

§ 26

Besteuerung ausländischer Einkunftsteile

idF des KStG v. 15.12.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch EG-Amtshilfe-AnpG v. 2.12.2004
(BGBl. I 2004, 3112; BStBl. I 2004, 1148)

(1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt.

(2) ¹Ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (Muttergesellschaft) nachweislich ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem Ende des Veranlagungszeitraums oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums mindestens zu einem Zehntel unmittelbar am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes (Tochtergesellschaft) beteiligt, die in dem nach Satz 2 maßgebenden Wirtschaftsjahr ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 8 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht, so ist auf Antrag der Muttergesellschaft auf deren Körperschaftsteuer von Gewinnanteilen, die die Tochtergesellschaft an sie ausschüttet, auch eine vom Gewinn erbobene Steuer der Tochtergesellschaft anzurechnen. ²Anrechenbar ist die der inländischen Körperschaftsteuer entsprechende Steuer, die die Tochtergesellschaft für das Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, entrichtet hat, soweit die Steuer dem Verhältnis der auf die Muttergesellschaft entfallenden Gewinnanteile zum ausschüttbaren Gewinn der Tochtergesellschaft, höchstens jedoch dem Anteil der Muttergesellschaft am Nennkapital der Tochtergesellschaft, entspricht. ³Verdeckte Gewinnausschüttungen zählen nur zu den Gewinnanteilen, soweit sie die Bemessungsgrundlage bei der Besteuerung der Tochtergesellschaft nicht gemindert haben. ⁴Ausschüttbarer Gewinn ist der nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelte Gewinn des Wirtschaftsjahrs, für das die Tochtergesellschaft die Ausschüttung vorgenommen hat, vor Bildung oder Auflösung von offenen Rücklagen, erhöht um verdeckte Gewinnausschüttungen, soweit diese den Gewinn gemindert haben. ⁵Der anrechenbare Betrag ist bei der Ermittlung der Einkünfte der Muttergesellschaft den auf ihre Beteiligung entfallenden Gewinnanteilen hinzuzurechnen. ⁶Die nach diesem Absatz anrechenbare Steuer ist erst nach der nach Absatz 1 anrechenbaren Steuer anzurechnen. ⁷Im übrigen ist Absatz 1 entsprechend anzuwenden.

(2a) ¹Gilt eine Gesellschaft, die die in der Anlage 7 zum Einkommensteuergesetz bezeichneten Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 6) erfüllt, nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften ansässig, ist auf Antrag der Muttergesellschaft, die nachweislich ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem Ende des Veranlagungszeitraums oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums mindestens zu einem Zehntel am Kapital dieser Gesellschaft beteiligt ist, auf deren Körperschaftsteuer von Gewinnanteilen aus Ausschüttungen der anderen Gesellschaft eine vom Gewinn erbobene Steuer der anderen Gesellschaft nach Maßgabe des Absatzes 2 Satz 2 bis 7 anzurechnen, soweit diese Gewinnanteile nicht schon nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit oder nach den Absätzen 2 oder 3 be-

günstig sind. ²Zu den Gewinnanteilen im Sinne des Satzes 1 gehören nicht Bezüge der Muttergesellschaft, die auf Grund einer Herabsetzung des Kapitals oder nach Auflösung der anderen Gesellschaft anfallen.

(3) Hat eine Tochtergesellschaft, die alle Voraussetzungen des Absatzes 2 erfüllt, Geschäftsleitung und Sitz in einem Entwicklungsland, so ist bei Anwendung des Absatzes 2 davon auszugehen, daß der anrechenbare Betrag dem Steuerbetrag entspricht, der nach den Vorschriften dieses Gesetzes auf die bezogenen Gewinnanteile entfällt.

(4) Die Anwendung der Absätze 2 und 3 setzt voraus, daß die Muttergesellschaft alle Nachweise erbringt, insbesondere

1. durch Vorlage sachdienlicher Unterlagen nachweist, daß die Tochtergesellschaft ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 8 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht,
2. den ausschüttbaren Gewinn der Tochtergesellschaft durch Vorlage von Bilanzen und Erfolgsrechnungen nachweist; auf Verlangen sind diese Unterlagen mit dem im Staat der Geschäftsleitung oder des Sitzes vorgeschriebenen oder üblichen Prüfungsvermerk einer behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstelle oder einer vergleichbaren Stelle vorzulegen und
3. die Festsetzung und Zahlung der anzurechnenden Steuern durch geeignete Unterlagen nachweist.

(5) ¹Bezieht eine Muttergesellschaft, die über eine Tochtergesellschaft (Absatz 2) mindestens zu einem Zehntel an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes (Enkelgesellschaft) mittelbar beteiligt ist, in einem Wirtschaftsjahr Gewinnanteile von der Tochtergesellschaft und schüttet die Enkelgesellschaft zu einem Zeitpunkt, der in dieses Wirtschaftsjahr fällt, Gewinnanteile an die Tochtergesellschaft aus, so wird auf Antrag der Muttergesellschaft der Teil der von ihr bezogenen Gewinnanteile, der der nach ihrer mittelbaren Beteiligung auf sie entfallenden Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft entspricht, steuerlich so behandelt, als hätte sie in dieser Höhe Gewinnanteile unmittelbar von der Enkelgesellschaft bezogen. ²Hat die Tochtergesellschaft in dem betreffenden Wirtschaftsjahr neben den Gewinnanteilen einer Enkelgesellschaft noch andere Erträge bezogen, so findet Satz 1 nur Anwendung für den Teil der Ausschüttung der Tochtergesellschaft, der dem Verhältnis dieser Gewinnanteile zu der Summe dieser Gewinnanteile und der übrigen Erträge entspricht, höchstens aber in Höhe des Betrags dieser Gewinnanteile. ³Die Anwendung der vorstehenden Vorschriften setzt voraus, daß

1. die Enkelgesellschaft in dem Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 8 Abs. 2 Nr. 1 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht und
2. die Tochtergesellschaft unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 am Nennkapital der Enkelgesellschaft beteiligt ist und
3. die Muttergesellschaft für die mittelbar gehaltenen Anteile alle steuerlichen Pflichten erfüllt, die ihr gemäß Absatz 4 bei der Anwendung der Absätze 2 und 3 für unmittelbar gehaltenen Anteile obliegen.

(6) ¹Vorbehaltlich des Satzes 2 sind die Vorschriften des § 34c Abs. 1 Satz 2 bis 5, Abs. 2 bis 7 und des § 50 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden. ²Bei der Anwendung des § 34c Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes ist der Berechnung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden inländischen Körperschaftsteuer die Körperschaftsteuer zugrunde zu legen, die sich ohne Anwendung der §§ 37 und 38 ergibt. ³Soweit die in Artikel 6 der Richtlinie 2003/49/EG

des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EU Nr. L 157 S. 49), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2004/76/EG des Rates vom 29. April 2004 zur Änderung der Richtlinie 2003/49/EG (ABl. EU Nr. L 157 S. 106, Nr. L 195 S. 33), festgelegten Sätze der Quellensteuer für Zinsen und Lizenzgebühren, die aus Griechenland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, Slowakei, Spanien oder der Tschechischen Republik stammen, niedriger sind als die in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit diesen Staaten dafür festgelegten Sätze, ist auf Grund des § 34c Abs. 6 in Verbindung mit § 34c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes die Quellensteuer höchstens zu den nach den Richtlinien festgelegten Sätzen anzurechnen. ⁴§ 34c Abs. 6 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes ist bei den aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union stammenden Einkünften auch auf Einkünfte anzuwenden, die nach den Richtlinien nicht besteuert werden können. ⁵Eine Zahlung, die von einem Unternehmen der in Satz 3 genannten Staaten oder von einer in diesen Staaten gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaates der Europäischen Union als Schuldner erfolgt, gilt als aus dem betreffenden Mitgliedstaat der Europäischen Union stammend, wenn die Einkünfte nach Artikel 6 der Richtlinie in dem Mitgliedstaat der Europäischen Union besteuert werden können. ⁶Soweit ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit einem dieser Staaten bei Zinsen oder Lizenzgebühren die Anrechnung einer als gezahlt geltenden Steuer vorsieht, ist die Anrechnung bei den unter die Richtlinie fallenden Zinsen und Lizenzgebühren letztmals für den Veranlagungszeitraum zu gewähren, in dem dieser Staat nach Artikel 6 der Richtlinie hierauf noch Quellensteuern erheben kann. ⁷Werden die aus den in Satz 3 genannten Staaten stammenden Zinsen oder Lizenzgebühren an eine in der Bundesrepublik Deutschland gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union gezahlt, sind bei Anwendung des § 50 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes die Zinsen und Lizenzgebühren als ausländische Einkünfte anzusehen. ⁸Eine Steueranrechnung erfolgt höchstens zu den in Artikel 6 der Richtlinie genannten Sätzen.

(7) Die Absätze 2 und 3 gelten sinngemäß für Gewinnanteile, die eine inländische gewerbliche Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft von einer ausländischen Tochtergesellschaft bezieht, wenn die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 Satz 1 und 3 im übrigen erfüllt sind.

Autorin: Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin,
Deloitte & Touche, Düsseldorf

Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 26

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 26	1	1. Verhältnis zu DBA	5
II. Rechtsentwicklung des § 26	2	2. Verhältnis zu §§ 2a, 15a EStG iVm. § 8 Abs. 1	6
III. Bedeutung des § 26	3	3. Verhältnis zu weiteren Regelungsbereichen	7
IV. Verfassungsrechtliche und EG-rechtliche Beurteilung	4	VI. Verfahrensfragen	
V. Verhältnis des § 26 zu anderen Vorschriften		1. Veranlagungsverfahren	10
		2. Feststellungsverfahren	11

Erläuterungen zu Abs. 1:
Direkte Steueranrechnung

	Anm.		Anm.
A. Gesetzessystematischer Ausgangspunkt	15	dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen	
B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1		1. Heranziehung	25
I. Unbeschränkte Steuerpflicht		2. Ausländische Steuer, die der deutschen Körperschaftsteuer entspricht	26
1. Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige	16	3. Steuererhebung in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen	27
2. Identität des Steuersubjekts im In- und Ausland	17	IV. Festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer	
II. Ausländische Einkünfte		1. Festgesetzte Steuer	30
1. Katalog der ausländischen Einkunftsarten	19	2. Gezahlte Steuer	31
2. Geltung der isolierenden Betrachtungsweise	20	3. Keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende Steuer	32
3. Ermittlung der ausländischen Einkünfte		C. Rechtsfolge des Abs. 1: Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt	35
a) Grundlagen der Ermittlung	21		
b) Einzelfragen der Ermittlung	22		
III. Heranziehung zu einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer in			

**Erläuterungen zu Abs. 6 Satz 1:
Verweisungen auf § 34c und § 50 Abs. 6 EStG**

	Anm.		Anm.
I. Ergänzungen zur Rechtsfolge des Abs. 1: Verweis auf § 34c Abs. 1 Sätze 2–5 EStG		VI. Steueranrechnung und Steuerabzug bei Bestehen eines DBA (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 EStG)	
1. Überblick	36	1. Überblick	80
2. Begrenzung der Anrechnung auf die anteilige deutsche Körperschaftsteuer (Anrechnungshöchstbetrag)		2. Grundsatz: Vorrang der DBA-Regelungen (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG)	81
a) Höchstbetragsregelung (§ 34c Abs. 1 Satz 2 EStG)	37	3. Ausnahme: Anwendung der Anrechnungsmethode nach DBA (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStG)	
b) Pro-Staat-Begrenzung (Per-country-limitation)	38	a) Erweiterung des Anwendungsbereichs auf DBA-Fälle	85
3. Begrenzung der Anrechnung auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte (§ 34c Abs. 1 Satz 5 EStG)	39	b) Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer in einem DBA vorgesehen	86
II. Abzug der der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG)		c) Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 Sätze 2–5 EStG	87
1. Überblick	50	d) Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 2 EStG	89
2. Tatbestandsmerkmale		e) Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG auf Einkünfte, die nach DBA nicht besteuert werden können	93
a) Abzug statt Anrechnung	51	4. Sonderregelung für vom DBA nicht erfaßte Sachverhalte (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG)	95
b) Auf Antrag	52	5. Anwendbarkeit von § 34c Abs. 3 EStG (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 5 EStG)	
3. Rechtsfolge: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte	53	a) Vorbemerkung	100
III. Abzug der ausländischen Steuer ohne Anrechnungsalternative (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 3 EStG)		b) Tatbestandsvoraussetzungen	101
1. Überblick	55	c) Rechtsfolge	102
2. Tatbestandsmerkmale	56		
3. Rechtsfolge: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte	61		
IV. Verweis auf § 34c Abs. 4 EStG (aufgehoben)	66		
V. Verweis auf § 34c Abs. 5 EStG: Erlaß und Pauschalierung	72		

	Anm.		Anm.
VII. Verweis auf § 50 Abs. 6 EStG: Beschränkt Steuer- pflichtige	110	VIII. Verweis auf § 34c Abs. 7 EStG: Verordnungs- ermächtigungen	115

Erläuterungen zu Abs. 6 Satz 2 120

**Erläuterungen zu Abs. 6 Sätze 3–8:
Anrechnung ausländischer Quellensteuern im
Übergangsregime des Art. 6 der Zins- und
Lizenzgebühren-Richtlinie**

	Anm.		Anm.
I. Überblick	125	IV. Regelung des Abs. 6 Satz 5 (Fiktion der Herkunft von Zinsen bzw. Lizenzgebühren)	128
II. Grundregelung des Abs. 6 Satz 3 (Übergangsregime für Anrechnung ausländischer Quellensteuern)	126	V. Regelung des Abs. 6 Satz 6 (Anrechnung fiktiver Quel- lensteuern)	129
III. Regelung des Abs. 6 Satz 4 (reduzierter Anrechnungs- höchstbetrag)	127	VI. Regelung des Abs. 6 Sätze 7 und 8 (Betriebsstätte als Ver- gütungsempfänger)	130

**Anhang zur Rechtslage bis einschließlich VZ 2000:
Indirekte Steueranrechnung (Abs. 2–5 und 7 aF)**

	Anm.		Anm.
I. Abschaffung der indirekten Steueranrechnung wegen körperschaftsteuerlichen Systemwechsels ...	150	VI. Die indirekte Steueran- rechnung nach Abs. 3 (Quasi-Schachtelprivileg für Tochtergesellschaften in Entwicklungsländern)	
II. Zweck und Bedeutung der indirekten Steueranrech- nung	151	1. Gesetzeszweck	158
III. Überblick über die Abs. 2–5 und 7 aF	152	2. Tatbestandsvoraussetzun- gen	159
IV. Die indirekte Steueran- rechnung nach Abs. 2 aF		3. Rechtsfolge	160
1. Tatbestandsvoraussetzun- gen	153	VII. Die indirekte Steueran- rechnung nach Abs. 5 (mit- telbare Beteiligung)	
2. Rechtsfolgen	154	1. Gesetzeszweck	161
V. Die indirekte Steueran- rechnung nach Abs. 2a aF (Sonderregelung für EU- Tochtergesellschaften)		2. Tatbestandsvoraussetzun- gen	162
1. Gesetzeszweck	155	3. Rechtsfolgen	163
2. Tatbestandsvoraussetzun- gen	156	VIII. Die indirekte Steueran- rechnung nach Abs. 7 (Betriebsstätten be- schränkt Steuerpflichtiger)	
3. Rechtsfolge	157	1. Gesetzeszweck	164
		2. Tatbestandsvoraussetzun- gen	165
		3. Rechtsfolgen	166

Allgemeine Erläuterungen zu § 26

Schrifttum ab 1990: MATHIAK, Anrechnung ausländischer Steuern – Zur Auslegung des § 34c Abs. 1 EStG, FR 1991, 735; WASSERMEYER, Anrechnung ausländischer Steuern – Einige Anmerkungen zu einem Grundsatzurteil zu § 34c EStG, FR 1991, 680; BARANOWSKI, Zur Ermittlung und Umrechnung ausländischer Einkünfte, DB 1992, 240; HUNDT, StandOG – Außensteuerliche Änderungen – Einfügung des § 8b KStG sowie Änderungen des § 26 KStG, des UmwStG und des AStG, DB 1993, 2048; KÖHLER, Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern vom Einkommen nach § 34c Abs. 1 und 3 EStG, FR 1993, 489; SCHEFFLER, Betriebswirtschaftliche Analyse des Wahlrechts zwischen Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern nach dem Steueränderungsgesetz 1992, DB 1993, 845; WOLFF, Die außensteuerlich bedeutsamen Regelungen des StandOG, IStR 1993, 401; GRÜTZNER, Ausländische Einkünfte im gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren, IStR 1994, 65; BURMESTER, Die Anrechnungsmethode im deutschen Steuerrecht, in GASSNER/LANG/LECHNER (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien 1995, 241; F. HEY, Anrechnung ausländischer Quellensteuern aus Billigkeitsgründen, FR 1995, 819; PILTZ, Ermittlung von Auslandseinkünften zwecks Anrechnung ausländischer Steuern, IStR 1995, 71; SCHELLE, Steuerliche Probleme bei der Geschäftsverlagerung ins Ausland, IStR 1995, 307; WASSERMEYER, Merkwürdigkeiten bei der Auslegung von DBA durch die Finanzverwaltung, IStR 1995, 49; KRABBE, Anmerkung zum Urteil des BFH über die Anrechnung schweizerischer Einkommensteuer vom 20.12.1995 – I R 57/94, IStR 1996, 172; MENCK, Anmerkung zu BFH-Urteil vom 20.12.1995 – I R 57/94, IWB (1996) F. 3a Gr. 1, 554; CH. SCHMIDT, Zur DBA-Anwendung und inländischen Steuerpflicht bei im Sitzstaat rechtsfähigen ausländischen Personengesellschaften, IStR 1996, 14; WAGNER, Steueroptimierung durch Steueranrechnung, StBp. 1996, 298; WASSERMEYER, Anmerkung zum Urteil des BFH über die Anrechnung schweizerischer Einkommensteuer vom 20.12.1995 – I R 57/94, IStR 1996, 172; AMANN, Zur Systematik der Ermittlung ausländischer Einkünfte, DB 1997, 796; REICHERT, Anrechnung, Abzug oder Pauschalierung ausländischer Steuern? – Entscheidungsregeln für die Ausübung des Wahlrecht gemäß § 34c EStG, DB 1997, 131; SCHÖN, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743; KRAMER, Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausländischer Steuern – Berechnung des Höchstbetrags, IStR 1998, 15; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998; WASSERMEYER, Die Beurteilung der Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften durch Deutschland als dem Nichtansässigkeitsstaat der Personengesellschaft, IStR 1998, 489; AMMELUNG, Optimierung ausländischer Quellensteuern bei Banken, IStR 1999, 425; RICHTER, Anrechnung oder Abzug ausländischer Steuern – Ermittlung kritischer Werte zu § 34c Abs. 1, 2 EStG, BB 1999, 613; SCHNEIDER, Gestaltungsmissbrauch bei der Anrechnung ausländischer Steuern, RIW 1999, 336; SCHNEIDER, Anrechnung ausländischer Steuern durch Kreditinstitute, RIW 1999, 911; VOGEL, Zur Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften, IStR 1999, 5; KUSSMAUL/BECKMANN, Anrechnung oder Abzug ausländischer Steuern, StuB 2000, 1188; SCHAUMBURG, Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, StuW 2000, 369; TUMPEL, Europäische Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, DStJG Bd. 23 (2000), 321; SCHAUMBURG, Besteuerung von Kapitalerträgen – Vollzugsdefizite und Vorgaben des Europäischen und Internationalen Steuerrechts, DStJG Bd. 24 (2001), 225; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl. München 2002; MENHORN, Anrechnungshöchstbetrag gem. § 34c EStG noch gemeinschaftskonform?, IStR 2002, 15; SCHNITGER, Die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse – eine Sackgasse?, IStR 2002, 478; AMANN/GÖTTSCHE/STOCKMANN, Aktuelle Änderungen im deutschen internationalen Steuerrecht, RIW 2003, 814; GROTHERR, International relevante Änderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, IWB F. 3 Gr. 3, 1935; GRÜTZNER, Änderungen bei der Besteuerung von Auslandsbeziehungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, NWB F. 3b, 5571; KAMINSKI/STRUNK, Internationale Aspekte des StVergAbG, Stbg. 2003, 253; LÜDICKE, Internationale Aspekte des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, IStR 2003, 433; MÜLLER-DOTT, Zur Rechtsänderung des § 34c EStG zur Anrechnung ausländischer Steuern durch das StVergAbG, DB 2003, 1468; RÖDDER/SCHUMACHER, Das Steuervergünstigungsabbau-

gesetz, DStR 2003, 805 (816f.); SCHNITGER, Internationale Aspekte des Entwurfs eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG), IStR 2003, 73; SCHNITGER, Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei steuerfreien ausländischen Einkünften unter besonderer Beachtung von § 8b Abs. 5 KStG, IStR 2003, 298; SCHNITGER, Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, FR 2003, 745; SCHÖN, Unternehmensbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, StbJb. 2003/2004, 27; VOGEL/LEHNER, DBA-Komm., 4. Aufl. 2003; WÄGNER, Die beratungs- und prüfungspraktische Relevanz der Änderungen von § 34c Abs. 1 und 6 EStG durch das StVergAbG, IWB (2003), F. 3 Gr. 3, 1390; DÖRR/KRAUSS/SCHREIBER, Quellensteuerbefreiung bei Lizenzgebühren auf Grund E.G-Richtlinie: Wann handelt der Gesetzgeber?, IStR 2004, 469; GROTHERR, Geänderte Rechtsauffassung des BFH zur Anwendung der abkommensrechtlichen Rückfallklausel („subject-to-tax-clause“) – Offene Fragen aus dem BFH-Urteil vom 17.12.2003 – IWB (2004) F. 3 Gr. 2, 1145; J. HEY, Personalstatut und Steuerrecht – Auswirkungen der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Sitztheorie auf die Besteuerung doppelansässiger Kapitalgesellschaften, Der Konzern 2004, 577; KÖRNER, Übergangsregelungen zur Zins-/Lizenzrichtlinie, IStR 2004, 751; LAUSTERER, Zur „voläufigen Umsetzung“ von EG-Richtlinien durch BMF-Schreiben – Beispiel Zins- und Lizenzrichtlinie, IStR 2004, 642; MELLICKE/PORTNER, Grenzen für den Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode, IStR 2004, 397; SCHÖN, Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR 2004, 289; CORDEWENER, Körperschaftsteueranrechnung für Gebietsfremde – Zur Fokus Bank Entscheidung, FR 2005, 345; DÖTSCH/PUNG, Richtlinien-Umsetzungsgesetz: Die Änderungen des EStG, des KStG und des GewStG, DB 2005, 10; GROTHERR, Zweifelsfragen zur Ausgabenberücksichtigung bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte, in: Festschrift für Wassermeyer, München 2005, 303; KORN/STRAHL, Aktuelle Hinweise zum Richtlinien-Umsetzungsgesetz und EG-Amtshilfeeinpassungsgesetz, KÖSDI 2005, 14510; HÄUSELMANN/LUEDEMANN, Besteuerung von verbundenen Unternehmen: Richtlinien-Umsetzungsgesetz und EG-Amtshilfe-Anpassungsgesetz, RIW 2005, 123; SCHNITGER, Deutsche Vorabentscheidungsersuchen zu den direkten Steuern des Jahres 2004, BB 2005, 407; SCHÖN, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, in: Festschrift für Wassermeyer, München 2005, 489; SCHÖNFELD, in: WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ (Hrsg.), Betriebsstättengewinnermittlung, Köln 2005, Tz. 1120 ff.; SCHÖNFELD, Die Fortbestandsgarantie des Art. 57 Abs. 1 EG im Steuerrecht: Anmerkung zu FG Hamburg v. 9.3.2004 – VI 279/01, EFG 2004, 1573, IStR 2005, 410.

1

I. Grundinformation zu § 26

§ 26 ist im Grundsatz eine unilaterale kstl. StErmäßigungsverordnung, die sich mit Inhalt und Ausgestaltung der Anrechnung ausländ. Steuern auf die deutsche KSt. bezogen auf ausländ. Einkünfte befaßt.

Abs. 1 gestattet die Anrechnung ausländ., mit der deutschen KSt. vergleichbarer Steuern bis zur Höhe der auf die ausländ. Einkünfte aus einem bestimmten Staat entfallenden KSt. bei demselben StSubjekt (direkte StAnrechnung).

Abs. 2–5 und 7 sahen bis zur Änderung des KStSystems durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) die sog. indirekte StAnrechnung vor, die wegen der grundsätzlichen Freistellung von Beteiligungserträgen bei kstpfl. Anteilseignern im Halbeinkünfteverfahren (§ 8b Abs. 1) mit Wirkung ab VZ 2001 weggefallen ist.

Abs. 6 Satz 1 regelt über den Verweis auf § 34c Abs. 1 Sätze 2–5 EStG die Modalitäten der StAnrechnung (Höchstbetragsberechnung) und ermöglicht über den Verweis auf § 34c Abs. 2 und 3 EStG den Abzug der ausländ. Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte sowie über den Verweis auf § 34c Abs. 5 EStG den StErlaß und die StPauschalierung und schließlich über den Verweis auf § 50 Abs. 6 EStG die Anwendung der StAnrechnung auf beschränkt stpfl. Körper-

schaften in bestimmten Fällen. Über den Verweis auf § 34c Abs. 6 EStG wird die technische Durchführung der StAnrechnung und die Anwendung des StAbzugs auch auf DBA-Fälle erstreckt.

Abs. 6 Satz 2 bestimmt, daß im Rahmen der StAnrechnung nur die tarifliche KSt. zu berücksichtigen ist, und nicht KStErhöhungen bzw. KStMinderungen, die sich aus den Übergangsregelungen infolge der Systemumstellung vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren (§§ 37 und 38) ergeben.

Abs. 6 Sätze 3–8 enthalten Sonderregelungen zur Anrechnung ausländ. Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren im Übergangsregime des Art. 6 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003 – ABl. EU Nr. L 157/49).

II. Rechtsentwicklung des § 26

2

Zur Rechtsentwicklung des wegen des Rechtsverweises maßgeblichen § 34c EStG s. § 34c Anm. 2.

Vorgeschichte: Bis zum VZ 1956 wurde die Doppelbesteuerung in Nicht-DBA-Fällen durch Abzug der ausländ. Steuern vom Gesamtbetrag der Einkünfte gemildert (§ 51 EStDV 1955). Daneben galten frühere Verwaltungserlasse (aus 1939, 1942 und 1943) fort, die in bestimmten Fällen eine StBefreiung von ausländ. Einkünften vorsahen.

StÄndG 1956 v. 5.10.1956 (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): § 19a, die Vorgängervorschrift des § 26, wurde unter der Überschrift „Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften“ in das KStG mit Wirkung ab VZ 1957 eingefügt.

StÄndG 1958 v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Mit Wirkung ab VZ 1959 wurde die Regelung um die Pauschalierung beim Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erweitert.

Außensteuerreformgesetz v. 8.9.1972 (BGBl. I 1972, 1713; BStBl. I 1972, 450): Mit den Abs. 2–5 wurde die indirekte StAnrechnung in § 19a eingeführt.

KStReformG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Im Rahmen der KStReform 1977 wurde § 19a als Tarifvorschrift in § 26 weitergeführt und an die neue Systematik angepaßt.

StÄndG 1980 v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Abs. 1 Satz 1 wurde dahingehend ergänzt, daß nur noch die „keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende“ ausländ. Steuer anzurechnen ist. Die indirekte Anrechnung wurde auf alle unbeschränkt stpfl. Körperschaften ausgedehnt. Durch die Änderung des Verweises in Abs. 6 auf § 34c EStG und § 50 Abs. 6 EStG wurde das Wahlrecht zum StAbzug geschaffen, die Möglichkeit zum StAbzug in Nichtanrechnungsfällen erweitert und die Anrechnungs- bzw. Abzugsmöglichkeit auf beschränkt stpfl. Körperschaften ausgedehnt. Die Regelung wurde ab VZ 1980 wirksam.

StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): Durch Änderung von Abs. 2 und Abs. 5 wurde die Beteiligungsquote für die indirekte Anrechnung von mindestens einem Viertel (25 vH) auf mindestens ein Zehntel (10 vH) herabgesetzt. Durch den neu eingefügten Abs. 7 wurde die Beteiligungsgrenze für die StBefreiung aufgrund abkommensrechtlicher Schachtelprivilegien (einseitig, dh. unabhängig von der im DBA genannten Mindestbeteiligungsquote) auf mindestens ein Zehntel herabgesetzt. Die Änderung galt ab VZ 1984.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In Abs. 6 Satz 4 wurde mit Wirkung ab VZ 1990 der StStz von 28 vH auf 25 vH gesenkt. Abs. 8 zur Regelung von ausschüttungsbedingtem Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen und Verlusten aus der Veräußerung solcher Beteiligungen sowie bei Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals wurde eingefügt. Zur erstmaligen Anwendung vgl. § 54 Abs. 7 idF des StReformG 1990.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Abs. 2a zur Regelung der indirekten StAnrechnung bei Ausschüttungen innerhalb der EU wurde eingefügt (Umsetzung der EG-Mutter-/Tochter-Richtlinie v. 23.7.1990 Nr. 90/435/EWG, ABl. EG Nr. L 225 v. 20.8.1990, 6). Die Regelung galt mit Wirkung ab VZ 1992.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): In Abs. 6 Satz 4 (StErmäßigung für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr) wurden mit Wirkung ab VZ 1994 Anpassungen an die StStzsenkung in § 23 vorgenommen (22,5 vH). Abs. 7 und 8 wurden aus der Vorschrift herausgenommen und als § 8b Abs. 5 und 6 weitergeführt. Mit dem neu eingefügten Abs. 7 wurde ab dem VZ 1994 die Anrechnung ausländ. KSt. in den Fällen gewährt, in denen der inländ. gewerblichen Betriebsstätte einer beschränkt stpfl. Körperschaft die StFreistellung für an sie erfolgte Ausschüttungen nach § 8b Abs. 4 idF des StandOG nicht gewährt wurde.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Mit dem Verweis auf die Ergänzung in § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG wurde der Abzug fiktiver Quellensteuern bei der Ermittlung der Einkünfte ab VZ 1994 bzw. 1996 (vgl. § 52 Abs. 1 und 25a EStG idF des StMBG) ausgeschlossen.

SeeschiffsanpassungsG v. 9.9.1998 (BGBl. I 1998, 2860; BStBl. I 1998, 1158): Abs. 6 Satz 4 wurde mit Wirkung ab VZ 1999 aufgehoben. Die Begünstigung des Betriebs von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erfolgt ab dem VZ 1999 durch die sog. „Tonnagebesteuerung“ nach § 5a EStG iVm. § 8 Abs. 1.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 6 wurde mit Wirkung ab VZ 1999 an die Senkung des KStStzes in § 23 Abs. 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002 auf 40 vH angepaßt, ohne Anwendung von § 23 Abs. 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Die Regelungen in Abs. 2–5 und 7 zur indirekten StAnrechnung wurden infolge der Systemumstellung (Halbeinkünfteverfahren mit genereller StFreistellung von Ausschüttungen an kstpfl. Anteilseigner) aufgehoben. Abs. 6 wurde angepaßt, dh. für die Höchstbetragsberechnung ist auf die inländ. Tarifbelastung (§ 23 nF) ohne Berücksichtigung der durch den Systemwechsel verursachten KStMinderungen und KStErhöhungen (§§ 37, 38 nF) abzustellen. Die Aufhebung der Abs. 2–5 und 7 sowie die Änderung von Abs. 6 gilt grds. mit Wirkung ab VZ 2001 (§ 34 Abs. 1 idF des StSenkG). Für Körperschaften mit vom Kj. abweichendem Wj. sind Aufhebung und Änderung erstmals für den VZ 2002 wirksam, wenn das erste im VZ 2001 endende Wj. vor dem 1.1.2001 beginnt (§ 34 Abs. 1a idF des StSenkG bzw. Abs. 2 idF des UntStFG).

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): In Abs. 6 Satz 1 wurde der Verweis auf § 34c EStG berichtigt und damit ein redaktioneller Fehler beseitigt.

StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321): In Abs. 6 Satz 1 wurde mit Wirkung ab VZ 2003 der Verweis auf „§ 34c Abs. 1 Satz 2 und

3“ durch den Verweis auf „§ 34c Abs. 1 Satz 2 bis 5“ ersetzt. Die Vorschrift wurde damit an den geänderten § 34c Abs. 1 EStG angepaßt. Die Änderungen von § 34c Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG führen dazu, daß bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags von den ausländ. Einkünften die nach dem Recht dieses Staats nicht besteuerten Einkünfte sowie die mit den Einkünften nur mittelbar zusammenhängenden BA und BV-Minderungen abgezogen werden. Dadurch verringert sich der Anrechnungshöchstbetrag. Nach der Änderung von § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG, auf den Abs. 6 Satz 1 ebenfalls verweist, gilt die Nichtberücksichtigung von ausländ. Einkünften bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags auch für solche Einkünfte, die aufgrund eines DBA nicht besteuert werden. Der Gesetzgeber hat damit auf die in seinen Augen nicht akzeptable Rspr. (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261, sowie BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799; v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657; v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577) reagiert (s. dazu Anm. 21 f.).

EG-Amtshilfe-AnpassungsG v. 2.12.2004 (BGBl. I 2004, 3112; BStBl. I 2004, 1148): In Abs. 6 wurden die Sätze 3–8 angefügt. Sie sollen die Doppelbesteuerung bei einer inländ. Körperschaft oder Betriebsstätte als verbundenen Unternehmen vermeiden, sofern die dort genannten EU-Staaten für eine Übergangszeit noch Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzen erheben dürfen. Es handelt sich um eine Folgeregelung aus Sonderbestimmungen in der Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003 über die gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten – Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (ABl. EU Nr. L 157/49) – und der Anpassung dieser Richtlinie infolge des Beitritts der zehn neuen Mitgliedstaaten zur EU zum 1.5.2004 (ABl. EU Nr. L 195/33 – Richtlinie 2004/76/EG des Rates v. 29.4.2004). Die Sätze 3–8 sind erstmals ab VZ 2004 anzuwenden (§ 34 Abs. 11c). Allerdings wurde die nicht rechtzeitig umgesetzte Richtlinie 2003/49/EG aufgrund ihrer hinreichenden Bestimmtheit bereits ab dem 1.1.2004 unmittelbar angewandt (vgl. BMF v. 26.4.2004, BStBl. I 2004, 479, sowie zur Anwendung auf die neuen Beitrittsstaaten BMF v. 16.8.2004, BStBl. I 2004, 851; DÖRR/KRAUSS/SCHREIBER, IStR 2004, 469 ff.; LAUSTERER, IStR 2004, 642 ff.).

III. Bedeutung des § 26

3

Unilaterale Steuerermäßigungsvorschrift: Die Vorschrift beschreibt in Abs. 1 und 6 die innerstaatlichen Maßnahmen zu Beseitigung bzw. Milderung der internationalen Doppelbesteuerung im KStRecht. Sie ist Ausfluß des Welt-einkommensprinzips (vgl. § 1 Abs. 2). Zur Möglichkeit der indirekten Anrechnung bis VZ 2000 s.u. Besteuert der Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen, so ist er gehalten, die betriebs- und volkswirtschaftlich unerwünschte Doppelbesteuerung, die dadurch entsteht, daß derselbe StPfl. mit denselben Einkünften der deutschen unbeschränkten StPfl. und einer ausländ. beschränkten StPfl. unterliegt, zu beseitigen, zumindest abzumildern. § 26 sieht hierfür die direkte StAnrechnung (Abs. 1), den StAbzug von der Bemessungsgrundlage (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 und 3 EStG) und die StPauschalierung bzw. den StErlaß (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 5 EStG) vor. Die Ausgleichsmethoden sind an der Beibehaltung des inländ. Steuerniveaus ausgerichtet. Die anrechen- bzw. abzichbare ausländ. Steuer ist auf den Betrag der entsprechenden an-

teilig auf die ausl. Einkünfte entfallenden inl. KSt. beschränkt. Ein höheres Steuerniveau im Ausland führt nicht zur Herabschleusung auf das niedrigere inl. Steuerniveau, obwohl es im umgekehrten Fall zur Heraufschleusung auf das höhere inl. Steuerniveau kommt. Dadurch wird die StBelastung des jeweils höher besteuerten Staats maßgebend und im Grundsatz Kapitalexporthneutralität verwirklicht. Durch die inl. Nachbesteuerung gehen ausl. StVergünstigungen für den deutschen Investor verloren.

Bedeutung in DBA-Fällen: Sofern mit dem Staat, der die Einkünfte ebenfalls besteuert, ein DBA abgeschlossen wurde, finden die abkommensrechtlichen Regelungen vorrangig Anwendung (§ 2 AO; Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG; zum Stand der DBA vgl. BMF v. 6.1.2005, BStBl. I 2005, 298). Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt nach dem jeweiligen DBA getrennt nach Einkunftsarten (die nicht den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG entsprechen) entweder nach der Freistellungsmethode oder nach der Anrechnungsmethode. Bei der Freistellungsmethode nimmt der Ansässigkeitsstaat die ausl. Einkünfte, die im Quellenstaat besteuert werden können, aus der inl. Steuerbemessungsgrundlage heraus (regelmäßig unter Anwendung des Progressionsvorbehalts, vgl. Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA, welcher allerdings für die KSt. wegen des linearen Tarifs keine Bedeutung hat). Bei Anwendung der Anrechnungsmethode bezieht der Ansässigkeitsstaat sämtliche Einkünfte (Welt-einkommen) in die Bemessungsgrundlage ein, rechnet aber die Steuern des Quellenstaats, begrenzt auf den Betrag der auf die ausl. Einkünfte entfallenden Steuer, an. Die insbes. für Betriebsstätteneinkünfte und Schachteldividenden relevante abkommensrechtliche Freistellung ist in den letzten Jahren zugunsten der Anrechnung zurückgedrängt worden; rechtstechnisch wird dies insbes. durch Aktivitätsklauseln, Rückfallklauseln (subject-to-tax) und sog. „switch-over-Klauseln“ erreicht. Diese Vorbehaltsklauseln führen dazu, daß bei Nichterfüllen der Aktivitätserfordernisse (zB passive Betriebsstätteneinkünfte) bzw. bei drohender Nicht- oder Minderbesteuerung statt der vorgesehenen Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode anzuwenden ist.

Während die einseitige nationale Regelung zur Doppelbesteuerungsvermeidung in § 26 bei Anwendung der Freistellungsmethode keine Rolle spielt, kommt ihr bei Eingreifen der Anrechnungsmethode nach DBA insofern erhebliche praktische Bedeutung zu, als die DBA idR die Modalitäten der Anrechnung nicht regeln; dementsprechend wird der Anwendungsvorrang der DBA in Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Sätze 2 ff. EStG durchbrochen.

Umfangreiche Verweisungstechnik: Die Parallelvorschrift zu § 26 für das EStRecht ist § 34c EStG. Die umfangreichen Verweise in § 26 auf § 34c EStG (innerhalb dessen auch noch verwiesen wird) machen die Vorschrift schwer lesbar. Zu den bei der Anwendung von § 34c EStG festgestellten Vollzugsdefiziten vgl. § 34c EStG Anm. 6.

Hinweis zu der bis VZ 2000 geltenden indirekten Anrechnung: Die durch das StSenkG v. 23.10.2000 aufgehobenen Vorschriften der Abs. 2–5 und 7 zur indirekten StAnrechnung waren Maßnahmen zur Beseitigung bzw. Milderung der internationalen Mehrfachbesteuerung im wirtschaftlichen Sinne (Doppelbelastung). Der für Ausschüttungen verwendete Gewinn wird grds. zum einen auf Ebene der ausschüttenden KapGes. (anteilig) mit KSt. und zum anderen auf Ebene des Anteilseigners mit ESt. bzw. KSt. belastet. Unter Verzicht auf die StSubjektidentität wurde eine Anrechnung der KSt. ausl. Tochtergesellschaften bzw. Enkelgesellschaften auf die KSt. der inl. Muttergesellschaft im Rahmen der Dividendenbesteuerung zugelassen. Dadurch wurde die stl. Mehrfach-

belastung gemildert. Mit der Einführung der allgemeinen Dividendenfreistellung des § 8b Abs. 1 wurde die indirekte StAnrechnung für entbehrlich gehalten (vgl. BTDrucks. 14/2683, 125; krit. im Hinblick auf die verschiedenen Ausnahmen von der Dividendenfreistellung in § 8b Abs. 2 Satz 2, Abs. 5 u. 7 GOSCH/ROSER, § 26 Rn. 3; ERNST & YOUNG/GEURTS, § 26 Rn. 2.1 ff.). Wegen der Fiktion von 5 vH der Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 als nicht abzichbare BA gem. § 8b Abs. 5 sind faktisch nur 95 vH der Dividende stfrei. Demnach sind Konstellationen möglich, in denen die indirekte Anrechnung günstiger ist als die StFreistellung nach § 8b Abs. 1 (zur Frage der direkten Anrechnung ausländ. Quellensteuern auf die mit inländ. KSt. belasteten 5 vH der Dividende s. Anm. 22).

IV. Verfassungsrechtliche und EG-rechtliche Beurteilung

4

Verfassungsmäßigkeit: In der Begrenzung der direkten StAnrechnung auf einen Höchstbetrag für die Einkünfte aus einem bestimmten ausländ. Staat („per-country-limitation“) kann man einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und damit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) sehen. Hintergrund ist die Rechtfertigung der Welteinkommensbesteuerung: Leistungsfähigkeit wird sowohl durch inländ. als auch ausländ. Einkünfte begründet. Die StAnrechnung soll die doppelte Besteuerung der ausländ. Einkünfte infolge der umfassenden doppelbesteuerungsbegründenden unbeschränkten StPflcht ausgleichen. Dies kann jedoch nur durch eine weltweite Zusammenfassung aller ausländ. Einkünfte („overall-limitation“) und nicht durch eine länderspezifische Einkünfteerfassung erfolgen (vgl. SCHAUMBURG, DStJG Bd. 24 [2001], 225 [252]; BURMESTER in GASSNER/LANG/LECHNER, 1995, 241 [253]; KIRCHHOF/GOSCH V. § 34c EStG Rn. 39). Darüber hinaus begründet schon die Beschränkung der Anrechnung ausländ. Steuern auf die entsprechende anteilige inländ. Steuer eine Durchbrechung des Welteinkommensprinzips (so SCHAUMBURG, StuW 2000, 369 [375]; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 14.27; aA FG Köln v. 11.7.2002, EFG 2002, 1391, rkr.); eine unbegrenzte StAnrechnung ist aber mit einer ungerechtfertigten Mehrbelastung für den Fiskus und dem Risiko verbunden, daß der Quellenstaat seine Besteuerung auf Kosten des Wohnsitzstaats ausweitet. Im Hinblick darauf wird als „Minimalprogramm einer an der weltweiten Leistungsfähigkeit ausgerichteten Besteuerung“ ein Vor- oder Rücktrag von Anrechnungsüberhängen gefordert (vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 14.28).

Europarechtskonformität: Bei der Frage, ob sich die direkte StAnrechnung nach § 26 als diskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) bzw. der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV) im Verhältnis zu den europäischen Mitgliedstaaten darstellt, ist zu differenzieren:

► *Keine Erstattung ausländ. Quellensteuer:* Die Ausgestaltung der StAnrechnung am Prinzip der Kapitalexporthneutralität begründet keinen Eingriff in die EU-Grundfreiheiten. Der Stpfl. hat keinen Anspruch darauf, daß die StBelastung in dem Quellenstaat nicht höher ist als im Wohnsitzstaat (vgl. EuGH v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96 „Gilly“, EuGHE 1998, I-2793; v. 12.12.2002 – Rs. C-385/00 „de Groot“, EuGHE 2002, I-11838). Die ausländ. Quellensteuer ist auch nicht der inländ. KapErtrSt. vergleichbar, weil sich diese im Gegensatz zur abgeltend wirkenden ausländ. Quellensteuer als Vorauszahlung auf die deutsche ESt. bzw. KSt. des Kapitalinhabers darstellt.

Vgl. FG Köln v. 11.7.2002, EFG 2002, 1391, rkr., mit Anm. HERLINGHAUS; BFH v. 3.12.2003 – I S 10/03 (PKH), IStR 2004, 279 mit Anm. WASSERMAYER; SCHÖN, StbJb. 2003/2004, 27 (44 f.); SCHÖN in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 743 (772 f.); SCHÖNFELD in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ (Hrsg.), Betriebsstättengewinnermittlung, 2005, Rn. 1122; BLÜMICH/WIED, § 34c EStG Rn. 11; demgegenüber für eine gemeinschaftsrechtlich geforderte unbegrenzte Anrechnung der ausländ. Quellensteuer SCHAUMBURG, StuW 2000, 369 (375 f.); KIRCHHOF/GOSCH V., § 34c EStG Rn. 39; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl. 2002, 249.

► „*Per-community-limitation*“ statt „*per-country-limitation*“?: Wenn die Grundfreiheiten auch keine Anrechnung über den inländ. Steuerbetrag hinaus verlangen, so wird die Segmentierung der Anrechnungsbeträge durch die „*per-country-limitation*“ jedenfalls als europarechtlich zweifelhaft eingestuft. Diese Begrenzung der Anrechnung ausländ. Quellensteuern führe zu einer Verzerrung der Kapitalanlageentscheidungen, und zwar in Richtung auf eine möglichst starke Konzentration der Investitionen in einem oder zumindest wenigen Mitgliedstaaten (so insbes. SCHÖN in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 743 [774]; SCHÖN, StbJb. 2003/2004, 27 [45]; ferner TUMPEL, DStJG Bd. 23 [2000], 321 [345]; SCHAUMBURG, DStJG Bd. 24 [2001], 225 [251 f.]; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl. 2002, 249). Im Hinblick darauf wird eine „*per-community-limitation*“ gefordert, welche die Anrechnungsbeträge aus sämtlichen Mitgliedstaaten zusammenfaßt (SCHÖN, StbJb. 2003/2004, 27 [45]). Abgesehen von dem dann nicht gelösten Problem von Kapitalanlagen in EG-Drittstaaten, die unter bestimmten Voraussetzungen auch in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen (vgl. SCHÖN in Festschr. Wassermeyer, 2005, 489), stellt sich die Frage, ob die Grundfreiheiten tatsächlich einen Anspruch auf einen Ausgleich eines Anrechnungsüberhangs aus dem einen EU-Mitgliedstaat mit dem „Anrechnungsguthaben“ aus einem anderen Mitgliedstaat verlangen, wenn sowohl Anrechnungsüberhang als auch -guthaben allein aus dem unterschiedlichen Steuerniveau der Staaten resultieren. Ist der Wohnsitzstaat gemeinschaftsrechtlich nicht verpflichtet, das günstigere Steuerniveau des Quellenstaats herbeizuführen, so kann er auch nicht verpflichtet werden, das ungünstigere Steuerniveau des einen Quellenstaats mit dem günstigeren Steuerniveau des anderen Quellenstaats auszugleichen, indem er Anrechnungsbeträge poolt (vgl. auch SCHÖNFELD in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ [Hrsg.], Betriebsstättengewinnermittlung, 2005, Rn. 1123).

► *Vor- und Rücktrag von Anrechnungsüberhängen*?: Im Hinblick auf die Vermeidung einer Doppelbesteuerung gemeinschaftsrechtlich geboten erscheint demgegenüber der bisher nicht geregelte Ausgleich von Anrechnungsüberhängen eines Jahres mit Anrechnungsguthaben anderer Jahre in bezug auf einen bestimmten EU-Quellenstaat. Denn Anrechnungsüberhänge entstehen ua. durch zeitliche Verschiebungen der Besteuerung infolge unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen im In- und Ausland (zB Anwendung von §§ 2a, 15a EStG), dh. Besteuerungsdivergenzen, die sich bei mehrjähriger Betrachtung regelmäßig ausgleichen.

► *Berücksichtigung von Betriebsausgaben* (§ 34c Abs. 1 Satz 4 EStG): Aus der Quellenbesteuerung auf Bruttobasis (insbes. bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) auf der einen Seite und der Ermittlung der ausländ. Einkünfte als Nettogröße im Rahmen der Höchstbetragsberechnung auf der anderen Seite ergeben sich häufig Anrechnungsüberhänge. Das bedeutet, die Doppelbesteuerung wird insofern nicht vermieden, als bei der Berechnung der betreffenden ausländ. Einkünfte Erwerbsaufwendungen abgezogen werden. Dieses Problem wurde durch die rechtsprechungsbrechende Einfügung von § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG (der

über Abs. 6 Satz 1 in Bezug genommen wird) für bestimmte Kategorien betrieblicher Einkünfte durch das StVergAbG noch verschärft. Während der BFH im Hinblick auf die abkommensrechtlich gebotene Abgrenzung zwischen den Einkunftsarten nur die unmittelbar mit den im Ausland erzielten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Ausgaben zum Abzug zugelassen hatte (vgl. BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799; v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657; v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577), werden mit Wirkung ab VZ 2003 auch mittelbar mit den ausländ. Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende BA und BV-Minderungen bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte berücksichtigt. Die zusätzliche Berücksichtigung der idR nach einem indirekten (globalen) Aufteilungsschlüssel zuordenbaren Aufwendungen führt zu einer Verminderung des Höchstbetrags der anrechenbaren ausländ. Steuern. Verglichen mit dem reinen Inlandssachverhalt bewirkt der Abzug von unmittelbar und mittelbar betrieblich veranlaßten Aufwendungen eine Schlechterstellung des Auslandssachverhalts. Ganz gravierend sind die Auswirkungen bei Kreditgewährungen und Lizenzvergaben, wenn den Einnahmen Aufwendungen in (nahezu) gleicher Höhe gegenüberstehen. Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht stellt sich die Frage, ob diese Ungleichbehandlung und damit auch der Abbau der diskriminierenden Doppelbesteuerung in den Verantwortungsbereich des Ansässigkeitsstaats oder des Quellenstaats fällt. In der Bruttobesteuerung hat der EuGH in der Rechtssache „Gerritse“ (EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01, EuGHE 2003, I-5945) einen Verstoß gegen die Dienstleistungsverkehrsfreiheit gesehen, dh. der Quellenstaat ist grds. nur berechtigt, beschränkt stpfl. Einkünfte als Nettobetrag nach Abzug von BA und WK zu besteuern (vgl. SCHÖN, IStR 2004, 289 [293]; SCHNITGER, FR 2003, 745 [748]). Andererseits hat der EuGH in der Rechtssache „de Groot“ (EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-385/00, EuGHE 2002, I-11838) zum Ausdruck gebracht, daß eine stl. Ungleichbehandlung, die sich aus der Nicht-Berücksichtigung ausländ. Steuern bei der inländ. Veranlagung ergibt, eine Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen kann, soweit diese nicht das Ergebnis eines unterschiedlichen Steuerniveaus in den beteiligten Staaten ist. Die vom EuGH entwickelten Grundsätze zur Berücksichtigung des subjektiven Nettoprinzips durch den Ansässigkeitsstaat (sog. „Schumacker-Doktrin“) lassen sich mit Einschränkungen auf die Berücksichtigung des objektiven Nettoprinzips übertragen (vgl. SCHÖNFELD in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ [Hrsg.], Betriebsstättengewinnermittlung, 2005, Rn. 1127, der dementsprechend in § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG grundsätzlich eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der einschlägigen Grundfreiheiten sieht; offen SCHNITGER, BB 2005, 407 [409]). Allerdings wird man hinsichtlich der Anrechnungsüberhänge, die allein aus der gemeinschaftswidrigen Bruttobesteuerung durch den Quellenstaat resultieren, auf die Verantwortlichkeit des Quellenstaats verweisen dürfen (CORDEWENER, FR 2005, 345 [356]). Zu der hiervon zu unterscheidenden Frage der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse durch möglichen (anteiligen) Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte vgl. MENHORN, IStR 2002, 15 ff. einerseits, SCHNITGER, IStR 2002, 478 ff. andererseits.

► *Die fehlende Anrechnungsalternative für Drittstaatensteuern*, die nach Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 3 EStG lediglich von der kstl. Bemessungsgrundlage abgezogen werden können, bewirkt eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der einschlägigen Grundfreiheiten (vgl. SCHÖNFELD in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ [Hrsg.], Betriebsstättengewinnermittlung, 2005, Rn. 1128).

V. Verhältnis des § 26 zu anderen Vorschriften

5 1. Verhältnis zu DBA

Die in den DBA vereinbarten bilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gehen den unilateralen Maßnahmen des § 26 vor (§ 2 AO; vgl. auch Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG). Sieht das DBA die StAnrechnung vor, regelt § 26 grundsätzlich die Technik der Anrechnung (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG); das ist der Regelfall, da die Abkommen selbst nur ausnahmsweise Anrechnungsmodalitäten enthalten. Außerdem findet § 26 Anwendung, wenn die Doppelbesteuerung nach dem DBA nicht vermieden wird (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG). Im Ergebnis wird damit für den DBA-Fall auf die unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung verwiesen, es sei denn, das DBA sieht für die maßgeblichen ausländ. Einkünfte die StFreistellung vor.

6 2. Verhältnis zu §§ 2a, 15a EStG iVm. § 8 Abs. 1

Für die Ermittlung der ausländ. Einkünfte und der Einkünfte im Rahmen der Höchstbetragsberechnung gelten die Verlustausgleichsbeschränkungen der §§ 2a, 15a EStG (R 212a Abs. 2 EStR 2003; OFD Frankf. v. 24.8.1998, RIW 1999, 313). Die Anwendung führt zu Periodenverschiebungen des Anrechnungsvolumens (entsprechend krit. § 34c EStG Anm. 91). Im Jahr der Verlustentstehung ist es idR höher, weil andere positive ausländ. Einkünfte keiner Verlustverrechnung unterliegen. Der nicht ausgleichsfähige Verlust bedingt im Verlustentstehungsjahr eine Erhöhung der Summe der Einkünfte und damit eine Erhöhung der KStBelastung. Zugleich erhöht sich der Höchstbetrag der auf die deutsche KSt. anrechenbaren ausländ. Steuer, da der nicht ausgleichsfähige Verlust auch in den ausländ. Einkünften enthalten ist. In späteren Wj. mindern die nicht ausgeglichenen Verluste positive Einkünfte (§ 2a Abs. 1 Sätze 3 und 4, § 15a Abs. 2 EStG), so daß sich in diesen Perioden der Anrechnungshöchstbetrag entsprechend vermindert. Werden nur negative Einkünfte iSd. § 2a oder § 15a EStG aus dem ausländ. Staat erzielt, entfällt auf diese Einkünfte keine anteilige deutsche KSt., so daß eine im Ausland entrichtete Steuer nicht angerechnet werden kann. Beim StAbzug nach Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34 Abs. 2 EStG erhöhen die auf die negativen ausländ. Einkünfte entfallenden ausländ. Steuern die der Verrechnungsbeschränkung unterliegenden Einkünfte (R 212a Abs. 2 Satz 2 EStR 2003).

7 3. Verhältnis zu weiteren Regelungsbereichen

Tonnagebesteuerung (§ 5a EStG iVm. § 8 Abs. 1): Nach § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG ist die Anwendung der § 34c Abs. 1–3 EStG (iVm. § 8 Abs. 1) für Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr ausgeschlossen, wenn hierfür die Gewinnermittlung nach § 5a EStG beantragt wird.

Gewerbesteuer: Die StAnrechnung hat als tarifäre StErmäßigung keine Auswirkungen auf die GewSt., wohl aber der StAbzug gem. Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 bzw. Abs. 3 EStG (vgl. Anm. 15).

§ 12 Abs. 2 AStG verweist für die Durchführung der Anrechnung der auf die Zwischeneinkünfte erhobenen Steuern auf die Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag auf § 26 Abs. 1 und 6. Die Regelung wird als entsprechende Anwendung der in § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG iVm. Abs. 6 Satz 1 vorgeschriebenen Höchstbetragsberechnung verstanden (vgl. BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, SonderNr. 1

Tz. 12; WASSERMEYER in FWB, § 12 AStG Rn. 25; BURKERT in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, § 12 AStG Rn. 17 ff.).

§ 4 Abs. 2 InvStG verweist für die Anrechnung ausländ. Steuern auf Investmentanteile auf § 26 Abs. 1. Die Regelung ersetzt die früheren Verweisungen in § 40 Abs. 4 KAGG (Ausschüttungen auf Anteilsscheine an einem Wertpapiersondervermögen) und § 19 AuslInvestmG (Ausschüttungen ausländ. Fonds). Es ist eine gesonderte, auf die in einem VZ zugeflossenen Ausschüttungen sowie die ausschüttungsgleichen Erträge aus dem Investmentvermögen bezogene Höchstbetragsberechnung durchzuführen (zusammengefaßt für alle ausländ. Staaten).

Einstweilen frei.

8–9

VI. Verfahrensfragen

1. Veranlagungsverfahren

10

Anrechnung: Die Entscheidung über die StAnrechnung mit der Ermittlung des Höchstbetrags erfolgt grundsätzlich im Veranlagungsverfahren. Dies gilt auch dann, wenn die ausländ. Einkünfte im Gewinnfeststellungsbescheid einer PersGes. festzustellen sind (vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187).

Abzug: Die Entscheidung über den StAbzug nach Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 und 3 EStG erfolgt in der Praxis ebenfalls im Veranlagungsverfahren. Zur Ausübung des Antrags nach § 34c Abs. 2 EStG vgl. Anm. 52. Im Hinblick auf die Rechtsfolge (Abzug bei der Einkünfteermittlung) ist auch eine Berücksichtigung bei der Einkünfteermittlung im Feststellungsverfahren denkbar (vgl. BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 59; SÖHN in HHSp., § 180 AO Rn. 233; SIEGERS in DEJPW, § 26 Rn. 47).

2. Feststellungsverfahren

11

Ausländ. Einkünfte, an denen mehrere Personen beteiligt sind, werden nach § 180 Abs. 5 iVm. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festgestellt. Dies gilt sowohl dann, wenn eine inländ. PersGes. ausländ. Einkünfte erzielt, als auch in dem Fall, wenn mehrere in Deutschland ansässige Personen an einer ausländ. PersGes. beteiligt sind. Festzustellen sind Art/Entstehungsgrund, Höhe und zeitliche Zuordnung der ausländ. Einkünfte, nach Staaten getrennt, sowie Höhe und zeitliche Zuordnung der anrechen- bzw. abziehbaren ausländ. Steuern, ebenfalls pro Staat (s. auch § 34c EStG Anm. 35). Für den StAbzug nach Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 und 3 EStG sind die Höhe und die zeitliche Zuordnung der ausländ. Einkünfte sowie die Höhe und die zeitliche Zuordnung der ausländ. Steuer gesondert festzustellen (vgl. GRÜTZNER, IStR 1994, 65). Über Anrechenbarkeit und Abziehbarkeit der Steuer wird erst bei der Veranlagung der Gesellschafter entschieden.

Einstweilen frei.

12–14

Erläuterungen zu Abs. 1: Direkte Steueranrechnung

15 A. Gesetzessystematischer Ausgangspunkt

Regelungszusammenhang: Abs. 1 regelt als einseitige Maßnahme zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung die Anrechnung der gleichartigen ausländ. Steuer auf die deutsche KSt., wenn dieselben Einkünfte bei derselben kstpl. Person auch in einem ausländ. Staat besteuert werden. Man spricht von direkter Steueranrechnung. Die Vorschrift wird ergänzt durch die Regelungen zu den Modalitäten der Anrechnung in Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 Sätze 2–5 EStG und durch die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs auf bestimmte beschränkt KStpl. (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 6 EStG).

Wirkungsweise: Die StAnrechnung hat im Gegensatz zum StAbzug keinen Einfluß auf die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des KStSubjekts. Die tarifliche KSt. wird um die anrechenbare KSt. ermäßigt, eine StErstattung ist nicht möglich (reine StBetragsermäßigung). Damit werden die ausländ. Einkünfte mindestens in Höhe der inländ. KSt. belastet. Ein Vor- bzw. Rücktrag von Anrechnungsüberhängen ist nicht vorgesehen, wäre allerdings sachgerecht und gemeinschaftsrechtlich auch geboten (s. Anm. 4). Da die Anrechnung am StAbzug und nicht an der Bemessungsgrundlage ansetzt, hat sie anders als der StAbzug (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 und 3 EStG; s. Anm. 53) keinen Einfluß auf die GewSt.

Kein Bestehen eines DBA: Die Anwendung von Abs. 1 setzt grds. voraus, daß mit dem Staat, aus dem die ausländ. Einkünfte stammen, kein DBA besteht. Dies ergibt sich aus Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG. Dieser Grundsatz wird allerdings durch die praktisch bedeutsamen Ausnahmeregelungen in Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Sätze 2–5 EStG durchbrochen (vgl. Anm. 85).

B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1

I. Unbeschränkte Steuerpflicht

16 1. Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige

Die direkte Steueranrechnung verlangt in Abs. 1 unbeschränkte KStPflicht, wird über Abs. 6 aber auch für beschränkt KStpl. zugelassen.

Unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige: Abs. 1 setzt ein unbeschränkt kstpl. Rechtssubjekt voraus. Unbeschränkt stpl. sind die in § 1 Abs. 1 Nr. 1–6 und § 3 Abs. 1 genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland haben. Auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von (partiell) stbefreiten Körperschaften (§ 5) werden erfaßt.

► *Doppelansässigkeit:* Die gleichzeitige unbeschränkte StPflicht im Ausland schließt die Anwendung von Abs. 1 nicht aus. Die Anrechnung beschränkt sich allerdings auf die ausländ. Steuern auf die ausländ. Einkünfte, also keine Anrechnung einer ausländ. Steuer auf inländ. Einkünfte. Für ausländ. Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland und statutarischem Sitz im Ausland ging die Rspr. in der sog. Liechtenstein-Entscheidung (BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87,

BSStBl. II 1992, 972) auf der Grundlage der gesellschaftsrechtlichen Sitztheorie vom Verlust der Rechtsfähigkeit der zuziehenden Gesellschaft aus. Wegen der fehlenden inländ. Zivilrechtsfähigkeit nahm der BFH unbeschränkte KStPflcht nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3 Abs. 1 an, wenn die ausländ. Gesellschaft nach dem Typenvergleich einer KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 oder einer sonstigen Körperschaft iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 2–5 entsprach (zum Typenvergleich s. Betriebsstättenerlaß, BMF v. 24.12.1999, BSStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.5.2; v. 19.3.2004, BSStBl. I 2004, 411). Gleiches galt für den umgekehrten Fall der Verlegung der Geschäftsleitung einer nach deutschem Recht gegründeten KapGes.; auch dies führte zum Verlust der Rechtsfähigkeit. Nach der neueren EuGH-Rspr. (EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 „Centros“, EuGHE 1999, I-1459; v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 „Überseering“, EuGHE 2002, I-9919; vgl. auch BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BFH/NV 2003, 969) behält eine unter der Gründungstheorie errichtete KapGes., die ihre Geschäftsleitung nach Deutschland verlegt (sog. Zuzugsfall), ihre Rechtsfähigkeit und ist somit unbeschränkt stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1. Dies gilt jedenfalls im Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EGV). Zu den Folgen der EuGH-Rspr. für das Erfordernis eines Typenvergleichs und den Zuzug einer in einem Staat mit Sitztheorie gegründeten KapGes. vgl. J. HEY, Der Konzern 2004, 577 (582f.).

Für beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige gilt Abs. 6 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 6 EStG (vgl. Anm. 110).

Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Körperschaftsteuerpflicht: Bei einem Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter oder von beschränkter zu unbeschränkter StPflcht kommt es für die Anwendung von Abs. 1 darauf an, wann die ausländ. Einkünfte bezogen wurden; der Zeitpunkt der Steuerentrichtung ist nicht relevant. Für die während der Zeit der beschränkten StPflcht erzielten Einkünfte gilt Abs. 6 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 6 EStG, auch wenn die während der Zeit der beschränkten StPflcht erzielten Einkünfte nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG iVm. § 8 Abs. 1 in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht einzubeziehen sind (vgl. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004; für zwei getrennte Veranlagungen unter Hinweis auf § 7 Abs. 3 Satz 3 SIEGERS in DEJPW, § 26 Rn. 68; BLÜMICH/TÄSKE, § 26 Rn. 11; ERNST & YOUNG/LANG, § 7 Rn. 15 f.).

Mitunternehmenschaften: Bei der Beteiligung an einer inländ. oder ausländ. PersGes., die ausländ. Einkünfte erzielt, kommt es für die Anrechnungsberechtigung auf die unbeschränkte KStPflcht des Mitunternehmers an (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BSStBl. II 1988, 663). Bei der Beteiligung einer inländ. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an einer ausländ. Gesellschaft ist zu prüfen, ob es sich bei dieser um eine Mitunternehmenschaft oder um eine Körperschaft handelt. Diese Frage ist ausschließlich aus Sicht des deutschen Rechts zu beantworten. Im Rahmen des sog. Typenvergleichs sind Rechtsstruktur und Aufbau der Personenvereinigung mit den wesentlichen Merkmalen einer deutschen PersGes. sowie einer deutschen KapGes. zu vergleichen (vgl. RFH v. 12.2.1930 – VI A 899/27, RSStBl. 1930, 444; BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BSStBl. II 1992, 972; v. 15.3.1995 – II R 24/91, BSStBl. II 1995, 653; Betriebsstättenerlaß, BMF v. 24.12.1999, BSStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.5.2; v. 19.3.2004, BSStBl. I 2004, 411 zur US-amerikanischen LLC). Entspricht die Personenvereinigung mehr einer deutschen PersGes. (insbes. unbeschränkte Haftung mindestens eines Gesellschafters, personalistische Struktur, Übertragung von Gesellschaftsanteilen nur mit Zustimmung) und stl. Mitunternehmenschaft, dann wird sie nach innerstaatlichem Recht grds. als eine solche behandelt.

Für einkommensteuerpflichtige Personen gilt § 34c EStG.

17 **2. Identität des Steuersubjekts im In- und Ausland**

Abs. 1 regelt den Fall der direkten Steueranrechnung für bestimmte ausländ. Einkunftsteile, fordert also im Grundsatz Steuersubjektidentität beim Anrechnungsberechtigten im In- und Ausland. Es ergeben sich verschiedene Zurechnungsfragen und Qualifikationskonflikte.

Subjektidentität bedeutet, daß der inländ. Schuldner auch Schuldner der ausländ. Steuer sein muß. Die unbeschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die die ausländ. Einkünfte nach deutschem StRecht erzielt, muß zugleich Schuldner der ausländ. Steuer sein, deren Anrechnung sie begehrt. Entscheidend für die StSchuldnerschaft ist, wer rechtlich StSchuldner ist (§ 38 AO). Unerheblich ist, wer haftet oder wer zahlt. Entscheidend ist, für wessen Rechnung gezahlt wird. Die Erhebung der ausländ. Steuer durch Einbehaltungs- und Abführungsverpflichtung an der Quelle ist der Regelfall bei Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren. Es handelt sich in diesen Fällen um das Entstehen für eine fremde StSchuld.

Zurechnungsfragen:

► *Basisgesellschaften:* Ausländ. Basisgesellschaften ohne wirtschaftliche Substanz und Funktion wurden jedenfalls nach der älteren Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 10.6.1992 – I R 105/89, BStBl. II 1992, 1092) nicht anerkannt, dh. ihnen wurde nach § 42 AO die Abschirmwirkung versagt. Ob der BFH diese Rspr. für Basisgesellschaften im Europäischen Rechtsraum aufrechterhält, muß im Hinblick auf das BFH-Urt. v. 25.2.2004 – I R 42/02 (IStR 2004, 527) bezweifelt werden, ist aber im Ergebnis offen. Nach der älteren Rspr. (BFH v. 24.2.1976 – VIII R 155/71, BStBl. II 1977, 265) wurde die Anrechnung der ausländ. Steuern der Basisgesellschaft bei den inländ. Gesellschaftern nicht gewährt, da keine Subjektidentität gegeben sei (s. auch BMF v. 12.4.2005, Verwaltungsgrundsätze „Verfahren“, BStBl. I 2005, 570 Tz. 5.4); auch hier zeichnet sich möglicherweise eine Änderung der Rspr. ab (offen BFH v. 1.4.2003 – I R 39/02, BStBl. II 2003, 869 zu § 34c Abs. 3 EStG). UE ist die Identität des StSchuldners gegeben, da die Rechtsfolge des Durchgriffs (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO) auch die Zurechnung der ausländ. Steuer zu den Anteilseignern deckt (iE ebenso § 34c EStG Anm. 56; aA BLÜMICH/TÄSKE, § 26 Rn. 15). Im Regelfall werden allerdings die Einkünfte nicht aus dem ausländ. Staat stammen.

► *Investmentvermögen:* Anrechnungsberechtigt ist nicht der Fonds, sondern entsprechend dem Transparenzprinzip der unbeschränkt stpfl. Inhaber der Investmentanteile (§ 4 Abs. 2 InvStG; früher § 19 AuslInvestmG; § 40 Abs. 4 KAGG).

► *Nießbrauch/Treuhand/Sicherungseigentum:* Werden Einkünfte im Ausland dem zivilrechtlichen Eigentümer (Treuhänder; Sicherungsnehmer; Eigentümer beim Nießbrauch) und im Inland gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO dem wirtschaftlichen Eigentümer (Treugeber; Sicherungsgeber; Nießbraucher) zugerechnet, dann darf der mit der ausländ. Steuer wirtschaftlich belastete wirtschaftliche Eigentümer diese von einem anderen geschuldete Steuer anrechnen (vgl. BFH v. 5.2.1992 – I R 9/90, BStBl. II 1992, 607).

► *Organschaft:* Die ausländ. Steuer auf Einkünfte der Organgesellschaft (OG) kann beim Organträger (OT) angerechnet werden, obwohl keine Identität des StSchuldners vorliegt. Dies ergibt sich aus § 19 Abs. 1 (bzw. aus § 19 Abs. 2 bei estpfl. OT), der die Anwendung der Tarifvorschriften, also auch des § 26 Abs. 1, beim OT anordnet, wenn die Anwendungsvoraussetzungen bei der OG erfüllt sind. Für beschränkt stpfl. OT ergibt sich die Anrechnungsberechtigung aus

§ 19 Abs. 4: Die Anrechnung ist unter den Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 6 EStG möglich. Ist der OT eine PersGes., ist auf die einzelnen Gesellschafter abzustellen (§ 19 Abs. 3); für diese gilt dann entweder § 26 Abs. 1 oder § 34c EStG; die anrechenbare ausländ. Steuer wird aufgeteilt.

Qualifikationskonflikte:

► *Gleiche stl. Qualifikation wie im Ausland:* Wird eine ausländ. juristische Person im Inland für stl. Zwecke als solche anerkannt, dh. als intransparent betrachtet, ergeben sich keine Probleme hinsichtlich der Subjektidentität. Anrechnungsbe-rechtigt ist der Anteilseigner in bezug auf die Quellensteuern. Unproblematisch ist auch eine ausländische PersGes., die im Aus- und Inland als stl. transparent behandelt wird; in beiden Staaten sind StSchuldner die Mitunternehmer; die ausländ. Steuer ist ihnen anteilig entsprechend der Einkünfteaufteilung zuzurechnen.

► *Inländ. Qualifikation einer ausländ. PersGes./KapGes. als stl. intransparent:* Wird eine ausländ. Personenvereinigung im Ausland als transparent behandelt und wie eine Mitunternehmerschaft besteuert (zB Option einer Körperschaft zur transparenten Besteuerung in den USA nach dem „Check-the-box“-Verfahren) und im Inland nach dem Typenvergleich stl. als KStSubjekt eingeordnet, ergeben sich Schwierigkeiten bei der StAnrechnung; denn nach deutschem StRecht wird die Gesellschaft besteuert, im Ausland die den Gesellschaftern zuzurechnenden Einkünfte (verschiedene StSchuldner). Die abkommensrechtliche Behandlung ist str. (vgl. VOGEL in VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 1 OECD-MA Rn. 25 ff. mwN). Die StAnrechnung sollte allerdings gewährt werden, da wirtschaftlich dasselbe StSubjekt belastet ist (vgl. WASSERMEYER, IStR 1995, 49 [51]; Billigkeitsgesichtspunkte; SIEGERS in DEJPW, § 26 Rn. 120).

► *Inländ. Qualifikation einer ausländ. Körperschaft als transparent:* Behandelt das deutsche StRecht das ausländ. Rechtssubjekt, welches im anderen Staat als stl. intransparent angesehen wird (zB aufgrund einer anderen zivilrechtlichen Qualifikation oder aufgrund von Optionslösungen wie den „Check-the-box-rules“ in den USA), nach Typenvergleich als Mitunternehmerschaft iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, so ist die ausländ. Steuer auf den Gewinn der Gesellschaft als Steuer der Mitunternehmer zu werten und bei diesen (anteilig) anrechenbar; nicht angerechnet werden können ausländ. Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen aus der ausländ. PersGes., da diese Zuflüsse nach deutschem StRecht als nicht stbare „Entnahmen“ behandelt werden. Die Auffassung der FinVerw. zu dieser Form von Qualifikationskonflikten ist nicht immer konsequent (zur Verwaltungsauffassung vgl. BMF v. 13.1.1997, BStBl. I 1997, 97 zur tschechischen/slowakischen PersGes.; v. 21.7.1997, BStBl. I 1997, 724 zur slowenischen PersGes.; v. 1.10.1997, BStBl. I 1997, 863 [Rumänien]; v. 28.5.1998, BStBl. I 1998, 557 [Spanien]; v. 25.8.1997, BStBl. I 1997, 796 [Tunesien]; v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411 [US-amerikanische LLC]; krit. COURAGE, IWB F. 5 Gr. 2, 227 ff.).

Einstweilen frei.

18

II. Ausländische Einkünfte

1. Katalog der ausländischen Einkunftsarten

19

Maßgeblichkeit von § 34d EStG: Der unbeschränkt Stpfl. muß mit ausländ. Einkünften zu einer der deutschen KSt. entsprechenden Steuer herangezogen werden. Was ausländ. Einkünfte sind, bestimmt sich grds. nach dem abschlie-

ßenden Einkünftecatalog in § 34d EStG. Zwar verweist § 26 nicht ausdrücklich auf § 34d EStG, wohl aber in Abs. 6 Satz 1 auf § 34c Abs. 1–5 EStG, auf den wiederum ausdrücklich in § 34d EStG Bezug genommen wird (allgem. Meinung; vgl. GOSCH/ROSER, § 26 Rn. 48). Abweichungen können sich bei Bestehen eines DBA ggf. aus eigenständigen abkommensrechtlichen Definitionen der ausländ. Einkünfte ergeben (vgl. BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261; zu Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 EStG s. Anm. 81).

Abschließender Einkünftecatalog: Der Catalog der ausländ. Einkünfte in § 34d EStG ist abschließend und damit auch lückenhaft (krit. dazu SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 15.32, 15.37). Liegen zwar ausländ. Einkünfte, aber keine iSd. § 34d EStG vor, kommt eine Anrechnung nicht in Betracht, möglicherweise aber ein Abzug nach Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 3 EStG; denn § 34c Abs. 3 EStG setzt voraus, daß keine ausländ. Einkünfte iSd. § 34d EStG vorliegen.

Ausland: Einkünfte iSd. § 34d EStG sind ausländ., wenn sie zu Steuerquellen im Ausland gehören. Nicht ausreichend ist allein der Sitz der die Einkünfte erzielenden Gesellschaft in einem ausländ. Staat (vgl. BFH v. 24.3.1998 – I R 38/97, BStBl. II 1998, 471). Ausland ist das Hoheitsgebiet, das nicht zum deutschen Hoheitsgebiet gehört und das nicht hoheitsfrei ist (vgl. BFH v. 14.6.1991 – VI R 185/87, BStBl. II 1991, 926 zur Antarktis). Zum ausländ. Hoheitsgebiet gehört auch die Luftsäule über dem Staatsgebiet (vgl. BFH v. 14.12.1989 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319).

20 2. Geltung der isolierenden Betrachtungsweise

Obwohl eine dem § 49 Abs. 2 EStG entsprechende Vorschrift fehlt, erfolgt die Anwendung von § 34d EStG unter Berücksichtigung einer isolierenden Betrachtungsweise der ausländ. Einkünfte, die sich praktisch als Spiegelbild der isolierenden Betrachtungsweise für die Anwendung von § 49 EStG darstellt. Für die Zuordnung von ausländ. Einkünften kommt es allein auf die Betätigung des Stpfl. im Ausland an; inländ. Besteuerungsmerkmale bleiben außer Betracht, soweit sie die Annahme ausländ. Einkünfte ausschließen (vgl. BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657). So können zB ausländ. Einkünfte vorliegen, wenn eine inländ. GmbH ohne Betriebsstätte oder ständigen Vertreter Einkünfte aus der Verpachtung von Immobilien oder Nutzungsüberlassung von gewerblichem Know-how im Ausland erzielt. Diese Einkünfte sind ihrer Art nach Einkünfte iSd. § 34d Nr. 7 und Nr. 8 Buchst. c EStG, so daß es sich infolge der isolierenden Betrachtungsweise um ausländ. Einkünfte handelt. Diese Einkünfte – isoliert betrachtet solche aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte iSd. § 22 EStG – werden aber über § 34d Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG als gewerbliche Einkünfte erfaßt. Dadurch wird, nachdem die ausländ. Einkünfte mittels der isolierenden Betrachtungsweise festgestellt worden sind, eine Zuordnung zu der vorrangigen Einkunftsart vorgenommen. Die Bestimmung der Einkünfte anhand von bestimmten subsidiären Einkunftsarten iSd. § 34d EStG unter Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise wirkt sich auch auf die Ermittlung der Einkünfte aus (s. dazu Anm. 21).

3. Ermittlung der ausländischen Einkünfte

21 a) Grundlagen der Ermittlung

Maßgeblichkeit des deutschen Steuerrechts: Die ausländ. Einkünfte sind nach deutschem StRecht nach den für die maßgebliche Einkunftsart geltenden

Einkünfteermittlungsvorschriften (§§ 4 ff. EStG) zu bestimmen (vgl. BFH v. 16.5.2001 – I R 102/00, BStBl. II 2001, 710; R 212b EStR 2003). Die ausländ. Einkünfte werden entweder als Gewinn (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) oder als Überschuß der Einnahmen über die WK (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) ermittelt. Die deutsche für die Anrechnung maßgebliche StBemessungsgrundlage kann somit von der ausländ. Bemessungsgrundlage abweichen (vgl. BFH v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94). Zu einer Abweichung kommt es insbes., wenn der Quellenstaat die Steuer auf die Einnahmen erhebt (Bruttobesteuerung), aber auch infolge von unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften und Gewinnabgrenzungsmethoden.

Einnahmen: Der ausländ. Quelle sind alle mit ihr in unmittelbarem und mittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Einnahmen zuzuordnen. Für die Zuordnung von Einnahmen zu einer ausländ. Betriebsstätte gelten die allg. Zuordnungsgrundsätze (vgl. Betriebsstättenerlaß, BMF v. 24.12.1999; BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.2 ff.; § 49 EStG Anm. 240 ff.). Die Übernahme einer ausländ. Quellensteuer durch den Schuldner des Leistungsentgelts gehört zu den Einnahmen (vgl. BFH v. 25.4.1990 – I R 79/88, BStBl. II 1990, 1086).

Ausgaben: Für BA und WK gilt grds. das Veranlassungsprinzip (§§ 4 Abs. 4; 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte geht es jedoch darüber hinaus um die Zuordnung von bestimmten Aufwendungen zu den inländ. oder ausländ. Erträgen bzw. im Hinblick auf die „per-country-limitation“ um die Zuordnung zu bestimmten ausländ. Einnahmequellen aus einem Staat. Zur wirtschaftlichen Zuordnung von Aufwendungen zum inländ. Stammhaus und zur ausländ. Betriebsstätte vgl. § 49 Anm. 240 ff.; BMF v. 24.12.1999; BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.7 u. 3.

► *Rechtsprechungsbreakende Gesetzesänderung mit Wirkung ab VZ 2003:* Mit der Einfügung von § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG (hier iVm. Abs. 6 Satz 1) durch das StVerg-AbG v. 16.5.2003 (vgl. Anm. 2) wurde die bis einschließlich VZ 2002 geltende „steuergünstige“ BFH-Rspr. suspendiert. Nach der Neuregelung sind bei der Ermittlung von bestimmten ausländ. Einkünften (iSd. § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c EStG), die in einem inländ. Betrieb anfallen, BA und BV-Minderungen abzuziehen, die mit den Einnahmen, die diesen ausländ. Einkünften zugrunde liegen, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Nach der Gesetzesbegründung führt die BFH-Rspr. zu einer „sachlich nicht gerechtfertigten Erhöhung der ausländ. Einkünfte bei der Berechnung des Höchstbetrags“ (BTDrucks. 15/119, 40; BRDrucks. 866/02, 61). Für VZ ab 2003 sind somit auch Aufwendungen zu berücksichtigen, die in einem nur mittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den ausländ. Einnahmen stehen. Das sind in der Praxis vor allem Finanzierungskosten, die nicht im Hinblick auf einen bestimmten Aktivposten (zB Darlehensvergabe, Anteilerwerb) anfallen, und allgemeine, nicht direkt zuzuordnende Verwaltungskosten (Personal-, Sach- und Gemeinkosten), die nur nach einem indirekten Aufteilungsschlüssel global zugeordnet werden können. Eine konkret-objektbezogene Refinanzierung der ausländ. Portfolioanlagen ist nicht mehr erforderlich, um Finanzierungskosten den ausländ. Einnahmen zuzuordnen. Erfasst werden jetzt wohl auch Zuführungen zu Rückstellungen sowie steuerwirksame Teilwertabschreibungen (vgl. LÜDICE, IStR 2003, 433 [434]; MÜLLER-DOTT, DB 2003, 1468 [1470]). Mittelbar wirtschaftlich veranlaßte Ausgaben sind den ausländ. Einkünften auch dann zuzuordnen, wenn im Wj. keine Einnahmen aus dem ausländ. Staat zufließen (vgl. KAMINSKI/STRUNK, Stbg. 2003, 253 [254]; GROTHERR im Festschr. Wassermeyer, 2005, 303 [316]; aA MÜLLER-DOTT in FWB, § 26 Rn. 89.4). Nicht abziehbare BA (zB Refinanzierungszin-

sen, die unter § 8a fallen) sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen (glA. MÜLLER-DOTT in FWB, § 26 Rn. 95; aA SIEGERS in DEJPW, § 26 Rn. 169).

► *Belastungswirkung von § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG:* Die Zuordnung der nur mittelbar mit den ausländ. Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden BA und BV-Minderungen kann zum einen zu einer Verminderung des Anrechnungshöchstbetrags führen. Dies führt zu einer Erhöhung der KStBelastung auf die ausländ. Einkünfte. Gleichzeitig erhöht sich die inländ. StBemessungsgrundlage, da die den ausländ. Einnahmen zugeordneten BA und BV-Minderungen nicht mehr bei der Ermittlung der im Inland stpfl. Einkünfte berücksichtigt werden können (vgl. GROTHERR in Festschr. Wassermeyer, 2005, 303 [304]).

► *Spezielle Aufwandsrechnungsgrundsätze für Überschusseinkunftsarten bis einschließlich VZ 2002:* Für die Einkünfte, die ihrer Art nach Überschusseinkünfte sind, aber wegen der Subsidiaritätsklausel in § 34d Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu den gewerblichen Einkünften gehören, ergaben sich nach der Rspr. des BFH Besonderheiten. Dies sind insbes. ausländ. Einkünfte aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie aus Leistungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG (§ 34d Nr. 6, 7 und 8 Buchst. c EStG). Der BFH hat hierzu entschieden, daß derartigen ausländ. Einnahmen nur solche BA zuzuordnen sind, die isoliert betrachtet die Eignung haben, WK bei den entsprechenden Überschusseinkunftsarten zu sein, insbes. bei Zinsen und Dividenden in die Bemessungsgrundlage der Kapitaleinkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG einzugehen (vgl. BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799; v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657; v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577). Das bedeutet im wesentlichen, daß nur mittelbar zuzuordnende Aufwendungen nicht geeignet sind, die ausländ. Einnahmen zu schmälern. Insbes. Finanzierungskosten von Versicherungsunternehmen und Kreditinstituten können nur dann berücksichtigt werden, wenn das Darlehen aufgenommen wurde, um nachweisbar ein Darlehen an einen anderen zu vergeben oder Anteile zu erwerben (BFH v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577). Eine allgemeine Refinanzierung mit vorhandenen Eigenmitteln genügt nicht, um den erforderlichen konkreten Veranlassungszusammenhang herzustellen. Verwaltungskosten können danach nur abgezogen werden, wenn sie direkt bestimmten Einnahmen zugeordnet werden können (zB Reise-, Raum- und Personalkosten; vgl. BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657). Nicht berücksichtigungsfähig sind auch Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, Darlehensforderungen oder andere WG, Forderungsverluste und Aufwendungen, die sich durch Rückstellung oder passive Rechnungsabgrenzungsposten ergeben (BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799). Nach der Rspr. erfolgte somit eine spezifische Einkünfteermittlung für Zwecke der Anrechnung (vgl. PILTZ, IStR 1995, 71 ff.).

22 b) Einzelfragen der Ermittlung

Währungsveränderungen: Die den ausländ. Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen und Ausgaben sind, wenn sie in ausländ. Währung anfallen, auf der Grundlage der von der Europäischen Zentralbank täglich veröffentlichten Euro-Referenzkurse umzurechnen. Ermittelt die Körperschaft ihre Einkünfte durch Einnahme-Überschuß-Rechnung bzw. nach § 4 Abs. 3 EStG, ist der Umrechnungskurs am Tag des Zuflusses bzw. am Tag des Abflusses maßgebend. Für Körperschaften, die ihren Gewinn nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung ermitteln (§ 5 Abs. 1 EStG), gilt das sog. Zeitbezugsverfahren, dh. umgerechnet wird zu dem im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles maßgeblichen Geld- oder Briefkurs (vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R

117/87, BStBl. II 1990, 57; v. 9.8.1989 – I B 118/88, BStBl. II 1990, 175). Da Forderungen und Verbindlichkeiten bei ihrer erfolgswirksamen Erfassung umgerechnet werden, können sich bei späterer Zahlung infolge von Kursveränderungen Währungsgewinne oder Währungsverluste ergeben. Diese Währungsverluste bzw. -gewinne resultieren aus der Verwaltung der Forderung bzw. Verbindlichkeit; sie sind nicht auf die Erzielung von ausländ. Einkünfte zurückzuführen (vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865; GOSCH/ROSER, § 26 Rn. 75); die FinVerw. will die Kursverluste/-gewinne den ausländ. Einkünften zuordnen, sie aber erst in die Anrechnung des Jahres der Verlust-/Gewinnentstehung als negative/positive Einkünfte einbeziehen (vgl. FinMin. NRW v. 1.3.1974, DB 1974, 557 = StEK § 34c EStG Nr. 76 zu Währungsverlusten; BLÜMICH/TÄSKE, § 26 Rn. 25b).

Spenden: Abziehbare Spenden einer Körperschaft (§ 9 Abs. 1 Nr. 2) mindern nicht die ausländ. Einkünfte. Die Vorschriften zum Spendenabzug haben zwar Gewinnermittlungscharakter (vgl. BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177), so daß insoweit anteilmäßig auch die ausländ. Einkünfte zu mindern wären; die FinVerw. nimmt jedoch den Abzug erst bei der Errechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte vor und läßt insoweit die Einkünfte ungekürzt (s. R 74 Abs. 1, R 29 Abs. 1 KStR 2004).

Ausländische Quellensteuern sind bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte nicht abziehbar (§ 10 Nr. 2). Das gilt auch dann, wenn der ausländ. Auftraggeber die Übernahme der Quellensteuer als Teil des Entgelts behandelt mit der Folge, daß die BE entsprechend erhöht werden (vgl. BFH v. 25.4.1990 – I R 79/88, BStBl. II 1990, 1086).

Gewerbsteuer wird bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte nicht als BA berücksichtigt, da sie nicht durch ausländ. Einnahmen veranlaßt ist (§ 4 Abs. 4 EStG). Gewstl. Mehrbelastungen, die durch die ausländ. Einkünfte entstehen, bleiben außer Betracht.

BFH v. 27.10.1977 – IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100; v. 28.1.1984 – IV R 236/80, BStBl. II 1984, 347; v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657.

Anwendung von §§ 2a, 15a EStG iVm. § 8 Abs. 1: s. Anm. 6.

Nachträgliche Einkünfte: Bei der Qualifizierung von nachträglichen Einkünften nach Beendigung der Auslandstätigkeit als solche iSd. § 34d EStG kommt es darauf an, wie sich die den Einkünften zugrunde liegenden Leistungen im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Leistungserbringung dargestellt haben (vgl. auch H 212g EStH 2003; Betriebsstättenerlaß, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.9.2). Entscheidend ist die Veranlassung durch die Einkunftsquelle, nicht der Zeitpunkt der stl. Erfassung der Einkünfte.

Im Inland nicht besteuerte Einkünfte: Ausländ. Einkünfte, die im Inland nicht stbar oder sachlich stbefreit sind, werden bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte pro Staat nicht erfaßt. Dies gilt auch für nach DBA stfreie Einkünfte (vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187; § 34c EStG Anm. 92; aA WASSERMAYER, FR 1991, 680 [681 f.]; SCHNITGER, IStR 2003, 298 [299 f.]).

► *Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben in § 8b Abs. 5:* Das typisierte BA-Abzugsverbot iHv. 5 vH der Bezüge iSv. § 8b Abs. 1 führt im wirtschaftlichen Ergebnis dazu, daß die Dividende im Inland nur zu 95 vH freigestellt wird und iHv. 5 vH der KStBesteuerung unterliegt. Eine Einbeziehung dieser partiell besteuerten Dividendeneinkünfte in die Ermittlung der ausländ. Einkünfte und damit in die Höchstbetragsberechnung ist gleichwohl abzulehnen. Denn die Dividendeneinnahmen bleiben weiterhin zu 100 vH stfrei (glA KIRCHHOF/GOSCH V.

§ 34c EStG Rn. 14; aA SCHNITGER, IStR 2003, 298 [301 ff.]). Das Ergebnis ist insofern unbefriedigend, als die Anrechnung der ausländ. Quellensteuer damit von der gesetzlichen Konzeption – Besteuerung von 5 vH der Einnahmen einerseits und Besteuerung von 5 vH der BA andererseits – abhängig ist.

Im Ausland nicht besteuerte Einkünfte:

► *Rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung mit Wirkung ab VZ 2003:* Durch eine Gesetzesänderung im Rahmen des StVergAbG wurde die bis einschließlich VZ 2002 geltende günstige BFH-Rspr. (s.u.) zumindest teilweise „kassiert“. Mit Wirkung ab VZ 2003 bestimmt der neu eingefügte § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG (hier iVm. Abs. 6 Satz 1), daß bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte pro Staat diejenigen ausländ. Einkünfte nicht zu berücksichtigen sind, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht nicht besteuert werden. Der Gesetzgeber begründet die Änderung damit, daß die im Ausland nicht besteuerten Einkünfte keiner Doppelbesteuerung unterliegen (BTDrucks. 15/119, 40; BTDrucks. 15/481, 15; krit. LÜDICKE, IStR 2003, 433 [434]). Sachlich werden allerdings nur diejenigen ausländ. Einkünfte nicht erfaßt, die aus Rechtsgründen keiner Besteuerung im Ausland unterliegen (zB StBefreiungen, Freibeträge, Ausnahmeregelungen, Erlaß); weiterhin berücksichtigungsfähig sind die Einkünfte, bei denen die Besteuerung im Ausland aus tatsächlichen Gründen (zB Verlustverrechnung, keine Kenntnis der ausländ. FinBeh.) unterbleibt (vgl. § 34c EStG Anm. J 03–5). Außerdem muß es sich um eine generelle Nichtbesteuerung aus Rechtsgründen handeln, nicht gemeint sind Fälle, in denen es nur zu einer zeitlichen Verschiebung der Besteuerung kommt (vgl. KAMINSKI/STRUNK, Stbg. 2003, 253 [254]). Auswirkungen hat die Änderung in den Fällen, in denen aus demselben Staat noch weitere dort besteuerte Einkünfte bezogen werden und die ausländ. Steuer höher ist als die anteilige deutsche KSt. auf diese ausländ. Einkünfte (LÜDICKE, IStR 2003, 433 [434]). Zur Anwendung von § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG in DBA-Fällen s. Anm. 87 und 93).

► *Bis einschließlich VZ 2002 geltende Rechtslage:* Nach der BFH-Rspr. sind als ausländ. Einkünfte auch solche Einkünfte zu berücksichtigen, die im Ausland nicht stpfl. sind, aber im Inland zur Besteuerung herangezogen werden (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261). Die deutsche Steuer entfällt auch dann auf die aus einem bestimmten Staat stammenden Einkünfte, wenn sie in diesem Staat nicht besteuert werden. Aus welchem Grund im Herkunftsstaat nicht besteuert wird, ist irrelevant: Dies kann gleichermaßen auf dem Fehlen einer sachlichen StPfl., auf einer gesetzlichen StBefreiung, auf einem Erlaß oder auf einer tatsächlichen Nichtbesteuerung beruhen.

23–24 Einstweilen frei.

III. Heranziehung zu einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen

25 1. Heranziehung

Der Stpfl. muß zu der ausländ. Steuer in dem Herkunftsstaat „herangezogen“ werden. Das bedeutet, daß die ausländ. Steuer durch den ausländ. Staat bzw. einen ausländ. Hoheitsträger des Staats im Wege hoheitlicher Maßnahmen festgesetzt und erhoben wird. Dies gilt auch für optional festgesetzte Steuern (Ausübung eines gesetzlichen oder verwaltungsseitigen Optionsrechts durch den

Stpfl.). Eine freiwillige Steuerzahlung bzw. -vorauszahlung ist dagegen ohne Bedeutung.

2. Ausländische Steuer, die der deutschen Körperschaftsteuer entspricht 26

Vergleichbarkeit: Entscheidend für die „strukturelle Entsprechung“ ist die Identität des Besteuerungsgegenstands (vgl. BFH v. 27.3.1996 – I R 49/95, BStBl. II 1997, 91). Die Vergleichbarkeit ist dann gegeben, wenn es sich um eine Abgabe auf Einkommen bzw. Ertrag handelt, die sich am Prinzip der Leistungsfähigkeit orientiert. Dabei muß die Bemessungsgrundlage nicht das gesamte Einkommen des StSubjekts sein, ein Teilbereich oder „Einkommensausschnitt“ ist ausreichend (vgl. RFH v. 20.10.1923 – GrS D 2/23, RFHE 13, 28; FinMin. NRW v. 10.6.1988 [koordinierter Ländererlaß], StEK EStG § 34c Nr. 150 zur Einordnung der irischen „Capital Gains Tax“ als der deutschen ESt./KSt. entsprechend). Nicht erforderlich ist eine Bezeichnung der Abgabe als „Steuer“ (RFH v. 29.11.1926 – GrS 4/26, RFHE 20, 21). Unerheblich ist der StSatz, die Tarifart, die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage, die fiskalische Bedeutung der Abgabe im anderen Staat und die Erhebungsform, also ob die Steuer/Abgabe durch Veranlagung oder durch Quellensteuerabzug erhoben wird (vgl. BFH v. 5.2.1992 – I R 9/90, BStBl. II 1992, 607). Die Vergleichbarkeit mit der deutschen KSt. kann auch dann gegeben sein, wenn die ausländ. Steuer nicht für das ganze Staatsgebiet erhoben wird, sondern nach Vorschriften eines Gliedstaats/Landes, einer Provinz, einer Gemeinde oder eines anderen Steuerhoheitsträgers des ausländ. Staats nur für einen Teil des Staatsgebiets gilt. Somit können auch mehrere im Ausland erhobene Steuern grundsätzlich anrechenbar sein.

Verzeichnis ausländischer Steuern: Die FinVerw. (BMF) hat in Anl. 6 zu H 212a EStH 2003 eine Liste ausländ. Steuern von Nicht-DBA-Staaten veröffentlicht, die nach ihrer Auffassung der deutschen ESt. bzw. KSt. entsprechen sollen. Dieses Verzeichnis ist nicht abschließend. Über die Vergleichbarkeit dort nicht aufgeführter ausländ. Steuern mit der deutschen ESt. bzw. KSt. soll das BMF entscheiden (H 212a EStH 2003). Der Einstufung der FinVerw. als „entsprechend“ dürfte als Typisierungsrichtlinie über den Gleichheitsgrundsatz (Selbstbindung der Verwaltung) begrenzte Bindungswirkung auch für die Finanzgerichte zukommen (Würdigung ausländ. Rechtsstatsachen; vgl. § 34c EStG Anm. 62; BFH v. 31.10.1990 – I R 3/86, BStBl. II 1991, 610; v. 5.2.1992 – I R 9/90, BStBl. II 1992, 607; aA SIEGERS in DEJPW, § 26 Rn. 74).

Keine der deutschen Körperschaftsteuer entsprechende Steuern sind insbes. ausländ. Verkehr- und Verbrauchsteuern, Real- und Vermögensteuern, Liefergewinnsteuern, Zölle, Export- und Importabgaben, Konzessionsabgaben (zB Förderzinsabgaben auf Erdöl, Erdgas oä.), Sozialversicherungsbeiträge und stl. Nebenleistungen (Säumniszuschläge, Zinsen, Zwangsgelder) und Steuerstrafen (zB Strafzuschläge), auch soweit sie mit einer der deutschen KSt. entsprechenden ausländ. Steuer zusammenhängen. Möglicherweise können solche Steuern, Abgaben, Nebenleistungen oder Strafen nach Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 3 EStG oder als BA abgezogen werden. Freiwillige Zahlungen sind keine Steuern.

3. Steuererhebung in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen 27

Die Steuer muß in dem Staat erhoben werden, aus dem die ausländ. Einkünfte stammen.

Keine Drittstaatensteuern: Es werden somit nur Steuern des Quellenstaats erfaßt und nicht sog. Drittstaatensteuern (zB bei doppelter unbeschränkter

StPflicht der Körperschaft). Diese sind nicht anrechenbar, sondern nur nach Maßgabe von Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 3 EStG abziehbar.

Aus dem die Einkünfte stammen: Die Herkunft der Einkünfte bestimmt sich nach den Kriterien des § 34d EStG (vgl. Anm. 19). Nicht berücksichtigt werden Steuern auf Einkünfte, die keine ausländ. Einkünfte iSd. § 34d EStG sind. In DBA-Fällen „stammen“ Einkünfte dann aus dem Vertragsstaat, wenn die Einkünfte im Abkommen als solche definiert werden oder wenn dem Vertragsstaat ein Quellensteuerrecht zusteht (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261).

28–29 Einstweilen frei.

IV. Festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer

30 1. Festgesetzte Steuer

Für die direkte Steueranrechnung wird in Abs. 1 kumulativ verlangt, daß es sich um eine festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländ. Steuer handelt.

Steuerveranlagung: Festgesetzt ist die ausländ. Steuer jedenfalls dann, wenn ein förmliches Veranlagungsverfahren durchgeführt und die Steuer (auch als Steuervorauszahlung) durch StBescheid angefordert wird. Anrechnungen auf die ausländ. Steuer bleiben unberücksichtigt, da die StAnrechnung nicht Teil der StFestsetzung ist (vgl. § 34c Anm. 71).

Steuerabzug: Bei ausländ. Abzugssteuern wird die StFestsetzung durch die StAnmeldung durch den Abzugsverpflichteten (zB Bank oder Unternehmer) ersetzt (vgl. BFH v. 5.2.1992 – I R 9/90, BStBl. II 1992, 607). Der Nachweis kann durch die Bescheinigung des Anmeldenden über die für Rechnung des StPfl. einbehaltene Steuer erbracht werden (vgl. BFH v. 19.3.1996 – VIII R 15/94, BFH/NV 1996, 672).

Nachträgliche Festsetzung oder Änderung: Wird die ausländ. Steuer erst nach bestandskräftiger KStVeranlagung für den VZ der StAnrechnung festgesetzt oder wird die Festsetzung der ausländ. Steuer nachträglich geändert (höhere oder niedrigere Festsetzung) und die Steuerdifferenz gezahlt bzw. erstattet, ist die KStVeranlagung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (bis VZ 1996 nach § 68c Abs. 1 EStDV) entsprechend zu ändern. Der StPfl. ist verpflichtet, Änderungen der ausländ. Steuer zu seinen Gunsten anzuzeigen (§ 153 Abs. 2 AO bzw. § 68c Abs. 2 EStDV bis VZ 1996). Der Umrechnungskurs der ausländ. Steuer bestimmt sich bei Steuererhöhungen nach dem Tag der Zahlung und bei Steuerminderungen nach dem Zeitpunkt, der der Umrechnung für die ursprüngliche Anrechnung zugrunde gelegt wurde.

31 2. Gezahlte Steuer

Zahlung: Die ausländ. Steuer muß vom Steuerschuldner oder für dessen Rechnung von einem anderen gezahlt worden sein; andere Formen der Erfüllung des StAnspruchs stehen der „Zahlung“ gleich (vgl. §§ 224 ff. AO). Keine Zahlung liegt vor, wenn der StAnspruch durch Erlaß oder Eintritt der Verjährung erlischt bzw. nicht mehr geltend gemacht werden kann. In diesen Fällen ist der StPfl. wirtschaftlich nicht belastet. Fiktive ausländ. Steuern, die nicht gezahlt werden,

können ausnahmsweise anrechenbar sein, wenn ein DBA die fiktive Anrechnung von Steuern vorsieht (s. Anm. 89).

Nachweis der Zahlung: Der Stpfl. hat die Zahlung der ausländ. Steuer durch Vorlage entsprechender Unterlagen (zB StBescheid, Quittung über die Zahlung) nachzuweisen (§ 68b Satz 1 EStDV). Ertragnisaufstellungen deutscher Kreditinstitute werden als Nachweis über die Höhe der ausländ. Einkünfte und Steuern idR anerkannt (vgl. OFD Frankfurt v. 17.2.1997, FR 1997, 391; OFD Frankfurt v. 24.8.1998, RIW 1999, 313 Tz. 2.9). In StAbzugsfällen genügt eine Bescheinigung des Vergütungsgläubigers über die für den Anrechnungsberechtigten abgeführte Steuer (vgl. BFH v. 5.2.1992 – I R 9/90, BStBl. II 1992, 607; H 212a „Festsetzung ausländ. Steuern“ EStH 2003).

Währungsumrechnung: Die in anderer Währung gezahlte ausländ. Steuer ist auf der Basis des Euro-Referenzkurses am Tag der Zahlung umzurechnen. Die FinVerw. läßt auch eine Umrechnung mit den USt.-Umrechnungskursen zu, die monatlich im BStBl. I veröffentlicht werden (R 212a Abs. 1 EStR 2003).

Nachträgliche Erstattung: Wird die ausländ. Steuer nach Anrechnung oder Abzug ganz oder teilweise erstattet, ist der Stpfl. zur entsprechenden Anzeige an das zuständige FA verpflichtet (§ 153 Abs. 2 AO). Die nachträgliche Erstattung führt – ebenso wie eine nachträgliche Erhöhung – zur Änderung der deutschen StFestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis). Für die erstattete Steuer, um die die anrechenbare Steuer reduziert wird, ist der Umrechnungskurs zum Zeitpunkt der Anrechnung maßgebend (vgl. BLÜMICH/TÄSKE, § 26 Rn. 47 f.; MÜLLER-DOTT in FWB, § 26 Rn. 66; aA SIEGERS in DEJPW, § 26 Rn. 147: Tag der Erstattung).

3. Keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende Steuer

32

Mit dem Erfordernis, daß im ausländ. Staat kein Ermäßigungsanspruch mehr besteht, soll sichergestellt werden, daß der Stpfl. im Ausland rechtlich bestehende Ermäßigungsansprüche, insbes. Quellensteuerermäßigungen nach DBA, gegen den ausländ. Steuerhoheitsträger geltend macht. Der Stpfl. soll die rechtlich bestehenden Möglichkeiten der Ermäßigung nach dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaats im Interesse des deutschen Fiskus ausschöpfen. Die Anrechnung (und entsprechend der Abzug nach § 34c Abs. 2 und Abs. 3 EStG iVm. Abs. 6 Satz 1) ist daher grds. ausgeschlossen, soweit die ausländ. Steuer noch einem Ermäßigungsanspruch unterliegt, unabhängig davon, ob er geltend gemacht wird oder nicht. Die berücksichtigungsfähigen ausländ. Steuern sind entsprechend zu reduzieren. Das Führen eines Rechtsbehelfsverfahrens zur Geltendmachung des Anspruchs wird nicht verlangt (so auch ERNST & YOUNG/GEURTS, § 26 Rn. 95; BLÜMICH/TÄSKE, § 26 Rn. 43; aA SIEGERS in DEJPW, § 26 Rn. 98). Problematisch ist der Ablauf von Fristen für die Geltendmachung des Ermäßigungsanspruchs. Die Steuer unterliegt dann „keinem Ermäßigungsanspruch mehr“ (vgl. BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580), allerdings entspricht das Erlöschen des Ermäßigungsanspruchs infolge von Versäumnissen des Stpfl. nicht dem Sinn und Zweck dieser Tatbestandsvoraussetzung für die Anrechnung (s. auch § 34c EStG Anm. 73).

Einstweilen frei.

33–34

35 C. Rechtsfolge des Abs. 1: Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt

Begriff der Anrechnung: Die ausländ. Steuer ist auf die deutsche KSt. anzurechnen (zur Währungsumrechnung der ausländ. Steuer vgl. Anm. 31). Anrechnung bedeutet Abzug der anrechenbaren ausländ. Steuer von der tariflichen KSt. Fällt keine tarifliche KSt. an – zB in Folge von Verlustausgleichs oder -abzugs –, scheidet eine Anrechnung der ausländ. Steuer aus (vgl. BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399).

Keine Erstattung eines Anrechnungsüberhangs: Die ausländ. Steuer ist nur bis zur Höhe der tariflichen KSt. anzurechnen. Ein Mehr an ausländ. Steuer kann somit weder vergütet noch vor- oder zurückgetragen werden (vgl. BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086). Dies gilt unabhängig davon, daß im Inland eine KapErtrStErstattung vorgesehen ist (vgl. BFH v. 3.12.2003 – I S 10/03 [PKH], IStR 2004, 279 m. Anm. WASSERMEYER). Die Begrenzung durch die deutsche KSt. wird vor allem in den Fällen relevant, in denen der Betrag der ausländ. Einkünfte höher ist als die Summe der Einkünfte (inländ. Verlustausgleich). Vorstellbar ist auch der Fall, daß die ausländ. Einkünfte nach ausländ. Ermittlungsvorschriften positiv, nach innerstaatlichen Regelungen aber negativ sind. Auf die ausländ. Einkünfte entfällt dann keine deutsche KSt. Ein Anrechnungsüberhang rechtfertigt keine Billigkeitsmaßnahme (vgl. BFH v. 26.10.1972 – I R 125/70, BStBl. II 1973, 271).

Teil der Steuerfestsetzung: Die Anrechnung ausländ. Steuern ist im Unterschied zur Anrechnung von KStVorauszahlungen, Abzugsteuern etc. nach § 36 Abs. 2 EStG iVm. § 31 Abs. 1 Bestandteil der festzusetzenden KSt. (§ 31 Abs. 1 iVm. § 25 EStG). Im Erhebungsverfahren kann die Anrechnung nicht mehr geltend gemacht werden.

Anrechnungspflicht: Als Rechtsfolge des Abs. 1 „ist“ die ausländ. Steuer anzurechnen, ohne daß es hierfür eines Antrags des Stpfl. bedürfte. Die Anrechnung ist von Amts wegen durchzuführen, wenn und soweit die Voraussetzungen vorliegen. Allerdings ist die Alternative zur Anrechnung, der Abzug der ausländ. Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte gem. Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG, antragsgebunden. Damit ergibt sich praktisch ein Wahlrecht zur StAnrechnung, indem der Antrag zum StAbzug nicht gestellt wird.

Anrechnung auf die tarifliche Körperschaftsteuer: Maßgebend ist die tarifliche KSt. iSv. § 23 Abs. 1. Die Sondervorschriften zur Überleitung vom KStAnrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren in §§ 37 und 38 betreffen nicht die Regelbesteuerung (Abs. 6 Satz 2; s. Anm. 120). Als tariflicher StSatz galt auch der ermäßigte StSatz iHv. 22,5 vH für die Besteuerung von ausländ. Einkünften aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr bis einschließlich VZ 1998 (Abs. 6 Satz 4 aF iVm. § 34c Abs. 4 EStG aF). Die pauschal erhobene Steuer aufgrund von Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 5 EStG ist keine tarifliche KSt. (vgl. R 74 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004). Ermäßigungen der KSt., die auf inländ. Vorschriften beruhen, mindern die tarifliche KSt. nicht. Diese StErmäßigungen sind erst von der um die ausländ. Steuer gekürzten KSt. abzuziehen. Die StErmäßigungen nach BerlinFG (§§ 16, 17 und 21 BerlinFG bis zum VZ 1994) und die Anrechnung ausländ. Steuern standen gleichrangig nebeneinander. Beide waren von der tariflichen KSt. abzuziehen (vgl. BFH v. 26.2.1991 – IX R 202/85, BFH/NV 1991, 524).

Erläuterungen zu Abs. 6 Satz 1: Verweisungen auf § 34c und § 50 Abs. 6 EStG

I. Ergänzungen zur Rechtsfolge des Abs. 1: Verweis auf § 34c Abs. 1 Sätze 2–5 EStG

1. Überblick

36

Die Rechtsfolge des Abs. 1 bestimmt sich gem. Abs. 6 Satz 1 unter Einbeziehung von § 34c Abs. 1 Sätze 2–5 EStG. Die grds. anrechenbare ausländ. Steuer, die die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt (vgl. Anm. 16 ff.), ist auf die deutsche KSt. anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem ausländ. Staat entfällt. Da sich die auf die ausländ. Einkünfte entfallende KSt. nicht ihrer Natur nach ermitteln läßt, bedarf es einer gesetzlichen Zuordnungsregelung.

Nach Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG ist die auf diese ausländ. Einkünfte entfallende deutsche KSt. in der Weise zu ermitteln, daß die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländ. Einkünfte – ergebende deutsche KSt. im Verhältnis dieser ausländ. Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird (Verhältnisrechnung).

Durch Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG wird die Anrechnung der ausländ. Steuern begrenzt auf die Steuern, „die auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen“.

Die in Bezug genommenen Sätze 3 und 4 von § 34c Abs. 1 EStG betreffen die Ermittlung der im Rahmen der Höchstbetragsberechnung maßgeblichen ausländ. Einkünfte.

2. Begrenzung der Anrechnung auf die anteilige deutsche Körperschaftsteuer (Anrechnungshöchstbetrag)

a) Höchstbetragsregelung (§ 34c Abs. 1 Satz 2 EStG)

37

Anrechnungsbegrenzung: Die Anrechnung der ausländ. Steuer ist durch mehrere Faktoren nach oben begrenzt: Zum einen erfolgt eine Begrenzung durch die anrechenbare Steuer (auf ausländ. Einkünfte iSd. § 34d EStG entfallend; festgesetzt, gezahlt, keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegend). Zum anderen ist die ausländ. Steuer nur bis zur Höhe der deutschen KSt. anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem – einem bestimmten ausländ. – Staat entfällt (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG). Die ausländ. Steuer ist somit nur bis zu dem Betrag anzurechnen, mit dem die ausländ. Einkünfte mit deutscher KSt. belastet sind (sog. „Anrechnungshöchstbetrag“).

Höchstbetragsformel: Der Anrechnungshöchstbetrag wird gem. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG iVm. Abs. 6 Satz 1 in der Weise ermittelt, daß der Gesamtbetrag der auf das zu steuernde Einkommen (einschließlich der ausländ. Einkünfte) entfallenden KSt. nach dem Verhältnis der ausländ. Einkünfte aus dem jeweiligen Quellenstaat zu der Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. Die Berechnung läßt sich mit folgender Formel darstellen:

$$\text{Höchstbetrag der Anrechnung} = \frac{\text{Deutsche Gesamt-KSt.} \times \text{ausländ. Einkünfte pro Staat}}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

Die Höchstbetragsformel enthält die Komponenten „deutsche Gesamt-KSt.“, „ausländ. Einkünfte“ und „Summe der Einkünfte“.

Aufzuteilende Körperschaftsteuer: Die deutsche Gesamt-KSt. entspricht der tariflichen KSt. auf sämtliche in- und ausländ. Einkünfte. Die Tarifbelastung bestimmt sich grds. nach § 23 Abs. 1; Reduzierungen sind möglich. StBetragsermäßigungen wirken sich anders als StSatzermäßigungen nicht aus. Bis zur Einführung des Halbeinkünfteverfahrens waren auch Änderungen der tariflichen KSt. durch die Vorschriften der KStAnrechnung (§§ 27 ff. KStG aF) nicht zu berücksichtigen (vgl. Abs. 6 Satz 3 aF). Auch der ab dem VZ 1999 geltende § 23 Abs. 2 aF (Belastung von 45 vH bei Ausschüttung von EK 45) war für die tarifliche KSt. bei der Höchstbetragsberechnung ohne Bedeutung. Hier war von einer Tarifbelastung von 40 vH auszugehen. Zur Tarifbelastung gehörte bis zum VZ 1998 auch die ermäßigte Steuer iHv. 22,5 vH für die ausländ. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gem. Abs. 6 Satz 4 aF iVm. § 34c Abs. 4 EStG aF (StSatzermäßigung). Nicht zur Tarifbelastung gehört die bis einschließlich VZ 2003 mögliche Pauschalsteuer nach dem Pauschalierungserlaß (BMF v. 10.4.1984, BStBl. I 1984, 252, aufgehoben durch BMF v. 24.11.2003, BStBl. I 2003, 747; vgl. Anm. 72), die KapErtrSt. mit Abgeltungswirkung und die Pauschalbesteuerung nach § 5 KapErhG aF bei Kapitalherabsetzungen bis einschließlich VZ 2001.

Ausländische Einkünfte: Maßgebend sind die ausländ. Einkünfte iSd. § 34d EStG aus dem jeweiligen ausländ. Staat, soweit sie im Inland stbar und sachlich stpfl. sind. So sind insbes. nach DBA stfrei gestellte Einkünfte nicht zu berücksichtigen (vgl. Anm. 22). Erfasst werden alle Einkünfte aus diesem Staat als einheitliche Größe; es erfolgt grds. keine Aufteilung nach einzelnen Einkünften oder Einkunftsquellen (keine „per-item-limitation“). Pauschal besteuerte ausländ. Einkünfte bleiben unberücksichtigt (vgl. R 74 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004). Zur Anwendung von § 34c Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG ab VZ 2003 s. Anm. 21 f.

Summe der Einkünfte: Infolge des Verweises auf § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG erfolgt die Aufteilung im Verhältnis der ausländ. Einkünfte zur „Summe der Einkünfte“. Dieser Terminus ist bei buchführungspflichtigen Körperschaften idR ohne Bedeutung (§ 8 Abs. 2). Konsequenz der Anknüpfung an die „Summe der Einkünfte“ und nicht das Einkommen ist, daß Abzüge, die erst nach der Summe der Einkünfte erfolgen, keine Auswirkungen auf den Anrechnungshöchstbetrag haben (vgl. BFH v. 31.5.2005 – I R 68/03, DStR 2005, 1182).

► *Ermittlung:* Die Summe der Einkünfte und das zu versteuernde Einkommen von Körperschaften ermittelt sich grundsätzlich wie in R 29 Abs. 1 KStR 2004 dargestellt (mit Modifikationen für Körperschaften, die auch andere als gewerbliche Einkünfte haben, in R 29 Abs. 2 KStR 2004).

► *Verlustabzug:* Der Verlustabzug nach § 10d EStG iVm. § 8 Abs. 1 erfolgt erst vom Gesamtbetrag der Einkünfte und ist daher in der Summe der Einkünfte nicht enthalten (vgl. BFH v. 31.5.2005 – I R 68/03, DStR 2005, 1182 zur Differenzierung zwischen im Zuge einer Verschmelzung übergelassenen Verlustvorträgen und Verlusten). Er wirkt sich somit im Rahmen der Höchstbetragsberechnung nicht aus; er mindert nur das zu versteuernde Einkommen und damit auch die tarifliche KSt.

► *Spendenabzug:* Spenden werden nach Auffassung der FinVerw. erst nach der Summe der Einkünfte abgezogen und haben somit keine Auswirkungen auf den Anrechnungshöchstbetrag. Zutreffend wäre ein Abzug der Spenden bei der Ermittlung der Einkünfte, da es sich bei § 9 Abs. 1 Nr. 2 um eine Gewinnermittlungsvorschrift handelt (vgl. BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177). Die zutreffende Behandlung des Spendenabzugs – ohne gleichzeitigen (an-

teiligen) Abzug von den ausländ. Einkünften – würde idR dazu führen, daß das Anrechnungsvolumen größer wird.

► *Einkommen von Organgesellschaften:* Das positive oder negative Einkommen von OG wird entgegen R 29 Abs. 1 KStR 2004 (Hinzurechnung erst nach der Summe der Einkünfte) nach allg. Meinung bereits bei der „Summe der Einkünfte“ berücksichtigt (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 26 Rn. 35; ERNST & YOUNG/GEURTS, § 26 Rn. 124). Dies entspricht der Einbeziehung der ausländ. Einkünfte der Organtochter in die Berechnungskomponente „ausländ. Einkünfte“ aus einem bestimmten Staat beim OT, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 19 vorliegen (s. dazu Anm. 17).

► *Verlustverrechnungsbeschränkungen:* Bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte sind im Jahr des Entstehens von Verlusten die Verlustausgleichsbeschränkungen der §§ 2a Abs. 1 Satz 1, 15a Abs. 1 EStG zu beachten. Entstehen später positive Einkünfte, mit denen die Verluste verrechnet werden können, sind die entsprechenden Verrechnungsvorschriften (§ 2a Abs. 1 Sätze 3 und 4; § 15a Abs. 2 EStG) ebenfalls bei der Summe der Einkünfte zu berücksichtigen. Die Verlustverrechnungsbeschränkungen können die ausländ. Einkünfte aus dem Staat, für den der Höchstbetrag zu ermitteln ist, betreffen (vgl. Anm. 22), aber auch andere Einkünfte. Ist die Ermittlung der maßgebenden ausländ. Einkünfte nicht betroffen, führt die Beeinflussung allein der Berechnungskomponente „Summe der Einkünfte“ (im Nenner der Höchstbetragsberechnung) und nicht der Komponente „ausländ. Einkünfte“ (im Zähler der Höchstbetragsberechnung) dazu, daß die zunächst nicht ausgleichsfähigen negativen ausländ. Einkünfte im Verlustentstehungsjahr das Anrechnungsvolumen erhöhen und im Verlustverrechnungsjahr beim Ausgleich mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat bzw. Gewinnen aus der Kommanditbeteiligung das Anrechnungsvolumen mindern. Es kann dann ein Anrechnungsüberhang entstehen.

b) Pro-Staat-Begrenzung (Per-country-limitation)

38

Begriff: Die für die Einkünfte aus einem bestimmten Staat festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländ. Steuer ist nur bis zur Höhe der deutschen KSt. anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem ausländ. Staat entfällt. Notwendige Folge dieser Regelung: Stammen die Einkünfte aus mehreren ausländ. Staaten, so sind die Höchstbeträge der anrechenbaren ausländ. Steuern für jeden einzelnen Staat gesondert zu berechnen, sog. „per-country-limitation“ (s. auch § 68a Satz 2 EStDV).

Rechtsfolge: Dementsprechend ist der Anrechnungshöchstbetrag pro Staat zu ermitteln. Dabei sind alle ausländ. Einkünfte aus diesem Staat zusammenzurechnen; es gibt keine eigenständigen Höchstbetragsberechnungen für einzelne Einkunftsarten oder Einkunftsquellen (vgl. BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261). Die Einkünfte sind mit dem Betrag anzusetzen, mit dem sie in die deutsche Besteuerung eingehen. Im Ausland aus Rechtsgründen stfreie Einkünfte sind ab dem VZ 2003 nicht mehr zu berücksichtigen (s. Anm. 22). Die ausländ. Steuern, die auf diese Einkünfte aus dem ausländ. Staat entfallen, sind ebenfalls zusammenzurechnen. Nur die Summe, nicht die Einzelsteuern sind beim Vergleich mit dem Anrechnungshöchstbetrag relevant. Werden die ausländ. Einkünfte unterschiedlich hoch besteuert (zB unterschiedliche StSätze für einzelne Einkunftsarten; Quellensteuern), ist eine vollständige Anrechnung möglich, auch wenn der StSatz für bestimmte ausländ. Einkünfte über dem inländ. StSatz liegt. Zur Ausnahmeregelung einer gesonderten Höchstbetragsberechnung für Investmentfonds s. Anm. 7.

Belastungswirkung: Im Vergleich mit der sog. „overall-limitation“ – Höchstbetragsberechnung für alle ausländ. Einkünfte (die zB in den USA gilt) – bewirkt die per-country-limitation, daß der Ausgleich ausländ. Steuern von verschiedenen Staaten nicht möglich ist, dh. ein Anrechnungsüberhang aus einem ausländ. Staat läßt sich nicht mit einem nicht ausgeschöpften Anrechnungshöchstbetrag aus einem anderen ausländ. Staat verrechnen. Die per-country-limitation wirkt sich idR zum Nachteil des Stpfl. aus. Sie ist nur insofern vorteilhaft, als negative Einkünfte eines Staats positive Einkünfte eines anderen Staats im Rahmen der Höchstbetragsberechnung nicht mindern können. Zur problematischen Vereinbarkeit der per-country-limitation mit Gemeinschaftsrecht vgl. Anm. 4.

Geltung in DBA-Fällen: Die per-country-limitation gilt gem. Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 2 EStG grds. auch, wenn die Anrechnung ausländ. Steuer in einem DBA geregelt ist.

39 3. Begrenzung der Anrechnung auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte (§ 34c Abs. 1 Satz 5 EStG)

Regelungsgehalt: Die ausländ. Steuern sind gem. Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im VZ bezogenen Einkünfte entfallen. Es handelt sich um eine sachliche und zeitliche Begrenzung der anrechenbaren ausländ. Steuern. Sachlich werden nur diejenigen ausländ. Steuern erfaßt, die auf die bezogenen ausländ. Einkünfte iSd. § 34d EStG entfallen. Zeitlich sind die ausländ. Steuern auf die Einkünfte begrenzt, die in dem VZ der Anrechnung erzielt werden (vgl. § 34c EStG Anm. 94; BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187).

Bezogene Einkünfte sind die im jeweiligen Staat erzielten stbaren und sachlich stpfl. ausländ. Einkünfte iSd. § 34d EStG. Ausländ. Einkünfte sind in dem VZ bezogen, in dem sie nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts in die Ermittlung der inländ. Bemessungsgrundlage eingehen.

Entfallende ausländ. Steuern:

► **Zeitliche Zuordnung:** Die ausländ. Steuern sind für die Anrechnung dem VZ zuzuordnen, in dem die ausländ. Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 EStG erzielt werden, wenn bzw. soweit dieser mit dem ausländ. Erhebungszeitraum oder -zeitpunkt übereinstimmt, für den die ausländ. Steuern auf diese Einkünfte festgesetzt bzw. erhoben wurden (vgl. BFH v. 31.7.1991 – I R 51/89, BStBl. II 1991, 922). Diese zeitliche Zuordnung bedeutet nicht, daß ausländ. Steuern nur angerechnet werden können, wenn inländ. und ausländ. Erhebungszeitraum übereinstimmen. Weichen Steuerperiode (Zeitraum, für den die Steuer erhoben wird) und Bemessungsperiode (Zeitraum der Ermittlung der Bemessungsgrundlage) voneinander ab, so ist die ausländ. Steuer der Steuerperiode anzurechnen, die dem inländ. VZ entspricht (so zur bis 1995 gültigen Schweizer „Pränumerando-Besteuerung“ mit Vergangenheitsbemessung BFH v. 31.7.1991 – I R 51/89, BStBl. II 1991, 922: maßgebend ist der Schweizer Steuererhebungszeitraum; FG Köln v. 22.9.1999, EFG 2000, 567, rkr.). Ohne Bedeutung ist der Zeitpunkt der Entrichtung der ausländ. Steuer. Folglich ist bei mehrjährigen Bauausführungen, bei denen die Gewinnrealisierung nach deutschen Ermittlungsvorschriften erst nach Jahren erfolgt, die ausländ. Steuer insgesamt im VZ der Gewinnrealisierung anzurechnen, auch wenn sie im Ausland in mehreren VZ (Teilgewinnrealisierung) geschuldet und gezahlt wird (vgl. OFD Frankf. v. 24.8.1998, RIW 1999, 313 Tz. 2.5). Unbefriedigend sind die Fälle, in denen die StErhebung im Ausland in einem späteren VZ erfolgt als die inländ. StErhebung; eine nachträgliche An-

rechnung der ausländ. Steuer ist dann nicht mehr möglich (vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl. 2002, 41).

► *Sachliche Zuordnung:* Die ausländ. Steuer muß sachlich auf die im VZ bezogenen ausländ. Einkünfte iSd. § 34d EStG entfallen. Somit ist die im Rahmen einer ausländ. Veranlagung festgesetzte Steuer im Verhältnis der ausländ. Einkünfte zu den anderen dort erfaßten Einkünften aufzuteilen. Maßstab für die Aufteilung ist die ausländ. Gesamt-Bemessungsgrundlage (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727). Rechnet der ausländ. Staat selbst deutsche KSt. an, ist die ausländ. Steuer vor Anrechnung der deutschen KSt. aufzuteilen (vgl. BFH v. 21.5.1986 – I R 37/83, BStBl. II 1986, 739).

► *Keine Begrenzung im Verhältnis der Bemessungsgrundlagen:* Die ausländ. Steuer ist nicht in dem Verhältnis zu reduzieren, in dem die ausländ. Bemessungsgrundlage die inländ. Bemessungsgrundlage der ausländ. Einkünfte übersteigt (so noch BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187; krit. WASSERMAYER, FR 1991, 680; anders aber BFH v. 2.2.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727; H 212b EStH 2003: Einkünfteidentität dem Grunde nach).

Insoweit: Entfällt die ausländ. Steuer nur zum Teil sachlich oder zeitlich auf die im VZ bezogenen ausländ. Einkünfte iSd. § 34d EStG, ist sie entsprechend aufzuteilen.

Einstweilen frei.

40–49

II. Abzug der der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG)

1. Überblick

50

Alternative zur Anrechnung: Durch Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG wird dem Spfl. ein antragsgebundenes Wahlrecht zum Abzug ausländ. Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte an Stelle der StAnrechnung eingeräumt. Die Regelung ist eine Ausnahme vom Abzugsverbot des § 10 Nr. 2, der auch ausländ. Steuern erfaßt (vgl. BFH v. 16.5.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920). Der StAbzug ist an die Tatbestandsvoraussetzungen der StAnrechnung nach Abs. 1 und 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 EStG gebunden. Er ist nicht auf einen Höchstbetrag begrenzt.

Gesetzeszweck: Durch den wahlweisen StAbzug soll die Möglichkeit eingeräumt werden, in Fällen der vollständigen oder teilweisen Wirkungslosigkeit der StAnrechnung gleichwohl die Doppelbesteuerung zu mildern; zu einer Beseitigung der Doppelbesteuerung kann der StAbzug idR nicht führen. Die StAnrechnung kommt insbes. dann nicht oder nur unzureichend zum Zuge, wenn die anteilige deutsche KSt. (Anrechnungshöchstbetrag) nicht vorhanden oder deutlich geringer ist als die ausländ. Steuer. Kein oder nur geringes inländ. Anrechnungsvolumen ergibt sich vor allem dann, wenn wegen Verlustausgleichs oder Verlustabzugs nach § 10d EStG iVm. § 8 Abs. 1 die inländ. Einkünfte negativ bzw. nur geringfügig positiv sind oder wenn die ausländ. Einkünfte nach innerstaatlicher Einkünftermittlung negativ sind. Der StAbzug führt dagegen zu einer Reduzierung der Bemessungsgrundlage und damit zu einer Entlastungswirkung in Höhe des inländ. Durchschnittssteuersatzes auf den Betrag der abgezogenen ausländ. Steuern (zu Vorteilhaftigkeitsüberlegungen s. Anm. 53).

Geltung in DBA-Fällen: Wenn in einem DBA die Anrechnung der ausländ. Steuer auf die deutsche KSt. vorgesehen ist, kann der Stpfl. statt dessen auf Antrag den StAbzug wählen (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG); s. dazu Anm. 89.

2. Tatbestandsmerkmale

51 a) Abzug statt Anrechnung

Der StAbzug nach § 34c Abs. 2 EStG ist „statt der Anrechnung“ möglich. Die entsprechende Anwendung in Abs. 6 Satz 1 bedeutet, daß hiermit die StAnrechnung nach Abs. 1 gemeint ist. Damit müssen für den StAbzug die gleichen Voraussetzungen erfüllt sein wie für die StAnrechnung. Dies sind im einzelnen: Heranziehung im ausländ. Quellenstaat, StSubjektidentität, Vorliegen von ausländ. Einkünften iSd. § 34d EStG, ausländ. Steuer der deutschen KSt. entsprechend, festgesetzt, gezahlt und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegend, sowie auf die im VZ bezogenen ausländ. Einkünfte entfallend. Liegen die Voraussetzungen nicht vor, kommt ein Abzug der ausländ. Steuer nach Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 3 EStG in Betracht (s. dazu Anm. 55 ff.).

52 b) Auf Antrag

Antragstellung: s. § 34c EStG Anm. 107; R 212c EStR 2003.

Einheitliche Ausübung pro Staat: Das Wahlrecht zum StAbzug muß für die gesamten Einkünfte und Steuern aus demselben ausländ. Staat einheitlich ausgeübt werden; s. dazu § 34c EStG Anm. 107; R 212c Satz 1 EStR 2003.

Sonderfälle:

► *Personengesellschaften:* Bei Beteiligung an einer PersGes., die ausländ. Einkünfte erzielt, ist jeder Gesellschafter zur Wahl zwischen StAnrechnung und -abzug berechtigt. Dies gilt unabhängig davon, daß die PersGes. selbst Schuldner der ausländ. Steuer ist. Die einzelnen Gesellschafter können ihr Wahlrecht unterschiedlich ausüben. Der Antrag zum StAbzug ist nach Ansicht der FinVerw. grds. in der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) zu stellen (vgl. R 212c Sätze 3 und 4 EStR 2003); nach Auffassung der Rspr. ist über den Antrag auf StAbzug nicht im Feststellungsverfahren, sondern im Veranlagungsverfahren zu entscheiden (vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187; v. 15.3.1995 – I R 14/94, BStBl. II 1995, 502). Hat der Stpfl. in einem VZ neben den festzustellenden Einkünften andere Einkünfte aus demselben Staat als einzelner und/oder aus einer weiteren Beteiligung bezogen, so ist nach Verwaltungsauffassung die Ausübung oder Nichtausübung des Antragsrechts (Wahl für StAbzug oder -anrechnung) in der zuerst beim zuständigen FA eingegangenen Feststellungs- oder StErklärung maßgebend (R 212c Satz 6 EStR 2003). Damit ist eine Änderung des zuerst ausgeübten Wahlrechts nur möglich, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit noch nicht bestandskräftig ist. Beim nachträglichem Bekanntwerden konträrer Anträge greift die Änderungsvorschrift des § 173 AO (H 212c EStH 2003).

► *Organschaften:* Der Organträger (OT) und die Organgesellschaft (OG) muß das Wahlrecht nur jeweils für seine/ihre eigenen Einkünfte aus demselben ausländ. Staat einheitlich ausüben. Ein Zwang zur einheitlichen Wahlrechtsausübung im Organkreis besteht nicht. Die Gesellschaften bleiben insoweit selbstständig, selbst wenn das Einkommen der OG dem OT zugerechnet wird. Denn

bei der Ermittlung des Einkommens werden die Mitglieder des Organkreises als eigenständige KStSubjekte behandelt. Somit kann für ausl. Einkünfte aus demselben Staat, die sowohl bei dem OT als auch bei der OG bzw. bei verschiedenen OG anfallen, einerseits die StAnrechnung und andererseits der StAbzug in Anspruch genommen werden. Auf diese Weise kann die StAnrechnung auf der Ebene des OT optimiert werden. Hat die OG den Antrag zum StAbzug gestellt, liegen die Voraussetzungen der StAnrechnung beim OT nach § 19 Abs. 1 nicht vor. Zugerechnet gem. § 14 wird das um die ausl. Steuern gekürzte Einkommen der OG.

3. Rechtsfolge: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte

53

Ausländische Steuer: Der Begriff der ausl. Steuer in Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG ist mit dem in Abs. 1 identisch. Der Stpfl. muß in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, mit ausl. Einkünften iSd. § 34d EStG zu einer der deutschen KSt. entsprechenden Steuer herangezogen werden, die festgesetzt und gezahlt ist, keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt und auf die im VZ bezogenen Einkünfte entfällt.

Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte: Die Wahlrechtsausübung führt dazu, daß die ausl. Steuern wie BA (oder in Sonderfällen WK bei der jeweiligen Einkunftsart) abzuziehen sind. Sie werden somit auch bilanziell als BA behandelt. Bei einer Mitunternehmerschaft können sie BA der Gesellschaft oder Sonder-BA des Gesellschafters sein, je nachdem, wem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die ausl. Steuern können nur in dem VZ abgezogen werden, in dem die ausl. Erträge der inl. Besteuerung unterliegen. Der Abzug erfolgt grds. in voller Höhe, dh. keine Höchstbetragsbegrenzung wie bei der Anrechnung.

Belastungswirkungen: s. § 34c EStG Anm. 111.

► *Ausl. Steuern anderer Staaten:* Der StAbzug erhöht bei der Höchstbetragsberechnung für die Steuern aus anderen Staaten das maximale Anrechnungsvolumen, da sich der Quotient „Summe der Einkünfte“ entsprechend reduziert.

Vorteilhaftigkeit des Steuerabzugs gegenüber der Steueranrechnung: Die stl. Vorteilhaftigkeit des alternativen StAbzugs kann im Einzelfall von einer Reihe von Faktoren abhängen.

► *Als Grundregel* lassen sich folgende Aussagen treffen: Ist der Betrag der berücksichtigungsfähigen ausl. Steuer geringer als der Anrechnungshöchstbetrag oder entspricht er diesem, ist die StAnrechnung günstiger. Denn die Anrechnung bewirkt eine StEntlastung in Höhe des Anrechnungsbetrags selbst, während der StAbzug nur in Höhe der inl. Steuerquote (KSt. und GewSt.) auf den Betrag der ausl. Steuern entlastet. Übersteigt der Betrag der ausl. Steuer den Anrechnungshöchstbetrag (insbes. bei höherer ausl. Bemessungsgrundlage, zB Quellenbesteuerung nach dem Bruttoprinzip), sowie bei Verlustausgleich oder -abzug bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte), ist der StAbzug günstiger, wenn der (ggf. abgezinste) effektive StSatz (KSt. und GewSt.) auf die abziehbare ausl. Steuer zu einem im Vergleich mit dem Anrechnungshöchstbetrag höheren Steuerbetrag führt. Tritt die Wirkung des StAbzugs erst in zukünftigen Jahren ein, weil der Abzug zur Entstehung oder Erhöhung eines Verlustvortrags führt, ist die StEntlastung durch den BA-Abzug entsprechend abzuzinsen (Schätzung unter Berücksichtigung verschiedener Einflußfaktoren; vgl. auch JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung,

5. Aufl. 2002, 56 ff.). Zu berücksichtigen ist auch, daß nur der StAbzug, nicht aber die StAnrechnung Einfluß auf die GewStBelastung haben kann. Bei ausländ. Steuern aus mehreren Staaten sind konkrete Berechnungen für die verschiedenen Varianten erforderlich.

► *Im Organkreis* ergeben sich durch die eigenständigen Wahlrechte der einzelnen Gesellschaften für die Steuern eines ausländ. Staats Optimierungsmöglichkeiten, die vom OT zu koordinieren sind. So kann für die ausländ. Steuern eines Staats bei einer OG der Abzug und bei einer anderen OG die Anrechnung, die gem. § 19 Abs. 1 beim OT stattfindet, gewählt werden.

54 Einstweilen frei.

III. Abzug der ausländischen Steuer ohne Anrechnungsalternative (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 3 EStG)

55 1. Überblick

Gesetzeszweck: Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 3 EStG ordnet den Abzug ausländ. Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte in bestimmten Fällen von Amts wegen an, in denen die tatbestandlichen Voraussetzungen der StAnrechnung nach Abs. 1 nicht vorliegen (Auffangfunktion). Nach der gesetzgeberischen Wertung soll bei KStpfl. durch entsprechende Anwendung des § 34c Abs. 3 EStG eine StEntlastung durch Abzug entrichteter ausländ. Steuern von der Bemessungsgrundlage gewährt werden. Die Doppelbesteuerung wird dadurch zwar im Regelfall nicht beseitigt, wohl aber gemildert.

Keine Geltung in DBA-Fällen: Der StAbzug findet gem. Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG keine Anwendung, wenn die ausländ. Steuer von einem Staat erhoben wird, mit dem ein DBA besteht, und die Einkünfte aus diesem ausländ. Staat stammen (vgl. BFH v. 24.3.1998 – I R 38/97, BStBl. II 1998, 471; s. auch Anm. 101).

56 2. Tatbestandsmerkmale

Unbeschränkt Steuerpflichtiger: Der StAbzug setzt ebenso wie die Anrechnung nach Abs. 1 ein unbeschränkt stpfl. KStSubjekt voraus. Für beschränkt Stpfl. mit ausländ. Einkünften aus bestimmten Tätigkeiten im Rahmen eines inländ. Betriebs ist die Regelung ebenfalls anwendbar (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 6 EStG; s. Anm. 110).

Subjektidentität: Aus dem Satzteil „...“, bei denen ...“ läßt sich entnehmen, daß die unbeschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die die ausländ. Einkünfte nach deutschem StRecht erzielt, zugleich Schuldner der ausländ. Steuer sein muß, deren Anrechnung sie begehrt (vgl. § 34c EStG Anm. 115). Zur StSubjektidentität s. Anm. 17.

Ausländische Steuern vom Einkommen: Abgezogen werden darf nur eine ausländ. Steuer vom Einkommen (s. dazu Anm. 26); diese braucht jedoch nicht der deutschen KSt. zu entsprechen. Für Steuern vom Einkommen greift grds. das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2. Insofern regelt § 34c Abs. 3 EStG eine Ausnahme vom Abzugsverbot. Handelt es sich nicht um eine Steuer vom Einkommen, kann diese idR als BA abgezogen werden (§ 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1), in Sonderfällen als WK.

Anrechnungsmängel: Die Anrechnung nach Abs. 1 und Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 EStG muß alternativ aus drei Gründen ausscheiden, nämlich weil

- die ausländ. Steuer nicht der deutschen KSt. entspricht (1. Variante); s. dazu § 34c EStG Anm. 119,
- die ausländ. Steuer nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen (2. Variante); s. dazu § 34c EStG Anm. 120,
- keine ausländ. Einkünfte vorliegen (3. Variante); s. dazu § 34c EStG Anm. 121.

Die Aufzählung ist abschließend. Andere Gründe für das Scheitern der StAnrechnung ermöglichen keinen StAbzug nach § 34c Abs. 3 EStG.

► *Anrechnung bzw. Abzug der Drittstaatensteuern im anderen Staat:* Wird die ausländ. Steuer aus dem Drittstaat auch im anderen Staat (Betriebsstättenstaat oder Ansässigkeitsstaat) berücksichtigt, zB durch StAnrechnung oder StAbzug, so soll nach einer Auffassung im Schrifttum der Abzug insoweit ausgeschlossen sein (vgl. BLÜMICH/TÄSKE, § 26 Rn. 80). UE ist der Abzug von der inländ. Bemessungsgrundlage möglich, soweit die Quellensteuer nicht im Betriebsstätten- bzw. Ansässigkeitsstaat angerechnet wird; dagegen hat ein StAbzug von der Bemessungsgrundlage im Betriebsstätten- bzw. Ansässigkeitsstaat keine Auswirkungen auf den Abzug nach § 34c Abs. 3 EStG (so auch BLÜMICH/WIED, § 34c EStG Rn. 72; SIEGERS in DEJPW, § 26 Rn. 291; für volle Berücksichtigung des StAbzugs auch bei StAnrechnung im Quellenstaat § 34c EStG Anm. 120).

Festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer: s. Anm. 30 ff.

Einkünfte, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen: Die ausländ. Steuer kann nur abgezogen werden, soweit sie auf Einkünfte entfällt, die der deutschen KSt. unterliegen. Das bedeutet, daß die im Ausland stpfl. Einkünfte im Inland stbar iSd. § 2 Abs. 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 sind, dh. eine effektive StBelastung ist nicht erforderlich. Entfällt die ausländ. Steuer teilweise auf Einkünfte, die nicht der deutschen KSt. unterliegen, ist die ausländ. Steuer im Verhältnis der ausländ. Einkünfte zueinander aufzuteilen.

Einstweilen frei.

57–60

3. Rechtsfolge: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte 61

Abzugspflicht: Die ausländ. Steuer vom Einkommen „ist ... abzuziehen“. Der Abzug der ausländ. Steuer als BA (oder WK) bei der Einkünfteermittlung erfolgt somit ohne Antrag von Amts wegen (obligatorischer Abzug). Der Abzug ist in voller Höhe ohne Einschränkung durch einen Höchstbetrag vorzunehmen (keine „per-country-limitation“).

Bei der Ermittlung der Einkünfte: Die abzuziehenden Steuern sind ab 1992 BA (bzw. WK) und müssen auf die einzelnen Einkunftsarten, zu denen die besteuerten ausländ. Einnahmen gehören, aufgeteilt werden, was bei der Körperschaftsbesteuerung regelmäßig keine Rolle spielt (vgl. § 8 Abs. 2).

Keine zeitliche Zuordnung: Der Abzug der ausländ. Steuern ist nicht davon abhängig, daß die ausländ. Einkünfte im VZ des Abzugs bezogen sind. Der Abzug findet in dem VZ statt, in dem die ausländ. Steuer nach Festsetzung gezahlt wird und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt, selbst wenn die zugrundeliegenden Einkünfte in einem anderen VZ erfaßt werden.

Belastungswirkungen: wie beim StAbzug nach § 34c Abs. 2 EStG; s. dazu Anm. 53 und § 34c EStG Anm. 111.

62–65 Einstweilen frei.

66 **IV. Verweis auf § 34c Abs. 4 EStG (aufgehoben)**

§ 34c Abs. 4 EStG ist bis einschließlich VZ 1998 anzuwenden (vgl. § 52 Abs. 48a EStG aF). Die Vorschrift enthält – iVm. Abs. 6 Satz 1 und Satz 4 aF – eine KStErmäßigung für ausländ. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (s. dazu ausführlich § 34c EStG Anm. 127 ff.). Die Vorschrift wurde – ebenso wie Abs. 6 Satz 4 – durch das SeeschiffahrtsanpassungsG v. 9.9.1998 (BGBl. I 1998, 2860; BStBl. I 1998, 1158) mit Wirkung ab VZ 1999 zugunsten der neuen Tonnagebesteuerung für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 5a EStG) aufgehoben.

67–71 Einstweilen frei.

72 **V. Verweis auf § 34c Abs. 5 EStG: Erlaß und Pauschalierung**

Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 5 EStG bestimmt, daß die obersten FinBeh. der Länder oder die von ihnen beauftragten nachgeordneten FinBeh. mit Zustimmung des BMF die auf ausländ. Einkünfte entfallende deutsche KSt. ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen können, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist (Alt. 1) oder wenn die StAnrechnung nach Abs. 1 besonders schwierig ist (Alt. 2). Die Vorschrift bezweckt, die Nachteile der StAnrechnung zu vermeiden bzw. zu mildern. Die ausländ. StVergrünstigungen, insbes. die in Entwicklungsländern gewährten, würden beseitigt, wenn die ausländ. Besteuerung durch die Anrechnung auf das inländ. Steuerniveau hochgeschleust würde. Siehe dazu im einzelnen § 34c EStG Anm. 171 ff. Die beiden wichtigsten Anwendungsfälle der Regelung sind der Auslandstätigkeitserlaß (BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470) und der für die KSt. praktisch relevante Pauschalierungserlaß (BMF v. 10.4.1984, BStBl. I 1984, 252); zu beiden Erlassen s. § 34c EStG Anm. 190 ff. Infolge der Absenkung des KStSatzes auf 25 vH ab VZ 2001 (Ausnahmeregelung für den VZ 2003: 26,5 vH) hat die Pauschalierung mit 25 vH der begünstigten Einkünfte, maximal 25 vH des zu versteuernden Einkommens, nach dem Pauschalierungserlaß keine Bedeutung mehr. Dementsprechend wurde er für die KSt. mit Wirkung ab VZ 2004 aufgehoben (BMF v. 24.11.2003, BStBl. I 2003, 747).

73–79 Einstweilen frei.

VI. Steueranrechnung und Steuerabzug bei Bestehen eines DBA
(Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 EStG)

80 **1. Überblick**

§ 34c Abs. 6 Satz 1 EStG bestimmt, daß die innerstaatlichen Vorschriften über die StAnrechnung und den StAbzug nicht anzuwenden sind, wenn mit dem ausländ. Staat, aus dem die besteuerten ausländ. Einkünfte stammen, ein DBA besteht.

§ 34c Abs. 6 Satz 2 EStG regelt als Ausnahme von diesem Grundsatz, daß für den Fall, daß das DBA die Anrechnung einer ausländ. Steuer vorsieht, die nach DBA anzurechnende ausländ. Steuer nach Maßgabe der Durchführungsvorschriften über die StAnrechnung (§ 34c Abs. 1 Sätze 2–5 EStG) und den StAbzug (§ 34c Abs. 2 EStG) anzurechnen bzw. abzuziehen ist. Für die nach DBA anrechenbaren fiktiven Steuern ist der StAbzug ausgeschlossen (§ 34c Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2 EStG).

§ 34c Abs. 6 Satz 3 EStG enthält eine Regelung zur entsprechenden Anwendung von § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG (keine Berücksichtigung nicht stbarer bzw. nicht stpfl. ausländ. Einkünfte im Rahmen der Höchstbetragsermittlung) für den Fall, daß die Einkünfte in dem ausländ. Staat nach dem DBA mit diesem Staat nicht besteuert werden können.

§ 34c Abs. 6 Satz 4 EStG enthält eine Auffangregelung für den Fall einer (partiellen) Doppelbesteuerung trotz Bestehens eines DBA: Die Vorschriften über StAnrechnung und den alternativen StAbzug finden entsprechende Anwendung, wenn nach den Regelungen des DBA die Doppelbesteuerung nicht beseitigt wird oder wenn sich das DBA nicht auf eine Steuer vom Einkommen des anderen Vertragsstaats bezieht.

§ 34c Abs. 6 Satz 5 EStG bestimmt die Anwendbarkeit von § 34c Abs. 3 EStG (StAbzug ohne parallele Anrechnungsmöglichkeit), wenn der DBA-Vertragsstaat Einkünfte besteuert, die nicht aus diesem ausländ. Staat stammen, vorausgesetzt die Besteuerung hat ihre Ursache nicht in einer Gestaltung, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen, und das DBA gestattet dem Vertragsstaat nicht die Besteuerung dieser Einkünfte.

2. Grundsatz: Vorrang der DBA-Regelungen (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG) 81

DBA-Regelungen: Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 1 ordnet die vorrangige Anwendung der Vorschriften eines DBA an, wenn die ausländ. Einkünfte aus einem DBA-Staat stammen. Damit ist die Anwendung der unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung oder Milderung der internationalen Doppelbesteuerung grds. ausgeschlossen. Diese Regelung entspricht dem in § 2 AO kodifizierten allg. Grundsatz, wonach ein DBA nach seiner Transformation in innerstaatliches Recht (vgl. Art. 59 Abs. 2 GG) dem übrigen innerstaatlichen Recht als besondere „lex specialis“ vorgeht. Die Freistellung nach DBA ist eine sachliche StBefreiung, auf die nicht verzichtet werden kann (vgl. BFH v. 14.3.1989 – I R 20/87, BStBl. II 1989, 649; v. 1.10.1992 – I B 42, 43/92, BFH/NV 1993, 516). Der Stpfl. hat somit kein Wahlrecht zur StAnrechnung oder zum StAbzug, selbst wenn eine dieser Methoden im Einzelfall günstiger wäre (vgl. BFH v. 15.3.1995 – II R 98/94, BStBl. II 1995, 580). Zu weiteren Details s. § 34c Anm. 200.

Ausländische Einkünfte aus dem DBA-Vertragsstaat: Die ausländ. Einkünfte müssen aus dem Staat stammen, mit dem das DBA besteht. Der Anknüpfungspunkt für die Beurteilung, ob die Einkünfte aus dem DBA-Vertragsstaat „stammen“, ist das DBA selbst (vgl. § 34c EStG Anm. 200) und nicht § 34d EStG (dafür BLÜMICH/WIED, § 34c EStG Rn. 123; offen zur Anknüpfung an § 34d EStG BFH v. 24.3.1998 – I R 38/97, BStBl. II 1998, 471; v. 27.4.1999 – I B 125/98, BFH/NV 1999, 1317). Die Einkünfte stammen aus demjenigen ausländ. Staat, dem nach dem jeweiligen DBA das Recht zur Besteuerung dieser Einkunftsquelle zusteht (Herkunftsdefinition oder Quellenbesteuerungsrecht im Abkommen; vgl. BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261). Prakti-

sche Bedeutung hatte die Frage in der Vergangenheit vor allem hinsichtlich der Anwendung von „Rückfallklauseln“ in einzelnen DBA (Betriebsstättenerlaß, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.2.6; OFD Frankf. v. 8.7.2003, DB 2003, 1602 f.). Der BFH (Urt. v. 17.12.2003 – I R 14/02, BStBl. II 2004, 260 zu Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981; anders noch Urt. v. 5.2.1992 – I R 158/90, BStBl. II 1992, 660) hat allerdings inzwischen klargestellt, daß die Regelungen keine Rückfalleigenschaft haben, dh. sie beinhalten nur die positive Regelung einer Quellenzuordnung. Aus der Quellenbestimmung läßt sich nicht im Umkehrschluß folgern, daß im Fall der Nichtausübung des Besteuerungsrechts durch den Quellenstaat das Recht an den Ansässigkeitsstaat zurückfiele (zu den streitigen Einzelheiten s. § 34c EStG Anm. 200; ergänzend JACOB, IStR 2004, 242; MEILICKE/PORTNER, IStR 2004, 397 ff.; krit. GROTHERR, IWB F. 3 Gr. 2, 1145 ff. [2004])

82–84 Einstweilen frei.

3. Ausnahme: Anwendung der Anrechnungsmethode nach DBA (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStG)

85 **a) Erweiterung des Anwendungsbereichs auf DBA-Fälle**

Soweit in einem DBA die Anrechnung einer ausländ. Steuer auf die deutsche KSt. vorgesehen ist, verweist Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG auf die entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 Sätze 2–5 und Abs. 2 EStG auf die nach dem Abkommen anzurechnende ausländ. Steuer. Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG erweitert den sachlichen Anwendungsbereich von Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 Satz 3 auf die ausländ. Einkünfte, die nach dem DBA mit dem ausländ. Staat nicht besteuert werden können.

86 **b) Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer in einem DBA vorgesehen**

Ist die Anrechnung ausländ. Steuern für bestimmte ausländ. Einkünfte (insbes. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) in einem DBA vorgesehen (regelmäßig im Methodenartikel; vgl. Art. 23A/23B OECD-MA), bestimmen sich Anrechnungsvoraussetzungen und technische Durchführung in erster Linie nach dem jeweiligen DBA (vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187; H 212d „Anrechnung“ EStH 2003). Im Regelfall ordnet der Methodenartikel des jeweiligen DBA aber ohne weitere Ausführungen nur an, daß der Betrag angerechnet werden soll, „der auf die ausländ. Einkunftsteile entfällt“, oder für die Durchführung der Anrechnung wird auf die Anwendung der Vorschriften des deutschen StRechts über die Anrechnung ausländ. Steuern verwiesen (zB Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz; Art. 23 Abs. 2 DBA-USA).

87 **c) Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 Sätze 2–5 EStG**

Nach dem DBA anzurechnende ausländische Steuer: Anrechenbar ist nur die ausländ. Steuer, die grds. vom DBA erfaßt wird (im Abkommen geregelt; vgl. Art. 2 OECD-MA) und die der andere Vertragsstaat nach den Regelungen des DBA erheben darf. So sind insbes. bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nur die Quellensteuern anrechenbar, die der ausländ. Staat nach den abkommensrechtlichen Höchstätzen erheben darf. Erhebt der andere Vertragsstaat eine Steuer, die ihm nach dem Abkommen (Zuteilungsnormen) dem Grunde oder der Höhe nach nicht zusteht, ist diese ausländ. Quellensteuer nicht anrechenbar (vgl. BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580; v.

19.3.1996 – VIII R 15/94, BFH/NV 1996, 672; H 212d „Anrechnung“ EStH 2003). Einen Verstoß gegen das abkommensrechtlich zugewiesene Besteuerungsrecht muß der Stpfl. dann im anderen Vertragsstaat geltend machen. Dies gilt auch dann, wenn die zu Unrecht erhobene ausländ. Steuer wegen Ablaufs der Erstattungsfrist im anderen Vertragsstaat nicht mehr erstattet werden kann (BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580).

Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG: Bezug genommen wird auf die Ermittlung des Höchstbetrags der StAnrechnung. Maßgebend sind dabei die ausländ. Einkünfte, die das DBA als aus dem anderen Vertragsstaat „stammend“ definiert und die grds. der DBA-Anrechnung unterliegen. Im Rahmen der Höchstbetragsberechnung berücksichtigt wurden allerdings bis einschließlich VZ 2002 auch die Einkünfte, die nach dem Abkommen im Vertragsstaat nicht besteuert werden können (vgl. BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261); ab dem VZ 2003 gilt der durch das StVergAbG eingefügte § 34c Abs. 6 Satz 3 iVm. Abs. 1 Satz 3 EStG (s. Anm. 93). Für die Herkunft von ausländ. Einkünften aus dem Vertragsstaat gelten DBA-Quellenregelungen nur iS einer positiven Zuordnung zum Quellenstaat, nicht iSv. „Rückfallklauseln“ (vgl. BFH v. 17.12.2003 – I R 14/02, BStBl. II 2004, 260; vgl. Anm. 81). Zum Verhältnis von Art. 23A Abs. 2 Satz 2 OECD-MA und § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG vgl. WASSERMAYER in DW, DBA, Art. 23A MA Rn. 107.

Der Höchstbetrag ist nicht für jede DBA-Einkunftsart („per item of income“) gesondert zu berechnen, sondern für alle zu berücksichtigenden Einkünfte aus dem DBA-Vertragsstaat (vgl. BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261; OFD Frankf. v. 24.8.1998, RIW 1999, 313 Tz. 2.8.2). Maßgebend im Rahmen der Höchstbetragsberechnung sind die Nettoeinkünfte, selbst wenn die ausländ. Steuer nach dem DBA auf den Bruttobetrag erhoben wird (idR bei Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren). Zur Ermittlung der ausländ. Einkünfte s. Anm. 21 f.

Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 Satz 3:

► *Im Ausland nicht besteuerte Einkünfte:* Zu der rechtsprechungsbrechenden Einfügung von § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG durch das StVergAbG v. 16.5.2003 mit Wirkung ab VZ 2003 vgl. Anm. 22. Bis zum VZ 2002 sind auch solche Einkünfte einzubeziehen, die im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung unterlagen – unabhängig vom Grund der Nichtbesteuerung (vgl. BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261). Die Anwendung von § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG wird sachlich auch auf Einkünfte erstreckt, die in dem ausländ. Staat aus abkommensrechtlichen Gründen nicht besteuert werden können (s. dazu Anm. 93).

► *Ausnahme für die fiktive Steueranrechnung:* Gestattet das DBA die fiktive Anrechnung tatsächlich nicht gezahlter ausländ. Steuern (vgl. Anm. 90), so findet § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG keine Anwendung (§ 34c Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2 EStG). Damit sind die der fiktiven StAnrechnung zugrundeliegenden Einkünfte (Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren) in die Rechengröße „ausländische Einkünfte aus dem DBA-Vertragsstaat“ zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags mit einzubeziehen. Dadurch erhöht sich der Höchstbetrag für die anrechenbare ausländ. Steuer aus dem anderen Vertragsstaat.

Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 Satz 4: Zu der rechtsprechungsbrechenden Gesetzesänderung durch das StVergAbG v. 16.5.2003 mit Wirkung ab dem VZ 2003 vgl. Anm. 21. Bis zum VZ 2002 sind nur solche BA/BV-Minderungen zu berücksichtigen, die in direktem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einnahmeerzielung stehen (s. dazu im einzelnen Anm. 21).

Aus der Reduzierung der Rechengröße „ausländische Einkünfte“ in § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG folgt ab dem VZ 2003 ein geringerer Anrechnungshöchstbetrag.

Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 Satz 5: Die ausländ. Steuer kann nur angerechnet werden, soweit sie auf die im VZ bezogenen und im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigenden ausländ. Einkünfte entfällt. Bezogen sind die Einkünfte in dem Jahr, in dem sie als Besteuerungsgrundlagen zu berücksichtigen sind (s. Anm. 39).

88 Einstweilen frei.

89 **d) Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 2 EStG**

Wahlweiser Steuerabzug: Anstelle der StAnrechnung nach DBA kann der Stpfl. den Abzug der anrechenbaren ausländ. Steuer von der Bemessungsgrundlage nach § 34c Abs. 2 EStG iVm. Abs. 6 Satz 1 beantragen (s. dazu Anm. 52; R 212c EStR 2003; R 74 Abs. 3 KStR 2004). Auch wenn der StAbzug im DBA nicht vorgesehen ist, ist die nach innerstaatlichem Recht gewährte Wahlmöglichkeit mit dem DBA vereinbar, da der Abzug nur auf Antrag erfolgt und sich dann zugunsten des Stpfl. auswirkt (vgl. R 212d EStR 2003; R 74 Abs. 3 KStR 2004).

Ausschluß des Abzugs fiktiver Steuern (§ 34c Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2 EStG): In vielen neueren DBA, vor allem in solchen mit Entwicklungsländern, ist die Anrechnung fiktiver Quellensteuern vorgesehen. Es handelt sich dabei um nicht gezahlte Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren, die mit einem bestimmten Prozentsatz ohne Nachweis der tatsächlichen Besteuerung als gezahlt gelten (s. die Übersicht bei VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 23 OECD-MA Rn. 191; zu Einzelheiten s. BMF v. 12.5.1998, BStBl. I 1998, 554). Den alternativen Abzug fiktiver Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte anstelle der StAnrechnung nach DBA schließt § 34c Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2 EStG iVm. Abs. 6 Satz 1 aus (zur zeitlichen Anwendung s. § 34c EStG Anm. 214). Die Anrechnung fiktiver Quellensteuern ist somit zwingend. Sie führt aber nicht dazu, daß die anderen (nicht fiktiven) Steuern aus demselben ausländ. Staat ebenfalls nur anzurechnen sind. Diese können trotz des Erfordernisses der einheitlichen Ausübung des Wahlrechts pro Staat bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden.

90–92 Einstweilen frei.

93 **e) Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG auf Einkünfte, die nach DBA nicht besteuert werden können**

§ 34c Abs. 6 Satz 3 EStG iVm. Abs. 6 Satz 1 erklärt § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG für entsprechend anwendbar, wenn die Einkünfte in dem anderen Vertragsstaat aufgrund des DBA nicht der Besteuerung unterliegen. Das bedeutet, daß diese abkommensrechtlich im anderen Staat stfrei gestellten ausländ. Einkünfte bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags iSd. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG unberücksichtigt bleiben. Sie fließen nicht in die Rechengröße „ausländische Einkünfte je Staat“ ein und verringern damit den Höchstbetrag für die anrechenbare ausländ. Steuer aus diesem Staat. Die Regelung gilt erst ab dem VZ 2003 (Einfügung durch das StVergAbG; vgl. Anm. 22). Bis einschließlich VZ 2002 werden bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte auch nicht besteuerte Einkünfte einbezogen, wenn die Besteuerung durch den anderen Staat durch das DBA ausgeschlossen ist (vgl. BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261).

94 Einstweilen frei.

4. Sonderregelung für vom DBA nicht erfaßte Sachverhalte (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG)

Überblick: § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG bestimmt die entsprechende Anwendung von StAnrechnung (§ 34c Abs. 1 EStG) und StAbzug (§ 34c Abs. 2 EStG) auf die ausländ. Steuer eines DBA-Vertragsstaats, wenn das DBA mit dem Vertragsstaat die Doppelbesteuerung von Einkünften aus diesem Staat nicht beseitigt (Alt. 1) oder wenn sich das DBA nicht auf eine Steuer vom Einkommen des anderen Vertragsstaats bezieht (Alt. 2).

Voraussetzungen:

► *Einkünfte aus einem DBA-Staat:* Die ausländ. Einkünfte müssen aus einem Staat stammen, mit dem ein DBA abgeschlossen wurde. Die Herkunft der Einkünfte bestimmt sich nach dem Abkommen (vgl. Anm. 81).

► *Keine Beseitigung der Doppelbesteuerung nach dem DBA (Alt. 1):* Die Doppelbesteuerung der ausländ. Einkünfte wird nach den Vorschriften des Abkommens nicht beseitigt, wenn für diese Einkünfte weder die Freistellung noch die Anrechnung vorgesehen ist. Das ist insbes. dann der Fall, wenn das DBA für diese bestimmten Einkünfte keine Regelung enthält, dh. diese Einkünfte werden von den Zuteilungsnormen des Abkommens nicht erfaßt. Es muß sich um eine Doppelbesteuerung handeln, die sich bereits rechtlich aus dem DBA ergibt. Nicht erfaßt werden die Fälle, in denen es aus tatsächlichen Gründen – zB wegen unzutreffender abkommenswidriger Besteuerung im anderen Vertragsstaat – zu einer Doppelbesteuerung kommt (vgl. BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580). Eine Doppelbesteuerung aufgrund des DBA liegt auch dann nicht vor, wenn die beiden Vertragsstaaten eine Regelung des DBA unterschiedlich auslegen oder anwenden (insbes. bei Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten: Anwendung verschiedener Zuteilungsnormen; keine Regelung durch eine „switch-over-Klausel“); in diesen Fällen ist die Doppelbesteuerung grds. durch ein Verständigungsverfahren zu beseitigen. Erst wenn ein solches nicht zum Erfolg führt, findet § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG Anwendung.

► *Kein Bezug des DBA auf eine Steuer vom Einkommen (Alt. 2):* Die 2. Alt. will den Fall erfassen, daß der DBA-Vertragsstaat eine der deutschen KSt. entsprechende Steuer erhebt, diese vom DBA aber nicht erfaßt wird (zB Gliedstaatensteuern, Einkommensteuern der US-Bundesstaaten, die nicht unter das DBA-USA fallen; vgl. Art. 2 Abs. 1 Buchst. a DBA-USA). Dieser Fall wird aber auch von der Alt. 1 erfaßt. Die 2. Alt. ist deshalb entbehrlich (s. auch § 34c EStG Anm. 224).

Rechtsfolge: Die ausländ. Steuer, die auf die doppelbesteuerten ausländ. Einkünfte entfällt bzw. die vom DBA nicht erfaßt wird, ist entweder auf die deutsche KSt. anzurechnen (entsprechende Anwendung von Abs. 1 und Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 EStG) oder wahlweise bei der Einkünfteermittlung abzuziehen (entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 2 EStG).

Einstweilen frei.

96–99

5. Anwendbarkeit von § 34c Abs. 3 EStG (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 5 EStG)

a) Vorbemerkung

100

Überblick: § 34c Abs. 6 Satz 5 EStG ist eine Ausnahmeregelung zu § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG, der die Anwendung von § 34c Abs. 3 EStG im Verhältnis zu DBA-Staaten grds. ausschließt. Der StAbzug nach § 34c Abs. 3 EStG wird insoweit für anwendbar erklärt, als der DBA-Staat Einkünfte besteuert, die nicht

aus diesem Staat stammen, vorausgesetzt die Besteuerung beruht nicht auf einer Gestaltung, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen, und das DBA gestattet dem Staat nicht die Besteuerung dieser Einkünfte.

Gesetzeszweck: Während früher im Schrifttum davon ausgegangen wurde, daß der Abzug ausländ. Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG (Fälle nicht der KSt. entsprechender ausländ. Steuer, Drittstaatensteuern, Steuer auf nicht ausländ. Einkünfte; vgl. Anm. 55 ff.) im Verhältnis zu DBA-Staaten keine Anwendung findet (vgl. ERNST & YOUNG/GEURTS, § 26 Rn. 194; LÜDICKE in FWB, § 34c EStG Rn. 306), stellte der BFH 1998 klar, daß die Regelung nur dann nicht anwendbar ist, wenn die ausländ. Steuer auf Einkünfte erhoben wird, die – nach deutschem Rechtsverständnis – aus dem maßgebenden DBA-Vertragsstaat stammen (BFH v. 24.3.1998 – I R 38/97, BStBl. II 1998, 471; v. 19.4.1999 – I B 141/98, BFH/NV 1999, 1317). Allein die Erhebung von Steuern durch einen DBA-Staat führt somit noch nicht zum Ausschluß der Anwendung von § 34c Abs. 3 EStG. Entscheidend ist die Herkunft der Einkünfte, auf die der andere Vertragsstaat die Steuern erhebt. Der Gesetzgeber reagierte auf die BFH-Rspr. mit der Einfügung von § 34c Abs. 1 Satz 4 (jetzt Satz 5) EStG durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Die Anwendbarkeit von § 34c Abs. 3 EStG wurde mit Wirkung ab VZ 2000 eingeschränkt, um Doppelanrechnungen zu vermeiden und den StAbzug in sog. „Mißbrauchsfällen“ und bei künstlichen Gestaltungen auszuschließen (vgl. BTDrucks. 14/1514, 30).

101 b) **Tatbestandsvoraussetzungen**

Einkünfte, die nicht aus dem DBA-Staat stammen: Die Einkünfte dürfen nicht aus dem DBA-Vertragsstaat stammen, der die Einkünfte besteuert. Ob die Einkünfte aus dem Vertragsstaat oder aus einem Drittstaat bzw. dem Inland stammen, beurteilt sich nach den Regelungen des maßgebenden DBA (s. Anm. 81). Jedenfalls können Einkünfte nicht mit Hilfe des Sitzes der KapGes. einem bestimmten Staat zugeordnet werden (BFH v. 24.3.1998 – I R 38/97, BStBl. II 1998, 471). Erfaßt werden vor allem die Fälle der sog. Liefergewinnbesteuerung im Zusammenhang mit der Errichtung von Industrieanlagen im Ausland. Deutschland ordnet die Gewinne aus der Produktion, der Materiallieferung und den mit dem Anlagebau verbundenen Serviceleistungen nicht der ausländ. Montage-Betriebsstätte, sondern dem inländ. Stammhaus zu (vgl. Betriebsstättenurteil, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.3.7 ff.), während der ausländ. Staat (idR Entwicklungsländer) diese „Liefergewinne“ der ausländ. Betriebsstätte zuordnet (sog. Attraktivkraft der Betriebsstätte). Kann die abkommenswidrige ausländ. Besteuerung nicht in einem Verständigungsverfahren aufgehoben werden, soll der Stpfl. die Möglichkeit des Abzugs der ausländ. Steuer bei der Einkünftermittlung haben (vgl. Urteilsanmerkung FW, IStR 1998, 476).

Kein Vorliegen der Ausnahmen (es sei denn): § 34c Abs. 3 EStG kommt nur zur Anwendung, wenn keine der beiden Ausnahmen vorliegt:

- die Besteuerung hat ihre Ursache in einer Gestaltung, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen (1. Ausnahme);
- das DBA gestattet dem Vertragsstaat die Besteuerung dieser Einkünfte (2. Ausnahme).

► *Gestaltung, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen:* Das Tatbestandsmerkmal entspricht dem in § 50d Abs. 3 EStG = § 50d Abs. 1a EStG aF (s. dazu § 50d EStG Anm. 79). Es ist der BFH-Rspr. zur mißbräuchlichen Ein-

schaltung ausl. Basisgesellschaften entnommen (vgl. BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819). Demnach lassen sich aus den zum Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO entschiedenen Fallgruppen Aussagen zur Konkretisierung der fehlenden „wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen“ entnehmen. Allerdings dürfte die erste Ausnahmeregelung bei der Einschaltung einer KapGes. in einem EU-Mitgliedstaat im Hinblick auf die jüngere Rspr. des EuGH (Urt. v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 „Inspire Art“, GmbHR 2003, 1260) und des BFH (Urt. v. 25.2.2004 – I R 42/02, GmbHR 2004, 1234) kaum noch eine Rolle spielen, wohl aber in EG-Drittstaaten-Fällen (vgl. BFH v. 24.3.1998 – I R 38/97, BStBl. II 1998, 471 zur Gewinnverlagerung in die Schweiz).

► *Gestattung der Besteuerung durch das DBA*: Durch diese Ausnahmeregelung soll verhindert werden, daß ausl. Steuern doppelt berücksichtigt werden. Hat schon der Vertragsstaat abkommensrechtlich ein Besteuerungsrecht für Einkünfte, die nicht aus dem DBA-Vertragsstaat stammen, so obliegt es diesem, die Doppelbesteuerung im Verhältnis zu dem Drittstaat (bzw. zum Inland) zu vermeiden bzw. abzumildern. Das DBA muß dem Vertragsstaat die Besteuerung dieser Einkünfte gestatten. Abkommensrechtlich steht das Besteuerungsrecht für Drittstaateneinkünfte grds. dem Ansässigkeitsstaat zu (vgl. Art. 21 Abs. 1 OECD-MA). Dies gilt nur dann nicht, wenn die Drittstaateneinkünfte BE einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte sind; dann hat der Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht für die Drittstaateneinkünfte (vgl. Art. 21 Abs. 2 OECD-MA).

Eine abkommensrechtliche Zuweisung des Besteuerungsrechts für Drittstaateneinkünfte an den anderen Vertragsstaat kann sich somit vor allem in den folgenden Sachverhaltskonstellationen ergeben:

- ▷ Bei Doppelansässigkeit und unbeschränkter KStPflicht in Deutschland und im anderen Vertragsstaat ist der andere Vertragsstaat abkommensrechtlich der Ansässigkeitsstaat iSv. Art. 4 Abs. 2 OECD-MA, dem nach Art. 21 Abs. 1 OECD-MA auch das Besteuerungsrecht für die Drittstaateneinkünfte und die aus Deutschland stammenden Einkünfte (Welteinkommensprinzip) zusteht.
- ▷ Die Drittstaateneinkünfte sind BE einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte; dann ist der andere Vertragsstaat im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung zur Beseitigung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung im Verhältnis zum Drittstaat verpflichtet.

c) Rechtsfolge

102

Liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 34c Abs. 3 EStG (vgl. Anm. 56 ff.) und die des § 34c Abs. 6 Satz 5 EStG vor, ist die ausl. Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen.

Einstweilen frei.

103–109

VII. Verweis auf § 50 Abs. 6 EStG: Beschränkt Steuerpflichtige

110

Gesetzeszweck: Mit dem Verweis in Abs. 6 Satz 1 auf die entsprechende Anwendung von § 50 Abs. 6 EStG wird der Anwendungsbereich der StAnrechnung nach Abs. 1 und des StAbzugs nach § 34c Abs. 2 iVm. Abs. 6 Satz 1 und nach § 34c Abs. 3 EStG iVm. Abs. 6 Satz 1 auf bestimmte beschränkt stpfl.

KStSubjekte ausgeweitet. Die Regelung zielt auf die Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung durch sog. Drittstaaten-Steuern, dh. Steuern auf ausländ. Einkünfte aus Drittstaaten, mit denen die der beschränkten StPfl. unterliegenden Einkünfte belastet sind (insbes. Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren).

Beispiel: Die im Staat A ansässige KapGes. X unterhält eine Betriebsstätte im Inland und ist somit beschränkt stpfl. (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG). Zu den Betriebsstätteinkünften gehören Dividenden aus dem Staat B, die mit Quellensteuern aus diesem Staat belastet sind. Der Staat A vermeidet bzw. mildert die Doppelbesteuerung allein im Verhältnis zu Deutschland, entweder durch StFreistellung der Betriebsstätteinkünfte oder durch Anrechnung der deutschen Steuern auf diese Einkünfte. Die Quellensteuern aus dem Staat B werden im Ansässigkeitsstaat A nicht berücksichtigt, sie werden aber unter den Voraussetzungen von § 50 Abs. 6 EStG im Rahmen der beschränkten StPfl. in Deutschland durch Anrechnung oder StAbzug berücksichtigt.

Tatbestandsvoraussetzungen:

► *Persönlich:* Erfasst werden beschränkt Stpfl. iSd. § 2 Nr. 1, also Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben.

► *Sachlich:* Der beschränkt Stpfl. muß inländ. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG) oder aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG) erzielen (die in § 50 Abs. 6 EStG zudem aufgeführten Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG spielen für KStSubjekte praktisch keine Rolle). Die ausländ. Einkünfte aus dem Staat, dessen Steuern angerechnet oder abgezogen werden sollen, müssen zu den inländ. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Die ausländ. Einkünfte müssen durch einen Betrieb im Inland erzielt werden, dh. diesem wirtschaftlich zuzurechnen sein. Der Begriff „Betrieb“ umfaßt eine inländ. Betriebsstätte iSd. § 12 AO sowie die Bestellung eines ständigen Vertreters iSd. § 13 AO (s. dazu im einzelnen § 50 EStG Anm. 451 u. 324). Die Beteiligung von beschränkt Stpfl. an einer inländ. gewerblich tätigen PersGes. begründet idR eine inländ. Betriebsstätte (vgl. BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; Betriebsstättenerlaß, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.5.1).

► *Keine Berücksichtigung von Steuern des Staats der unbeschränkten Steuerpflicht:* Es darf sich bei den ausländ. Einkünften, auf die die ausländ. Steuer entfällt, nicht um solche handeln, mit denen der beschränkt Stpfl. im ausländ. Staat zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird, die im Umfang der unbeschränkten StPfl. entspricht. Ausgeschlossen werden soll die Berücksichtigung von Steuern des Ansässigkeitsstaats (vgl. BTDrucks. 8/3648, 22). Positiv formuliert: Es muß sich bei der zu berücksichtigenden ausländ. Steuer um eine „Drittstaaten-Steuer“ handeln (vgl. auch § 50 EStG Anm. 453).

Rechtsfolgen: Bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen erklärt § 50 Abs. 6 EStG die Vorschriften des § 34c Abs. 1–3 EStG für entsprechend anwendbar. Im Zusammenhang mit Abs. 6 Satz 1 ist diese Regelung als Verweis auf die Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 iVm. Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 EStG (StAnrechnung) sowie des Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG (wahlweiser StAbzug bei der Ermittlung der Einkünfte) und iVm. § 34c Abs. 3 EStG (StAbzug in Nicht-Anrechnungs-Fällen) zu verstehen. Da § 50 Abs. 6 EStG den § 34c Abs. 6 EStG nicht für entsprechend anwendbar erklärt, gelten die dort genannten Einschränkungen nicht.

Verhältnis zu DBA: § 50 Abs. 6 EStG findet auch in DBA-Fällen Anwendung (vgl. R 224 Satz 1 EStR 2003; s. auch § 50 EStG Anm. 446 sowie zur Sonderregelung in einzelnen DBA § 50 EStG Anm. 447).

Einstweilen frei.

111–114

VIII. Verweis auf § 34c Abs. 7 EStG: Verordnungsermächtigungen 115

§ 34c Abs. 7 EStG ermächtigt zum Erlass einer Rechtsverordnung, durch die Einzelheiten der Anrechnung bzw. Berücksichtigung ausländ. Steuern geregelt werden. Von dieser Ermächtigung ist durch §§ 68a, 68b und 68c EStDV Gebrauch gemacht worden; § 68c EStDV wurde durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250) mit Wirkung ab VZ 1996 aufgehoben. Zu Einzelheiten vgl. § 34c EStG Anm. 231 ff.

Einstweilen frei.

116–119

Erläuterungen zu Abs. 6 Satz 2 120

Abs. 6 Satz 2 bestimmt, daß für die Ermittlung der auf die ausländ. Einkünfte entfallenden inländ. Steuer im Rahmen des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG (Höchstbetragsberechnung; s. Anm. 37) die KSt. maßgebend ist, die sich nach § 23 Abs. 1 ergibt. Die KStMinderungen und KStErhöhungen, die sich während des Übergangszeitraums nach Maßgabe der §§ 37 und 38 ergeben, sind nicht zu berücksichtigen (zu den KStMinderungen und KStErhöhungen s. § 37 Anm. 15 ff. und 65 ff., § 38 Anm. 24 ff. sowie zur Verlängerung des Übergangszeitraums § 37 Anm. 43 ff.). Der Höchstbetrag ist damit unabhängig von möglichen Ausschüttungsgestaltungen der anrechnenden KapGes. Da nicht ausdrücklich ausgeschlossen, sind allerdings KStErhöhungen nach § 34 Abs. 10a Sätze 2 ff. idF des StSenkG (jetzt § 34 Abs. 12) in einer Übergangszeit zu erfassen (wohl ein Versehen des Gesetzgebers).

Einstweilen frei.

121–124

Erläuterungen zu Abs. 6 Sätze 3–8: Anrechnung ausländischer Quellensteuern im Übergangsregime des Art. 6 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie

I. Überblick 125

Gesetzeszweck: Die Anfügung der Sätze 3–8 dient der Umsetzung der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003, ABl. EU Nr. L 157/49) und soll übergangsbedingte Doppelbesteuerungseffekte zwischen verbundenen Unternehmen aufheben bzw. abmildern. Nach Art. 1 der Richtlinie 2003/49/EG darf im Staat des Vergütungsschuldners, der regelmäßig der Quellenstaat ist, auf die Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren an verbundene Unternehmen bzw. Betriebsstätten von verbundenen Unternehmen

keine Quellensteuer mehr erhoben werden, so daß eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen ist. Abweichend hiervon können nach Art. 6 der Richtlinie 2003/49/EG, geändert durch Art. 1 der Richtlinie 2004/76/EG v. 29.4.2004 (ABl. EU Nr. L 195/33), Griechenland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, die Slowakei, Spanien und die Tschechische Republik für eine Übergangszeit noch Quellensteuern erheben, die in einem bestimmten Rahmen im Inland anrechenbar sind. Griechenland, Lettland, Litauen, Polen und Portugal dürfen danach weiterhin Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren erheben; für Spanien, die Slowakei und die Tschechische Republik ist dieses Recht auf Lizenzgebühren beschränkt. Durch die Ergänzung von Abs. 6 soll sichergestellt werden, daß der Vergütungsempfänger (ein mit dem Schuldner verbundenes Unternehmen oder dessen Betriebsstätte) nicht einer (partiellen) Doppelbesteuerung unterliegt (vgl. BTDrucks. 15/3827, 5). Hintergrund ist, daß die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie als EU-rechtliche Regelung den entsprechenden DBA-Vorschriften vorgeht.

Bedeutung der Ergänzung: Mit der Einfügung werden in erster Linie Sonderregelungen für Zinsen und Lizenzgebühren aus den genannten EU-Staaten geschaffen, die nach Art. 6 der Richtlinie 2003/49/EG (Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie) für eine Übergangszeit noch besteuert werden können. Dabei ist die erstmalige Anwendung der Richtlinie 2003/49/EG weitgehend von der Umsetzung der Richtlinie 2003/48/EG zur Besteuerung von Zinserträgen abhängig. Diese Richtlinie wird ab dem 1.7.2005 angewandt.

Mit der Regelung des Abs. 6 Satz 4 wird der sachliche Anwendungsbereich von § 34c Abs. 1 Satz 3 iVm. Abs. 6 Satz 3 EStG iVm. Abs. 6 Satz 1 erweitert. Der Regelung dürfte allerdings nur im Verhältnis mit EU-Mitgliedstaaten Bedeutung zukommen, mit denen DBA bestehen, die auf Zinsen und/oder Lizenzgebühren noch eine Quellensteuer vorsehen. Dies sind aktuell für Zinsen die DBA mit Polen (5 vH Quellensteuer), Griechenland, Italien, Lettland, Litauen (jeweils 10 vH Quellensteuer), Spanien (grds. 0, in Ausnahmefällen 10 vH), Belgien und Portugal (15 vH Quellensteuer) sowie für Lizenzzahlungen die DBA mit Tschechien, Finnland, Italien, Polen, Slowakei, Spanien (5 vH Quellensteuer), Estland, Lettland, Litauen (5 vH/10 vH Quellensteuer) und Portugal (10 vH Quellensteuer; vgl. hierzu auch die Abkommensübersicht bei PÖLLATH in VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 12 OECD-MA Rn. 29; GRÜTZNER in BHGK, Art. 12 OECD-MA unter C. Anhang).

126 II. Grundregelung des Abs. 6 Satz 3 (Übergangsregime für Anrechnung ausländischer Quellensteuern)

Begrenzung der Anrechnung durch Richtlinien-Höchstsätze: Soweit die nach den Übergangsregelungen in Art. 6 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (Richtlinie 2003/49/EG) zulässigen Höchstsätze der Quellensteuer für Zinsen und Lizenzgebühren niedriger sind als der nach dem maßgebenden DBA zulässige StSatz, wird die Anrechnung der erhobenen Quellensteuern nur nach Maßgabe des in der Richtlinie festgelegten niedrigeren Satzes gewährt. Ist allerdings der zulässige DBA-Höchstsatz niedriger, so ist dieser für die Anrechnung maßgeblich.

► *Zinsen:* Nach Art. 2 Buchst. a der Richtlinie 2003/49/EG sind „Zinsen“ Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des

Schuldners ausgestattet sind, insbes. Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen; Zuschläge für verspätete Zahlungen gelten nicht als Zinsen. Der Zinsbegriff der Richtlinie entspricht der Zinsdefinition in Art. 11 Abs. 3 OECD-MA, kann aber in dem jeweils maßgebenden DBA davon abweichen.

► *Lizenzgebühren*: Nach Art. 2 Buchst. b der Richtlinie 2003/49/EG sind „Lizenzgebühren“ Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Software, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden; Zahlungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen gelten als Lizenzgebühren. Der Lizenzgebührenbegriff der Richtlinie weicht insofern von der Definition in Art. 12 Abs. 2 OECD-MA ab, als auch Vergütungen für die Überlassung von (Computer-)Software sowie Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Nutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen erfaßt werden.

► *Ausgeschlossen* von der Anwendung der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie sind insbes. Zahlungen, die nach dem Recht des Quellenstaats als (verdeckte) Gewinnausschüttungen oder Kapitalrückzahlungen gelten, gewinnabhängige Vergütungen (zB Einnahmen aus stiller Gesellschaft, partiarischem Darlehen, Gewinnobligationen, Genußrechten) und unangemessen hohe Zins- und Lizenzzahlungen (vgl. Art. 4 der Richtlinie 2003/49/EG).

Zinsen/Lizenzgebühren von verbundenen Unternehmen und deren Betriebsstätten: Die Anrechnung erfolgt nur auf Quellensteuern auf Zinsen bzw. Lizenzgebühren von verbundenen Unternehmen der maßgebenden EU-Mitgliedstaaten (Griechenland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, Tschechische Republik, Spanien, Slowakei) oder von in diesen EU-Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaats (Schuldner der Zinsen bzw. Lizenzgebühren).

► *Verbundene Unternehmen*: Der Unternehmensbegriff ist in Art. 3 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie definiert. Das Unternehmen muß eine der in der Liste im Anhang aufgeführten Rechtsformen aufweisen (vgl. Anlage 3 Nr. 1 und Anlage 3a Nr. 1 zu § 50g EStG) und nach dem StRecht eines Mitgliedstaats in diesem Mitgliedstaat niedergelassen (dh. ansässig) sein und nicht nach einem zwischen dem betreffenden Staat und einem Drittstaat geschlossenen DBA als außerhalb der EU niedergelassen (dh. ansässig) gelten. Um verbundene Unternehmen handelt es sich gem. Art. 3 Buchst. b der Richtlinie 2003/49/EG bei Unternehmen, zwischen denen entweder unmittelbar eine Beteiligung von mindestens 25 vH besteht oder die innerhalb der EU mittelbar über ein drittes Unternehmen verbunden sind, das zu mindestens 25 vH sowohl an der zins- bzw. lizenzgebührenden als auch an der zins- bzw. lizenznehmenden Gesellschaft beteiligt ist. Dadurch werden auch Zins- und Lizenzzahlungen zwischen Schwestergesellschaften erfaßt, nicht aber stufenübergreifende Zahlungen in einem mehrstufigen Konzern.

► *Betriebsstätte* iSd. Definition in Art. 3 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie ist eine feste Geschäftseinrichtung in einem EU-Mitgliedstaat, in der die Tätigkeit eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats ganz oder teilweise ausge-

führt wird. Dies entspricht dem Betriebsstättenbegriff in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Eine Betriebsstätte ist insoweit Schuldner von Zinsen oder Lizenzgebühren, als die entsprechenden Zahlungen in dem Mitgliedstaat, in dem sie belegen ist, für sie stl. abzugsfähige BA darstellen (Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2003/49/EG).

Übergangsfristen und Quellensteuer-Höchstsätze: Für die EU-Mitgliedstaaten Spanien, Griechenland, Portugal, Polen, Lettland, Litauen und Tschechische Republik (nicht Slowakei) ist der Beginn der Anwendung der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (2003/49/EG) an den Beginn der Anwendung der Richtlinie über die Steuerregelungen für Zinszahlungen, deren Empfänger natürliche Personen sind, gekoppelt (Richtlinie 2003/48/EG des Rates v. 3.6.2003, ABl. EU Nr. L 157/38). Die Anwendung dieser Richtlinie 2003/48/EG ist ua. von einem Kompromiß mit bestimmten Drittstaaten (Schweiz, Liechtenstein, Andorra, Monaco, San Marino) abhängig, so daß der Anwendungsbeginn und damit auch der Anwendungsbeginn der Richtlinie 2003/49/EG für die genannten Mitgliedstaaten zunächst unklar war (vgl. auch KÖRNER, IStR 2004, 751 f.). Inzwischen wurden entsprechende Abkommen mit den maßgebenden Drittländern unterzeichnet, so daß die Richtlinie 2003/48/EG und damit auch die Richtlinie 2003/49/EG ab dem 1.7.2005 angewandt werden. Erst nach dem Anwendungsbeginn beginnt der Übergangszeitraum, innerhalb dessen die o.g. Mitgliedstaaten noch Quellensteuern erheben dürfen. Im einzelnen gelten folgende Übergangsfristen und Quellensteuer-Höchstsätze:

Quellensteuer auf Zinsen:

Griechenland	4 Jahre: 10 vH; danach 4 Jahre: 5 vH
Portugal	4 Jahre: 10 vH; danach 4 Jahre: 5 vH
Polen	4 Jahre: 10 vH; danach 4 Jahre: 5 vH
Lettland	4 Jahre: 10 vH; danach 4 Jahre: 5 vH
Litauen	4 Jahre: 10 vH; danach 2 Jahre: 5 vH

Quellensteuer auf Lizenzgebühren:

Spanien	6 Jahre: 10 vH
Griechenland	4 Jahre: 10 vH; danach 4 Jahre: 5 vH
Portugal	4 Jahre: 10 vH; danach 4 Jahre: 5 vH
Polen	4 Jahre: 10 vH; danach 4 Jahre: 5 vH
Lettland	4 Jahre: 10 vH; danach 4 Jahre: 5 vH
Litauen	6 Jahre: 10 vH
Tschechische Republik	6 Jahre: 10 vH
Slowakei	keine Anwendung der Richtlinie vom 1.5.2004 bis 30.4.2006

Der Rat kann vor Ablauf der jeweiligen Übergangszeit auf Vorschlag der Kommission einstimmig eine etwaige Verlängerung der Übergangszeit beschließen (Art. 6 Abs. 1 aE der Richtlinie 2003/49/EG).

**III. Regelung des Abs. 6 Satz 4
(reduzierter Anrechnungshöchstbetrag)**

Hintergrund: Abs. 6 Satz 4 bestimmt, daß § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG auch auf Zinsen und Lizenzgebühren aus einem EU-Mitgliedstaat entsprechend anzu-

wenden ist, die in diesem Mitgliedstaat nach der Richtlinie nicht besteuert werden dürfen. § 34c Abs. 6 Satz 3 iVm. Abs. 1 Satz 3 EStG (hier iVm. Abs. 6 Satz 1) betrifft den Fall, daß ausländ. Einkünfte im Ausland aufgrund eines DBA nicht besteuert werden können. Sie werden bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte im Rahmen der Höchstbetragsberechnung nicht berücksichtigt (zur Einfügung von § 34c Abs. 1 Satz 3 und Abs. 6 Satz 3 EStG durch das StVergAbG s. § 34c EStG Anm. J 03-2 ff.). Dadurch mindert sich der Anrechnungshöchstbetrag (Durchbrechung der „Per-country-limitation“ zugunsten einer „Per-item-limitation“). Die Regelung in Satz 4 erweitert den sachlichen Anwendungsbereich von § 34c Abs. 6 Satz 3 iVm. Abs. 1 Satz 3 EStG iVm. Abs. 6 Satz 1 auf ausländ. Einkünfte, die in dem EU-Mitgliedstaat nach der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (Richtlinie 2003/49/EG) und ihrer Ergänzung (Richtlinie 2004/76/EG) nicht besteuert werden können.

Kein Besteuerungsrecht für Zinsen und Lizenzgebühren nach der Richtlinie: Sachlich erfaßt werden nur Zinsen und Lizenzgebühren iSd. Richtliniendefinition (s. Anm. 126), die nach den Vorgaben der Richtlinien 2003/49/EG und 2004/76/EG nicht besteuert werden dürfen.

Keine Berücksichtigung der Zinsen und Lizenzgebühren aus dem EU-Mitgliedstaat: Die Rechtsfolge ergibt sich aus § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG iVm. Abs. 6 Satz 1. Die nach der Richtlinie stfrei gestellten Zinsen und Lizenzgebühren werden bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte aus dem jeweiligen EU-Mitgliedstaat nicht berücksichtigt. Die Nichtberücksichtigung erfolgt nur bei dem Faktor „ausländ. Einkünfte je Staat“ der Berechnungsformel für die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags (vgl. § 34c EStG Anm. J 03-5) und führt damit zu einer Verringerung des jeweiligen Anrechnungshöchstbetrags.

IV. Regelung des Abs. 6 Satz 5 (Fiktion der Herkunft von Zinsen bzw. Lizenzgebühren)

128

Eine Zahlung, die von einem Unternehmen aus Griechenland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, der Slowakei, Spanien und der Tschechischen Republik oder einer dort gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens eines EU-Mitgliedstaats als Schuldner erfolgt, gilt als aus dem betreffenden EU-Mitgliedstaat stammend, wenn die Einkünfte nach Art. 6 der Richtlinie 2003/49/EG in diesem EU-Mitgliedstaat besteuert werden können.

Unternehmen bzw. Betriebsstätte als zahlender Schuldner der Zinsen/Lizenzgebühren: Das Unternehmen eines der in Abs. 6 Satz 3 genannten EU-Mitgliedstaaten oder die in einem dieser Staaten gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen EU-Mitgliedstaats muß die Zinsen bzw. Lizenzgebühren als zivilrechtlicher Schuldner zahlen.

- ▶ *Zinsen und Lizenzgebühren:* s. Anm. 126.
- ▶ *Verbundene Unternehmen und Betriebsstätte:* s. Anm. 126.
- ▶ *Zahlung:* Der Begriff „zahlen“ wird in der Richtlinie 2003/49/EG nicht definiert. Da die Richtlinienregelung das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht modifiziert, liegt eine Orientierung am abkommensrechtlichen Verständnis von „Zahlung“ nahe. Der Begriff der Zahlung in Art. 11 OECD-MA meint den Abfluß der Zinsen beim Schuldner (vgl. WASSERMAYER in DW, DBA, Art. 11 OECD-MA Rn. 36; PÖLLATH in VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 11 OECD-MA Rn. 14; GEURTS in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, Art. 11 OECD-MA

Rn. 28). Erfasst wird schon das Entstehen der Forderung, wenn diese infolge des Aktivierungsgebots der Quellenbesteuerung unterliegt. Neben der Hingabe von Geld und geldwerten Vorteilen führen auch Erfüllungssurrogate zur „Zahlung“ (zB Aufrechnung).

Besteuerungsrecht dieser Zinsen/Lizenzgebühren nach Art. 6 der Richtlinie: Die Zinsen bzw. Lizenzgebühren müssen in dem maßgebenden EU-Mitgliedstaat des zahlenden Unternehmens oder der zahlenden Betriebsstätte in den in Art. 6 festgelegten Übergangszeiten und mit den dort festgelegten Quellensteuerhöchstsätzen besteuert werden können.

Herkunftsfiktion: Sind die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, „gilt die Zahlung (der Zinsen bzw. Lizenzgebühren) als aus dem betreffenden EU-Mitgliedstaat stammend“. Die Frage, aus welchem Staat die ausländ. Einkünfte stammen, beurteilt sich grundsätzlich nach den Kriterien des einschlägigen DBA (vgl. Anm. 81). Die Regelung in Abs. 6 Satz 5 enthält insofern eine Modifikation der Grundsatzregelung für Zinsen und Lizenzgebühren iSv. Art. 6 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie.

129

V. Regelung des Abs. 6 Satz 6 (Anrechnung fiktiver Quellensteuern)

Abs. 6 Satz 6 regelt die Übergangsfrist für die Anrechnung sog. fiktiver Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren, also Fälle, in denen die Steuern entweder nicht oder nicht in voller Höhe der abkommensrechtlichen Anrechnungsbeziehung erhoben werden. Soweit das DBA mit einem der in Abs. 6 Satz 3 genannten EU-Mitgliedstaaten die Anrechnung solcher fiktiver Quellensteuern vorsieht, ist diese Anrechnung letztmalig für den VZ zu gewähren, in dem der betreffende Mitgliedstaat eine Quellensteuer erheben darf (zu diesen Übergangsfristen s. Anm. 126). Die Anrechnung fiktiver Quellensteuern auf Zinsen/Lizenzgebühren ist derzeit nur in den DBA mit Griechenland (Zinsen), Portugal (Zinsen und Lizenzgebühren) und Spanien (Zinsen) vereinbart (vgl. die Abkommensübersicht bei VOGEL in VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 23 OECD-MA Rn. 191).

130

VI. Regelung des Abs. 6 Sätze 7 und 8 (Betriebsstätte als Vergütungsempfänger)

Zinsen und/oder Lizenzgebühren aus Griechenland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, der Slowakei, Spanien und der Tschechischen Republik, die an eine inländ. Betriebsstätte eines anderen EU-Mitgliedstaats gezahlt werden, gelten für Zwecke der Anwendung des § 50 Abs. 6 EStG als ausländ. Einkünfte (Satz 7). Die Anrechnung ist auf den nach der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie zulässigen Höchstsatz begrenzt (Satz 8). Die inländ. Betriebsstätte ist unter den Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 5 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie Vergütungsempfänger (vgl. auch § 50g Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b EStG).

§ 50 Abs. 6 EStG iVm. Abs. 6 Satz 1 erstreckt die Anrechnungsberechtigung – im Rahmen der Vorgaben des § 34c Abs. 1 EStG (insbes. Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags) – auf beschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 2 Nr. 1 KStG. Zweck ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung, einerseits der deutschen Besteuerung nach § 49

Abs. 1 EStG und andererseits der ausländ. Besteuerung. Voraussetzung ist neben dem Inlandsbezug (Betrieb im Inland, zB Betriebsstätte), daß es sich um Einkünfte aus einem ausländ. Staat handelt, die dort nicht in einem „der unbeschränkten StPflcht ähnlichen Umfang“ der Besteuerung unterworfen werden (vgl. Anm. 110). Abs. 6 Satz 7 definiert die Zinsen und Lizenzgebühren aus den maßgeblichen EU-Mitgliedstaaten, die übergangsweise zu einer Quellenbesteuerung berechtigt sind, als „ausländ. Einkünfte“ (richtiger: „Einkünfte aus einem ausländ. Staat“) iSd. § 50 Abs. 6 EStG, wenn diese an eine inländ. Betriebsstätte eines anderen EU-Mitgliedstaats gezahlt werden. Nur das Tatbestandsmerkmal „Einkünfte aus einem ausländ. Staat“ wird fingiert, die übrigen Voraussetzungen (insbes. keine Ertragsbesteuerung im Quellenstaat in einem der unbeschränkten KStPflcht entsprechenden Umfang) müssen tatsächlich vorliegen (vgl. dazu Anm. 110). In der Rechtsfolge ist Deutschland zur Anrechnung dieser Quellensteuern aus „Drittstaaten“ verpflichtet. Die Anrechnung ist auf die Richtliniensätze innerhalb der Übergangszeiten begrenzt (s. dazu Anm. 126).

Einstweilen frei.

131–149

Anhang zur Rechtslage bis einschließlich VZ 2000: Indirekte Steueranrechnung (Abs. 2–5 und 7 aF)

I. Abschaffung der indirekten Steueranrechnung wegen körperschaftsteuerlichen Systemwechsels

150

Die in den Abs. 2–5 und 7 geregelte indirekte StAnrechnung wurde durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) aufgehoben. Hintergrund ist der Systemwechsel vom kstl. Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren. Das auch ausländ. Beteiligungserträge umfassende nationale Schachtelprivileg des § 8b Abs. 1 führt grds. dazu, daß die Beteiligungserträge nur mit der Ertragsteuer auf Ebene der ausschüttenden ausländ. KapGes. belastet sind und nicht mehr einer stl. Mehrfachbelastung sowohl auf Ebene der ausländ. Tochtergesellschaft als auch der inländ. Muttergesellschaft unterliegen (dies ist allerdings mit der 5 vH-Fiktion nicht abziehbarer BA verbunden). Die indirekte StAnrechnung, die die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung des ausgeschütteten Gewinns bezweckt, wurde dadurch entbehrlich – so jedenfalls die Auffassung des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks. 14/2683, 125; zur Kritik hieran vgl. Anm. 3). Im Hinblick auf die noch offenen Veranlagungen der VZ vor 2001 wird die indirekte StAnrechnung im Überblick dargestellt.

II. Zweck und Bedeutung der indirekten Steueranrechnung

151

Zielsetzung: Während die direkte StAnrechnung (Abs. 1 u. 6) die internationale Doppelbesteuerung bei demselben StSubjekt vermeiden will, indem sie die Steuer anrechnet, die zu Lasten des inländ. KStSubjekts im Ausland als Quellensteuer erhoben wird, zielt die indirekte StAnrechnung darauf ab, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu beseitigen, die dadurch entsteht, daß das gleiche Steuersubstrat, nämlich der von der ausländ. Tochtergesellschaft erwirtschaftete Gewinn, sowohl bei der Tochtergesellschaft selbst als auch bei der die Gewinnausschüttungen empfangenden inländ. Muttergesellschaft besteuert wird. Mit

der indirekten Anrechnung wird die Vorbelastung des ausgeschütteten Gewinns berücksichtigt. Die Gewinnausschüttungen von ausländ. Tochtergesellschaften werden damit unter bestimmten Voraussetzungen der gleichen StBelastung unterworfen wie Ausschüttungen von inländ. Tochtergesellschaften; auf diese Weise sollte die Konkurrenzfähigkeit deutscher KapGes. auf internationalen Märkten verbessert werden (vgl. BTDrucks. VI/2883, 21). Die wirtschaftliche Doppelbelastung wurde aber durch die indirekte StAnrechnung nur bis zur Ebene der inländ. Muttergesellschaft vermieden, bei Weiterausschüttung an deren nicht kstplf. Gesellschafter wurde die Entlastung im wirtschaftlichen Ergebnis wieder aufgehoben (Nachversteuerungseffekt). Außerdem ergaben sich eine Reihe von Begrenzungen der Anrechnung aus Einschränkungen wie Aktivitätsvorbehalt, Mindestbeteiligung, Mindestbesitzzeit, korrespondierende Ausschüttungszeit, nur Begünstigung des maximal dreistufigen Konzernaufbaus.

Bedeutung: In der Praxis hatte die indirekte StAnrechnung nur geringe Bedeutung, da die Beteiligungserträge vielfach schon durch ein DBA-Schachtelprivileg im Inland freigestellt wurden.

152

III. Überblick über die Abs. 2–5 und 7 aF

Abs. 2 regelte den Grundtatbestand der indirekten StAnrechnung für den Fall von Gewinnausschüttungen einer aktiv tätigen ausländ. Tochtergesellschaft, an der die inländ. Muttergesellschaft unmittelbar beteiligt ist. Die auf den Gewinn erhobene ausländ. Steuer der Tochtergesellschaft wird auf die inländ. KSt., die auf die bei der Muttergesellschaft erzielten Beteiligungserträge entfällt, angerechnet.

Abs. 2a regelte den Fall der indirekten StAnrechnung für Gewinnausschüttungen einer in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft. Im Gegensatz zu Abs. 2 mußte die EU-Tochtergesellschaft keine besonderen Tätigkeitsmerkmale erfüllen.

Abs. 3 enthielt einen Sonderfall von Abs. 2. Für die Gewinnausschüttungen von in Entwicklungsländern ansässigen Tochtergesellschaften wurde fingiert, daß die anrechenbare ausländ. Steuer ebenso hoch ist wie die auf die Ausschüttung entfallende deutsche KSt. der Muttergesellschaft (sog. „Quasi-Schachtelprivileg“).

Abs. 4 regelte die Nachweiserfordernisse für die Inanspruchnahme der indirekten StAnrechnung.

Abs. 5 dehnte die StAnrechnung des Abs. 2 auf Gewinnausschüttungen von aktiv tätigen ausländ. Enkelgesellschaften (mittelbare Beteiligung der inländ. Muttergesellschaft) aus.

Abs. 7 erweiterte die indirekte StAnrechnung auf Gewinnausschüttungen, die eine inländ. gewerbliche Betriebsstätte einer beschränkt stplf. Körperschaft von einer ausländ. Tochtergesellschaft empfängt.

IV. Die indirekte Steueranrechnung nach Abs. 2 aF

153 1. Tatbestandsvoraussetzungen

Begünstigte Muttergesellschaft ist jedes unbeschränkt stplf. KStSubjekt iSv. § 1 Abs. 1 und § 3 Abs. 1. Als Organträger ist die Muttergesellschaft für von der

Organgesellschaft bezogene Gewinnausschüttungen anrechnungsberechtigt, wenn bei dieser die Beteiligungsvoraussetzungen vorliegen (§ 19 Abs. 1).

Ausländische Tochtergesellschaft: Die ausschüttende Gesellschaft muß Sitz (§ 11 AO) und Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Ausland haben. Es muß sich um eine KapGes. handeln. Dies bestimmt sich nach Maßgabe eines Typenvergleichs; entscheidend ist, ob die ausländ. Gesellschaft nach ihrer zivilrechtlichen Struktur und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung mit einer deutschen KapGes. vergleichbar ist (vgl. Betriebsstättenerlaß, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tab. 1 und 2; s. auch Anm. 16).

Beteiligungsvoraussetzungen: Die Muttergesellschaft muß ununterbrochen seit mindestens 12 Monaten vor dem Ende des VZ oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums zu mindestens 10 vH unmittelbar am Nennkapital der Tochtergesellschaft beteiligt sein. Eine Beteiligung an den Stimmrechten oder über Genußrechte ist nicht ausreichend. Es muß sich um eine unmittelbare Beteiligung handeln, dh. die Zwischenschaltung einer KapGes. oder einer PersGes. schließt die Unmittelbarkeit aus (vgl. BFH v. 15.6.1988 – II R 224/84, BStBl. II 1988, 761). Der Zwölfmonatszeitraum ist grds. auch für den Hinzuerwerb von Anteilen an der Tochtergesellschaft und für Kapitalerhöhungen, bei denen sich die Beteiligungsquote erhöht, relevant (vgl. Abschn. 76 Abs. 6 Satz 3 KStR 1995; aA zum Teil im Schrifttum: vgl. MÜLLER-DOTT in FWB, § 26 Rn. 313; MAAS in FROTSCHER/MAAS, § 26 Rn. 57). Bei Erwerben zum Jahreswechsel können sowohl der Veräußerer als auch der Erwerber die Erfüllung der zwölfmonatigen Besitzzeit für sich geltend machen (vgl. den sog. Mitternächtererlaß, BMF v. 8.1.1976, DStZ/B 1976, 62; FinMin. Nds. v. 19.2.1976, DB 1976, 511). Bei Vermögensübergängen unter Buchwertfortführung wird die Besitzzeit der übertragenden Gesellschaft bei der übernehmenden Gesellschaft angerechnet (vgl. § 12 Abs. 3 UmwStG).

Aktive Tätigkeit der Tochtergesellschaft: Die Bruttoerträge der Tochtergesellschaft müssen ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 1–6 AStG und/oder aus Beteiligungen iSd. § 8 Abs. 2 AStG aF stammen. Finanzierungseinkünfte iSv. § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG sind somit schädlich. Maßgeblich für die Aktivitätsanforderungen ist das Wj., für das die Tochtergesellschaft ausschüttet (Gewinnverteilungsbeschluß; bei vGA und Vorabausschüttungen das Wj., in das die Ausschüttung fällt), nicht das Wj., in dem ausgeschüttet wird. Fast ausschließlich meint Bruttoerträge aus aktivem Erwerb von mindestens 90 vH (vgl. BFH v. 30.8.1995 – I R 112/94, BStBl. II 1996, 122; Abschn. 76 Abs. 9 KStR 1995). Das bedeutet, sobald die Tochtergesellschaft mehr als 10 vH ihrer Bruttoerträge aus passiven Tätigkeiten (dh. Tätigkeiten, die nicht unter die o.g. Bestimmungen des AStG fallen) erwirtschaftet, ist die indirekte StAnrechnung vollständig ausgeschlossen („Infektionswirkung“ der passiven Bruttoerträge; krit. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 15173). Der nach Abs. 4 Nr. 1 erforderliche Nachweis über die Herkunft der Bruttoerträge aus aktiven Tätigkeiten kann durch eine hinreichend gegliederte Gewinn- und Verlustrechnung der Tochtergesellschaft erbracht werden (vgl. Abschn. 76 Abs. 8 KStR 1995; BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004 SonderNr. 1 Tz. 9.0.1).

Steuer auf den ausschüttbaren Gewinn:

► *Gewinnsteuer:* Anrechnungsfähig ist nur eine ausländ. Steuer, die der deutschen KSt. entspricht (vgl. Anm. 26). Erfasst werden auch Steuern auf den Gewinn der Tochtergesellschaft, die in Drittstaaten oder im Inland erhoben werden. Wird

die Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft angerechnet, dann ist für die indirekte StAnrechnung nur die Steuer zu berücksichtigen, die nach Anrechnung der Quellensteuer verbleibt. Die Steuer muß festgesetzt und gezahlt sein und darf keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegen (s. dazu Anm. 30 ff.). Die Umrechnung in DM erfolgte zum Devisenkurs des Tages der Zahlung (Abschn. 76 Abs. 11 Satz 3 KStR 1995). Maßgebend ist die Steuer der Tochtergesellschaft, die für das Wj. erhoben wird, für das die Tochtergesellschaft die Gewinnausschüttung vorgenommen hat.

► *Ausschüttbarer Gewinn* ist der nach den handelsrechtlichen Vorschriften des Ansässigkeitsstaats ermittelte Gewinn der Tochtergesellschaft für das maßgebende Wj. Der ausschüttbare Gewinn ist um die zu Lasten des Gewinns gebildeten Rücklagen zu erhöhen und um die zugunsten des Jahresgewinns aufgelösten Rücklagen zu vermindern. „Ausschüttbarer Gewinn“ ist somit nicht der ausgewiesene Bilanzgewinn, sondern der Jahresüberschuß. Rücklagenveränderungen nach ausländ. Recht werden dann nicht berücksichtigt, wenn sie sich ergebniswirksam bei der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns und der ausländ. Steuern vom Einkommen ausgewirkt haben (Abschn. 76 Abs. 13 Satz 4 KStR 1995). Gewinn- und Verlustvorträge werden wie Rücklagen behandelt, da sie sich bereits im Jahr, in dem sie entstanden sind, ausgewirkt haben. VGA sind hinzuzurechnen, wenn sie im maßgebenden Wj. den Gewinn gemindert haben (Abs. 2 Satz 4). Der „ausschüttbare Gewinn“ ist durch Vorlage von Bilanzen und Erfolgsrechnungen der Tochtergesellschaft nachzuweisen (Abs. 4 Nr. 2).

154 2. Rechtsfolgen

Liegen die Voraussetzungen vor, ist die ausländ. Steuer der Tochtergesellschaft auf Antrag von der inländ. KSt. der Muttergesellschaft auf die Gewinnanteile abzuziehen. Der Antrag kann bis zum Abschluß der letzten Tatsacheninstanz gestellt werden. Die Anrechnung wird durch verschiedene Faktoren begrenzt, und zwar zum einen durch den Teil der ausländ. Steuer, der anrechenbar ist, und zum anderen durch den Höchstbetrag der deutschen KSt., auf den angerechnet werden kann.

Anrechenbarer Teil der ausländischen Steuer: Die im Ausland entrichtete Steuer der Tochtergesellschaft ist nur insoweit anrechenbar, als sie auf tatsächlich ausgeschüttete Gewinne entfällt und der Beteiligungsquote der Muttergesellschaft entspricht.

► *Begrenzung durch die effektive Ausschüttung:* Anrechenbar ist nur der Teil der Steuer, der dem Verhältnis der tatsächlichen Ausschüttung zu dem gesamten ausschüttbaren Gewinn der Tochtergesellschaft entspricht.

► *Begrenzung durch die Beteiligungsquote:* Anrechenbar ist außerdem nur der Teil der anrechnungsfähigen Steuer, der dem Anteil der Muttergesellschaft am Nennkapital der Tochtergesellschaft entspricht. Diese Begrenzung wird nur relevant bei einer nicht 100 vH-Beteiligung. Sie führt bei vGA und Vorzugsdividenden idR dazu, daß ein Teil der anrechnungsfähigen Steuer für die indirekte Anrechnung verloren geht.

► *Ermittlung:* Somit wird die anrechenbare Steuer nach folgender Formel ermittelt (vgl. Abschn. 76 Abs. 12 Satz 3 KStR 1995):

$$\text{Anrechenbare Steuer} = \begin{array}{l} \text{festgesetzte und gezahlte} \\ \text{und keinem Ermäßigungsanspruch mehr} \\ \text{unterliegende KSt. der} \\ \text{Tochtergesellschaft} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{Gewinnanteile der} \\ \text{Muttergesellschaft} \\ \text{ausschüttbarer Gewinn} \\ \text{der Tochtergesellschaft} \end{array}}{\text{Muttergesellschaft}}$$

Dabei ergibt sich der Gewinnanteil der Muttergesellschaft (Bruttobeträge) aus dem Ausschüttungsbetrag und der Beteiligungsquote der Muttergesellschaft.

Begrenzung durch den Anrechnungshöchstbetrag: Die anrechenbare Steuer kann höchstens auf den Teil der deutschen KSt. angerechnet werden, der auf die Dividendeneinkünfte entfällt. Für die Ermittlung dieses Anteils sind die Dividendeneinnahmen um die direkt zuzuordnenden BA (bzw. WK) zu kürzen (Abschn. 76 Abs. 15 KStR 1995).

► „*Per-country-limitation*“: Da Abs. 2 Satz 7 auf Abs. 1 verweist, gilt auch hier die „Pro-Staat-Betrachtung“, dh. alle ausländ. Einkünfte aus einem Staat sind für die direkte und indirekte StAnrechnung zusammenzufassen.

► *Aufstockungsbetrag*: Die Dividendeneinkünfte sind um die anrechenbare Steuer zu erhöhen (Abs. 2 Satz 5). Dieser sog. „Aufstockungsbetrag“ erhöht das kstl. Einkommen der Muttergesellschaft. Zweck der Aufstockung ist, zu verhindern, daß die ausländ. Steuer einerseits nicht in der Bemessungsgrundlage der deutschen KSt. enthalten ist und andererseits aber auf die deutsche KSt. angerechnet wird und damit im Ergebnis zweimal berücksichtigt würde. Zutreffend ist die Berücksichtigung eines Aufstockungsbetrags in Höhe der tatsächlich anzurechnenden ausländ. Steuer nach Berücksichtigung einer direkten StAnrechnung (vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 15 182). Zweifelhaft ist, ob der Aufstockungsbetrag nur auf der Grundlage der ausländ. Dividendeneinkünfte zu berechnen ist, oder ob alle ausländ. Einkünfte eines Staats einzubeziehen sind (vgl. BLÜMICH/TÄSKE, § 26 Rn. 126).

Beispiel: Die Muttergesellschaft ist zu 50 vH am Nennkapital der ausländ. Tochtergesellschaft beteiligt. Der Handelsbilanzgewinn beträgt 100, die ausländ. Ertragsteuer 40. Ausschüttet werden 90, also 45 an die Muttergesellschaft. Die anrechenbare Steuer beträgt 45 vH von 40 = 18. Auf die ausländ. Beteiligung der Muttergesellschaft entfällt deutsche KSt. und damit als Höchstbetrag der Anrechnung von 40 vH \times (45 zzgl. 18 als Aufstockungsbetrag) = 25,2.

Begrenzung durch die direkte Steueranrechnung: Nach Abs. 2 Satz 6 ist die direkte Anrechnung vor der indirekten Anrechnung durchzuführen. Es ist also zunächst der Höchstbetrag für den Gesamtbetrag der direkten und indirekten StAnrechnung zu ermitteln. Von diesem Gesamtbetrag ist die direkt anrechenbare ausländ. Steuer (zB Quellensteuer auf die Gewinnausschüttung) abzuziehen. Die indirekte Anrechnung ist damit auf den nach Vornahme der direkten Anrechnung verbleibenden Betrag der inländ. KSt. begrenzt.

V. Die indirekte Steueranrechnung nach Abs. 2a aF (Sonderregelung für EU-Tochtergesellschaften)

1. Gesetzeszweck

Abs. 2a beruht auf Art. 4 der „Mutter-Tochter-Richtlinie“ v. 23.7.1990 (Richtlinie Nr. 90/435/EWG, ABl. EG Nr. L 225/6) und regelt die indirekte StAnrechnung für Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften aus EU-Mitgliedstaaten ohne die einschränkende Voraussetzung einer aktiven Tätigkeit iSd. § 8 AStG der Tochtergesellschaft. Die Anrechnung wird also auch dann gewährt,

wenn die EG-Tochtergesellschaft schädliche passive Einkünfte erwirtschaftet. Die Regelung hat allerdings nur dann praktische Bedeutung, wenn das jeweilige DBA mit dem Mitgliedstaat keine Freistellung der Dividenden (DBA-Schachtelprivileg ohne Aktivitätsklausel) vorsieht und die Anrechnung nach Abs. 2 nicht möglich ist, weil die EG-Tochtergesellschaft ihre Bruttoerträge nicht fast ausschließlich aus unschädlichen Tätigkeiten und Beteiligungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 1–6 und Abs. 2 AStG aF) bezieht.

156 **2. Tatbestandsvoraussetzungen**

Die Voraussetzungen entsprechen weitgehend denen des Abs. 2.

Begünstigte Muttergesellschaft ist jede unbeschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (s. Anm. 153).

EU-Tochtergesellschaft ist eine Körperschaft, die abkommensrechtlich in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig ist und die eine der in Nr. 1 der Anlage 2 (früher Anlage 7) zum EStG aufgeführten Rechtsformen aufweist.

Beteiligungsvoraussetzungen: s. Anm. 153. Zur Frage der EG-Rechtskonformität der Mindestbesitzzeit vgl. SCHAUMBURG, DSStJG Bd. 24 (2001), 225 (270).

Vorrangigkeit von DBA-StFreistellung für Gewinnausschüttungen und indirekter StAnrechnung nach Abs. 2 und fiktiver indirekter Anrechnung nach Abs. 3.

Ausschüttung von Gewinnanteilen sind offene und verdeckte Ausschüttungen. Ausdrücklich ausgeschlossen sind gem. Abs. 2a Satz 2 Bezüge, die infolge der Herabsetzung des Kapitals oder nach Auflösung der Gesellschaft (Auskehrung von Liquidationsraten) anfallen.

Steuer auf den ausschüttbaren Gewinn: s. Anm. 153.

157 **3. Rechtsfolge**

Zur Durchführung der Anrechnung verweist Abs. 2a auf die Regelungen in Abs. 2 Sätze 2–7 (s. Anm. 154).

VI. Die indirekte Steueranrechnung nach Abs. 3 (Quasi-Schachtelprivileg für Tochtergesellschaften in Entwicklungsländern)

158 **1. Gesetzeszweck**

Abs. 3 regelt eine Erweiterung von Abs. 2 für Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in einem Entwicklungsland. Für diese wird eine fiktive StAnrechnung gewährt, die im wirtschaftlichen Ergebnis dazu führt, daß die Ausschüttungen von der inländ. Besteuerung freigestellt werden. Dies wird gesetzestechisch dadurch erreicht, daß die Ausschüttung der Tochtergesellschaft zwar in das stpfl. Einkommen der Muttergesellschaft einbezogen wird, jedoch fingiert wird, daß der vom Gewinn der Tochtergesellschaft erhobene anrechenbare StBetrag der auf die bezogenen Gewinnanteile entfallenden deutschen KSt. entspricht. Gefördert werden soll der Kapitalexport in Entwicklungsländer; dort gewährte Steuervorteile sollen den Investoren erhalten bleiben (Kapitalimportneutralität).

2. Tatbestandsvoraussetzungen

159

Voraussetzungen des Abs. 2: Die Tochtergesellschaft muß die Voraussetzungen des Abs. 2 erfüllen, also die Beteiligungsvoraussetzungen und Tätigkeitsanforderungen (vgl. Anm. 153).

Begünstigte Muttergesellschaften sind neben unbeschränkt kstpf. Rechtssubjekten iSd. § 1 Abs. 1 auch beschränkt Stpf., wenn die Gewinnanteile der Tochtergesellschaft aus dem Entwicklungsland Ertrag der inländ. Betriebsstätte der Muttergesellschaft sind (vgl. Abs. 7).

Entwicklungsland: Die Tochtergesellschaft muß Geschäftsleitung und Sitz in einem Entwicklungsland haben. Welche Staaten als Entwicklungsländer gelten, ist der Anlage zu § 5 KStDV 1994 zu entnehmen; Ermächtigungsgrundlage ist § 53 Abs. 1 Nr. 3 KStG aF.

3. Rechtsfolge

160

Angerechnet wird eine fiktive ausländ. Steuer, die in der Höhe der inländ. KSt. auf die bezogene (offene oder verdeckte) Gewinnausschüttung entspricht. Es kommt somit nicht auf die tatsächlich im Ausland entrichtete Steuer an. Nach Verwaltungsauffassung ist auch – anders als bei der Anrechnung nach Abs. 2 – ohne Bedeutung, ob die vGA die Bemessungsgrundlage bei der Tochtergesellschaft gemindert hat oder nicht; sie ist daher stets begünstigt (vgl. Abschn. 76 Abs. 17 Satz 5 KStR 1995). Es wird fingiert, daß sich anzurechnende ausländ. Steuer und maßgebende deutsche KSt. betragsmäßig decken. Eine Höchstbetragsberechnung und die Ermittlung eines Aufstockungsbetrags erübrigen sich. Die Anrechnung einer fiktiven Steuer führt damit zur StFreistellung der Gewinnanteile bei der Muttergesellschaft und steht wirtschaftlich einem nationalen Schachtelprivileg gleich (aber keine Anwendung von § 3c EStG aF, da nicht als sachliche StBefreiung, sondern als fiktive Anrechnung ausgestaltet; vgl. BFH v. 8.11.1989 – I R 21–22/86, BFH/NV 1990, 599).

VII. Die indirekte Steueranrechnung nach Abs. 5 (mittelbare Beteiligung)

1. Gesetzeszweck

161

Abs. 5 erweitert die Berechtigung zur indirekten Anrechnung unter bestimmten Voraussetzungen auf die Ausschüttungen einer aktiv tätigen ausländ. Einzelgesellschaft. Ziel der Regelung ist die Begünstigung von Gewinnausschüttungen aktiver Gesellschaften, die über eine zwischengeschaltete Gesellschaft bezogen werden (dreistufiger Konzernaufbau). Dabei wird für den Fall, daß Ausschüttungen von der Einzelgesellschaft an die ausländ. Tochtergesellschaft und Ausschüttungen von der Tochtergesellschaft an die inländ. Muttergesellschaft erfolgen, ein unmittelbarer Bezug der Dividenden der Einzelgesellschaft durch die Muttergesellschaft fingiert. Bedeutung hat dieser fiktive Direktbezug der mittelbar bezogenen Gewinnanteile vor allem für zwei Fallkonstellationen:

- ▷ Mit dem Ansässigkeitsstaat der Einzelgesellschaft besteht ein DBA, das die StFreistellung von Schachteldividenden vorsieht (internationales Schachtelprivileg ohne Aktivitätsklausel); mit dem Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft besteht kein DBA oder ein DBA, das die Freistellung von Schachteldividenden von bestimmten Voraussetzungen abhängig macht.

- ▷ Die Tochtergesellschaft erfüllt nicht die für die StAnrechnung nach Abs. 2 erforderlichen Aktivitätsvoraussetzungen (insbes. mehr als 10 vH der Bruttoerträge aus passivem Erwerb; keine Landes- oder Funktionsholding iSd. § 8 Abs. 2 AStG aF), aber die Enkelgesellschaft erfüllt die Tätigkeitsvoraussetzungen (Abs. 5 Satz 3 Nr. 1).

162 2. Tatbestandsvoraussetzungen

Begünstigte Muttergesellschaft: s. Anm. 153.

Ausländische Tochtergesellschaft: Es müssen die Beteiligungsvoraussetzungen des Abs. 2 erfüllt sein, dh. die inländ. Muttergesellschaft muß mit mindestens 10 vH während der letzten zwölf Monate vor dem Ende des VZ oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums unmittelbar am Nennkapital der Tochtergesellschaft beteiligt sein. Welche Art von Tätigkeiten die Tochtergesellschaft ausübt (aktiv oder passiv), ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung (vgl. BLÜMICH/TÄSKE, § 26 Rn. 139; MÜLLER-DOTT in FWB, § 26 Rn. 462; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 15.193).

Ausländische Enkelgesellschaft:

► *Beteiligungsvoraussetzungen* müssen in zweifacher Hinsicht erfüllt sein: Die Tochtergesellschaft muß *unmittelbar* und die inländ. Muttergesellschaft *mittelbar* nachweislich seit mindestens 12 Monaten vor dem Ende des VZ oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums ununterbrochen zu mindestens 10 vH am Nennkapital der Enkelgesellschaft beteiligt sein (Abs. 5 Satz 1 und Satz 3 Nr. 2). Eine unmittelbare Beteiligung der Muttergesellschaft an der ausländ. Enkelgesellschaft bleibt bei der Ermittlung der Mindestbeteiligungsquote unberücksichtigt (vgl. BFH v. 21.8.1996 – I R 80/95, BStBl. II 1997, 434); Gleiches gilt für mittelbare Beteiligungen über andere Tochtergesellschaften. Ggf. kann für die unmittelbare Beteiligung die StAnrechnung nach Abs. 2 geltend gemacht werden.

► *Tätigkeitsvoraussetzungen:* Die Enkelgesellschaft muß in dem maßgebenden Wj., dh. in dem Wj., für das sie ausgeschüttet hat (Gewinnverteilungsbeschluß), ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1–6 AStG fallenden Aktivitäten und/oder aus einer Tätigkeit als „Landesholding“ iSv. § 8 Abs. 2 Nr. 1 AStG aF (aktive Beteiligungen von mindestens 25 vH aus demselben Staat wie die Enkelgesellschaft) beziehen (Abs. 5 Satz 3 Nr. 2); die Beteiligungserträge aus einer Funktionsholdingtätigkeit iSv. § 8 Abs. 2 Nr. 2 AStG aF sind nicht begünstigt (anders bei Abs. 2).

Zeitlicher Zusammenhang der Ausschüttungen von Enkel- und Tochtergesellschaft: Die Ausschüttung der Enkelgesellschaft an die Tochtergesellschaft und die Ausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft müssen in demselben für die Muttergesellschaft maßgebenden Wj. erfolgen. Hintergrund für dieses Erfordernis eines zeitlichen Ausschüttungszusammenhangs ist die Zielsetzung der Vorschrift: Es sollen grds. nur die Ausschüttungen der Enkelgesellschaft begünstigt werden, die von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft weitergeleitet werden. Da eine sachliche Identität des Ausschüttungsbetrags aus praktischen Gründen nicht verlangt werden kann, wird jedenfalls ein zeitlicher Zusammenhang der Ausschüttungen gefordert. Keine Bedeutung hat die zeitliche Reihenfolge der Ausschüttungen, sofern sie nur im gleichen Wj. der Muttergesellschaft durchgeführt werden. Da Gewinnausschüttungen grds. erst nach Ablauf des Wj. erfolgen, läßt sich die Zeitgleichheit idR nur bei vom Wj. der Muttergesellschaft abweichendem Wj. der Tochtergesell-

schaft, durch Aktivierung des Gewinnanspruchs der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft (phasengleiche Vereinnahmung unter besonderen Umständen; vgl. BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; BMF v. 1.11.2000, BStBl. I 2000, 1510) und durch Vorabausschüttungen der Tochter- an die Muttergesellschaft erreichen.

Begünstigte Gewinnanteile: Erfasst wird der Teil der Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft, der der Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft entspricht, der nach der mittelbaren Beteiligung auf die Muttergesellschaft entfällt (Abs. 5 Satz 1). Die Höhe der begünstigten Gewinnanteile ist somit in zweifacher Hinsicht begrenzt: zum einen durch die Höhe der Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft und zum anderen durch die Höhe der Ausschüttung der Enkelgesellschaft, dh. den Anteil, der der mittelbaren Beteiligung der Muttergesellschaft entspricht. Maßgebend sind die Bruttobeträge der Ausschüttungen vor Abzug etwaiger BA (vgl. Abschn. 76 Abs. 22 Satz 2 KStR 1995).

Beispiel: Die Muttergesellschaft ist zu 90 vH an der Tochtergesellschaft und diese zu 50 vH an der Enkelgesellschaft beteiligt. Die Tochtergesellschaft schüttet 100 aus und die Enkelgesellschaft 80. Der Anteil der Muttergesellschaft an der Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft beträgt 90 vH, also 90; die mittelbare Beteiligung der Muttergesellschaft an der Enkelgesellschaft beträgt $(90 \text{ vH} \times 50 \text{ vH} =) 45 \text{ vH}$, ihr Anteil an der Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft also 36. In dieser Höhe von 36 liegen begünstigte Gewinnanteile vor.

Bezieht die Tochtergesellschaft in dem maßgebenden Wj. neben der Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft noch andere Erträge (zB aus Handelstätigkeit), dann ist die Ausschüttung der Tochtergesellschaft nur insoweit begünstigt, als sie dem Verhältnis der Bruttodividende der Enkelgesellschaft zu den gesamten Bruttoerträgen der Tochtergesellschaft entspricht (Abs. 5 Satz 2; Abschn. 76 Abs. 24 KStR 1995). Es wird also davon ausgegangen, daß die Erträge aus Gewinnausschüttungen und die übrigen Erträge der Tochtergesellschaft anteilig in die Ausschüttung an die Muttergesellschaft eingeflossen sind. Weicht das Wj. der Tochtergesellschaft von dem maßgebenden Wj. der Muttergesellschaft ab, stellt die die FinVerw. vereinfachend auf das Wj. der Tochtergesellschaft ab, in dem sie die Gewinnanteile von der Enkelgesellschaft bezogen hat (Abschn. 76 Abs. 24 Satz 7 KStR 1995).

3. Rechtsfolgen

163

Bei Vorliegen der Voraussetzungen werden die begünstigten Gewinnanteile stl. so behandelt, als habe die Enkelgesellschaft diese Gewinnanteile unmittelbar an die Muttergesellschaft ausgeschüttet.

Auswirkungen der Direktbezugsfiktion: Diese Fiktion des Direktbezugs der Gewinnausschüttung kann verschiedene Rechtsfolgen haben:

- ▷ Ist die Enkelgesellschaft in einem Staat ansässig, mit dem ein DBA mit internationalem Schachtelprivileg besteht, dann werden die begünstigten Gewinnanteile der Tochtergesellschaft freigestellt (unter Berücksichtigung von § 8b Abs. 5 KStG aF, der die Mindestbeteiligung für Schachteldividenden auf 10 vH absenkte).
- ▷ Besteht kein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der Enkelgesellschaft, sieht das DBA kein Schachtelprivileg vor oder ist das Schachtelprivileg nicht anwendbar (zB Aktivitätsklausel), kann die ausländ. Steuer auf den Gewinn der Enkelgesellschaft, soweit sie auf die begünstigten Gewinnanteile der Tochterge-

sellschaft entfällt, auf die KSt. der Muttergesellschaft angerechnet werden. Insofern findet Abs. 2 entsprechende Anwendung.

- ▷ Hat die Enkelgesellschaft Geschäftsleitung und Sitz in einem Entwicklungsland, kann die Gewinnsteuer der Enkelgesellschaft fiktiv in Höhe der deutschen KSt. auf die begünstigten Gewinnanteile der Tochtergesellschaft angerechnet werden (entsprechende Anwendung von Abs. 3). Die indirekte StAnrechnung nach Abs. 5 hat deshalb insbes. auch dann praktische Bedeutung, wenn die Tochtergesellschaft nicht in einem Entwicklungsland ansässig ist und die Anrechnung nur nach Abs. 2 möglich wäre.

Weitere Auswirkungen:

- ▶ *Quellensteuer:* Die Fiktion eines Direktbezugs der begünstigten Gewinnanteile unmittelbar von der Enkelgesellschaft hat auch Auswirkungen auf die Anrechnung von Quellensteuern. Quellensteuern auf Ausschüttungen der Tochtergesellschaft können nur insoweit nach Abs. 1 direkt angerechnet werden, als sie auf den fiktiven Direktbezug entfallen (vgl. Abschn. 76 Abs. 25 KStR 1995). Quellensteuern auf Ausschüttungen der Enkelgesellschaft bleiben nach hM außer Betracht (vgl. BLÜMICH/TÄSKE, § 26 Rn. 150; aA MÜLLER-DOTT in FWB, § 26 Rn. 494, unter Hinweis auf die Reichweite der Fiktion des Abs. 5 Satz 1).
- ▶ *Sonstige Bezüge:* Soweit die Ausschüttungen der Tochtergesellschaft nicht zu einem fiktiven Direktbezug führen, liegt ein „sonstiger Bezug“ der Muttergesellschaft vor, der den allg. Besteuerungsregeln unterliegt. Ggf. kommt für diesen Teil der Gewinnausschüttung die indirekte Anrechnung nach Abs. 2 in Betracht. Anteilig hierauf entfallende Quellensteuern können nach Abs. 1 direkt angerechnet werden, vorbehaltlich einer abkommensrechtlichen Freistellung von Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft.

VIII. Die indirekte Steueranrechnung nach Abs. 7 (Betriebsstätten beschränkt Steuerpflichtiger)

164 1. Gesetzeszweck

Abs. 7 erweitert die Berechtigung zur indirekten StAnrechnung auf beschränkt stpfl. Körperschaften, soweit die Gewinnausschüttungen von einer ausländ. Tochtergesellschaft durch eine inländ. gewerbliche Betriebsstätte bezogen werden. Die Vorschrift ergänzt § 8b Abs. 4 aF, nach dem beschränkt stpfl. Körperschaften unter bestimmten Voraussetzungen das DBA-Schachtelprivileg für Beteiligungserträge gewährt wurde (vgl. § 8b Anm. 2).

165 2. Tatbestandsvoraussetzungen

Voraussetzungen des Abs. 2 und 3: Die Tochtergesellschaft muß die Voraussetzungen des Abs. 2 erfüllen, also die Beteiligungsvoraussetzungen und Tätigkeitsanforderungen (vgl. Anm. 153).

Begünstigte Körperschaft: Anrechnungsberechtigt sind nur beschränkt stpfl. Körperschaften, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben (§ 2 Nr. 1). Das ausländ. Rechtssubjekt muß einer deutschen KapGes. vergleichbar sein (Typenvergleich). Ausländ. Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die keine Körperschaft sind, werden nicht erfaßt.

Inländische gewerbliche Betriebsstätte: Die beschränkt stpfl. Körperschaft muß im Inland eine Betriebsstätte iSd. § 12 AO unterhalten und in dieser eine gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 2 EStG ausüben. Die Beteiligung an einer

inländ. gewerblich tätigen PersGes. begründet regelmäßig eine inländ. Betriebsstätte.

Zugehörigkeit der Beteiligung zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte: Durch den Verweis auf die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 Satz 3 aF wird gefordert, daß die Beteiligung an der ausländ. Tochtergesellschaft ununterbrochen mindestens seit 12 Monaten vor dem Ende des für die beschränkt stpfl. Körperschaft maßgebenden VZ oder abweichenden Gewinnermittlungszeitraums zum BV der inländ. Betriebsstätte gehört hat. Eine Beteiligung gehört grds. zum BV einer Betriebsstätte, wenn sie dort bilanziert ist (vgl. BFH v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63; Betriebsstättenerlaß, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.4). Die Mindesthaltefrist muß von der Betriebsstätte selbst und kann nicht vom ausländ. Stammhaus oder von anderen Betriebsstätten erfüllt werden.

3. Rechtsfolgen

166

Die Rechtsfolgen der indirekten StAnrechnung ergeben sich aus Abs. 2 (s. Anm. 154) und Abs. 3 (Entwicklungsländer – Quasi-Schachtelprivileg; vgl. Anm. 160).

