

## B & K Steuer-Tipp

08/2015

### Besteuerung steuerfreier Auslandseinkünfte als *treaty override* verfassungswidrig? (nach BFH vom 20.08.2014 – I R 86/13)

#### I. Ausgangslage

Damit Einkünfte mit internationalem Bezug, z. B. ausländische Einkünfte eines deutschen Steuerpflichtigen, nicht doppelt besteuert werden, regeln Verträge zwischen Deutschland und anderen Staaten (sog. Doppelbesteuerungsabkommen oder „DBA“ genannt), dass solche Einkünfte entweder nur in Deutschland als Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen oder nur im Quellenstaat der ausländischen Einkünfte besteuert werden. Die Doppelbesteuerung wird dabei zumeist so vermieden, dass der nichtbesteuerungsberechtigte Staat auf die Besteuerung der Einkünfte verzichtet („Freistellungsmethode“).

Um jedoch zu verhindern, dass Einkünfte mit internationalem Bezug in keinem Staat versteuert werden (sog. „weiße Einkünfte“), sieht Deutschland in einer Reihe von Vorschriften vor, dass die Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte nicht gewährt wird, soweit diese im Ausland unter bestimmten Voraussetzungen nicht besteuert wurden. Diese Rückfallklauseln setzen somit geltende Doppelbesteue-

rungsabkommen außer Kraft und stellen daher als evidente Vertragsverstöße einen rechtswidrigen Bruch des Völkerrechts dar (*treaty override*).

Rückfallklauseln im deutschen Recht sind daher bei der Steuerplanung oder Steuerdeklaration zunächst zu beachten, im Ergebnis sollten sie jedoch angefochten werden.

#### II. Sachverhalt

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger erzielt neben seinem deutschen Gehalt ebenfalls ein im Ausland steuerpflichtiges Gehalt von einer Auslandsgesellschaft seines Arbeitgebers für die zeitweise Tätigkeit in Frankreich. Aufgrund von Abstimmungsproblemen wird das Gehalt in Frankreich jedoch endgültig nicht besteuert.

Nach Art. 13 Abs. 1 des DBA mit Frankreich liegt das ausschließliche Besteuerungsrecht hinsichtlich des ausländischen Gehalts in Frankreich, so dass Deutschland grundsätzlich kein Besteuerungsrecht hat. Ungeachtet etwaiger Rückfallklauseln

im DBA würde Deutschland aufgrund der Anwendung der im nationalen Recht geregelten Rückfallklauseln des § 50d Abs. 8 und Abs. 9 EStG dennoch die ausländischen Einkünfte des deutschen Steuerpflichtigen besteuern, weil eine tatsächliche Besteuerung in Frankreich nicht stattgefunden hat und die ausländischen Einkünfte somit bisher noch in keinem Staat besteuert wurden.

Damit verstößt Deutschland aber gegen das geltende Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich. Die Finanzbehörde wendet zwar das in Deutschland geltende Recht richtig an, weil sowohl das Doppelbesteuerungsabkommen als auch die geltenden Rückfallklauseln des § 50d EStG einfache gesetzliche Normen des deutschen Rechts sind, bei denen die Rückfallklauseln aufgrund der späteren Vereinbarung und der spezielleren Regelung Vorrang genießen.

Dennoch hat das oberste deutsche Finanzgericht, der Bundesfinanzhof („BFH“), mit mehreren Beschlüssen in 2012, 2013 und jüngst mit Beschluss vom 20.08.2014 - I R 86/13 - beschlossen, dass ein sog. *treaty override*, der einseitige Verstoß gegen Doppelbesteuerungsabkommen, gegen das deutsche Grundgesetz als Verfassungsrecht verstößt. Denn das im Grundgesetz verankerte Rechtsstaatsprinzip gebietet die Einhaltung von Völkervertragsrecht und damit von zweiseitigen Doppelbesteuerungsabkommen. Die deutsche Vorgehensweise über unilateral und

einseitig von Deutschland vereinbarte Rückfallklausel würde zu einem Bruch der geltenden Doppelbesteuerungsabkommen führen. Der Grundsatz der Vertragstreue ist damit verletzt. Aus Sicht des BFH sind damit die in § 50d Abs. 8 und Abs. 9 EStG verankerten Rückfallklauseln verfassungswidrige Verstöße gegen das Völkerrecht und damit ungeeignet, Besteuerungsfolgen für deutsche Steuerpflichtige zu begründen. Daher wurden diese Fälle dem Bundesverfassungsgericht zur abschließenden Entscheidung vorgelegt.

### III. Unser Tipp

Die Behandlung internationaler Sachverhalte im deutschen Steuerrecht ist vielfältig und komplex; sie fordert deutsche Steuerpflichtige wie auch einen Großteil der Berater in besonderer Weise heraus.

Nichtsdestotrotz ist die vorausschauende und richtige Anwendung der Vorschriften auf internationale Sachverhalte entscheidend und wichtig, um den Spagat zwischen korrekter Deklaration in der Steuererklärung und steueroptimierter Beratung zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu erreichen. Rückfallklauseln im innerstaatlichen Recht wie auch in DBA-Vorschriften sind bei internationalen Sachverhalten notwendigerweise mit in die Gestaltung einzubeziehen.

Die Anwendung von Rückfallklauseln ist jedoch höchst umstritten und sollte daher angefochten werden. Die deutsche Rechtsprechung gibt vielfältige Möglichkeiten,

die Rückfallklauseln im Ergebnis außer Kraft zu setzen, auch wenn ein letztes Wort noch durch Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts aussteht.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.