte“ werden sowohl im Sinne einer Saldogröße verschiedener Erträge und Aufwendungen als auch im Sinne von (Brutto-)Einnahmen verwendet; die Begriffe sind im jeweiligen Zusammenhang auszulegen⁴². So bezeichnet der Begriff „Einkünfte“ in Art. 10 Abs. 3 und Art. 11 Abs. 3 OECD-MA die jeweiligen Bruttoerträge, die als „Dividenden“ oder „Zinsen“ anzusehen sind. In demselben Sinne wird der Begriff „Einkünfte“ wohl auch in Art. 23A Abs. 2 Satz 1 OECD-MA verwendet; in Satz 2 derselben Vorschrift scheint hingegen mit demselben Begriff ein Nettobetrag gemeint zu sein, denn dieser und nicht etwa der Bruttobetrag der Dividenden oder Zinsen soll nach allgemeiner Ansicht für die Höchstbetragsberechnung maßgebend sein⁴³.

Die Methodenartikel der deutschen DBA knüpfen ersichtlich an die unterschiedlichen Einkünftekategorien des jeweiligen DBA an und gewähren die Freistellung von im Einzelnen bezeichneten Einkünften. Das spricht zunächst einmal dafür, die Rechtsfolge der Freistellung und deren Voraussetzung einer „tatsächlichen“ Besteuerung im Vertragsstaat nicht auf alle aus dem Vertragsstaat bezogenen Einkünfte unterschiedlicher abkommensrechtlicher Kategorien *in toto*, sondern jeweils auf Einkünfte nur im Sinne einer abkommensrechtlichen Einkunftsart zu beziehen⁴⁴. Darüber hinaus wird man aus der Tatsache, dass den DBA kein synthetischer Einkommens- oder Einkünftebegriff zugrunde liegt, auch schließen müssen, dass gleichartige Einkünfte aus verschiedenen Quellen im anderen Vertragsstaat jeweils als separat zu betrachtende Einkünfte im Sinne des Abkommens zu behandeln sind oder jedenfalls behandelt werden können⁴⁵.

3.2 Einkünfte aus unterschiedlichen Quellen

Für die Voraussetzung der „tatsächlichen“ Besteuerung bedeutet dies, dass beim Bezug unterschiedlicher Einkünfte im Sinne des Abkommens aus dem anderen Vertragsstaat (bspw. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und aus dort ausgeübter unselbständiger Arbeit) die „tatsächliche“ Besteuerung der einen Einkünfte im anderen Vertragsstaat zwar deren Freistellung, nicht aber auch die Freistellung der jeweils anderen Einkünfte bedingt. Dasselbe gilt richtigerweise auch, wenn Einkünfte derselben Art aus zwei unterschiedlichen Quellen bezogen werden (bspw. aus zwei Grundstücken) und nur die Einkünfte aus einer dieser Quellen „tatsächlich“ besteuert werden; die DBA regeln die Besteuerungszuordnung bezogen auf die jeweils aus einer Quelle fließenden Einkünfte und nicht für den Saldo aller Quellen einer „Einkunftsart“⁴⁶.

Das BMF-Schreiben äußert sich zu diesen Fragen nicht ausdrücklich. Es ist gleichwohl zu vermuten, dass die Finanz-

verwaltung die Fragen im Ergebnis genauso beantworten würde.

3.3 „Atomisierung“ von Einkünften aus einer Quelle

Denn das BMF-Schreiben geht über die oben befürwortete Einzelbetrachtung der Einkünftequellen – nicht ganz unerwartet⁴⁷ – noch einen entscheidenden Schritt hinaus. Ohne abstrakte Darstellung oder Begründung werden in den beiden Beispielen in Tz. 2.3 Buchst. b die in einer im Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte des inländischen Unternehmens bzw. die in der Betriebsstätte einer ausländischen (offenbar unternehmerisch tätigen) Personengesellschaft anfallenden Gewinne nicht insgesamt darauf untersucht, ob das Ergebnis der Betriebsstätte bzw. der Personengesellschaft „tatsächlich“ besteuert ist. Vielmehr wird diese Prüfung für einzelne Betriebseinnahmen vorgenommen. In Beispiel 1 wird für die in der Betriebsstätte unter anderem anfallenden Zinsen aus Kommunalanleihen die nach dem DBA-USA vorgesehene Freistellung versagt. Nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Alt. 2 setzt das voraus, dass die USA „diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach dem Abkommen besteuern können, durch ihr innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert werden“. In Beispiel 2 wird dieselbe Rechtsfolge – nur – für einen Teil der von der unternehmerisch tätigen Personengesellschaft erzielten Lizenzgebühren unter Bezugnahme auf dieselbe DBA-Bestimmung angeordnet.

Die hierin zum Ausdruck kommende „Atomisierung“⁴⁸ der freizustellenden Einkünfte erstaunt und stellt eine Änderung der bisherigen Verwaltungsauffassung dar. Die neue Sichtweise soll offenbar nicht nur für einzelne Bestandteile von Betriebsstatteneinkünften gelten, sondern auch für einzelne Lohnbestandteile eines Arbeitnehmers aus ein- und demselben Arbeitsverhältnis. Dies ergibt sich aus der in Tz. 5 des BMF-Schreibens angeordneten Aufhebung der einschlägigen Ausführungen im Betriebsstättenerlass⁴⁹ sowie in dem BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA⁵⁰. Die Änderung der Verwaltungsauffassung dürfte dem Anliegen geschuldet sein, gänzlich unbesteuerte und möglicherweise „herbeigeplante“ Einkünfte zu vermeiden. Auch wenn man hierfür ein gewisses Verständnis haben mag, setzt dies doch eine gesetzliche Grundlage voraus.

Die im Falle einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat freizustellenden Einkünfte werden in Art. 7 Abs. 1 OECD-MA als Gewinne eines Unternehmens (profits of an enterprise) aus der Betriebsstätte bezeichnet; hieran knüpft der Methodenartikel ohne weitere Ergänzungen an. Gemeint ist ersichtlich das Gesamtergebnis der Betriebsstätte, nicht jeder einzelne Geschäftsvorfall. Würde man den Begriff der „Einkünfte“ gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA – unter der Annahme, dass der Zusammenhang nichts anderes erfordert –

42 Vgl. Wassermeyer, in: Wassermeyer, MA Art. 23A Rn. 21; ähnlich auch Vogel, (Fn. 8), Art. 23 Rn. 36. Dem Begriff „income“ entspricht allerdings auch der deutsche Ausdruck „Einkommen“; vgl. auch Dremel, in: Schönfeld/Ditz, DBA Art. 2 Rn. 24 ff.; Vogel, (Fn. 8), Art. 2 Rn. 22; Wassermeyer, in: Wassermeyer, MA Art. 2 Rn. 29.

43 Vgl. Tz. 63 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA; Wassermeyer, (Fn. 42), Art. 23A Rn. 84, 92.

44 So auch Schönfeld/Häck, (Fn. 24), Art. 23A/B Rn. 28.

45 So auch Schönfeld/Häck, (Fn. 24), Art. 23A/B Rn. 28 ff.; Meretzki, (Fn. 10), Rn. 16.27.

46 Ähnlich Meretzki, (Fn. 10), Rn. 16.27.

47 Vgl. Weitbrecht, IStR 2010, 825 (826, dort im Text bei Fn. 5).

48 So schon zur Neuformulierung der Subject-to-tax-Klausel in der deutschen Verhandlungsgrundlage (dazu sogleich im Text) Lüdicke, (Fn. 2), IStR Beih zu Heft 10/2013, 26 (38).

49 Tz. 1.2.6 des Betriebsstättenerlasses v. 24. 12. 1999, BStBl I 1999, 1076.

50 Tz. 9. bis 9.2 des BMF-Schrb. v. 14. 9. 2006, BStBl I 2006, 532.

AUFSÄTZE

nach Maßgabe des deutschen innerstaatlichen Steuerrechts auslegen, müsste man darunter ebenfalls den Saldo aller Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben einer Periode verstehen⁵¹.

Daher besteht kein Anlass, Einkünfte innerhalb einer Quelle (Betriebsstätte) zu separieren, selbst wenn diese zufällig ihrer Natur nach beispielsweise Dividenden, Zinsen oder Lizenzen sind und damit bei mangelnder funktionaler Zuordnung zu der Betriebsstätte den Art. 10 bis 12 oder (bei Drittstaatsquellen) Art. 21 zuzuordnen wären. Werden diese Einkunftsströme – wie in den Beispielen 1 und 2 des BMF-Schreibens – von beiden Vertragsstaaten übereinstimmend funktional der Betriebsstätte zugeordnet, sind sie rechtsfolge-mäßig einheitlich als Einkünfte der Betriebsstätte zu behandeln. Weder aus den Art. 10 bis 12 oder 21 noch aus Art. 7 Abs. 4 OECD-MA⁵² ergibt sich etwas anderes. Im Übrigen wäre es ein eigenartiges Ergebnis, wenn derartige Einkünfte unter Hinweis auf ihre abstrakte Eignung, unter die Art. 10 bis 12 oder 21 fallen zu können, trotz funktionaler Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte separiert werden könnten, während dies für andere betriebliche Einkünfte – etwa im Betriebsstättenstaat unbesteuerter Investitionszulagen – oder für einzelne Lohnbestandteile nicht in Betracht käme.

Anders liegen die Dinge, wenn der ausländische Staat die nämlichen Dividenden/Zinsen/Lizenzen nicht funktional der Betriebsstätte zuordnet und es hierdurch zu einem Qualifikationskonflikt (Anwendung der Art. 10 bis 12 oder 21) und somit zur Gefahr einer Nicht- oder Minderbesteuerung kommt. Dann kann Deutschland auf Basis der Switch-over-Klausel besteuern⁵³; der Anwendung der Subject-to-tax-Klausel im Wege künstlicher Aufspaltung der Betriebsstätteneinkünfte bedarf es nicht. Dasselbe gilt für Sondervergütungen, die von einer ausländischen Personengesellschaft bezogen werden, wenn man diese – wie die Finanzverwaltung – im Grundsatz als Unternehmensgewinne qualifiziert. Wenn der Vertragsstaat sie – richtigerweise – unter die Spezialartikel subsumiert und daher nicht uneingeschränkt besteuert, sind die Voraussetzungen der Switch-over-Klausel erfüllt⁵⁴; auf die insoweit zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG aufgeworfene Frage, ob der dort (innerstaatlich) verwendete Begriff „Einkünfte“ eine Herauslösung der Sondervergütungen aus dem gewerblichen Gewinn aus der Beteiligung an der Personengesellschaft zulässt⁵⁵, kommt es nicht an.

3.4 Abkehr von BFH-Rechtsprechung und bisheriger Verwaltungsauffassung

Die „Atomisierung“ von Einkünften widerspricht der Rechtsprechung des BFH⁵⁶. Danach kommt es für die Frage, ob Betriebsstätteneinkünfte im anderen Vertragsstaat im Sinne einer Subject-to-tax-Klausel besteuert sind, ausdrücklich nicht darauf an, ob dort alle Einkunftsteile zu einer konkreten Steuerzahlungspflicht führen. Es sei, so der BFH, nicht möglich, den betreffenden Gewinn „zu sezieren und in seine Einzelteile zu zerlegen“⁵⁷. Vergleichbares gilt auch für andere Einkünfte, etwa solche aus unselbständiger Arbeit; wird der Arbeitslohn im Vertragsstaat grundsätzlich besteuert, ist es unerheblich, ob dieser Staat einzelne Lohnbestandteile (bspw. Nachtarbeits- oder Wochenendzuschläge, Umzugskostenvergütungen usw.) freistellt⁵⁸. Nachdem die Finanzverwaltung diese Rechtsprechung seit 15 Jahren angewendet hat, überrascht es, dass die in dem BMF-Schreiben vollzogene Kehrtwende dort weder ausdrücklich kenntlich gemacht⁵⁹ noch mit irgendwelchen Argumenten begründet wird.

Im Gegenteil wird man aus der in der Verhandlungsgrundlage vorgesehenen Neuformulierung der Subject-to-tax-Klausel schließen müssen, dass auch die Finanzverwaltung bezweifelt, dass der Begriff „Einkünfte“ im Methodenartikel einer Auslegung in der in dem BMF-Schreiben vertretenen Weise zugänglich ist. Denn die dort vorgenommene Ergänzung der Formulierung auf „Einkünfte [und Vermögen] und Teile davon“ lässt allein den Schluss zu, dass die „Teile davon“ eben nicht je für sich unter den Begriff der „Einkünfte“ subsumierbar sind.

Die in dem BMF-Schreiben in den Beispielen 1 und 2 zum Ausdruck kommende „Atomisierung“ der Einkünfte im Sinne des Methodenartikels entbehrt der Rechtsgrundlage in den derzeit geltenden DBA, die – außer in Art. 23 Abs. 3 Buchst. b DBA-Liechtenstein⁶⁰ – nur die Freistellung von „Einkünften“, nicht jedoch „von Teilen davon“ unter einen Besteuerungsvorbehalt stellen.

Dieses Verständnis bestätigt auch die englische Fassung der deutschen Verhandlungsgrundlage. In dieser wird in Art. 22 der Terminus „items of income“ als „Einkünfte“ verstanden und „Einkunftsteile“ mit dem Zusatz „or elements thereof“ versehen. Hierdurch dürfte eine langjährige Diskussion⁶¹ beendet sein, ob „items of income“ in den englischen

51 Ähnliches gilt im Ergebnis auch bei Einkünften eines Arbeitnehmers aus ein- und demselben Arbeitsverhältnis; Art. 15 OECD-MA stellt auf die Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen ab, jedoch nicht auf jede einzelne Zahlung, selbst wenn es sich bspw. um eine – unter die genannten Begriffe fallende – Zulage o. ä. handelt.

52 Art. 7 Abs. 7 OECD-MA i. d. F. bis 2008.

53 Bei Anwendung der Switch-over-Klausel ist richtigerweise auf die vom Quellenstaat vorgenommene Abgrenzung der Einkünfte abzustellen; löst dieser die Dividenden/Zinsen/Lizenzen aus dem Zusammenhang der Betriebsstätteneinkünfte heraus, sollte der Ansässigkeitsstaat dies sinnvollerweise nachvollziehen.

54 Auch die OECD behandelt „Sondervergütungen“ in den Bsp. 13 und 15 des Partnership Report losgelöst von dem eigentlichen Gewinnanteil; vgl. hierzu OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6 (1999), 37 ff.

55 Vgl. dazu *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 50d Rn. 41a.

56 BFH v. 27. 8. 1997, I R 127/95, BStBl II 1998, 58.

57 BFH v. 27. 8. 1997, I R 127/95, BStBl II 1998, 58, unter II.2., m. w. N. aus der Literatur.

58 So ausdrücklich noch BMF-Schrb. v. 14. 9. 2006, BStBl I 2006, 532, Tz. 9.1; diese Tz. wurde aber durch das BMF-Schrb. v. 20. 6. 2013 ausdrücklich aufgehoben.

59 Die Aufhebung der bisherigen gegenteiligen Verwaltungsanweisungen im Betriebsstättenerlass (v. 24. 12. 1999, BStBl I 1999, 1076, Tz. 1.2.6) und in dem BMF-Schreiben zur Besteuerung von Arbeitslohn nach den DBA (v. 14. 9. 2006, BStBl I 2006, 532, Tz. 9.1) erfolgt in Tz. 5 des BMF-Schrb. v. 20. 6. 2013 eher versteckt.

60 Allerdings wiederum mit der abweichenden Formulierung „durch sein innerstaatliches Recht daran gehindert ist“; hiermit ist nur ein Teil der Fälle dortiger Nichtbesteuerung erfasst.

61 Dazu bspw. *Lüdicke*, Bulletin for International Taxation 2010, 609 (618); *ders.*, in Tax Polymath: Essays in Honour of John F. Avery Jones, 269 (293); anders *Weitbrecht*, IStR 2010, 825 (828), auf Basis der englischen Fassung des DBA-USA.

AUFSÄTZE

Fassungen deutscher DBA als Einkünfte oder (auch) als Teile davon zu verstehen ist. Somit verbieten auch die englischsprachigen Fassungen deutscher DBA eine „Atomisierung“ von Einkunftsquellen.

So gesehen kommt es auf das Fehlen einer dem Vertrauensschutz in die bisherige gegenteilige Verwaltungsauffassung⁶² Rechnung tragenden Übergangsregelung in dem BMF-Schreiben nicht an. Auf der Basis der dort vertretenen abweichenden Auffassung erstaunt deren Fehlen aber doch⁶³. Zwar ist § 176 AO nicht einschlägig, wenn die Finanzverwaltung eigenständig eine bisher vertretene Rechtsauffassung aufgibt. Dennoch begegnet die in dem BMF-Schreiben angelegte unbegrenzte Rückwirkung auf alle noch offenen Fälle rechtsstaatlichen Bedenken. Nicht zuletzt ist eine gleichheitskonforme Anwendung der überraschend geänderten Rechtsauffassung für zurückliegende Jahre angesichts vielfach bereits eingetretener Bestandskraft offensichtlich nicht mehr möglich.

3.5 Steuerpolitische Überlegungen

Unabhängig von der zweifelhaften Anwendung der „Atomisierung“ auf die bestehenden DBA ist dieselbe mit Blick auf künftige DBA nach dem Muster der Verhandlungsgrundlage auch rechtspolitisch zu kritisieren⁶⁴. Sie führt zu praktisch kaum handhabbaren und dogmatisch nicht überzeugenden Ergebnissen.

In diesem Zusammenhang ist – erneut⁶⁵ – darauf hinzuweisen, dass das Herauslösen einzelner Einkünftebestandteile bei Anwendung der Freistellungsmethode im Vergleich zur Anrechnungsmethode zu ungereimten Ergebnissen führen kann. Ist der nominelle Steuersatz im Vertragsstaat höher als in Deutschland – dies dürfte namentlich bei Körperschaftsteuerpflichtigen nahezu durchgängig der Fall sein –, lösen einzelne im Vertragsstaat steuerbefreite Einnahmen (etwa Investitionszulagen) bei Anwendung der Anrechnungsmethode im Regelfall infolge der einheitlichen Höchstbetragsberechnung keine inländische Steuer aus. Wird jedoch bei Anwendung der Freistellungsmethode für einzelne Einnahmen die Freistellung infolge einer Subject-to-tax-Klausel versagt, löst dies eine deutsche Steuer auf diese Einnahmen aus. Solange Deutschland bei der Anrechnungsmethode aus guten Gründen an der Per-country-limitation festhält und – jedenfalls innerhalb einer einzigen Einkunftsquelle – nicht zu einer kaum administrierbaren Per-item-limitation übergeht, ist die „per item“-erfolgende Anwendung der Subject-to-tax-Klausel jedenfalls bei Einkünften aus derselben ausländischen Quelle nicht folgerichtig.

Man mag diesen Überlegungen zu den steuerlichen Wirkungen der „Atomisierung“ für Zwecke der Subject-to-tax-

Klauseln entgegenhalten, dass die Freistellungsmethode auch in den Fällen zu einer höheren Steuer als die Anrechnungsmethode führt, in denen ausländische Verluste freigestellt werden. Eine solche Argumentation verfängt indessen nicht, denn im Falle ausländischer Verluste bleiben diese bei Anwendung der Freistellungsmethode im Inland unberücksichtigt, mindern also nicht die inländische Steuer auf andere – im Inland steuerpflichtige – Einkünfte. Demgegenüber lösen im Ausland unbesteuerte positive Einkünfte bei Freistellung mit Subject-to-tax-Klausel eine zusätzliche inländische Steuer auf nämliche ausländische Einkünfte (bzw. Teile davon) aus. Deutschland „pickt“ diese im Ausland unbesteuerten Einkünfte (bzw. Teile davon) gewissermaßen heraus, um sie ungeachtet der auf anderen Einkünften (oder Teilen davon) lastenden Steuerbelastung in demselben ausländischen Staat mit deutscher Steuer zu belegen.

Konsequent zu Ende gedacht gilt dasselbe sogar für Einkünfte aus unterschiedlichen Quellen in demselben ausländischen Vertragsstaat. Denn im Falle der Anrechnungsmethode findet auch insoweit eine gemeinsame Höchstbetragsberechnung mit der Folge statt, dass einzelne im Vertragsstaat unbesteuerte Einkünfte solange keine deutsche Steuer auslösen, wie die ausländische Steuer auf die übrigen, dort besteuerten, Einkünfte insgesamt immer noch höher als die auf alle Einkünfte anfallende deutsche Steuer ist. Es ist einzuräumen, dass eine „Vergleichsrechnung“ unter fiktiver Annahme der Anwendung der Anrechnungsmethode für alle Einkünfte aus dem Vertragsstaat nicht praktikabel wäre und die administrativen Vorteile der Freistellungsmethode häufig zunichtemachen würde. Es erscheint daher angemessen, nachdem sich die Verteilungsregeln der DBA auf gleichartige Einkünfte aus einer Quelle beziehen, über die Freistellung gleichartiger Einkünfte aus jeder Quelle im Vertragsstaat gesondert zu entscheiden.

4. (Nicht-)Besteuerung im Sinne der Subject-to-tax-Klauseln

Die seit langem erwartete Kernaussage des BMF-Schreibens liegt in seinen Ausführungen zu der Frage, unter welchen Umständen Einkünfte im Vertragsstaat besteuert sind. Nach Tz. 2.3 Buchst. a liegt eine Besteuerung im Vertragsstaat vor, „soweit die Einkünfte in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden.“ Mit dieser abstrakten Aussage geht das BMF-Schreiben über die bisherigen Verwaltungsanweisungen⁶⁶ zu Subject-to-tax-Klauseln hinaus. Letztere enthielten keine solche abstrakt formulierte Aussage, sondern lediglich Beispiele für eine Besteuerung oder Nichtbesteuerung.

Das BMF-Schreiben unterscheidet allerdings nicht danach, ob das jeweilige DBA die Freistellung von der Besteuerung oder von der „tatsächlichen“ Besteuerung im Vertragsstaat

62 Vgl. in den durch Tz. 5 des BMF-Schrb. aufgehobene Tz. 1.2.6 des Betriebsstättenerrlasses v. 24. 12. 1999, BStBl I 1999, 1076 und Tz. 9. bis 9.2 des BMF-Schrb. v. 14. 9. 2006, BStBl I 2006, 532 (zu Arbeitslohn).

63 Das gilt umso mehr, als Tz. 2.2.2 des BMF-Schrb. eine ausziselierte Vertrauensschutzregelung wegen der durch Änderung der BFH-Rspr. bedingten Änderung der Verwaltungsauffassung enthält.

64 Vgl. bereits Lüdike, (Fn. 2), IStR Beih zu Heft 10/2013, 26 (38); zustimmend Schönfeld/Ditz/Hück, (Fn. 24), Anh. 4 Rn. 169.

65 Vgl. Lüdike, (Fn. 2), IStR Beih zu Heft 10/2013, 26 (38 f.).

66 OFD Düsseldorf v. 11. 12. 1996, IStR 1997, 53; BMF-Schrb. v. 24. 12. 1999 (Betriebsstättenerrlass), BStBl I 1999, 1076, Tz. 1.2.6; OFD Frankfurt v. 8. 7. 2003, DB 2003, 1602; OFD Düsseldorf und Münster v. 18. 7. 2005, IStR 2006, 96; OFD Frankfurt v. 19. 7. 2006, StEd 2006, 540; BMF-Schrb. v. 14. 9. 2006 (steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA), BStBl I 2006, 532, Tz. 9.1.

AUFSÄTZE

abhängig macht. Aus den Beispielen, die für eine Besteuerung oder Nichtbesteuerung gegeben werden, erhellt indessen, dass es wohl in jedem Fall auf die „tatsächliche“ Besteuerung ankommen soll; hierfür spricht insbesondere das in Tz. 2.3 Buchst. b 2. Spiegelstrich im Falle eines „Verzichts durch Erlass der Steuer“ angenommene Unterbleiben einer „tatsächliche(n) Besteuerung“.

4.1 Besteuerung

Im Anschluss an die dargestellte abstrakte Umschreibung, wann eine Besteuerung im Vertragsstaat vorliegt, führt das BMF-Schreiben einige Beispielfälle auf, in denen von einer Besteuerung „auch dann auszugehen [sei], wenn eine Besteuerung infolge“ der genannten Umstände „unterbleibt“.

Unschädlich ist danach das Unterbleiben einer Besteuerung infolge von Freibeträgen und infolge eines Verlustausgleichs oder -abzugs. Dies entspricht bisheriger Verwaltungsauffassung⁶⁷ und der überwiegenden Literaturmeinung⁶⁸. Das BMF-Schreiben lässt offen, ob unter „Freibeträgen“ nur allgemeine, nicht auf einzelne Einkünfte bezogene Freibeträge (bspw. ausländische Pendants zu Grundfreibetrag, Kinderfreibetrag, Altersentlastungsbetrag oder pauschalen Abzügen für Sonderausgaben) zu verstehen sein sollen oder auch solche Freibeträge, die nur beim Bezug bestimmter Einkünfte gewährt werden (Freibeträge wie solche nach § 16 Abs. 4 EStG).

Unschädlich ist ferner das Unterbleiben einer Besteuerung infolge des Abzugs oder der Anrechnung ausländischer Steuern, also Steuern aus einem Drittstaat. Auf die Bedeutung dieser zutreffenden Aussage in den Fällen der indirekten Anrechnung bei Dividendenbezügen ist im folgenden Absatz zurückzukommen.

Unschädlich soll nach dem BMF-Schreiben auch die „Anwendung von DBA-Schachteldividenden-Regelungen“ sowie die „Anwendung einer EG-Richtlinie“ (namentlich Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie) sein. Dies trifft im Ergebnis zu. Dennoch ist diese Aussage in dem BMF-Schreiben regelungstechnisch verfehlt und steht zudem in Widerspruch zu der Bestimmung in Tz. 2.3 Buchst. b 1. Spiegelstrich, wonach sachliche Steuerbefreiungen schädlich sein sollen. Die Nichtbesteuerung einer Schachteldividende durch den ausländischen Staat infolge des Eingreifens eines DBA-Schachtelprivilegs oder der Mutter-Tochter-Richtlinie (im Folgenden „Schachtelprivileg“) stellt eine sachliche Steuerbefreiung dar. Es ist kaum überzeugend, solche sachlichen Steuerbefreiungen ohne weitere Begründung in schädliche und unschädliche zu scheiden. Der eigentliche Grund, weshalb die Anwendung eines Schachtelprivilegs durch den ausländischen Staat für das Vorliegen einer dortigen Besteuerung unschädlich ist, liegt denn auch nicht in dessen Wirkungsweise als Steuerbefreiung, sondern in seinem Zweck. Durch das Schachtelprivileg soll die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der auf Ebene der ausschüttenden Ge-

sellschaft bereits besteuerten Gewinnausschüttungen bei der empfangenden Muttergesellschaft vermieden werden. Dies setzt zum einen das Absehen von der Erhebung einer Quellensteuer durch den Staat der Tochtergesellschaft voraus (Nullsatz nach einem DBA, Art. 5 Mutter-Tochter-Richtlinie), zum anderen muss der Staat der Muttergesellschaft die Schachteldividende entweder freistellen (Schachtelprivileg im Methodenartikel des DBA, Art. 4 Abs. 1 Mutter-Tochter-Richtlinie) oder die Steuer der Tochtergesellschaft indirekt anrechnen. Aufgrund dessen ist die Anwendung einer Subject-to-tax-Klausel auf Schachteldividenden durch Deutschland als Ansässigkeitsstaat sinnwidrig⁶⁹. Findet die in einem DBA vorgesehene Subject-to-tax-Klausel nach ihrem – insoweit überschießenden – Wortlaut auch auf Schachteldividenden Anwendung, ist dem durch teleologische Reduktion abzuhelpen⁷⁰. Entgegen dem BMF-Schreiben gilt dies aber nicht nur für die Fälle der Nichtbesteuerung im Vertragsstaat infolge eines (DBA- oder EU-)Schachtelprivilegs, sondern auch für Fälle der Nichtbesteuerung schon aufgrund der innerstaatlichen Rechtslage. Denn auch das generelle Fehlen einer Kapitalertragsteuer auf Dividenden⁷¹ oder die generelle Anwendung einer Beteiligungsertragsbefreiung (entsprechend § 8b Abs. 1 KStG) durch den ausländischen Betriebsstättenstaat⁷² vermeidet die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne unabhängig davon, ob die Nichtbesteuerung zugleich durch ein DBA oder die Mutter-Tochter-Richtlinie gefordert wird. Darüber hinaus kommt es nach richtiger Ansicht auch nicht darauf an, ob die Dividende die Voraussetzungen erfüllt, „Schachteldividende“ zu sein. So ist es schon fraglich, ob sich hierfür überhaupt allgemeine Kriterien finden lassen⁷³. Vor allem aber ist das Ziel jeglicher Dividendenfreistellung, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne zu vermeiden, von Beteiligungsquoten und Haltefristen unabhängig; dieses Ziel wird – aus welchen Gründen auch immer – allerdings nicht für jede Dividende unterhalb der unterschiedlichen „Schachtelgrenzen“ erreicht. Angesichts dieser Ausgangslage sollte jedoch die Tatsache, dass im Einzelfall eine ausländische Steuerrechtsordnung „großzügiger“ ist und eine Dividende freistellt, die nach deutschem Steuerrecht nicht freigestellt ist, nicht dazu führen, eine Subject-to-tax-Klausel zu aktivieren. Deshalb ist auch in dem oben⁷⁴ erwähnten Fall des Be-

69 Vgl. auch Lüdike, (Fn. 2), IStR Beih zu Heft 10/2013, 26 (39 f.) zu der insoweit verfehlten Formulierung in Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b und Protokoll Nr. 4 der deutschen Verhandlungsgrundlage i. d. F. v. 17. 4. 2013 (jetzt zwischen Nr. 3 und 4 des Protokolls angesiedelt); zustimmend Schönfeld/Häck, (Fn. 24), Art. 23A/B Rn. 80.

70 So auch BMF-Schrb. v. 29. 9. 2010 (zum DBA-Norwegen), IStR 2010, 780 m. Anm. Lüdike.

71 So etwa in Großbritannien.

72 Richtigerweise ist die Subject-to-tax-Klausel daher auch bei Betriebsstättengewinnen teleologisch zu reduzieren, soweit in dem Betriebsstättengewinn eine Schachteldividende enthalten ist und der Betriebsstättenstaat diese nicht besteuert, sei es aufgrund eines DBA oder der Mutter-Tochter-Richtlinie oder schon nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht.

73 Man denke nur an die unterschiedlichen Voraussetzungen (Beteiligungsquote, maßgebender Zeitpunkt oder Zeitraum) für eine Steuerbefreiung von „Schachteldividenden“ nach verschiedenen DBA, nach der Mutter-Tochter-Richtlinie, nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG, nach § 9 Nr. 2 oder Nr. 7 GewStG).

67 Vgl. nur Tz. 1.2.6 des Betriebsstättenenerlasses v. 24. 12. 1999, BStBl I 1999, 1076 und Tz. 9 bis 9.2 des BMF-Schrb. zu Arbeitslohn und DBA v. 14. 9. 2006, BStBl I 2006, 532.

68 Vgl. Schönfeld/Häck, (Fn. 24), Art. 23A/B Rn. 78; Grotherr, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA Art. 23A/Art. 23B Rn. 74.

AUFSÄTZE

zugs einer Dividende in einer ausländischen Freistellungsbetriebsstätte von der Anwendung der Subject-to-tax-Klausel abzusehen, wenn die Dividende zwar wegen § 8b Abs. 4 KStG im Inland steuerpflichtig wäre, der ausländische Betriebsstättenstaat sie aber (ähnlich der Regelung in § 8b Abs. 1 KStG) freistellt; würde man dies anders sehen, bestünde ein unauflösbarer Widerspruch zu der vergleichbaren Situation, dass der Betriebsstättenstaat die Dividende zwar nicht freistellt, aber infolge indirekter Anrechnung der Steuer der ausschüttenden Gesellschaft im Ergebnis ebenfalls keine Steuer erhebt⁷⁵.

Unschädlich sollen nach Tz. 2.3 Buchst. a des BMF-Schreibens auch temporäre und permanente Differenzen bei der Ermittlung von Einkünften sein. Beispielhaft werden nach dem Recht des Vertragsstaats mögliche höhere Rückstellungen oder Abschreibungen oder – abweichend vom deutschen Steuerrecht – nicht bestehende Abzugsverbote für Betriebsausgaben angeführt. Diese Klarstellungen sind für die Praxis sicherlich zu begrüßen. Sie stehen in Übereinstimmung mit der abstrakten Umschreibung, wonach Einkünfte besteuert sind, wenn sie in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Allerdings fragt man sich, welche „Einkünfte“ diese Aussagen eigentlich im Blick haben. Sofern als „Einkünfte“ (nur) einzelne (Betriebs-)Einnahmen angesehen werden⁷⁶, wirken Aufwandsposten wie Abschreibungen und Betriebsausgaben nicht anders als der bereits erwähnte unschädliche Verlustausgleich oder -abzug wegen anderer negativer Einkünfte. Sollten hingegen auch Aufwandsposten (negative) „Einkünfte“ im Sinne einer Subject-to-tax-Klausel sein können, fragt man sich, welchen Unterschied es macht, ob eine „permanente“ Differenz zwischen der deutschen und der ausländischen Einkünfteermittlung durch ein inländisches Abzugsverbot bei Betriebsausgaben (unschädlich) oder durch eine ausländische sachliche Steuerbefreiung bei Einnahmen (schädlich) ausgelöst wird. „Permanent“ und damit unumkehrbar sind nämlich beide Differenzen. Widerspruchsfrei lässt sich dies allenfalls auflösen, wenn die Finanzverwaltung unter „Einkünften“ allein die einzelnen Einnahmen verstehen will („Atomisierung“ nur der Ertragsseite). Für deren Besteuerung sollen Aufwandsposten wie Abschreibungen und Betriebsausgaben offensichtlich unerheblich sein. Dies alles müsste dann freilich klar zum Ausdruck und – wie oben dargestellt – mit der Rechtslage nach den derzeit geltenden DBA in Einklang gebracht werden.

Zu bedauern ist, dass das BMF-Schreiben keine ausdrückliche Aussage zu ausländischen Vorgängen enthält, die dort zu Buchwerten abgewickelt werden können, sei es innerhalb des Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen selbst, sei es zwischen den Betriebsvermögen verschiedener Steuerpflichtiger⁷⁷. Da in diesen Fällen im Grundsatz immer nur ein Besteuerungsaufschub vorliegt – auch wenn dieser mit einem „Überspringen“ der stillen Reserven auf ein anderes

Steuersubjekt verbunden sein mag –, erscheint die Anwendung der Subject-to-tax-Klausel nach deren Zweck nicht gerechtfertigt⁷⁸.

4.2 Nichtbesteuerung

Nach Tz. 2.3 Buchst. b des BMF-Schreibens liegt eine schädliche Nichtbesteuerung vor, wenn der Vertragsstaat Einkünfte mangels Steuerbarkeit nicht besteuern kann. Das BMF-Schreiben unterscheidet insofern nicht danach, ob bestimmte Einkünfte allgemein nicht steuerbar sind (bspw. ein privater Veräußerungsgewinn nach Ablauf gewisser Behaltefristen) oder ob die Einkünfte nur nicht von einer beschränkten Steuerpflicht erfasst werden (bspw. mangels inländischer Anknüpfung entsprechend § 49 Abs. 1 EStG). Die in der erstgenannten Fallgruppe allgemein fehlende Steuerbarkeit ist Ausdruck der Souveränität des Vertragsstaats bei der Festlegung der besteuierungswürdigen Tatbestände. Der Grundsatz des Verbots der virtuellen Doppelbesteuerung erkennt solche souveränen Entscheidungen an, wird indessen durch die Subject-to-tax-Klauseln aufgehoben. Deren Anwendung widerspricht damit auch der in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG zum Ausdruck kommenden gesetzgeberischen Wertung⁷⁹. Stellt demgegenüber die fehlende Steuerbarkeit in der letztgenannten Fallgruppe eine als sog. *harmful tax practice* (unfairer Steuerwettbewerb) anzusehende gezielte Maßnahme zugunsten ausländischer Investoren dar⁸⁰, mag die Versagung der Steuerbefreiung durch Deutschland im Einzelfall steuerpolitisch als angemessene Reaktion erscheinen⁸¹. Allerdings ist bei der Wertung einer Besteuerungsausnahme (nur) für Steuerausländer als „unfair“ eine gewisse Vorsicht geboten, denn zwischen mangelndem Inlandsnexus⁸² und „unfairer“ Nichtbesteuerung sind die Trennlinien alles andere als klar.

Schädlich ist nach dem BMF-Schreiben auch die Nichtbesteuerung infolge einer persönlichen Steuerbefreiung. Sie wird im anderen Vertragsstaat, der nicht der Ansässigkeitsstaat ist, in der Praxis eher selten auftreten.

Schädlich soll nach dem BMF-Schreiben zudem eine Nichtbesteuerung im Vertragsstaat infolge einer sachlichen Steuerbefreiung sein. Das ist, wie bereits angeklungen, nicht unproblematisch. Erfasst eine solche sachliche Steuerbefreiung die gesamten in Frage stehenden Einkünfte, gilt im Grundsatz das zur fehlenden Steuerbarkeit Gesagte. Wenn der Vertragsstaat die sachliche Steuerbefreiung allgemein, also für In- und Ausländer gewährt, ist dies seine souveräne Entscheidung, wenn die Befreiung auf Steuerausländer begrenzt ist, mag dies im Einzelfall auch unfairer Steuerwettbewerb sein. Die eigentliche Problematik ist aber in der An-

74 Vgl. Fn. 72.

75 Letzteres wäre schon nach dem Wortlaut der Tz. 2.3 Buchst. a 3. Spiegelstrich des BMF-Schreibens unschädlich („Anrechnung von im Ausland gezahlter Steuer“).

76 Vgl. zur „Atomisierung“ oben unter 3.3.

77 Vgl. beispielhaft Mouldi/Loose, IStR 2012, 829 ff.

78 A. A. i. Erg. BFH v. 17. 10. 2007, I R 96/06, BStBl II 2008, 953 (955 f.) zum DBA-Italien ohne Erörterung möglicher Unterschiede zwischen „effektiver“ Nichtbesteuerung und Besteuerungsaufschub.

79 Vgl. BT-Drs. 16/2712 (zum JStG 2007), S. 62: „Abs. 9 Nr. 2 berührt dagegen nicht Einkünfte, die nach dem Recht des anderen Staates *allgemein* von der Besteuerung ausgenommen sind.“ (Hervorhebung nur hier).

80 Sog. „ring-fencing“, vgl. auch OECD 1998, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, Chapter 2, 26 ff.

81 Am Problem der fehlenden gesetzlichen Grundlage für eine „Atomisierung“ ändert das freilich nichts.

82 Beispiel: „Unbesicherte“ Zinsen unterliegen in Deutschland nicht der beschränkten Steuerpflicht.

AUFSÄTZE

knüpfung an sachliche Steuerbefreiungen angesiedelt, die nur einen Teil der an sich freizustellenden Einkünfte betreffen, mithin in der bereits oben kritisierten „Atomisierung“.

Obwohl es für diese „Atomisierung“ nach hier vertretener Auffassung unter den derzeit geltenden DBA⁸³ an einer Rechtsgrundlage fehlt, sollen die Auswirkungen der Verwaltungsauffassung hier näher beleuchtet werden.

So wäre die Freistellung für die in dem BMF-Schreiben in Beispiel 1 genannten steuerfreien Zinsen aus Kommunalanleihen in einer US-amerikanischen Betriebsstätte auch dann zu versagen, wenn es sich nicht um eine Bank, sondern um ein gewerbliches Unternehmen außerhalb des Finanzsektors handelte, das in einer operativ tätigen Betriebsstätte vorübergehend liquide Überschüsse in solchen Anleihen anlegt. Dass solche Kommunalanleihen wegen der dortigen Steuerbefreiung möglicherweise niedriger verzinst werden, bliebe bei der deutschen „Nachversteuerung“ unberücksichtigt. Eine deutsche Steuerpflicht bestünde folgerichtig auch, wenn in einer operativ tätigen Betriebsstätte beispielsweise eine nach dem Recht des Betriebsstättenstaates steuerfreie Investitionszulage anfiel. Bei Lohneinkünften würden unterschiedliche Vorstellungen Deutschlands und des Vertragsstaats über im Wege einer Steuerbefreiung zu begünstigende Lohnbestandteile (etwa Nacht- oder Sonntagszuschläge, per diem allowances) ebenfalls zu einer „Nachversteuerung“ der vom Vertragsstaat begünstigten Teile führen. Dies alles widerspricht dem Grundgedanken der Freistellungsmethode und ist auch nicht durch das „zeitgemäße“ Bemühen zu rechtfertigen, „Besteuerungslücken“ zu schließen. Die Nichtbesteuerung im Vertragsstaat ist in derartigen Fällen weniger das Ergebnis gezielter Steuerplanung als der unvermeidlichen Unterschiede in steuerlichen Einzelregelungen der Vertragsstaaten.

Eine die Subject-to-tax-Klausel auslösende schädliche Nichtbesteuerung liegt nach dem BMF-Schreiben auch vor, wenn der Vertragsstaat die Einkünfte infolge Unkenntnis nicht besteuert. Zwar ist nicht zu bestreiten, dass die Einkünfte dann nicht „tatsächlich“ besteuert sind. Zu bestreiten ist aber, dass Deutschland dies nach dem Regelungsgehalt und Geist der Abkommen ohne weiteres zum Anlass für eine „Ersatzbesteuerung“ nehmen sollte. Die Bedenken bestehen jedenfalls dann, wenn das Abkommen im Rahmen der Amtshilfebestimmungen auch eine Spontanauskunft vorsieht. Ähnlich wie im Anwendungsbereich des § 50d Abs. 8 EStG⁸⁴ sollte der Vertragsstaat zunächst auf seine Besteuerungsmöglichkeit hingewiesen werden, bevor Deutschland die fraglichen Einkünfte entgegen den abkommensrechtlichen Verteilungsnormen besteuert. „Zweck dieser Klauseln ist es nicht, grundsätzlich das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats – abweichend von den Verteilungsnormen des Abkommens – zu Lasten des anderen Staats zu erweitern.“⁸⁵ Die in dem BMF-Schreiben zum Ausdruck kommende Haltung ist gegenüber früheren Verwaltungsanweisungen⁸⁶ als Rückschritt zu werten.

⁸³ Ausnahme: DBA-Liechtenstein (vgl. oben bei Fn. 60); anders auch die deutsche Verhandlungsgrundlage.

⁸⁴ Vgl. auch Lüdicke, DB Heft 21/2012, M1 (zu dem vergleichbaren Sachverhalt, der dem Vorlagebeschluss des BFH v. 10. 1. 2012, I R 66/09 zum treaty override, an das BVerfG zugrunde liegt).

4.3 Ausländische Verluste

In grundsätzlicher Übereinstimmung mit der abstrakten Umschreibung der ausländischen Besteuerung infolge Einbeziehung in die ausländische Bemessungsgrundlage sind negative Einkünfte nach Tz. 2.5 Buchst. b des BMF-Schreibens im Inland infolge einer Subject-to-tax-Klausel nur zu berücksichtigen, wenn „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“, also nicht in die ausländische Bemessungsgrundlage eingehen.

Diese Aussage ist zunächst insofern konsequent⁸⁷, als es für die Besteuerung im anderen Vertragsstaat ebenso wie etwa beim Abzug von Freibeträgen nicht auf das Entstehen einer Steuerzahllast ankommt. Ein ausländischer Verlust wird danach nur ausnahmsweise im Inland zu berücksichtigen sein. Beispielhaft wäre dies etwa der Fall, wenn aus einem zwar im Inland, aber nicht im Ausland steuerbaren privaten Veräußerungsgeschäft ein Verlust entsteht. Dasselbe würde – eine Rechtsgrundlage für die „Atomisierung“ unterstellt – gelten, wenn im Beispiel 2 der Tz. 2.3 Buchst. b des BMF-Schreibens die in den USA nicht steuerpflichtigen Lizenzgebühren wegen hoher Betriebsausgaben zu einem Verlust führen würden.

Weniger konsequent erscheint das BMF-Schreiben mit Blick auf die Aufwandsseite. Wenn die „Atomisierung“ nach der Verwaltungsauffassung zur Anwendung einer Subject-to-tax-Klausel auf einzelne Einnahmen führen kann, müsste dies wohl grundsätzlich auch für einzelne Aufwendungen gelten. Wenn also eine ausländische sachliche Steuerbefreiung – mithin die Nicht-Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage – von (im Inland berücksichtigten steuerpflichtigen) Einnahmen die Subject-to-tax-Klausel aktivieren soll, fragt sich, warum ein ausländisches Abzugsverbot – mithin die Nicht-Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage – für (im Inland berücksichtigte abziehbare) Aufwendungen nicht gleichermaßen die Subject-to-tax-Klausel aktiviert. Offensichtlich sollen aber im Ausland nicht abziehbare Aufwendungen, solange diese zu einer „Kategorie“ dort besteuerten Einkünfte⁸⁸ gehören, nicht „innerhalb der Grenzen des deutschen Steuerrechts“ abziehbar sein. Es zeigt sich erneut⁸⁹, dass das BMF-Schreiben für „permanente“ Differenzen auf der

⁸⁵ So wörtlich OFD Düsseldorf v. 11. 12. 1996, IStR 1997, 53, Buchst. G: „... Deshalb ist in den Fällen, in denen davon auszugehen ist, dass der andere Staat von den dort steuerpflichtigen, aber nicht besteuerten Einkünften keine Kenntnis hat, eine Spontanauskunft an diesen Staat zu richten.“; wörtlich ebenso noch OFD Düsseldorf und Münster v. 18. 7. 2005, IStR 2006, 96, Buchst. G; ähnlich auch OFD Frankfurt v. 19. 7. 2006, StEd 2006, 540, Buchst. G.

⁸⁶ Vgl. Fn. 85.

⁸⁷ Die in früheren Verwaltungsanweisungen noch vertretene Auffassung, dass negative Einkünfte nach ihrem Zweck generell nicht dem Anwendungsbereich der Subject-to-tax-Klauseln unterfallen, war ersichtlich ergebnisorientiert; vgl. OFD Düsseldorf v. 11. 12. 1996, IStR 1997, 53, Buchst. E; OFD Düsseldorf und Münster v. 18. 7. 2005, IStR 2006, 96, Buchst. E; OFD Frankfurt v. 19. 7. 2006, StEd 2006, 540, Buchst. E.

⁸⁸ Möglicherweise sind auch hier „Einnahmen“ gemeint.

⁸⁹ Vgl. oben im Text nach Fn. 76.

AUFSÄTZE

Ertrags- und auf der Aufwandsseite innerhalb derselben Einkunftsquelle unterschiedliche Maßstäbe anlegt. Auch dies spricht gegen die „Atomisierung“ einheitlicher Einkünfte, sei es für die geltenden, sei es für künftige abweichend formulierte Abkommen.

5. Nachweisfragen

Nach Tz. 2.4 soll der Steuerpflichtige hinsichtlich einer Subject-to-tax-Klausel seiner gemäß § 90 Abs. 2 AO erhöhten Mitwirkungspflicht „grundsätzlich durch Vorlage des Steuerbescheids der ausländischen Behörde und des Zahlungsbelegs (Überweisungs- bzw. Einzahlungsbeleg der Bank oder Finanzbehörde)“ nachkommen. Ähnliche Bestimmungen gelten für Fälle ausländischer Selbstveranlagungsverfahren („Steuererklärung“) und für Fälle von Quellensteuer- und Lohnsteuerabzug („Quellen-/Lohnsteuerbescheinigung“).

Man wird bezweifeln dürfen, ob dies praktikabel und zielführend ist. Vor allem stellt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige neben den „grundsätzlich“ vorzulegenden Unterlagen weitere Nachweise beibringen muss und wie diese ggf. bestimmt werden. Denn es erscheint wenig wahrscheinlich, dass sich die vollständige Einbeziehung sämtlicher (!) Bestandteile eines Betriebsstättenergebnisses (d. h. das Nichtvorhandensein steuerfreier Zinsen oder Investitionszulagen) oder von Lohneinkünften (d. h. das Nichtvorhandensein steuerfreier Lohnzuschläge) den in ausländischer Sprache ergangenen ausländischen Steuerbescheiden oder anderen genannten Unterlagen in jedem Fall positiv entnehmen lässt. So gesehen ist allerdings auch zu fragen, wie eine deutsche Finanzbehörde ohne ausdrücklichen Hinweis des Steuerpflichtigen von solchen möglicherweise unbesteuerten Einkünftebestandteilen überhaupt Kenntnis erlangen soll; ein entsprechender „Generalverdacht“ verbietet sich jedenfalls.

Die „Atomisierung“ freizustellender Einkünfte birgt nicht nur die Gefahr von Rechtsstreitigkeiten hinsichtlich ihrer mangelnden Rechtsgrundlage, sondern erfordert auch Nachweis- und Ermittlungspflichten, die etliche der administrativen Vorteile der Freistellungsmethode für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung einschränken oder sogar zunichtemachen. Jedenfalls ist zu hoffen, dass die in dem BMF-Schreiben für den Fall nicht oder nicht vollständig erbrachter „erforderlicher“ Nachweise angeordnete Besteuerung der betroffenen Einkünfte in der Besteuerungspraxis nicht vor-schnell und ohne Augenmaß erfolgt.

6. Änderung der Verwaltungsauffassung zur Anrechnung von Steuern aus Drittstaaten

Das BMF-Schreiben enthält, ohne dass dies besonders hervorgehoben oder kenntlich gemacht wäre, am Ende des Beispiels 2 in Tz. 2.3 Buchst. b eine bemerkenswerte und zu begrüßende Regelung, die – soweit ersichtlich – von der bisherigen Verwaltungspraxis abweicht. Es geht um die Anrechnung von Quellensteuern in sog. Dreiecksfällen. Bezieht ein unbeschränkt Steuerpflichtiger über eine Betriebsstätte in Staat B Einkünfte aus einem Drittstaat (bspw. Zinsen oder Lizenzen), die dort mit Quellensteuer belastet sind, und werden diese Einkünfte in Deutschland besteuert (hier infolge der

Subject-to-tax-Klausel), so sind diese Quellensteuern nach dem BMF-Schreiben in Deutschland anzurechnen.

Nach bisheriger Verwaltungspraxis sollte die Drittstaatssteuer nur nach § 34c Abs. 3 EStG abgezogen werden können⁹⁰, weil die fraglichen Einkünfte als lediglich aus dem Betriebsstättenstaat B stammend angesehen wurden. Richtigerweise stammen die Einkünfte jedoch nicht nur aus dem Betriebsstättenstaat (§ 34d Nr. 2 Buchst. a EStG), sondern auch aus dem Drittstaat (hier nach § 34d Nr. 5, 6 oder 8 Buchst. c EStG)⁹¹. Besteht zwischen Deutschland und dem Drittstaat kein DBA, folgt die Anrechnungsmöglichkeit aus § 34c Abs. 1 i. V. m. der einschlägigen Bestimmung des § 34d EStG. Im Falle des Bestehens eines DBA mit dem Drittstaat ergibt sich die Verpflichtung Deutschlands zur Anrechnung der nach dem DBA zulässigen Quellensteuer dieses DBA-Vertragsstaats aus dem Methodenartikel des Abkommens⁹².

Die jetzt in dem BMF-Schreiben vertretene Auffassung, wonach die von Drittstaaten erhobenen Quellensteuern auf in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte auch in Betriebsstätten-Dreiecksfällen anrechenbar sind, ist daher zutreffend. Es bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung dies künftig nicht nur beim Eingreifen einer Subject-to-tax-Klausel so sieht, sondern auch in Fällen, in denen für die ausländischen Betriebsstätteneinkünfte schon aus anderen Gründen keine DBA-rechtliche Freistellung in Betracht kommt⁹³.

7. Ausblick

Von dem zuletzt behandelten Punkt der Anrechnung von Drittstaatssteuern abgesehen muss das lange erwartete BMF-Schreiben, soweit es die Anwendung von Subject-to-tax-Klauseln betrifft, insgesamt als enttäuschend bezeichnet werden.

Die darin zu den Einkünfte-Herkunftsbestimmungen (Quellenregeln) gemachten Ausführungen einschließlich der Vertrauensschutzregelungen kommen nach der (erneuten) Änderung der BFH-Rechtsprechung im Jahr 2007 zwar spät, aber nicht überraschend.

Die unter teilweiser Aufhebung früherer BMF-Schreiben nunmehr angeordnete „Atomisierung“ der freizustellenden Einkünfte in einzelne Ertragspositionen (Einnahmen) – aber offenbar nicht auch Aufwandpositionen – zum Zwecke der Prüfung, ob sie im Vertragsstaat „tatsächlich“ besteuert sind, entspricht zwar einer sich bereits seit einiger Zeit abzeich-

⁹⁰ Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, S. 414; *Fischer*, in: *Lüdicke* (Hrsg.), Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit, 2003, S. 195 f., m. w. N. auch zur streitigen Höhe des Abzugs; ablehnend *Lüdicke* und *Wassermeyer* in der anschließenden Diskussion, a. a. O., S. 217 ff.; kritisch auch *Schönfeld*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Hdb., 2006, Rn. 11.29, m. w. N. Die bisherige Verwaltungspraxis stützte sich möglicherweise auf die Gesetzesbegründung zu § 34c Abs. 3 EStG, BT-Drs. 8/3648, S. 21; diese referierend, aber wohl nicht für überzeugend haltend *Krabbe*, BB 1980, 1146 (1148).

⁹¹ Ebenso *Wassermeyer/Jo. Lüdicke*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 34c EStG, Rn. 146; *Müller-Dott*, ebenda, § 26 Rn. 267.

⁹² So schon *Lang/Lüdicke/Riedweg*, IStR 2006, 73; *Wassermeyer*, (Fn. 90), Rn. 6.9.

⁹³ Eingreifen einer Aktivitätsklausel oder Switch-over-Klausel, Nicht-DBA-Fall, DBA mit Anrechnungsmethode.

AUFSÄTZE

nenden Tendenz in der Finanzverwaltung, entbehrt aber unter nahezu allen bislang abgeschlossenen deutschen DBA der Rechtsgrundlage. Auch *de lege ferenda* ist die „Atomisierung“ der freizustellenden Einkünfte in der in dem BMF-Schreiben geregelten Allgemeinheit nicht überzeugend. Diese Feststellung schließt nicht aus, in künftigen DBA für einzelne umgrenzte Fallgruppen die Freistellung von Einkünften von deren tatsächlicher Besteuerung im Vertragsstaat abhängig zu machen (insbesondere in Fällen von sog. *ring-fencing*). Dogmatisch nicht zu begründen ist aber namentlich die Aufspaltung einheitlicher Einkünfte aus derselben Quelle, wenn sie sowohl nach deutscher als auch nach der Sicht des Vertragsstaats als Saldobetrag von derselben DBA-Regelung erfasst werden (Betriebsstättengewinn, Arbeitslohn). Eine solche Aufspaltung kann zu ungereimten Besteuerungsergebnissen führen, wird häufig für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung nicht mehr praktikabel sein und ist mit dem Gedanken der beiderseitigen Steuersouveränität schwerlich vereinbar.

Die Detailregelungen des BMF-Schreibens zu der Frage, unter welchen Umständen Einkünfte als tatsächlich besteuert gelten, erscheinen nicht widerspruchsfrei und sparen in der Praxis bereits als problematisch erkannte wesentliche Fallgruppen aus. Die nur punktuell angesprochene Thematik der Freistellung von Schachteldividenden muss in grundsätzlicher und überzeugender Weise gelöst werden. Hinsichtlich

der statuierten Nachweispflichten bleibt abzuwarten, ob diese den Bedürfnissen der Praxis gerecht werden.

Die Finanzverwaltung sollte das BMF-Schreiben überarbeiten und dabei insbesondere der vom BFH für die bestehenden DBA im gegenteiligen Sinne geklärten Rechtslage in Sachen „Atomisierung“ Rechnung tragen. Die in der deutschen Verhandlungsgrundlage für künftige DBA vorgesehene Subject-to-tax-Klausel für „Einkünfte oder Teile davon“ muss präziser auf die wirklich problematischen Fälle doppelter Nichtbesteuerung ausgerichtet werden. Wird die deutsche Besteuerung von Details einer ausländischen Besteuerung abhängig gemacht, erfordert dies eine differenzierende Betrachtung der Strukturen der betroffenen Sachverhalte und der ausländischen Steuervorschriften⁹⁴. Die Vorteile der Freistellungsmethode für die im internationalen Wettbewerb stehende deutsche Wirtschaft sollten nicht ohne „tatsächliche“ Not geopfert werden.

⁹⁴ Dies gilt nicht nur für Subject-to-tax-Klauseln, sondern in vergleichbarer Weise bspw. auch für die grenzüberschreitende Anwendung des materiellen Korrespondenzprinzips bei Gewinnausschüttungen oder für die Dual-consolidated-loss-Regelung bei der Organschaft; vgl. Lüdicke, in: Lüdicke/Mössner/Hummel (Hrsg.), Das Steuerrecht der Unternehmen, FS Frotscher, 2013, S. 403 ff.