

BMF: Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen

Das BMF hat in einem erst jetzt veröffentlichten Schreiben vom 20.06.2013 die Grundsätze zur Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) – insbesondere unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung – konkretisiert.

Subject-to-tax-Klauseln

Einige DBA enthalten ausdrückliche Besteuerungsvorbehalte, die die Freistellung von Einkünften von einer Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig machen. Nach in einigen DBA enthaltenen sog. Einkünfte-Herkunftsbestimmungen gelten Einkünfte für Zwecke des DBA nur dann als aus dem anderen Vertragsstaat stammend, wenn sie dort besteuert werden. Im Urteil vom 17.10.2007 qualifiziert der BFH – entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung – Einkünfte-Herkunftsbestimmungen als Subject-to-tax-Klausel. Die Finanzverwaltung schließt sich dieser Auffassung an. Für noch offene Fälle enthält das BMF-Schreiben eine Vertrauensschutzregelung (Tz. 2.2.2).

Das BMF gibt detaillierte Erläuterungen, wann nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung im Sinne der Subject-to-tax-Klausel vorliegt (Tz. 2.3). Von einer Besteuerung im anderen Vertragsstaat ist danach auch dann auszugehen, wenn die Besteuerung beispielsweise aufgrund von Freibeträgen, eines Verlustabzugs/-ausgleichs, des Abzugs bzw. der Anrechnung von ausländischen Steuern, der Anwendung von DBA-Schachteldividenden-Regelungen oder der Anwendung einer EG-Richtlinie unterbleibt.

Nachweispflichtig für das Vorliegen einer Besteuerung im anderen Staat ist der Steuerpflichtige. Das BMF gibt konkrete Hinweise, wie ein solcher Nachweis zu erbringen ist (Tz. 2.4).

Remittance-base-Klauseln (Überweisungsklauseln)

Nach einigen DBA gewährt Deutschland als Quellenstaat nur dann eine Freistellung oder Steuerermäßigung, wenn die Einkünfte in den anderen Vertragsstaat überwiesen oder dort bezogen worden sind, sofern diese nur hierdurch im anderen Staat der Besteuerung unterliegen. Für die Frage, aus welchem Vertragsstaat die Einkünfte stammen, ist nicht auf die lokale Wertschöpfung (Entstehung) abzustellen, sondern ausschließlich auf den monetären Zahlungsvorgang (BFH-Urteil vom 22.02.2006). Der Steuerpflichtige muss auch hier die Besteuerung im anderen Staat nachweisen.

Switch-over-Klauseln (Umschaltklauseln)

Bei Qualifikationskonflikten kann Deutschland als Ansässigkeitsstaat an Stelle der Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode anwenden, vorausgesetzt, eine Einigung in einem Verständigungsverfahren konnte nicht erzielt werden (zu Einzelheiten siehe BMF-Schreiben vom 16.04.2010, Tz. 4.1.3).

Die Regelungen zu den Rückfallklauseln im BMF-Schreiben vom 24.12.1999 (Betriebsstätten-Erlass), Tz. 1.2.6 und im BMF-Schreiben vom 14.09.2006, Tz. 9 bis 9.2 werden entsprechend aufgehoben.

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 20.06.2013, [IV B 2 - S 1300/09/10006](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 17.10.2007, I R 96/06, BStBl II 2008, S. 953

BFH, Urteil vom 22.02.2006, I R 14/05, BStBl II 2006, S. 743

BMF, Schreiben vom 16.04.2010, IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl I 2010, S. 354

BMF, Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4 - S 1300/111/99, BStBl I 1999, S. 1076

BMF, Schreiben vom 14.09.2006, IV B 6 - S 1300/367/06, BStBl I 2006, S. 532

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.