



**Das revidierte DBA USA:  
Neuland beim  
Methodenartikel**

**Friedhelm Jacob**  
*Rechtsanwalt und Steuerberater*

12. Januar 2011

**HENGELER MUELLER**

# Das revidierte DBA USA: Schwerpunkte

1. Limitation on Benefits (LoB)

2. Dividenden-Nullsatz und Super-LoB-Clause

3. Hybride Rechtsträger

**4. Freistellung in Deutschland subject to tax**

5. Obligatorisches Schiedsverfahren

# Das revidierte DBA USA: Freistellung in Deutschland

## Art. 23 DBA 2008

### Überblick Art. 23(3) bis (5)

- Regelfall: Freistellung nach Art. 23(3)(a)
- Ausnahme: Anrechnung nach Art. 23(3)(b)
- Konfliktfälle: Anrechnung statt Freistellung nach Art. 23(4)
  - Art. 23(4)(a): Qualifikationskonflikt führt zur Doppelbesteuerung
  - Art. 23(4)(b) 1. Alt.: Qualifikationskonflikt führt zur Doppelentlastung
  - Art. 23(4)(b) 2. Alt.: US-Steuerrecht führt zur Doppelentlastung
  - Art. 23(4)(c): Andere Doppelentlastungen, die Deutschland bereinigen will
- Spezialfall: US-Staatsbürger ist in Deutschland ansässig – Art. 23(5)

# Das revidierte DBA USA: Anrechnung in Deutschland

## Art. 23(3)(b) DBA 2008

### Art. 23(3)(b) Ausnahmefall: Anrechnung nach Art. 23(3)(b)

- Liste der Einkünfte, für die Anrechnung gilt, verschlankt
- Regelung Art. 23(3)(b) letzter Satz für "Einkünfte aus US-Quellen"
  - wenn USA besteuern **dürfen**, dann Einkünfte aus US-Quellen (+)
  - Bedeutung nur für Anrechnung nach § 34c EStG
  - überlagert § 34d EStG
  - keine Diskussion mehr um Quellenregel ≠ Rückfallklausel

# Das revidierte DBA USA: Anrechnung statt Freistellung

## Art. 23(4) DBA 2008

### Konfliktfälle: Übergang von Freistellung auf Anrechnung (Art. 23(4))

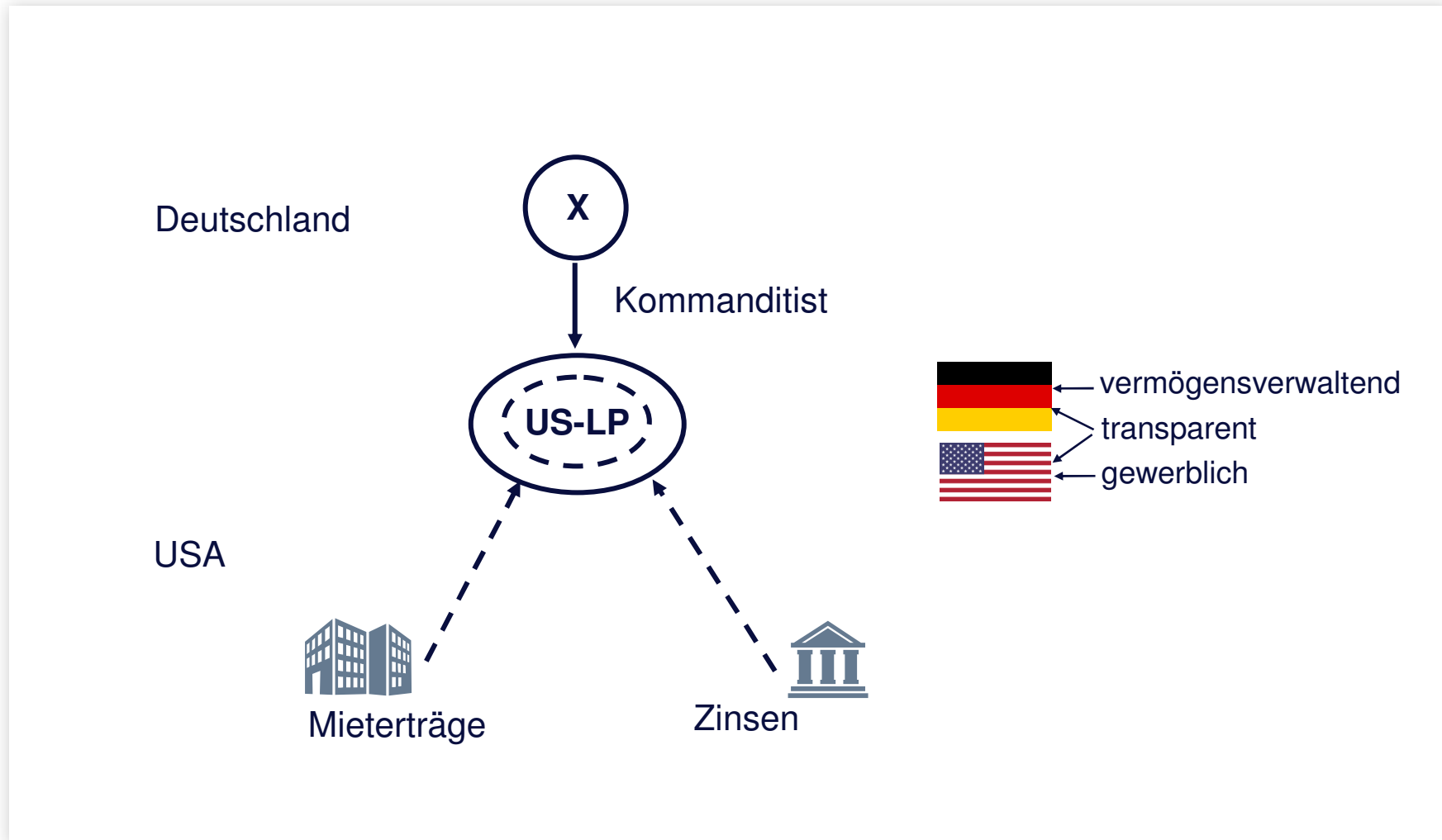
- ersetzt tlw. "switch-over" Klausel in Prot. Abs. 21 zum DBA 1989

### Art. 23(4)(a): Switch-over bei Anwendungskonflikt

- wenn Anwendungskonflikt zur Doppelbesteuerung führt
- Anwendungskonflikt = VS Q subsumiert unter anderen Art. als VS A
- Anwendungskonflikt  $\neq$  Zurechnungskonflikt

### Beispiel 1 (BFH-Fall "Zinsen aus USA")

# Das revidierte DBA USA: Anrechnung statt Freistellung Art. 23(4)(a) DBA 2008 - Beispiel 1 -



# Das revidierte DBA USA: Anrechnung statt Freistellung

## Art. 23(4)(a) DBA 2008

### Beispiel 1 (Art. 7 vs. Art. 11)

- Anwendungskonflikt mit Folge Doppelbesteuerung
  - D: Zinsen des X / unbeschränkte Besteuerung des X (Art. 11)
  - USA: Zinsen des X aus gewerblicher Tätigkeit der US-LP (Art. 11(3); Art. 7)
- Folge: Übergang von Freistellung auf Anrechnung
- aber: erst nach erfolglosem Verständigungsverfahren  
(so auch BFH zu Prot. Abs. 21 zum DBA 1989)

# **Das revidierte DBA USA: Anrechnung statt Freistellung Art. 23(4)(a) DBA 2008 - (ctd.)**

**Handlungsanweisung des BMF "ggf." für das Verst.-Verf.:  
"regelmäßig" Freistellung !**

- Tz. 4.1.3.3.1 des Schr. "DBA und Pers.-Gesellschaften"

**Art. 23(4)(a) nicht anwendbar auf Zurechnungskonflikt**

# Das revidierte DBA USA: Anrechnung statt Freistellung

## Art. 23(4)(b) DBA 2008

### Art. 23(4)(b): Switch-over bei

- Anwendungskonflikt mit Folge Doppelbefreiung
- Anwendungskonflikt mit Folge Entlastung nach Art. 10(2) oder (3)
- US-Steuerrecht führt zu Doppelentlastung
  - Umfang / Grund für Befreiung nach nat. US-Steuerrecht ist irrelevant
  - Maßstab von § 50d(9) Satz 1 Nr. 2 EStG gilt offenbar nicht
  - Maßstab von § 50d(8) EStG gilt offenbar nicht

# Das revidierte DBA USA: Anrechnung statt Freistellung

## Art. 23(4)(b) DBA 2008 – (ctd.)

### Viele Zweifelsfragen zu dieser strengen Regelung bleiben offen

- Kriterien für "Nichtbesteuerung" (z.B.: Steueraufschub schädlich?)
- per item of income zu prüfen? Schattenveranlagung?
- was bedeutet "an Besteuerung *gehindert*"?

# Das revidierte DBA USA: Zurechnungskonflikt / Freistellung

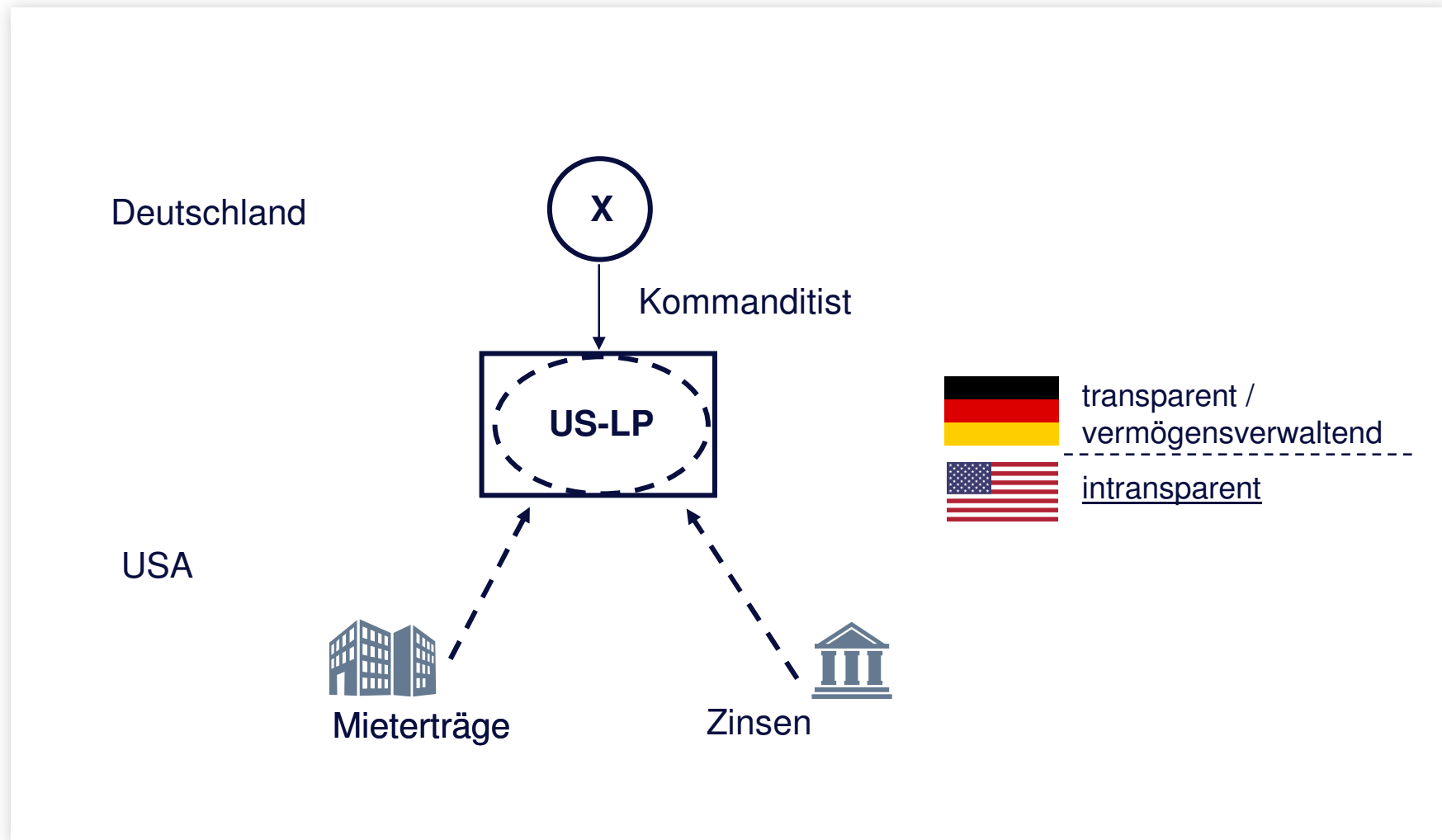
## Art. 1(7), Art. 23(4)(a) DBA 2008

### Art. 1(7) bei hybridem Rechtsträger im Quellenstaat

- QS: behandelt dort ansässigen Rechtsträger als intransparent
- AS des Gesellschafters: Rechtsträger im Quellenstaat ist transparent
- Zurechnungskonflikte nicht in Art. 23 behandelt
- Keine Lösung durch Art. 1(7) (sh. Bsp. 17 OECD P'ship Report 1999)
- Überw. A. in der OECD: AS muss Doppelbesteuerung ausräumen

### Beispiel 2 (Abwandlung des BFH-Falles "Zinsen aus USA")

# Das revidierte DBA USA: Zurechnungskonflikt / Freistellung Art. 23(3)(a) DBA 2008 - Beispiel 2 -



# Das revidierte DBA USA: Zurechnungskonflikt / Freistellung Art. 23(3)(a) DBA 2008

## Beispiel 2 (Freistellung bei Zurechnungskonflikt)

- D rechnet Zinsen dem X zu (über vermögensverwaltende US-LP)
- USA rechnen Zinsen der US-LP zu (Zinsen einer US-Körperschaft)
- Fall des Art. 1(7), weil US-LP hybrider Rechtsträger, aber ohne Lösung
- beide VS berufen sich auf Art. 11, daher kein Anwendungskonflikt
- Zurechnungskonflikt, der zur Doppelbesteuerung führt

## Wer vermeidet die Doppelbesteuerung?

# Das revidierte DBA USA: Zurechnungskonflikt / Freistellung Art. 23(3)(a) DBA 2008

- 2 -

## Beispiel 2 (Zurechnungskonflikt)

### Wer vermeidet Doppel-Besteuerung? - (ctd.)

USA

- kein Anlass, weil innerstaatlicher Fall
- zudem: saving clause in Art. 1(4)
- kein Raum für Anrechnung der dt. Steuer, weil keine ausl. Einkünfte

D

- kein Anlass, weil X Steuerinländer ist
- Prüfung Kriterien der Freistellung nach Art. 23(3)(a)
  - USA "können" Zinsen nach dem DBA besteuern (Kriterium des Art. 23(3)(a) (+) wg. Art. 1(7) und Art. 1(4)(a))
  - keine Anrechnung, da in Art. 23(3)(b) Zinsen nicht erwähnt
  - Art. 23(4) lässt Freistellung zu, da nicht auf Zurechnungskonflikte anwendbar

→ Es bleibt bei Freistellung nach Art. 23(3)(a)