Holthaus: Aktuelle Anwendung der Rückfallklauseln der DBA in der Praxis - Wo und wann kann die Finanzverwaltung trotz geänderter Rechtsauffassung des BFH noch „weiße Einkünfte" verhindern? IStR 2005, 337

Aktuelle Anwendung der Rückfallklauseln der DBA in der Praxis - Wo und wann kann die Finanzverwaltung trotz geänderter Rechtsauffassung des BFH noch „weiße Einkünfte" verhindern?

Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus, Unna

In der Vergangenheit ist die Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass die DBA mit Dänemark[1], Italien[2], Kanada[3], Neuseeland[4], Norwegen[5], Schweden[6] und USA[7] eine generelle Rückfallklausel (subjekt-to-tax-Klausel) enthalten.

Darüber hinaus wurden für spezielle Arbeitnehmereinkünfte nach dem DBA-Schweiz[8] und generell Arbeitnehmereinkünfte nach dem DBA-Österreich[9] Rückfallklauseln entsprechend dem Wortlaut der Abkommen angewendet.

Auf Grund des BFH-Urteils vom 17. 12. 2003[10] hat sich die Anwendung der Rückfallklauseln in der Praxis grundlegend geändert.

Im Folgenden soll näher analysiert werden, in welchen Bereichen bei grenzüberschreitenden Einkünften aktuell noch die Nicht-Besteuerung im Quellenstaat eine ansonsten zu unterbleibende Besteuerung im Ansässigkeitsstaat Deutschland bewirkt.

1. Verwaltungspraxis bis zur Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 17. 12. 2003

In der Vergangenheit wurden die Formulierungen in den Methodenartikeln der DBA-Dänemark, Kanada (alt), Neuseeland, Norwegen, Schweden und USA und im Protokoll zum DBA-Italien von der deutschen Finanzverwaltung als Rückfallklauseln eingestuft. Daher wurden Einkünfte aus diesen Staaten, für die der Steuerpflichtige nicht nachweisen konnte, dass er sie im Quellenstaat steuerlich erklärt hatte, auch dann der deutschen Besteuerung unterworfen, wenn für sie nach dem DBA grundsätzlich die Freistellung vorgesehen war.

Betroffen waren insbesondere Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, Betriebsstätteneinkünfte, Einkünfte aus selbstständiger und unselbstständiger Arbeit und Veräußerungsgewinne.

Nach dem BFH-Urteil vom 27. 8. 1997[11] war der Anwendungsbereich der Rückfallklauseln bereits stark eingeschränkt, da hiernach schon dann eine Besteuerung im Quellenstaat als gegeben angesehen wurde, wenn die Einkünfte erklärt wurden, aber auf Grund von Freibeträgen oder Ähnlichem nicht zu einer tatsächlichen Steuer führten.

Trotzdem konnten weiterhin von in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen in Dänemark, Italien, Norwegen, USA etc. erzielte Einkünfte im Rahmen des Welteinkommensprinzips besteuert werden, wenn diese Einnahmen im Quellenstaat nicht erklärt wurden.

Beispiel 1:

Der in Münster ansässige M erzielt durch eine in Italien belegene Eisdiele einen Gewinn in 2003 von unstreitig 50 000 €. Dieser wurde in Italien nicht erklärt und daher auch nicht versteuert.

Folge:

Auf Grund der Rückfallklausel in Ziff. 16d des Protokolls zum DBA-Italien wendet Deutschland entgegen Art. 24 Abs. 3a) für die italienischen Betriebsstätteneinkünfte nicht die Freistellungsmethode an. Die Einkünfte werden im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland erfasst.

Beispiel 2:

Der in Deutschland ansässige G verkaufte in 2002 eine Eigentumswohnung in Deutschland, zwei in Österreich und eine in Dänemark. Er ist somit als gewerblicher Grundstückshändler einzustufen (Drei-Objekt-Grenze). Eine Versteuerung der ausländischen Veräußerungseinkünfte erfolgte weder in Dänemark noch in Österreich.

Folge nach alter Rechtsauffassung:

Grundsätzlich wären die Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen zwar gemäß DBA-Dänemark in Deutschland steuerfrei, aber auf Grund der bisher als Rückfallklausel eingestuften Formulierung in Art. 24 Abs. 3 DBA-Dänemark würden die Einkünfte mangels nachgewiesener Besteuerung in Dänemark in Deutschland als Einkünfte (aus Gewerbebetrieb) zu versteuern sein.

Die anteiligen Einkünfte aus Österreich sind nach dem DBA-Österreich steuerfrei. Da dieses DBA keine generelle Rückfallklausel enthält, ist es für die deutsche Besteuerung unmaßgeblich, dass in Österreich keine Steuern gezahlt wurden. Regelmäßig wird insoweit von der deutschen Finanzverwaltung eine Spontanauskunft an Österreich gesandt, um weiße Einkünfte zu vermeiden.

2. Verwaltungspraxis nach der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 17. 12. 2003

Mit der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt sind die Grundsätze des obigen Urteils in der Verwaltungspraxis anzuwenden, insbesondere da keine nähere Erläuterung bzw. Einschränkung durch eine Verwaltungsanweisung (BMF-Schreiben) erfolgte.

Dies verwundert auf den ersten Blick, da der BFH in seinem Urteil die Formulierung des Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada als keine Rückfallklausel darstellt, obwohl diese Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung für den zu entscheidenden Fall unmaßgeblich war[12].

2.1 Anwendung der DBA mit Dänemark, Kanada (alt), Neuseeland, Norwegen, Schweden und USA

Auf Grund der kommentarlosen Hinnahme dieses Urteils durch die Finanzverwaltung wird demonstriert, dass auch sie nunmehr die in der Literatur[13] schon länger umstrittene Formulierung nicht mehr als Rückfallklausel einstuft.

Betroffen sind hierdurch neben dem alten DBA-Kanada (Urteilsfall) auf Grund gleicher bzw. sehr ähnlicher Formulierungen auch die entsprechenden Klauseln in den DBA mit Dänemark, Neuseeland, Norwegen, Schweden und USA.

Folge aus Beispiel 2 nach aktueller Verwaltungsauffassung:

Auch die Einkünfte aus der Veräußerung des dänischen Grundstücks sind in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Auf die Erklärung und Versteuerung in Dänemark kommt es nicht an, da nach der aktuellen Verwaltungsauffassung das DBA-Dänemark keine sog. Rückfallklausel enthält.

2.2 Anwendung des DBA-Italien

Eine Ausnahme bildet allerdings das DBA-Italien. Die Formulierung in Ziff. 16d) des Protokolls „…wenn sie im anderen Vertragsstaat in Übereinstimmung mit diesem Abkommen effektiv

besteuert worden sind" und ihr expliziter Bezug auf die Anwendung der Freistellungsmethode machen deutlich, dass es sich hier um eine Rückfallklausel handelt. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Finanzverwaltung im Verhältnis zu Italien weiterhin eine uneingeschränkte Rückfallklausel annimmt und anwendet.

Begehrt ein Steuerpflichtiger im Rahmen seiner unbeschränkten Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung die Freistellung von Einkünften nach dem DBA-Italien, muss er weiterhin nachweisen, dass die Einkünfte in Italien erklärt und besteuert worden sind. Das Ziel der Protokollnotiz - die Vermeidung „weißer Einkünfte" im Verhältnis zu Italien - wird folglich auch nach der Veröffentlichung des besagten BFH-Urteils gewahrt bleiben.

Somit ergibt sich auch im Lichte des obigen Urteils keine Änderung im obigen Beispiel 1.

2.3 Anwendung der speziellen Klauseln in den DBA-Österreich und DBA-Schweiz

Durch das obige BFH-Urteil hat sich im Hinblick auf die speziellen Regelungen zu einigen Arbeitnehmereinkünften nach dem DBA-Schweiz (Bordpersonal von Schiffen und Luftfahrzeugen/Vortandsmitglieder, Direktoren, Geschäftsführer und Prokuristen) und den Arbeitnehmereinkünften i. S. des Art. 15 DBA-Österreich nichts geändert. Nach wie vor kann davon ausgegangen werden, dass diese Einkünfte in Deutschland nicht freigestellt werden, wenn die Erklärung und Besteuerung in der Schweiz bzw. Österreich nicht im Rahmen der deutschen unbeschränkten Steuererklärung nachgewiesen wird.

Holthaus: Aktuelle Anwendung der Rückfallklauseln der DBA in der Praxis - Wo und wann kann die Finanzverwaltung trotz geänderter Rechtsauffassung des BFH noch „weiße Einkünfte" verhindern?(IStR 2005, 337) 339

Beispiel 3:

Der in Deutschland ansässige P ist Geschäftsführer einer in der Schweiz ansässigen X-AG. Er erhält in 2003 umgerechnet 30 000 € Arbeitslohn hierfür. Die Schweiz hat von ihrem Besteuerungsrecht am Arbeitslohn des P keinen Gebrauch gemacht.

Folge:

Deutschland als Wohnsitzstaat darf auf Grund der partiellen Rückfallklausel in Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz den Arbeitslohn aus der Schweiz im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht besteuern.

Beispiel 4:

Der in München ansässige Q ist an 210 Tagen im Jahr 2003 in Österreich für seinen deutschen Arbeitgeber tätig. Die Einkünfte wurden in Österreich nicht erklärt und daher dort auch nicht besteuert.

Folge:

Grundsätzlich müsste der Arbeitslohn zwar in Deutschland freigestellt werden, da Österreich hieran auf Grund der Aufenthaltsdauer von über 183 Tagen ein Besteuerungsrecht hat, jedoch greift die Sonderregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich. Nach dieser partiellen Rückfallklausel darf Deutschland im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht die Einkünfte aus Österreich besteuern.

Durch die nationale Regelung in § 50d Abs. 8 EStG[14] kommt diesen Regelungen ab dem VZ 2004 keine besondere Bedeutung mehr zu, da nunmehr sämtliche Arbeitnehmereinkünfte aus allen DBA-Staaten einer Rückfallklausel unterliegen[15].

3. Fazit

Aktuell kann davon ausgegangen werden, dass in der Praxis der Finanzverwaltung im Verhältnis zu Dänemark, Kanada, Neuseeland, Norwegen, Schweden und USA keine Rückfallklausel mehr angewendet wird. Unversteuerte Einkünfte aus diesen Staaten, die nach dem jeweiligen Methodenartikel freizustellen sind, werden nunmehr tatsächlich freigestellt, wenn es sich nicht um Arbeitnehmereinkünfte ab dem VZ 2004 handelt, die unter die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG fallen.

Unversteuerte Einkünfte aus Italien und unversteuerter Arbeitslohn i. S. von Art. 15 DBA-Österreich oder Art. 15 Abs. 3 und 4 DBA-Schweiz werden auf Grund der fortwährend anzuwenden Rückfallklauseln auch weiterhin in Deutschland versteuert.

Zu beachten ist, dass in zahlreichen Fällen in der Vergangenheit auf Grund der angeblichen Rückfallklauseln in den DBA mit Dänemark, Kanada, Neuseeland, Norwegen, Schweden und USA eine Besteuerung in Deutschland erfolgte, wie es nach aktueller Verwaltungsauffassung nicht geschehen dürfte.

Hier sind wieder diejenigen die Glücklichen, deren Steuerbescheid noch nicht rechtskräftig bzw. unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist. Insoweit wird Änderungsanträgen stattzugeben sein.

Da bisher lediglich die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 17. 12. 2003 erfolgte, erscheint es für die Anwender in der Praxis dringend geboten, dass die aktuelle Verwaltungsauffassung für die Anwendung bzw. Nicht-Anwendung der Rückfallklauseln dokumentiert wird. Hierzu wäre m. E. ein konkretes BMF-Schreiben am besten geeignet, bevor in jedem Bundesland eigene Verfügungen oder Ähnliches erlassen werden.

---

[1] Art. 24 Abs. 3 DBA-Dänemark v. 22. 11. 1995.

[2] Ziff. 16 d) des Protokolls zum DBA-Italien v. 18. 10. 1989.

[3] Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada v. 17. 7. 1981 (anzuwenden bis einschließlich VZ 2000); keine entsprechende Regelung im neuen DBA-Kanada v. 19. 4. 2001 (anzuwenden ab VZ 2001).

[4] Art. 23 Abs. 3 DBA-Neuseeland v. 20. 10. 1978.

[5] Art. 23 Abs. 3 DBA-Norwegen v. 4. 10. 1991.

[6] Art. 23 Abs. 1 S. 2 DBA-Schweden v. 14. 7. 1992.

[7] Art. 23 Abs. 2 S. 2 DBA-USA v. 29. 8. 1989.

[8] Art. 15 Abs. 3 u. Abs. 4 DBA-Schweiz.

[9] Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich 2000 (anzuwenden ab VZ 2003).

[10] BFH, Urt. v. 17. 12. 2003, I R 14/02, BStBl II 2004, 260, IStR 2004, 240.

[11] BFH, Urt. v. 27. 8. 1997, I R 127/95, BStBl II 1998, 58, IStR 1998, 83 m. Anm. *FW*.

[12] Vgl. *Grotherr*, in: IWB Deutschland Gruppe 2 S. 1145 (Nr. 17 v. 8. 9. 2004).

[13] Vgl. z. B.: *Jacob*, IStR 2004, 242; *Vogel*, IStR 1997, Beihefter zu Heft 24 S. 1-12.

[14] Eingefügt durch StÄndG 2003.

[15] Vgl. *Holthaus*, IStR 2004, 16.