

§ 26

Besteuerung ausländischer Einkunftsteile

idF des KStG v. 15.12.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013
(BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

(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 um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt.

(2) § 50d Absatz 10 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

(3) bis (5) weggefallen.¹

(6) ¹Vorbehaltlich der Sätze 2 und 3 sind § 34c Abs. 1 Satz 2 bis 5 und Abs. 2 bis 7 des Einkommensteuergesetzes und § 50 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden; in den Fällen des § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 sind vorbehaltlich der Sätze 2 und 3 § 34c Abs. 1 bis 3 und 6 Satz 6 des Einkommensteuergesetzes und § 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. ³Bei der entsprechenden Anwendung des § 34c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes ist die ausländische Steuer abzuziehen, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die bei der Ermittlung der Einkünfte nicht außer Ansatz bleiben. ⁴Soweit die in Artikel 6 der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlung 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. ⁵§ 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. ⁶Eine Zahlung, die von einem Unternehmen der in Satz 3 genannten

1 Zur Kommentierung der alten Rechtslage s. die Voraufgabe des § 26 KStG Anm. 150 ff. – Stand Juli 2005 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

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.⁷ Soweit 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.⁸ Werden 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.⁹ Eine Steueranrechnung erfolgt höchstens zu den in Artikel 6 der Richtlinie genannten Sätzen.¹⁰ Die Sätze 1 bis 8 sind im Fall der Besteuerung nach Artikel 15 Abs. 2 Satz 2 des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (ABl. EU 2004 Nr. L 385 S. 30), entsprechend anzuwenden.
(7) weggefallen.¹

Autorin: Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin,
Deloitte & Touche, Düsseldorf
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 26

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 26	1	1. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	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 EU-rechtliche Beurteilung des § 26	4	VI. Verfahrensfragen	
V. Verhältnis des § 26 zu anderen Vorschriften		1. Veranlagungsverfahren	10
		2. Feststellungsverfahren	11

¹ Zur Kommentierung der alten Rechtslage siehe elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de, § 26 KStG Anm. 150 ff., Stand: 7/2005.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Direkte Steueranrechnung**

	Anm.		Anm.
I. Gesetzessystematischer Ausgangspunkt	14		
II. Unbeschränkte Steuerpflicht			
1. Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige	15	1. Heranziehung	31
2. Identität des Steuersubjekts im In- und Ausland	18	2. Ausländische Steuer, die der deutschen Körperschaftsteuer entspricht	32
III. Ausländische Einkünfte		3. Steuererhebung in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen	35
1. Katalog der ausländischen Einkunftsarten	21	V. Festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer	
2. Geltung der isolierenden Betrachtungsweise	24	1. Festgesetzte Steuer	36
3. Ermittlung der ausländischen Einkünfte		2. Gezahlte Steuer	37
a) Grundlagen der Ermittlung	25	3. Um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte Steuer	38
b) Einzelfragen der Ermittlung	28	VI. Rechtsfolge des Abs. 1: Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt	41
IV. Heranziehung zu einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen			

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Anrechnung für beschränkt Steuerpflichtige in den Fällen des § 50d Abs. 10 EStG** 42

**D. Erläuterungen zu Abs. 6:
Durchführung der direkten Steueranrechnung**

	Anm.		Anm.
I. Überblick zur Verweisteknik des Abs. 6	45	a) Struktur der Verweisung	46
II. Verweisungen auf § 34c und § 50 Abs. 3 EStG (Abs. 6 Satz 1 Halbs. 1)		b) Begrenzung der Anrechnung auf die anteilige deutsche Körperschaftsteuer (Anrechnungshöchstbetrag)	
1. Ergänzungen zur Rechtsfolge des Abs. 1: Verweis auf § 34c Abs. 1 Sätze 2–5 EStG		aa) Höchstbetragsregelung (§ 34c Abs. 1 Satz 2 EStG)	47
		bb) Pro-Staat-Begrenzung (per-country-limitation)	48

	Anm.		Anm.
c) Begrenzung der Anrechnung auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte (§ 34c Abs. 1 Satz 5 EStG)	49	bb) Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen	89
2. Abzug der der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG)		cc) Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 Sätze 2 bis 5 EStG	90
a) Überblick	53	dd) Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 2 EStG	92
b) Abzug der auf ausländische Einkünfte entfallenden Steuer statt Anrechnung	54	ce) Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG auf Einkünfte, die nach Doppelbesteuerungsabkommen nicht besteuert werden können	96
c) Auf Antrag	55	c) Sonderregelung für vom Doppelbesteuerungsabkommen nicht erfasste Sachverhalte (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG)	98
d) Rechtsfolge: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte	56	d) Entsprechende Anwendung in den Fällen des § 50d Abs. 9 EStG (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 5 EStG)	101
3. Abzug der ausländischen Steuer ohne Anrechnungsalternative (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 3 EStG)		e) Anwendbarkeit von § 34c Abs. 3 EStG (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 6 EStG)	104
a) Überblick	58	7. Beschränkt Steuerpflichtige (Verweis auf § 50 Abs. 6 EStG)	113
b) Tatbestandsmerkmale . .	59	8. Verordnungsermächtigungen (Verweis auf § 34c Abs. 7 EStG)	118
c) Rechtsfolge: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte	64	III. Fälle des § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 (Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2)	121
4. Verweis auf weggefallenen § 34c Abs. 4 EStG	69	IV. Maßgebliche tarifliche Körperschaftsteuer (Abs. 6 Satz 2)	123
5. Verweis auf § 34c Abs. 5 EStG: Erlass und Pauschalierung	75	V. Kein Steuerabzug bei außer Ansatz bleibenden ausländischen Einkünften (Abs. 6 Satz 3)	126
6. Steueranrechnung und Steuerabzug bei Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 EStG)			
a) Grundsatz: Vorrang der Doppelbesteuerungsabkommen-Regelungen (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG)	84		
b) Ausnahme: Anwendung der Anrechnungsmethode nach Doppelbesteuerungsabkommen (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStG)			
aa) Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Doppelbesteuerungsabkommen-Fälle	88		

Anm.

Anm.

VI. Anrechnung ausländischer Quellensteuern im Übergangsregime des Art. 6 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (Abs. 6 Sätze 4 bis 10)

1. Regelungszweck 128
2. Grundregel: Übergangsregime für Anrechnung ausländischer Quellensteuern (Abs. 6 Satz 4) 129

3. Reduzierter Anrechnungshöchstbetrag (Abs. 6 Satz 5) 130
4. Fiktion der Herkunft von Zinsen bzw. Lizenzgebühren (Abs. 6 Satz 6) 131
5. Anrechnung fiktiver Quellensteuern (Abs. 6 Satz 7) 132
6. Betriebsstätte als Vergütungsempfänger (Abs. 6 Sätze 8 und 9) 133
7. Erstreckung auf die Schweiz (Abs. 6 Satz 10) 134

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 26

Schrifttum ab 1990: MATHIAK, Anrechnung ausländischer Steuern – Zur Auslegung des § 34c Abs. 1 EStG, FR 1991, 735; WASSERMAYER, 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; WASSERMAYER, 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 zum BFH-Urteil vom 20.12.1995 – I R 57/94, IWB (1996) F. 3a Gr. 1, 554; C. SCHMIDT, Zur DBA-Anwendung und inländischen Steuerpflicht bei im Sitzstaat rechtsfähigen ausländischen Personengesellschaften, IStR 1996, 14; WAGNER, Steueroptimierung durch Steueranrechnung, StBp. 1996, 298; WASSERMAYER, 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 Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743; KRAMER, Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausländischer Steuern – Berechnung des Höchstbetrags, IStR 1998, 15; WASSERMAYER, 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, DSStJG 23 (2000), 321; SCHAUMBURG, Besteuerung von Kapitalerträgen – Vollzugsdefizite und Vorgaben des Europäischen und Internationalen Steuerrechts, DSStJG 24 (2001), 225; MENCHORN, Anrechnungshöchstbetrag gem. § 34c EStG noch gemeinschaftsrechtskonform?, 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 (2003) F. 3 Gr. 3, 1935; GRÜTZNER, Änderungen bei der Besteuerung von Auslandbeziehungen 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 Steuervergünstigungsabbaugesetz, DSStR 2003, 805; 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 beschränkter Steuerpflichtiger, FR 2003, 745; SCHÖN, Unternehmensbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, StbJb. 2003/2004, 27; WAGNER, 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 EG-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 „vorläufigen Umsetzung“ von EG-Richtlinien durch BMF-Schreiben – Beispiel Zins- und Lizenzrichtlinie, IStR 2004, 642; MEILICKE/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 GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 303; HÄUSELMANN/LUEDEMANN, Besteuerung von verbundenen Unternehmen: Richtlinien-Umsetzungsgesetz und EG-Amtshilfe-Anpassungsgesetz, RIW 2005, 123; MENCHORN, Ausländische Quellensteuer auf im Inland steuerfreie Dividenden als Betriebsausgabe nach § 26 Abs. 6 KStG abziehbar, DSStR 2005, 1885; SCHNITGER, Deutsche Vorabentscheidungsersuchen zu den direkten Steuern des Jahres 2004, BB 2005, 407; SCHÖN, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 489; SCHÖNFELD, Die Fortbestandsgarantie des Art. 57 Abs. 1 EG im Steuerrecht: Anmerkung zu FG Hamburg v. 9.3.2004 (EFG 2004, 1573), IStR 2005, 410; BEHRENS, Übergang des im Verschmelzungsjahr erlittenen Verlusts gemäß § 12 Abs. 3 UmwStG, BB 2006, 1941; DÖTSCH/PUNG, JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11; GROTHERR, International relevante Änderungen durch das JStG 2007 anhand von Fallbeispielen, IWB (2006) F. 3 Gr. 3, 1445; HAGEBÖGE/HEINZ, Verlustübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge bei Umwandlungen, DSStR 2006, 2054; KEMPF/OPPERMANN, Ausländische Quellensteuer als Betriebsausgaben bei steuerfreien Di-

videnerträgen?, DSStZ 2006, 730; LANG/LÜDICKE/RIEDWEG, Steueranrechnung und Betriebsstättendiskriminierung der DBA bei Dreieckssachverhalten, IStR 2006, 73; WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ (Hrsg.), Betriebsstätten-Handbuch, Köln 2006; GROTHERR, Zum Anwendungsbereich der unilateralen Rückfallklausel gemäß § 50d Abs. 9 EStG, IStR 2007, 265; GOEBEL/SCHMIDT, Der Wirrwarr mit den Rückfallklauseln: Neue Entscheidungen des BFH vom 17.10.2007 – Vertrauensschutz für alle offenen Fälle...?, IStR 2008, 750; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. 2011; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011; BECKER/LOOSE, Zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die Gewerbesteuer, IStR 2012, 57; KUDERT/KAHLENBERG, Die Neufassung des § 50d Abs. 10 EStG, IStR 2013, 801; POHL, § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG verstößt gegen Unionsrecht, ISR 2013, 134; POHL, Besteuerung grenzüberschreitender Sondervergütungen gem. § 50d Abs. 10 EStG idF des AmtshilferLUMsG, DB 2013, 1572; SALZMANN, Weitere Treaty Overrides aufgrund des AmtshilferLUMsG, IWB 2013, 405; THÖMMES, Unionsrechtswidrigkeit der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags nach § 34c Abs. 1 EStG, IWB 2013, 293; VOGEL/LEHNER, DBA-Kommentar, München, 6. Aufl. 2015

I. Grundinformation zu § 26

1

§ 26 ist eine unilaterale kstl. Ermäßigungsvorschrift, die sich mit Inhalt und Ausgestaltung der Anrechnung ausländ. Steuern auf die deutsche KSt bezogen auf ausländ. Einkünfte befasst. § 26 ist die zentrale Vorschrift für die StAnrechnung bei kstpl. StSubjekten, und zwar sowohl in Nicht-DBA-Fällen, für die das Recht zur StAnrechnung und zum StAbzug begründet wird, als auch in DBA-Fällen, für die die Modalitäten von StAnrechnung und StAbzug geregelt werden.

Direkte Steueranrechnung: 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. 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. Über den Verweis auf § 34c Abs. 6 EStG wird die technische Durchführung der StAnrechnung und die Anwendung des StAbzugs auch auf DBA-Fälle erstreckt. Mit dem Verweis auf § 50 Abs. 6 EStG sollte die Anwendung der StAnrechnung auf beschränkt stpl. Körperschaften in bestimmten Fällen geregelt werden (§ 50 Abs. 6 EStG ist jedoch durch JStG 2009 zu § 50 Abs. 3 EStG geworden). Abs. 6 Sätze 4–10 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 2003 Nr. L 157, 49) sowie nach Art. 15 Abs. 2 Satz 2 des Zinsbesteuerungsabkommens der EU mit der Schweiz. Der neue Abs. 2 regelt die Anrechnung ausländ. Steuern auf Sondervergütungen aus einer PersGes., die der beschränkt kstpl. Gesellschafter erhält.

Wegfall der indirekten Steueranrechnung: 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 kstpl. Anteilseignern im Halbeinkünfteverfahren (§ 8b Abs. 1) mit Wirkung ab VZ 2001 weggefallen ist. Zur Kommentierung der Rechtslage bis einschließlich VZ 2000 – Indirekte StAnrechnung nach Abs. 2 bis 5 aF s. die Voraufgabe des § 26 KStG – Stand Juli 2005 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuer.recht.de/hhr_archiv.htm.

II. Rechtsentwicklung des § 26

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 5 wurde die Beteiligungsquote für die indirekte Anrechnung von mindestens einem Viertel (25 %) auf mindestens ein Zehntel (10 %) herabgesetzt. Durch den neu eingefügten Abs. 7 wurde die Beteiligungsgrenze für die StBefreiung aufgrund abkommensrechtl. Schachtelprivilegien (einseitig, dh. unabhängig von der im DBA genannten Mindestbeteiligungsquote) auf mindestens ein Zehntel (10 %) 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 StSatz von 28 % auf 25 % gesenkt. Abs. 8 zur Regelung von ausschüttungsbedingten 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 1990 Nr. L 225, 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 StSatzsenkung in § 23 vorgenommen (22,5 %). 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 BS 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.

SeeschiffahrtsanpassungsG 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 KStSatzes in § 23 Abs. 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002 auf 40 % 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. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799; v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261; 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. 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 (jetzt Sätze 4–9) angefügt. Sie sollen die

Doppelbesteuerung bei einer inländ. Körperschaft oder BS 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 2003 Nr. L 157, 49) – und der Anpassung dieser Richtlinie infolge des Beitritts der zehn neuen Mitgliedstaaten zur EU zum 1.5.2004 (ABl. EU 2004 Nr. L 195, 33 – Richtlinie 2004/76/EG des Rates v. 29.4.2004). Die Sätze 4–9 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; LAUSTERER, IStR 2004, 642).

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Abs. 6 wurde Satz 9 (jetzt Satz 10) angefügt. Damit werden ab dem VZ 2005 die Sätze 1–8 für den Fall der Besteuerung nach Art. 15 Abs. 2 Satz 2 des Zinsabkommens zwischen der EU und der Schweiz (ABl. EU 2004 Nr. L 385, 30) entsprechend angewendet.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 wurde mit Wirkung ab VZ 2007 die Tatbestandsvoraussetzung „keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer“ durch „um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer“ ersetzt. Abs. 6 Satz 1 wurde um einen Halbs. 2 erweitert. Dadurch wird der Anwendungsbereich der Verweisung auf § 34c Abs. 1–3 und Abs. 6 Satz 6 EStG sowie § 50 Abs. 6 EStG erweitert auf die Fälle des § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3 (Anwendungsbeginn: Zufluss der vGA nach dem 18.12.2006). In Abs. 6 wurde Satz 3 eingefügt; geregelt wird, dass bei Anwendung von § 34c Abs. 2 EStG der Abzug der ausländ. Steuer begrenzt ist auf den Anteil, der auf ausländ. Einkünfte entfällt, die nicht stbefreit sind. Diese Regelung gilt für alle VZ, soweit StBescheide noch nicht bestandskräftig sind (§ 34 Abs. 11c Satz 3 idF des JStG 2007).

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): In einem neuen Abs. 2 wird die entsprechende Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG für kstpfl. Rechtssubjekte angeordnet. Der frühere Abs. 2 war als Bestandteil der indirekten StAnrechnung durch das StSenkG v. 23.10.2000 mit Wirkung ab VZ 2001 aufgehoben worden.

3

III. Bedeutung des § 26

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 StErläss (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 anteilig auf die ausländ. Einkünfte entfallenden inländ. KSt beschränkt. Ein höheres Steuerniveau im Ausland führt nicht zur Herabschleusung auf das niedrigere inländ. Steuerniveau, obwohl es im umgekehrten Fall zur Heraufschleusung auf das höhere inländ. Steuerniveau kommt. Dadurch wird die StBelastung des jeweils höher besteuerten Staats maßgebend und im Grundsatz Kapital-exportneutralität verwirklicht. Durch die inländ. Nachbesteuerung gehen ausländ. StVergünstigungen für den deutschen Investor verloren.

Bedeutung in Doppelbesteuerungsabkommen-Fällen: Sofern mit dem Staat, der die Einkünfte ebenfalls besteuert, ein DBA abgeschlossen wurde, finden die abkommensrechtl. Regelungen vorrangig Anwendung (§ 2 AO; Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG; zum Stand der DBA vgl. BMF v. 22.1.2014, BStBl. I 2014, 171). 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 Freistellungs- oder nach der Anrechnungsmethode. Bei der Freistellungsmethode nimmt der Ansässigkeitsstaat die ausländ. Einkünfte, die im Quellenstaat besteuert werden können, aus der inländ. Steuerbemessungsgrundlage heraus (regelmäßig unter Anwendung des Progressionsvorbehalts, vgl. Art. 23A Abs. 3 OECD-MA, der allerdings für die KSt wegen des linearen Tarifs keine Bedeutung hat). Bei Anwendung der Anrechnungsmethode bezieht der Ansässigkeitsstaat sämtliche Einkünfte (Welteinkommen) in die Bemessungsgrundlage ein, rechnet aber die Steuern des Quellenstaats, begrenzt auf den Betrag der auf die ausländ. Einkünfte entfallende Steuer, an. Die insbes. für Betriebsstätteneinkünfte und Schachteldividenden relevante abkommensrechtl. 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 Freistellungs- 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.

Hinweise zur vom Gesetzgeber aufgehobenen 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 ausländ. Tochtergesellschaften bzw. Einzelgesellschaften auf die KSt der inländ. Muttergesellschaft im Rahmen der Dividendenbesteuerung zugelassen. Dadurch wurde die stl. Mehrfachbelastung gemildert. Mit der Einführung der allgemeinen Dividendenfreistellung des § 8b Abs. 1 wurde die indirekte StAnrechnung für entbehrlich gehalten (vgl. BTD Drucks. 14/2683, 125; krit. im Hinblick auf die verschiedenen Ausnahmen von der Dividendenfreistellung in § 8b Abs. 1 Satz 2, Abs. 5, 7 und 8 ROSSER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 26 Rn. 3; GEURTS in ERNST & YOUNG, § 26 Rn. 2.1 ff. [8/2013]). Wegen der Fiktion von 5 % der Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 als nicht abziehbare BA gem. § 8b Abs. 5 sind faktisch nur 95 % 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 % der Dividende s. Anm. 28).

4 IV. Verfassungsrechtliche und EU-rechtliche Beurteilung des § 26

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, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 1995, 241 [253]; GOSCH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 34c EStG Rn. 28). 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, 3. Aufl. 2011, Rn. 14.29; aA FG Köln v. 11.7.2002 – 7 K 8572/98, 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, 3. Aufl. 2011, Rn. 14.30).

Unionsrechtskonformität: Siehe hierzu auch § 34c EStG Anm. 79. Zu den Gewährleistungsgehalten der Grundfreiheiten vgl. Einf. ESt. Anm. 430 ff. Bei der Frage, ob sich die direkte StAnrechnung nach § 26 als diskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) bzw. der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) im Verhältnis zu den europäischen Mitgliedstaaten darstellt, ist zu differenzieren:

► *Keine Erstattung ausländischer 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 im Quellenstaat nicht höher ist als im Wohnsitzstaat (vgl. EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96 – Gilly, Slg. 1998, I-2793; v. 12.12.2002 – C-385/00 – de Groot, Slg. 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 – 7 K 8572/98, EFG 2002, 1391, rkr., mit Anm. HERLINGHAUS; BFH v. 3.12.2003 – I S 10/03 (PKH), IStR 2004, 279, mit Anm. WASSERMEYER; SCHÖN, StbJb. 2003/2004, 27 (44 f.); SCHÖN, GS Knobbe-Keuk, 1997, 743 (772 f.); SCHÖNFELD in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rn. 1122; WAGNER in BLÜMICH, § 34c EStG Rn. 13 (6/2014); dagegen für eine gemeinschaftsrechtl. geforderte unbegrenzte Anrechnung der ausländ. Quellensteuer SCHAUMBURG, StuW 2000, 369 (375 f.); Gosch in KIRCHHOFF, 13. Aufl. 2014, § 34c EStG Rn. 28; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 233 ff.

► *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 EU-rechtl. 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, GS Knobbe-Keuk, 1997, 743 [774]; SCHÖN, StbJb. 2003/2004, 27 [45]; ferner TUMPEL in DSTJG 23 [2000], 321 [345]; SCHAUMBURG in DSTJG 24 [2001], 225 [251 f.]; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 51 ff.; THÖMMES, IWB 2013, 293 [296]; POHL, ISR 2013, 136; aA BFH v. 18.12.2013 – I R 71/10, BFHE 244, 331). 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, FS 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 gemeinschaftsrechtl. 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 WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rn. 1123).

► *Vor- und Rücktrag von Anrechnungsüberhängen?*: Im Hinblick auf die Vermeidung einer Doppelbesteuerung gemeinschaftsrechtl. 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

te 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 abkommensrechtl. 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 gemeinschaftsrechtl. 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 – C-234/01 – Gerritse, Slg. 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 – C-385/00 – de Groot, Slg. 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 Steuer-niveaus 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 WASERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rn. 1127, der dementsprechend in § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG grds. 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]; differenzierend LÜDICKE/WUNDERLICH, IStR 2009, 321). Zu der hiervon zu unterscheidenden Frage der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse durch (anteiligen) Abzug von SA und agB bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte vgl. EuGH v. 28.2.2013 – C-168/11 – Beker und Beker, DStR 2013, 518; BFH v. 18.12.2013 – I R 71/10, BFHE 244, 331.

► *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 einschlägi-

gen Grundfreiheiten (vgl. SCHÖNFELD in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rn. 1128).

V. Verhältnis des § 26 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

5

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 grds. 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.

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

6

Für die Ermittlung der ausländ. Einkünfte und der Einkünfte im Rahmen der Höchstbetragsberechnung gelten die Verlustausgleichsbeschränkungen der §§ 2a, 15a EStG (R 34c Abs. 2 EStR 2012; OFD Frankf. v. 24.8.1998, RIW 1999, 313). Die Anwendung führt zu Periodenverschiebungen des Anrechnungsvolumens (entsprechend krit. § 34c EStG Anm. 89). 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 (vgl. R 34c Abs. 2 Satz 2 EStR 2012).

3. Verhältnis zu weiteren Regelungsbereichen

7

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. Das sollte auch für die Anwendung von § 26 Abs. 1 gelten (krit. ROSER in

GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 26 Rn. 16b; JOCHIMSEN/SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 26 Rn. 32).

Abgeltungsteuer (§ 32d EStG): Die abgeltungspfl. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nicht Bestandteil der Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG (vgl. § 34c Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2). Es handelt sich bei § 32d EStG um eine Tarifvorschrift, die für Körperschaften nicht gilt.

Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften (§ 34c EStG): § 34c EStG stellt die Grundregelung zu § 26 KStG dar, der dazu die kstl. Ergänzungen beinhaltet.

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. 14). Die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 12 GewStG ist zu beachten. Die StAnrechnung auf die GewSt wird zunehmend im Schrifttum postuliert (vgl. nur BECKER/LOOSE, IStR 2012, 57).

§ 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, Sonder-Nr. 1, Tz. 12; WASSERMAYER in FWBS, § 12 AStG Rn. 25 [10/2014]; SONNTAG in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, § 12 AStG Rn. 19 ff. [10/2013]).

§ 12 Abs. 3 AStG regelt die Anrechnung von Quellensteuern auf die nach § 3 Nr. 41 EStG stfreien Gewinnausschüttungen auf die Steuern auf den Hinzurechnungsbetrag, dem die maßgeblichen Zwischeneinkünfte zugrunde lagen und nimmt insofern auf § 34c EStG und § 26 KStG Bezug.

UmwStG: Für die Anrechnung ausländ. Steuern auf verschiedene fiktive Veräußerungsvorgänge wird auf § 26 KStG verwiesen (§§ 3 Abs. 3, 11 Abs. 3, 20 Abs. 7, 8 UmwStG).

§ 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; *per-fund-limitation*).

8–9 Einstweilen frei.

VI. Verfahrensfragen

10 1. Veranlagungsverfahren

Anrechnung: Die Entscheidung über die StAnrechnung mit der Ermittlung des Höchstbetrags erfolgt grds. im Veranlagungsverfahren. Dies gilt auch, 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 [8/2014]; SÖHN in HHSp., § 180 AO Rn. 233 [8/2011]; SIEGERS in DPM, § 26 Rn. 47 [8/2014]).

2. Feststellungsverfahren

11

Ausländische 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. abzugsfähigen ausländ. Steuern, ebenfalls pro Staat (s. auch § 34c EStG Anm. 31). 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.

12–13

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Direkte Steueranrechnung

I. Gesetzessystematischer Ausgangspunkt

14

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 kstpfl. Person auch in einem ausländ. Staat besteuert werden. Man spricht von direkter StAnrechnung. Die Vorschrift wird ergänzt durch die Regelungen zu den Modalitäten der Anrechnung in Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 Sätze 2–6 EStG und durch die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs auf bestimmte beschränkt KStpfl. (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 3 EStG; der Verweis auf § 50 Abs. 6 ist nicht mehr zutreffend).

Wirkungsweise: Die StAnrechnung hat im Gegensatz zum StAbzug keinen Einfluss auf die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (zvE) 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 gemeinschaftsrechtl. auch geboten (s. Anm. 4). Da die Anrechnung am StBetrag 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. 54) keinen Einfluss auf die GewSt.

Kein Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens: 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 2–6 EStG durchbrochen (vgl. Anm. 85).

II. Unbeschränkte Steuerpflicht

15 1. Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige

Unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige: Die direkte StAnrechnung verlangt in Abs. 1 unbeschränkte KStPflicht, wird über Abs. 6 aber auch für beschränkt KStPfl. zugelassen. Unbeschränkt stpfl. 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, BStBl. II 1992, 972) auf der Grundlage der gesellschaftsrechtl. Sitztheorie vom Verlust der Rechtsfähigkeit der zuziehenden Gesellschaft aus. Wegen der fehlenden inländ. Zivilrechtsfähigkeit nahm der BFH unbeschränkte KStPflicht 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. Betriebsstättenerrlass, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.1.5.2; v. 19.3.2004, BStBl. 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. Mit Wirkung ab 2009 gilt dies nicht mehr (vgl. § 4a GmbHG idF des MoMiG). Nach Maßgabe der EuGH-Rspr. (EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97 – Centros, Slg. 1999, I-1459; v. 5.11.2002 – C-208/00 – Überseering, Slg. 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. 49, 54 AEUV). 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 (582 f.).

Beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige: Es gilt Abs. 6 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 3 EStG (vgl. Anm. 110).

Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Körperschaftsteuerpflicht: Bei einem Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter oder von beschränkter zu unbeschränkter StPflicht 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 beschränk-

ten StPflcht erzielten Einkünfte gilt Abs. 6 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 3 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 DPM, § 26 Rn. 68 [8/2014]; POHL in BLÜMICH, § 26 Rn. 21b [10/2013]; LANG in ERNST & YOUNG, § 7 Rn. 15 f. [8/2006]).

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, BStBl. II 1988, 663).

► *Körperschaft als Mitunternehmer:* 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, RStBl. 1930, 444; BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; v. 15.3.1995 – II R 24/91, BStBl. II 1995, 653; v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263; Betriebsstättenerlass, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.1.5.2; v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411 zur US-amerikanischen LLC; BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 – Tz. 1.2). 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.

Einstweilen frei.

16–17

2. Identität des Steuersubjekts im In- und Ausland

18

Subjektidentität: Abs. 1 regelt den Fall der direkten StAnrechnung 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 rechtl. 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:* Ausländische. 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, kann im Hinblick auf BFH 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). Die Identität des StSchuldners ist uE gegeben, da die Rechtsfolge des Durchgriffs (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO) auch die Zurechnung der ausländ. Steuer zu den Anteilseignern deckt (im Ergebnis ebenso § 34c EStG Anm. 61; aA WAGNER in BLÜMICH, § 34c EStG Rn. 37 [6/2014]). Im Regelfall werden allerdings die Einkünfte nicht aus dem ausländ. Staat stammen. Für Zwischengesellschaften iSv. § 7 AStG ist die Anrechnung von Quellensteuern in § 12 Abs. 2 AStG geregelt (vgl. Anm. 7).

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

Qualifikationskonflikte:

► *Identische in- und ausländische Qualifikation*: Wird eine ausländ. juristische Person im Inland für stl. Zwecke als solche anerkannt, dh. als intransparent betrachtet, ergeben sich keine Probleme hinsichtlich der Subjektidentität. Anrechnungsberechtigt ist der Anteilseigner in Bezug auf die Quellensteuern. Unproblematisch ist auch eine ausländ. 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.

► *Inländische Qualifikation einer ausländischen Personen-/Kapitalgesellschaft als steuerlich intransparent*: Wird eine ausländ. Personenvereinigung im Ausland als transparent behandelt und wie eine Mitunternehmerschaft besteuert (zB Option einer Kör-

perschaft zur transparenten Besteuerung in den USA nach dem sog. 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 abkommensrechtl. Behandlung ist str. (vgl. VOGEL in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, 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; ROSER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 26 Rn. 31; aA BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 – Tz. 4.1.4.2; SIEGERS in DPM, § 26 Rn. 120 [8/2014]).

► *Inländische Qualifikation einer ausländischen Körperschaft als transparent:* Behandelt das deutsche StRecht das ausländ. Rechtssubjekt, welches im anderen Staat als stl. intransparent angesehen wird (zB aufgrund einer anderen zivilrechtl. Qualifikation oder aufgrund von Optionslösungen wie den Check-the-box-rules in den USA), nach Typenvergleich als Mitunternehmerschaft iSv. § 15 Abs. 1 Satz 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. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 – Tz. 4.1.4.1; v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411 [US-amerikanische LLC]; krit. COURAGE, IWB F. 5 Gr. 2, 227; C. SCHMIDT, IStR 2010, 413).

Einstweilen frei.

19–20

III. Ausländische Einkünfte

1. Katalog der ausländischen Einkunftsarten

21

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 abschließenden Einkünftekatalog 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 (allg. Meinung; vgl. ROSER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 26 Rn. 48). Abweichungen können sich bei Bestehen eines DBA ggf. aus eigenständigen abkommensrechtl. 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 Einkünftekatalog: Der Katalog der ausländ. Einkünfte in § 34d EStG ist abschließend, aber lückenhaft (krit. dazu SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 15.65, 15.74). 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).

22–23 Einstweilen frei.

24 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 BS oder stV 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 VuV 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. Anm. 25).

3. Ermittlung der ausländischen Einkünfte

25 a) Grundlagen der Ermittlung

Maßgeblichkeit des deutschen Steuerrechts: Die ausländ. Einkünfte sind nach deutschem StR 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 34c Abs. 3 EStR 2012). Die ausländ. Einkünfte werden entweder als Gewinn (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG) oder als Überschuss der Einnahmen über die WK (§ 2 Abs. 2 Satz 1 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.

Erwerbsbereiche: Der ausländ. Quelle sind alle mit ihr in unmittelbarem und mittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Einnahmen zuzuordnen. Für die Zuordnung von Einnahmen zu einer ausländ. BS gelten die allgemeinen 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).

Erwerbsabzüge: 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. BS vgl. § 49 Anm. 240 ff.; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.7 und 3.

► *Rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung mit Wirkung seit Veranlagungszeitraum 2003:* Mit der Einfügung von § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG (hier iVm. Abs. 6 Satz 1) durch das StVergAbG 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 seit 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. LÜDICKE, 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, FS Wassermeyer, 2005, 303 [316]; aA MÜLLER-DOTT in FWBS, § 26 Rn. 89.4 [10/2003]). Nicht abziehbare BA (zB Refinanzierungszinsen, die unter § 8a fallen) sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen (glA MÜLLER-DOTT in FWBS, § 26 Rn. 95 [11/2007]; aA SIEGERS in DPM, § 26 Rn. 169 [8/2014]).

► *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, FS Wassermeyer, 2005, 303 [304]).

► *Spezielle Aufwandszurechnungsgrundsätze für Überschusseinkunftsarten bis einschließlich Veranlagungszeitraum 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, VuV 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 ausl. Einnahmen nur solche BA zuzuordnen sind, die isoliert betrachtet die Eigenschaft 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; zu Wechselkursschwankungen BFH v. 20.11.2006 – VIII R 43/05, BStBl. II 2007, 560; v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491; zum Verlust aus einem Währungstermingeschäft bei wirtschaftlicher Einheit s. BFH v. 22.6.2011 – I R 103/10, BStBl. II 2012, 115). Nach der Rspr. erfolgte somit eine spezifische Einkünftermittlung für Zwecke der Anrechnung (vgl. PILTZ, IStR 1995, 71).

26–27 Einstweilen frei.

28 b) Einzelfragen der Ermittlung

Währungsveränderungen: Die den ausl. Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen und Ausgaben sind, wenn sie in ausl. 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 handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung 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. 9.8.1989 – I B 118/88, BStBl. II 1990, 175; v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57). 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 ausl. Einkünften zurückzuführen (vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865; ROSER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 26 Rn. 75); die FinVerw. will die Kursverluste/-gewinne den ausl. 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 EStG § 34c Nr. 76 zu Währungsverlusten).

Spenden: Abziehbare Spenden einer Körperschaft (§ 9 Abs. 1 Nr. 2) mindern nicht die ausl. 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 ausl. 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, 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 wurde bis einschließlich VZ 2007 bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte nicht als BA berücksichtigt, da sie nicht durch ausländ. Einnahmen veranlasst ist (§ 4 Abs. 4 EStG). Gewerbesteuerliche 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. Ab dem VZ 2008 gilt ein BA-Abzugsverbot für die GewSt und die darauf entfallenden Nebenleistungen (§ 4 Abs. 5b EStG).

Anwendung von §§ 2a, 15a EStG iVm. § 8 Abs. 1: Siehe 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 34d EStH 2012; 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. 91; aA WASSERMEYER, 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 % der Bezüge iSv. § 8b Abs. 1 führt im wirtschaftlichen Ergebnis dazu, dass die Dividende im Inland nur zu 95 % freigestellt wird und iHv. 5 % 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 % stfrei (glA GOSCH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 34c EStG Rn. 10 unter Hinweis auf BFH v. 10.1.2007 – I R 53/06, BStBl. II 2007, 585; 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 % der Einnahmen einerseits und Besteuerung von 5 % der BA andererseits – abhängig ist. Das pauschalierte Abzugsverbot für BA wurde vom BVerfG als verfassungsgemäß gewertet (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224).

Im Ausland nicht besteuerte Einkünfte:

► *Rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung mit Wirkung seit Veranlagungszeitraum 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 seit VZ 2003 bestimmt der neu eingefügte § 34c Abs. 1 Satz 3 (nunmehr Satz 3 Halbs. 2) 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]; SCHNITGER, IStR 2003, 73). 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. 93). 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 Veranlagungszeitraum 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.

29–30 Einstweilen frei.

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

31 1. Heranziehung

Der Stpfl. muss zur ausländ. Steuer im 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.

32 2. Ausländische Steuer, die der deutschen Körperschaftsteuer entspricht

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, 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, 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 ausl. Steuer nicht für das ganze Staatsgebiet erhoben wird, sondern nach Vorschriften eines Gliedstaats/Landes, einer Provinz, einer Gemeinde oder eines anderen Steuerhoheitsträgers des ausl. Staats nur für einen Teil des Staatsgebiets gilt. Somit können auch mehrere im Ausland erhobene Steuern grds. anrechenbar sein.

Verzeichnis ausländischer Steuern: Die FinVerw. (BMF) hat in Anl. 6 zu R 34c EStR 2012 eine Liste ausl. 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 ausl. Steuern mit der deutschen ESt bzw. KSt soll das BMF entscheiden (H 34c Abs. 1–2 EStH 2012). Der Einstufung der FinVerw. als „entsprechend“ dürfte als Typisierungsrichtlinie über den Gleichheitsgrundsatz (Selbstbindung der Verwaltung) begrenzte Bindungswirkung auch für die FG zukommen (Würdigung ausl. 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 DPM, § 26 Rn. 74 [8/2014]).

Keine der deutschen Körperschaftsteuer entsprechende Steuern: Dies sind insbes. ausl. 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 ausl. 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.

Einstweilen frei.

33–34

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

35

Die Steuer muss in dem Staat erhoben werden, aus dem die ausl. Einkünfte stammen.

Keine Drittstaatensteuern: Es werden somit nur Steuern des Quellenstaats erfasst und nicht sog. Drittstaatensteuern (zB bei doppelter unbeschränkter StPflcht 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. 21). Nicht berücksichtigt werden Steuern auf Einkünfte, die keine ausl. Einkünfte iSd. § 34d EStG sind. In DBA-Fällen „stammen“ Einkünfte dann aus dem Vertragsstaat, wenn die Ein-

künfte 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).

V. Festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer

36 1. Festgesetzte Steuer

Für die direkte StAnrechnung wird in Abs. 1 kumulativ verlangt, dass es sich um eine festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte 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. Abzugsteuern 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 StErhöhungen nach dem Tag der Zahlung und bei StMinderungen nach dem Zeitpunkt, der der Umrechnung für die ursprüngliche Anrechnung zugrunde gelegt wurde.

37 2. Gezahlte Steuer

Zahlung: Die ausländ. Steuer muss vom StSchuldner 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 Steu-

ern idR anerkannt (vgl. OFD Frankfurt v. 17.2.1997, FR 1997, 391; 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 34c Abs. 1–2 „Festsetzung ausländischer Steuern“ EStH 2012).

Währungsrechnung: 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 34c Abs. 1 EStR 2012).

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. POHL in BLÜMICH, § 26 Rn. 82 [10/2013]; MÜLLER-DOTT in FWBS, § 26 Rn. 66 [11/2007]; aA SIEGERS in DPM, § 26 Rn. 147 [8/2014]; Tag der Erstattung).

3. Um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte Steuer

38

Ermäßigungsanspruch: Der Anspruch auf Ermäßigung der ausländ. Steuer muss sich gegen den ausländ. Steuerhoheitsträger richten. Er muss sich aus dem ausländ. nationalen Recht ergeben, zB aus Quellensteuerermäßigungen nach DBA. Nicht relevant sind Ermäßigungsansprüche auf der Grundlage von EuGH-Entscheidungen, denn der Stpfl. hat keinen Anspruch gegen den EU-Mitgliedstaat, die Rspr. des EuGH umzusetzen (s. auch GEURTS in ERNST & YOUNG, § 26 Rn. 95.1 [8/2013]; ROSER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 26 Rn. 99a; JOCHIMSEN/SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 26 Rn. 162)

Entstanden: Der Ermäßigungsanspruch muss rechtl. entstanden sein. Ob er noch rechtl. fortbesteht, ist unerheblich. 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 oder unterlegen hat, unabhängig davon, ob er geltend gemacht wird bzw. wurde oder nicht. Außerdem werden auch infolge von Fristversäumnissen erloschene, verfristete und verjährte Erstattungsansprüche erfasst. Der Stpfl. soll die rechtl. bestehenden Möglichkeiten der Ermäßigung nach dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaats im Interesse des deutschen Fiskus ausschöpfen (vgl. BTDrucks. 16/2712, 54 und 70 f.). Auf ein Verschulden des Stpfl. an der Fristversäumnis bzw. dem Rechtsverlust kommt es aber nicht an.

Gekürzte Steuer: Die berücksichtigungsfähigen ausländ. Steuern sind entsprechend zu reduzieren, und zwar mit Wirkung seit dem VZ 2007 auch dann, wenn der Ermäßigungsanspruch im ausländ. Staat infolge des Ablaufs von Fristen (zB Verjährung) nicht mehr geltend gemacht werden kann.

Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2006 geltende Rechtslage: Die frühere Tatbestandsvoraussetzung „keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende“ ausländ. Steuer ist auch dann erfüllt, wenn der Ermäßigungsanspruch nach dem StRecht des ausländ. Staats infolge von Fristversäumnissen (zB Ablauf der Erstattungsfrist, Verjährung, Bestandskraft des StBescheids) erloschen ist. Somit kann die ausländ. Steuer auch dann ungekürzt angerechnet bzw. abgezogen werden, wenn der Stpfl. einen Ermäßigungsanspruch nach ausländ. Recht nicht rechtzeitig geltend gemacht hat; die

Steuer unterliegt dann „keinem Ermäßigungsanspruch mehr“ (vgl. BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580, unter II.1; v. 1.4.2003 – I R 39/02, BStBl. II 2003, 869). Das Führen eines Rechtsbehelfsverfahrens zur Geltendmachung des Anspruchs wird nicht verlangt (so auch GEURTS in ERNST & YOUNG, § 26 Rn. 95 [8/2013]; POHL in BLÜMICH, § 26 Rn. 86 [10/2013]; differenzierend SIEGERS in DPM, § 26 Rn. 98 [8/2014]; Pflicht zur Antragstellung, nicht aber für gerichtliche Schritte).

39–40 Einstweilen frei.

41 VI. 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. 37). Anrechnung bedeutet Abzug der anrechenbaren ausländ. Steuer von der tariflichen KSt. Fällt keine tarifliche KSt an – zB infolge von Verlustausgleich oder -abzug –, 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, mit 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 % 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).

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Anrechnung für beschränkt Steuerpflichtige in den
Fällen des § 50d Abs. 10 EStG**

42

Gesetzeszweck: Mit der entsprechenden Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG wird die Anrechnung der ausländ. Steuer, die der andere Vertragsstaat auf Sondervergütungen oder andere Erträge aus Sonder-BV, erhoben hat, für beschränkt stpfl. Körperschaften ermöglicht. Durch das AmtshilfeRLUmsG wurde § 50d Abs. 10 EStG ua. um eine Anrechnungsregelung in § 50d Abs. 10 Sätze 5 und 6 EStG ergänzt. Die entsprechende Anwendung der Anrechnungsregelung betrifft in erster Linie ausländ. (in einem DBA-Staat ansässige) Körperschaften, die als Mitunternehmer an einer gewerblich tätigen PersGes. mit inländ. BS beteiligt sind, und von dieser Sondervergütungen (zB Zinsen, Lizenzgebühren) erhalten. Gleiches gilt für Beteiligungen an doppel- oder mehrstöckigen Mitunternehmenschaften sowie für Körperschaften, die persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA mit inländ. BS sind.

Fälle des § 50d Abs. 10 Satz 1 bis 4 EStG: Siehe § 50d EStG Anm. 132 ff.

Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat: Die Körperschaft muss im anderen DBA-Staat ansässig sin. Hierfür reicht eine Ansässigkeit iSd. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA aus. Eine Fiktion der Ansässigkeit ist trotz des Wortes „gilt“ nach dem Gesetzeszweck nicht erforderlich (zweifelnd POHL, DB 2013, 1572 [1576]).

Anrechnungsbegrenzung auf die anteilig auf die Sondervergütungen entfallende ausländische Steuer: Nach dem entsprechend anzuwendenden § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG ist die „nachweislich auf diese Einkünfte festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte, der deutschen Körperschaftsteuer entsprechende, anteilige ausländische Steuer bis zur Höhe der anteilig auf diese Einkünfte entfallenden deutschen Körperschaftsteuer anzurechnen“. Damit wird auf den Anrechnungshöchstbetrag iSd. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG Bezug genommen, begrenzt auf die Einkünfte aus dem Sonder-BV. Zum Begriff der „festgesetzten, gezahlten und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzten Steuer“ s. Anm. 36 ff.; zur Vergleichbarkeit der ausländ. Steuer s. Anm. 32. Eine Anrechnung kommt insbes. auch dann in Betracht, wenn der andere Vertragsstaat die deutsche Steuer nur in Höhe der nach dem DBA zulässigen Quellensteuer anrechnet, weil er die Sondervergütungen abkommensrechtl. als Zinsen bzw. Lizenzgebühren behandelt. Die anteilige ausländ. Steuer auf diese Einkünfte wird man auf Basis eines Durchschnittssteuersatzes ermitteln müssen (für Grenzsteuersatz C. SCHMIDT, DStR 2013, 1704 [1708]). Die Anrechnung läuft ins Leere, wenn aufgrund von Verlusten bzw.

Verlustvorträgen kein positives inländ. Einkommen erzielt wird. Ein StAbzug ist nicht möglich, weil ein Verweis auf § 34c Abs. 2 EStG fehlt.

Nachweispflicht: Der Stpfl. kann die Zahlung der ausländ. Steuer durch Vorlage entsprechender Unterlagen (zB StBescheid, Quittung über die Zahlung) nachweisen (§ 68b Abs. 1 EStDV). Verlangt der ausländ. Staat ebenfalls den Nachweis einer Zahlung für die StAnrechnung, wird voraussichtlich keine deutsche (Quellen-)Steuer angerechnet und ein verfahrensrechtl. Zirkel in Gang gesetzt (vgl. KUDERT/KAHLENBERG, IStR 2013, 801 [806]).

Ausschluss bei Doppelbesteuerungsabkommen-Sonderregelungen: Nach dem entsprechend anzuwendenden § 50d Abs. 10 Satz 6 EStG gibt es keine Anrechnung der ausländischen KSt, sofern das DBA eine ausdrückliche Regelung für solche Einkünfte enthält. Damit sind Sonderregelungen für Sondervergütungen gemeint, die das Besteuerungsrecht dem Betriebsstättenstaat zuordnen (zB Art. 7 Abs. 7 DBA-Österreich; Art. 7 Abs. 7 DBA-Schweiz; vgl. § 50d EStG Anm. 134; aA SALZMANN, IWB 2013, 405 [408]; Regelungen im Methodenartikel zu Qualifikationskonflikten). Allerdings schließen diese nach Satz 1 bereits grds. die Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG aus.

43–44 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 6:
Durchführung der direkten Steueranrechnung**

45 **I. Überblick zur Verweistechnik des Abs. 6**

Durch den Verweis auf § 34c EStG wird die Anrechnungstechnik für estpfl. Steuersubjekte auf unbeschränkt KStpfl. erstreckt. So finden insbes. die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags (§ 34c Abs. § 1 Satz 2 bis 4 EStG), der Zeitbezug zwischen Erzielung der ausländ. Einkünfte und der Anrechenbarkeit der ausländ. Steuer (§ 34c Abs. 2 Satz 5 EStG), das Antragswahlrecht zum Abzug der ausländ. Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte (§ 34c Abs. 2 EStG), der Abzug von Amts wegen bei bestimmten Anrechnungsmängeln (§ 34c Abs. 3 EStG), die Möglichkeit der StPauschalierung (§ 34c Abs. 5 EStG) sowie die Anwendungsregelungen bei Bestehen eines DBA (§ 34c Abs. 6 EStG mit – teilweise modifizierten – Verweisen auf § 34c Abs. 1 bis 3 EStG) Anwendung. Mit dem Verweis auf § 50 Abs. 3 EStG (früher § 50 Abs. 6 EStG) wird der Kreis der zur direkten StAnrechnung Berechtigten auf bestimmte beschränkt Stpfl. ausgedehnt.

II. Verweisungen auf § 34c und § 50 Abs. 3 EStG (Abs. 6 Satz 1 Halbs. 1)

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

a) Struktur der Verweisregelung

46

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. 15 ff.), ist auf die deutsche KSt anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem ausländ. Staat entfällt. Um die auf die ausländ. Einkünfte entfallende KSt zu ermitteln, 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 zVE – 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.

b) Begrenzung der Anrechnung auf die anteilige deutsche Körperschaftsteuer (Anrechnungshöchstbetrag)

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

47

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, um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt). 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 zVE (einschließlich der ausländ. Einkünfte) entfallenden KSt nach dem Verhältnis der ausländ. Einkünfte aus dem jeweiligen Quellenstaat zur 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.

► *Hinweis:* 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 % bei Ausschüttung von EK 45) war für die tarifliche KSt bei der Höchstbetragsberechnung ohne Bedeutung. Hier war von einer Tarifbelastung von 40 % auszugehen. Zur Tarifbelastung gehörte bis zum VZ 1998 auch die ermäßigte Steuer iHv. 22,5 % 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 Pauschbesteuerung 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. 28). 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. 27 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 unbeschränkt stpfl. 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, BStBl. II 2006, 380).

► *Ermittlung:* Die Summe der Einkünfte und das zVE von Körperschaften ermittelt sich grds. 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. Er wirkt sich somit im Rahmen der Höchstbetragsberechnung nicht aus; er mindert nur das zVE 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 (anteiligen) Abzug von den ausländ. Einkünften – würde idR dazu führen, dass das Anrechnungsvolumen größer wird. Die Verwaltungsauffassung sollte nach der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache „Beker“ (EuGH v. 28.2.2013 –

C-168/11, DStR 2013, 518) nicht mehr haltbar sein (glA SIEGERS in DPM, § 26 Rn. 173 [8/2014]; ISMER, IStR 2014, 925 [926]).

► *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 allgemeiner Meinung bereits bei der „Summe der Einkünfte“ berücksichtigt (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 26 Rn. 35 [2/2012]; GEURTS in ERNST & YOUNG, § 26 Rn. 124 [8/2013]; aA ROSER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 26 Rn. 116; JOCHIMSEN/SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 26 Rn. 237, mit Verweis auf BFH v. 31.5.2005 – I R 68/03, BStBl. II 2006, 380). 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. Anm. 19).

► *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. 28), 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.

bb) Pro-Staat-Begrenzung (*per-country-limitation*)

48

Begriff: Die für die Einkünfte aus einem bestimmten Staat festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte 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 seit dem VZ 2003 nicht mehr zu berücksichtigen (s. Anm. 28). 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 Doppelbesteuerungsabkommen-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.

49 c) 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 im VZ der Anrechnung erzielt werden (vgl. § 34c EStG Anm. 97; 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. Ausländische Einkünfte sind in dem VZ bezogen, in dem sie nach den Vorschriften des deutschen StRechts in die Ermittlung der inländ. Bemessungsgrundlage eingehen.

Entfallende ausländische 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 – 6 K 2225/96, 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 Frankfurt 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 Anrechnung der ausländ. Steuer ist dann nicht mehr möglich (vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 40).

► *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. WASSERMEYER, FR 1991, 680; anders aber BFH v. 2.2.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727; H 34c Abs. 3 „Anrechnung“ EStH 2012: 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.

50–52

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

a) Überblick

53

Alternative zur Anrechnung: Durch Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG wird dem Stpfl. 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 Abs. 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 Einkünfteermittlung 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 Doppelbesteuerungsabkommen-Fällen: Wenn in einem DBA die Anrechnung der ausländ. Steuer auf die deutsche KSt vorgesehen ist, kann der Stpfl. stattdessen auf Antrag den StAbzug wählen (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG); s. Anm. 89.

54 b) Abzug der auf ausländische Einkünfte entfallenden Steuer statt Anrechnung

Steuerpflichtige Einkünfte: Der StAbzug der auf stpfl. ausländ. Einkünfte entfallenden Steuer gem. § 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 um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt, 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. Anm. 55 ff.).

Steuerfreie Einkünfte: Die Steuer, die auf stfreie Einkünfte entfällt, kann nicht abgezogen werden. Bei Auslandsdividenden, die nach § 8b Abs. 1 KStG stfrei sind, ist die darauf lastende Quellensteuer nicht abziehbar.

55 c) Auf Antrag

Antragstellung: Siehe § 34c EStG Anm. 107; R 34c Abs. 4 EStR 2012.

Einheitliche Ausübung pro Staat: Das Wahlrecht zum StAbzug muss für die gesamten Einkünfte und Steuern aus demselben ausländ. Staat einheitlich ausgeübt werden; s. § 34c EStG Anm. 107; R 34c Abs. 4 Satz 1 EStR 2012.

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 34c Abs. 4 Sätze 3 und 4 EStR 2012); 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 einzeln 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 34c Abs. 4 Satz 6 EStR 2012). 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 (R 34c Abs. 4 Satz 7 EStR 2012).

► *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 ausländ. Einkünfte aus demselben Staat, die sowohl beim 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 ausländ. Steuern gekürzte Einkommen der OG.

d) Rechtsfolge: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte 56

Ausländische Steuer: Der Begriff der ausländ. 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 ausländ. Einkünften iSd. § 34d EStG zu einer der deutschen KSt entsprechenden Steuer herangezogen werden, die festgesetzt und gezahlt ist, um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt wird und auf die im VZ bezogenen Einkünfte entfällt.

Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte: Die Wahlrechtsausübung führt dazu, dass die ausländ. 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 SonderBA des Gesellschafters sein, je nachdem, wem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die ausländ. Steuern können nur in dem VZ abgezogen werden, in dem die ausländ. Erträge der inländ. Besteuerung unterliegen. Der Abzug erfolgt grds. in voller Höhe, dh., es gibt keine Höchstbetragsbegrenzung wie bei der Anrechnung.

Belastungswirkungen:

► *Ausländische 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 ausländ. 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 inländ. Steuerquote (KSt und GewSt) auf den Betrag der ausländ. Steuern entlastet. Übersteigt der Betrag der ausländ. Steuer den Anrechnungshöchstbetrag (insbes. bei höherer ausländ. 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 ausländ. Steuer zu einem im Vergleich mit dem Anrechnungs-

höchstbetrag 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, 7. Aufl. 2011, 57 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.

57 Einstweilen frei.

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

58 a) 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 Doppelbesteuerungsabkommen-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).

59 b) 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. 3 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. 18.

Ausländische Steuern vom Einkommen: Abgezogen werden darf nur eine ausländ. Steuer vom Einkommen (s. Anm. 32); 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. § 34c EStG Anm. 118,
- die ausländ. Steuer nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen (2. Variante); s. § 34c EStG Anm. 118,
- keine ausländ. Einkünfte vorliegen (3. Variante); s. § 34c EStG Anm. 118.

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. POHL in BLÜMICH, § 26 Rn. 117 [10/2013]). Der Abzug von der inländ. Bemessungsgrundlage ist uE möglich, soweit die Quellensteuer nicht im BS- bzw. Ansässigkeitsstaat angerechnet wird; dagegen hat ein StAbzug von der Bemessungsgrundlage im BS- bzw. Ansässigkeitsstaat keine Auswirkungen auf den Abzug nach § 34c Abs. 3 EStG (so auch WAGNER in BLÜMICH, § 34c EStG Rn. 90 [6/2014]; SIEGERS in DPM, § 26 Rn. 291 [8/2014]; für volle Berücksichtigung des StAbzugs auch bei StAnrechnung im Quellenstaat vgl. § 34c EStG Anm. 126; JOCHIMSEN/SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 26 Rn. 321).

Festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer: Siehe Anm. 36 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.

60–63

c) Rechtsfolge: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte 64

Abzugspflicht: Die ausländ. Steuer vom Einkommen „ist ... abzuziehen“. Der Abzug der ausländ. Steuer als BA (oder WK) bei der Einkünftermittlung 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 seit 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 Ab-

zug findet in dem VZ statt, in dem die ausländ. Steuer nach Festsetzung gezahlt und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt wird, selbst wenn die zugrunde liegenden Einkünfte in einem anderen VZ erfasst werden.

Belastungswirkungen: Wie beim StAbzug nach § 34c Abs. 2 EStG; s. Anm. 53 und § 34c EStG Anm. 110.

65–68 Einstweilen frei.

69 4. Verweis auf weggefallenen § 34c Abs. 4 EStG

§ 34c Abs. 4 EStG war bis einschließlich VZ 1998 anzuwenden (vgl. § 52 Abs. 48a EStG aF). Die Vorschrift enthielt – iVm. Abs. 6 Satz 1 und Satz 4 aF – eine KStErmäßigung für ausländ. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (s. § 34c EStG Anm. 127 mit Verweis auf www.ertragsteuerrecht.de). 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.

70–74 Einstweilen frei.

75 5. 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 zT erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen können, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig (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. StVergünstigungen, 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. 191 f.

Hinweis: Infolge der Absenkung des KStSatzes auf 25 % ab VZ 2001 (Ausnahmeregelung für den VZ 2003: 26,5 %) hat die Pauschalierung mit 25 % der begünstigten Einkünfte, maximal 25 % des zvE, 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). Er hat somit nur noch Bedeutung für die Zeiträume bis einschließlich VZ 2003. Ab dem VZ 2008 wurde der KStSatz durch das UntStReformG weiter auf 15 % abgesenkt.

76–83 Einstweilen frei.

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

a) Grundsatz: Vorrang der Doppelbesteuerungsabkommen-Regelungen (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG) 84

Doppelbesteuerungsabkommen-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 allgemeinen Grundsatz, wonach ein DBA nach seiner Transformation in innerstaatliches Recht (vgl. Art. 59 Abs. 2 GG) dem übrigen innerstaatlichen Recht als *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).

Ausländische Einkünfte aus dem Doppelbesteuerungsabkommen-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. 201) und nicht § 34d EStG (dafür WAGNER in BLÜMICH, § 34c EStG Rn. 134 [6/2014]; 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; v. 17.11.2010 – I R 76/09, BStBl. II 2012, 276). 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; v. 1.7.2009 – I R 113/08, BFH/NV 2009, 1992). Praktische Bedeutung hat die Frage 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 Frankfurt v. 8.7.2003, DB 2003, 1602; OFD Düss. v. 18.7.2005, DB 2005, 1598; BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354, Tz. 4.1.1.2.3). Der BFH (v. 5.2.1992 – I R 158/90, BStBl. II 1992, 660; v. 17.10.2007 – I R 96/06, BStBl. II 2008, 953; anders noch BFH v. 17.12.2003 – I R 14/02, BStBl. II 2004, 260, zu Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981; krit. GOEBEL/SCHMIDT, IStR 2008, 750) hat klargestellt, dass diesen Regelungen eine Rückfallwirkung zukommt, dh., sie beinhalten nicht nur die positive Regelung einer Quellenzuordnung, sondern auch für den Fall der Nichtausübung des Besteuerungsrechts durch den Quellenstaat das Recht des Ansässigkeitsstaats, zu besteuern.

Einstweilen frei.

85–87

b) Ausnahme: Anwendung der Anrechnungsmethode nach Doppelbesteuerungsabkommen (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStG)**88 aa) Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Doppelbesteuerungsabkommen-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 EStG auf die ausländ. Einkünfte, die nach dem DBA mit dem ausländ. Staat nicht besteuert werden können.

89 bb) Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer in einem Doppelbesteuerungsabkommen 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 34c Abs. 5 „Anrechnung“ EStH 2012). Im Regelfall ordnet der Methodenartikel des jeweiligen DBA aber ohne weitere Ausführungen nur an, dass der Betrag angerechnet werden soll, „der auf die ausländischen 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. 3 DBA-USA).

90 cc) Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 Sätze 2 bis 5 EStG

Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen 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 abkommensrechtl. Höchstsätzen 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; v. 1.7.2009 – I R 113/08, BFH/NV 2009, 1992; H 34c Abs. 5 „Anrechnung“ EStH 2012). Einen Verstoß gegen das abkommensrechtl. zugewiesene Besteuerungsrecht muss der Stpfl. dann im anderen Vertragsstaat geltend machen. Dies gilt auch, 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). § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG gilt nicht und damit auch nicht das Erfordernis des fehlenden Ermäßigungsanspruchs (so auch SIEGERS in DPM, § 26 Rn. 223 ff. [8/2014]).

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); seit 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 im Sinne einer positiven Zuordnung zum Quellenstaat (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. WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 23A OECD-MA Rn. 107 (1/2015).

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 Frankfurt 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. 25 ff.

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. 28. 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 abkommensrechtl. Gründen nicht besteuert werden können (s. Anm. 93).

► *Ausnahme für die fiktive Steueranrechnung*: Gestattet das DBA die fiktive Anrechnung tatsächlich nicht gezahlter ausländ. Steuern (vgl. Anm. 89), so findet § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG keine Anwendung (§ 34c Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2 EStG). Damit sind die der fiktiven StAnrechnung zugrunde liegenden 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 VZ 2003 vgl. Anm. 27. 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. 27). Aus der Reduzierung der Rechengröße „ausländische Einkünfte“ in § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG folgt seit 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. 45).

Einstweilen frei.

91

92 **dd) 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. Anm. 52; R 34c Abs. 5 EStR 2012; 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 34c Abs. 5 EStR 2012; 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 ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rn. 191; OFD Frankfurt v. 1.8.2012, DB 2012, 2602; zu Einzelheiten s. BMF v. 12.5.1998, BStBl. I 1998, 554; v. 6.12.2011, BStBl. I 2011, 1222). 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. 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.

93–95 Einstweilen frei.

96 **ee) Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG auf Einkünfte, die nach Doppelbesteuerungsabkommen 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 abkommensrechtl. 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 seit dem VZ 2003 (Einfügung durch das StVergAbG; vgl. Anm. 28). 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).

97 Einstweilen frei.

98 **c) Sonderregelung für vom Doppelbesteuerungsabkommen nicht erfasste Sachverhalte (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG)**

Einkünfte aus einem Doppelbesteuerungsabkommen-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).

Kein Bezug des Doppelbesteuerungsabkommen auf eine Steuer vom Einkommen: Die Regelung 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; Ausschluss bestimmter Personen aus dem Anwendungsbereich des DBA; vgl. Protokoll Abs. 1 zum DBA-Luxemburg 1958/1973). 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).

Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2006 zusätzlich: Keine Beseitigung der Doppelbesteuerung nach dem DBA: 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 rechtl. aus dem DBA ergibt. 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 im DBA); 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 (s. auch § 34c EStG Anm. 219). Nach Auffassung des Gesetzgebers war die Regelung überflüssig geworden, weil die ursprünglich betroffenen alten unvollkommenen DBA mit Österreich und Italien inzwischen revidiert worden sind (BTDrucks. 16/2712, 54 f.; krit. SIEGERS in DPM, § 26 Rn. 133 [8/2014]).

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.

99–100

d) Entsprechende Anwendung in den Fällen des § 50d Abs. 9 EStG (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 5 EStG)

101

Gesetzeszweck: § 50d Abs. 9 EStG beinhaltet eine nationale SWITCH-OVER-Klausel für die Fälle, in denen das DBA grds. eine Freistellung der Einkünfte in Deutschland vorsieht, der andere Staat aber nicht oder nicht ausreichend besteuert; es kommt zu einem Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode im Ansässigkeitsstaat Deutschland. Wurde im anderen Staat Quellensteuer erhoben, so soll diese angerechnet oder abgezogen werden. Die Ergänzung durch das JStG 2007 war notwendig, weil in diesen Fällen die Anrechnung einer ausländ. Steuer nicht in einem DBA vorgesehen ist (vgl. § 34c Abs. 6 Satz 2).

Fälle des § 50d Abs. 9 EStG (s. § 50d EStG Anm. 122): Dies sind insbes. Fälle, in denen Deutschland besteuert und der andere Vertragsstaat eine betragsmäßig begrenzte Quellensteuer (auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) erhebt,

weil die Vertragsstaaten infolge unterschiedlichen nationalen Verständnisses die maßgeblichen Einkünfte unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zuordnen (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG). Solche Qualifikationskonflikte finden sich häufig bei PersGes. (zB unterschiedliche Einordnung als transparent und intransparent, Sondervergütungen, atypisch stille Gesellschaft). So qualifiziert Deutschland zB bestimmte Einkünfte als gewerblich und damit als Teil des ausländ. Betriebsstättengewinns, während der andere Vertragsstaat die Einkünfte zB als Zinsen einordnet und hierauf eine Quellensteuer erhebt.

Rechtsfolge: § 34c Abs. 1 EStG (s. Anm. 42 ff.), § 34c Abs. 2 EStG (s. Anm. 50 ff.), § 34c Abs. 3 iVm. Abs. 6 Satz 6 EStG (s. Anm. 56 ff.) sind anzuwenden, dh., die im Ausland erhobene Steuer kann bei Vorliegen der in diesen Vorschriften geregelten Voraussetzungen (Rechtsgrundverweisung) angerechnet oder bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden.

102–103 Einstweilen frei.

104 e) **Anwendbarkeit von § 34c Abs. 3 EStG (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 6 EStG)**

Gesetzeszweck und Systematik: Siehe § 34c EStG Anm. 234.

Einkünfte, die nicht aus dem Doppelbesteuerungsabkommen-Staat stammen: Die Einkünfte dürfen nicht aus dem DBA-Vertragsstaat stammen, der die Einkünfte besteuert. 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. 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; v. 19.4.1999 – I B 141/98, BFH/NV 1999, 1317). 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 Anlagenbau verbundenen Serviceleistungen nicht der ausländ. Montage-BS, sondern dem inländ. Stammhaus zu (vgl. Betriebsstättenerlass, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.7 ff.), während der ausländ. Staat (idR Entwicklungsländer) diese „Liefergewinne“ der ausländ. BS zuordnet (sog. Attraktivkraft der BS). 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 aF (s. § 50d EStG Anm. 56). Es ist der BFH-Rspr. zur missbräuchlichen Einschaltung ausländ. 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 Gründe“ entnehmen. Allerdings dürfte die erste Ausnahmeregelung bei der Einschaltung einer KapGes. in einem EU-Mitgliedstaat im Hinblick auf die Rspr. des EuGH (v. 30.9.2003 – C-167/01 – Inspire Art, GmbHR 2003, 1260) und des BFH (v. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14; v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118) kaum noch eine Rolle spielen, wohl aber in EU-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 Doppelbesteuerungsabkommen:* Durch diese Ausnahmeregelung soll verhindert werden, dass ausländ. Steuern doppelt berücksichtigt werden. Hat schon der Vertragsstaat abkommensrechtl. ein Besteuerungsrecht für Einkünfte, die nicht aus dem DBA-Vertragsstaat stammen, so obliegt es diesem, die Doppelbesteuerung im Verhältnis zum 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 BS sind; dann hat der Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht für die Drittstaateneinkünfte (vgl. Art. 21 Abs. 2 OECD-MA).

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

- Bei Doppelansässigkeit und unbeschränkter KStPflcht in Deutschland und im anderen Vertragsstaat ist der andere Vertragsstaat abkommensrechtl. 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 BS; dann ist der andere Vertragsstaat im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung zur Beseitigung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung im Verhältnis zum Drittstaat verpflichtet.

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

Einstweilen frei.

105–112

7. Beschränkt Steuerpflichtige (Verweis auf § 50 Abs. 6 EStG)

113

Gesetzeszweck: Mit dem Verweis in Abs. 6 Satz 1 auf die entsprechende Anwendung von § 50 Abs. 6 EStG (seit der Änderung durch das JStG 2009 handelt es sich um § 50 Abs. 3 EStG; der Verweis wurde nicht angepasst; es handelt sich offensichtlich um ein redaktionelles Versehen, welches der Gesetzgeber beseitigen sollte) 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 Dritt-

staaten, 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 BS 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. 3 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 LuF (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG) oder aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG) erzielen (die in § 50 Abs. 3 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. Die Beteiligung von beschränkt Stpfl. an einer inländ. gewerblich tätigen PersGes. begründet idR eine inländ. BS (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; v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 – Tz. 2.2.3).

▶ *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. 430).

Rechtsfolgen: Bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen erklärt § 50 Abs. 3 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. 3 EStG den § 34c Abs. 6 EStG nicht für entsprechend anwendbar erklärt, gelten die dort genannten Einschränkungen nicht.

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: § 50 Abs. 3 EStG findet auch in DBA-Fällen Anwendung (vgl. R 50 Satz 1 EStR 2012; s. auch § 50 EStG Anm. 401 zur Sonderregelung in einzelnen DBA).

8. Verordnungsermächtigungen (Verweis auf § 34c Abs. 7 EStG)

118

§ 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; BStBl. I 1995, 438) mit Wirkung ab VZ 1996 aufgehoben. Zu Einzelheiten vgl. § 34c EStG Anm. 241.

Einstweilen frei.

119–120

III. Fälle des § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 (Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2)

121

Gesetzeszweck: Die Regelung soll sicherstellen, dass in den Fällen des § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3 die Quellensteuer, die der ausländ. Staat auf Zahlungen, die aus deutscher Sicht als vGA gewertet werden, erhebt, im Inland angerechnet bzw. abgezogen werden kann. Die zugrunde liegenden Einkünfte werden wegen ihrer einkommensmindernden Wirkung im Ausland nicht von der StBefreiung nach § 8b Abs. 1 und auch nicht von einem DBA-Schachtelprivileg erfasst. Insofern handelt es sich bei § 8b Abs. 1 Satz 3 um ein sog. Treaty override. Die Ergänzung in Abs. 6 Satz 1 durch das JStG 2007 war notwendig, weil in diesen Fällen die Anrechnung einer ausländ. Steuer nicht in einem DBA vorgesehen ist (vgl. § 34c Abs. 6 Satz 2). Die Regelung ist erstmals auf ausländ. Quellensteuern anzuwenden, die von Bezügen iSd. § 8b Abs. 1 Satz 1 erhoben werden, die nach dem 18.12.2006 zugeflossen sind (§ 34 Abs. 11c Satz 4 idF des JStG 2007); es kommt allein auf den Zufluss der vGA an.

Fälle des § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3: Siehe § 8b Anm. 49 ff.

Rechtsfolge: § 34c Abs. 1 EStG (s. Anm. 42 ff.), § 34c Abs. 2 EStG (s. Anm. 50 ff.), § 34c Abs. 3 iVm. Abs. 6 Satz 6 EStG (s. Anm. 56 ff.) und § 50 Abs. 3 EStG (s. Anm. 110) sind anzuwenden, dh., die im Ausland erhobene Steuer kann bei Vorliegen der in diesen Vorschriften geregelten Voraussetzungen (Rechtsgrundverweisung) angerechnet oder bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden.

Einstweilen frei.

122

IV. Maßgebliche tarifliche Körperschaftsteuer (Abs. 6 Satz 2)

123

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. 43) 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., § 38 Anm. 21 ff. sowie zur Verlängerung des Übergangszeitraums § 37 Anm. 48 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.

124–125

126 **V. Kein Steuerabzug bei außer Ansatz bleibenden ausländischen Einkünften (Abs. 6 Satz 3)**

Gesetzeszweck: Mit der Regelung soll sichergestellt werden, dass der Abzug ausländ. Steuer ausgeschlossen ist, wenn die der ausländ. Steuer zugrunde liegenden Einkünfte in Deutschland nicht der Besteuerung unterliegen. Der Gesetzgeber selbst sieht keinen praktischen Anwendungsfall für die Regelung (BTDrucks. 16/2712, 71). Er will nur möglichen fiskalischen Schäden durch nicht übersehbare Steuergestaltungen vorbeugen. Hintergrund sind Äußerungen im Schrifttum, die einen StAbzug fordern, obwohl die zugrunde liegenden ausländ. Einkünfte in Deutschland nicht besteuert werden (vgl. MENCHORN, DStR 2005, 1885). Tatsächlich wird der StAbzug statt der StAnrechnung gewährt (s. Anm. 50). Wenn eine StAnrechnung nicht möglich ist, weil eine inländ. Steuer nicht erhoben wird, ist auch ein Abzug der ausländ. Steuer von der inländ. StBemessungsgrundlage nicht zulässig (auch bei der Fiktion nicht abziehbarer BA in § 8b Abs. 5 bleiben die Auslandsdividenden zu 100 % stfrei; vgl. Anm. 28).

Voraussetzungen:

- ▶ *Entsprechende Anwendung des § 34c Abs. 2 EStG:* Siehe Anm. 89.
- ▶ *Ausländische Einkünfte, die bei der Ermittlung der Einkünfte nicht außer Ansatz bleiben:* Die im Ausland besteuerten Einkünfte müssen im Inland grds. der Besteuerung unterliegen, dh. dürfen weder nicht stbar noch sachlich stbefreit sein.

Rechtsfolge: Die ausländ. Steuer kann auf Antrag abgezogen werden.

127 Einstweilen frei.

VI. Anrechnung ausländischer Quellensteuern im Übergangsregime des Art. 6 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (Abs. 6 Sätze 4 bis 10)

128 **1. Regelungszweck**

Abs. 6 Sätze 4–9 beinhalten Sonderregelungen für Zinsen und Lizenzgebühren aus den EU-Staaten Griechenland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, Slowakei, Spanien und Tschechische Republik, 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. Abs. 6 Satz 10 erstreckt die Übergangsregelung auf Zins- und Lizenzzahlungen aus der Schweiz.

129 **2. Grundregel: Übergangsregime für Anrechnung ausländischer Quellensteuern (Abs. 6 Satz 4)**

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 Zahlung gelten nicht als Zinsen. Der Zinsbegriff der Richtlinie entspricht der Zinsdefinition in Art. 11 Abs. 3 OECD-MA, kann aber im 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 BS 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 % besteht oder die innerhalb der EU mittelbar über ein drittes Unternehmen verbunden sind, das zu mindestens 25 % sowohl an der zins- bzw. lizenzgebenden als auch an der zins- bzw. lizenznehmenden Gesellschaft beteiligt ist. Dadurch werden auch Zins- und Lizenzzahlungen zwischen Schwestergesell-

schaften 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 ausgeführt wird. Dies entspricht dem Betriebsstättenbegriff in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Eine BS ist insoweit Schuldner von Zinsen oder Lizenzgebühren, als die entsprechenden Zahlungen in dem Mitgliedstaat, in dem sie belegen ist, für sie stl. abzichbare 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 2003 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). Dann wurden entsprechende Abkommen mit den maßgebenden Drittländern unterzeichnet, so dass die Richtlinie 2003/48/EG und damit auch die Richtlinie 2003/49/EG seit 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 %; danach 4 Jahre: 5 %
Portugal	4 Jahre: 10 %; danach 4 Jahre: 5 %
Polen	4 Jahre: 10 %; danach 4 Jahre: 5 %
Lettland	4 Jahre: 10 %; danach 4 Jahre: 5 %
Litauen	4 Jahre: 10 %; danach 2 Jahre: 5 %

► *Quellensteuer auf Lizenzgebühren:*

Spanien	6 Jahre: 10 %
Griechenland	4 Jahre: 10 %; danach 4 Jahre: 5 %
Portugal	4 Jahre: 10 %; danach 4 Jahre: 5 %
Polen	4 Jahre: 10 %; danach 4 Jahre: 5 %
Lettland	4 Jahre: 10 %; danach 4 Jahre: 5 %
Litauen	6 Jahre: 10 %
Tschechische Republik	6 Jahre: 10 %
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).

3. Reduzierter Anrechnungshöchstbetrag (Abs. 6 Satz 5)

130

Hintergrund: Mit der Regelung des Abs. 6 Satz 5 wird der sachliche Anwendungsbereich von § 34c Abs. 1 Satz 3 iVm. Abs. 6 Satz 3 EStG iVm. Abs. 6 Satz 1 erweitert. Abs. 6 Satz 5 bestimmt, dass § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG auch auf Zinsen und Lizenzgebühren aus einem EU-Mitgliedstaat entsprechend anzuwenden 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. Anm. 28 und § 34c EStG Anm. 93 und 218). Dadurch mindert sich der Anrechnungshöchstbetrag (Durchbrechung der per-country-limitation zugunsten einer per-item-limitation). Die Regelung in Abs. 6 Satz 5 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 im EU-Mitgliedstaat nach der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (Richtlinie 2003/49/EG) und ihrer Ergänzung (Richtlinie 2004/76/EG) nicht besteuert werden können.

Bedeutung: Bedeutung hat die Regelung nur im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten, mit denen DBA bestehen, die auf Zinsen und/oder Lizenzgebühren noch eine Quellensteuer vorsehen. Dies sind aktuell für Zinsen die DBA mit Polen (5 % Quellensteuer), Griechenland, Italien, Lettland, Litauen (jeweils 10 % Quellensteuer), Spanien (grds. 0, in Ausnahmefällen 10 %), Belgien und Portugal (15 % Quellensteuer) sowie für Lizenzzahlungen die DBA mit der Tschechischen Republik, Finnland, Italien, Polen, Slowakei, Spanien (5 % Quellensteuer), Estland, Lettland, Litauen (5 %/10 % Quellensteuer) und Portugal (10 % Quellensteuer; vgl. hierzu auch die Abkommensübersicht bei PÖLLATH/LOHBECK in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 12 OECD-MA Rn. 29; GRÜTZNER in GOSCH/KROPPEL/GROTHERR, DBA, Art. 12 OECD-MA [2/2005] unter C. Anhang).

Kein Besteuerungsrecht für Zinsen und Lizenzgebühren nach der Richtlinie: Sachlich erfasst werden nur Zinsen und Lizenzgebühren im Sinne der 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 „ausländische Einkünfte je Staat“ der Berechnungsformel für die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags (vgl. § 34c EStG Anm. 86) und führt damit zu einer Verringerung des jeweiligen Anrechnungshöchstbetrags.

4. Fiktion der Herkunft von Zinsen bzw. Lizenzgebühren (Abs. 6 Satz 6)

131

Eine Zahlung, die von einem Unternehmen aus Griechenland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, der Slowakei, Spanien und der Tschechischen Republik oder einer dort gelegenen BS 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 4 (unzutreffender Verweis auf Satz 3) genannten EU-Mitgliedstaaten oder die in einem dieser Staaten gelegene BS eines Unternehmens eines anderen EU-Mitgliedstaats muss die Zinsen bzw. Lizenzgebühren als zivilrechtl. Schuldner zahlen.

▶ *Zinsen und Lizenzgebühren:* Siehe Anm. 126.

▶ *Verbundene Unternehmen und Betriebsstätte:* Siehe Anm. 126.

▶ *Zahlung:* Der Begriff „zahlen“ wird in der Richtlinie 2003/49/EG nicht definiert. Da die Richtlinienregelung das abkommensrechtl. Besteuerungsrecht modifiziert, liegt eine Orientierung am abkommensrechtl. Verständnis von „Zahlung“ nahe. Der Begriff der Zahlung in Art. 11 OECD-MA meint den Abfluss der Zinsen beim Schuldner (vgl. WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 11 OECD-MA Rn. 36 [10/2010]; PÖLLATH/LOHBECK in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 11 OECD-MA Rn. 14; GEURTS in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, Art. 11 OECD-MA Rn. 28 [9/2008]). 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 BS in den in Art. 6 festgelegten Übergangszeiten und mit den dort festgelegten Quellensteuerhöchstätzen 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 grds. nach den Kriterien des einschlägigen DBA (vgl. Anm. 81). Die Regelung in Abs. 6 Satz 6 enthält insofern eine Modifikation der Grundsatzregelung für Zinsen und Lizenzgebühren iSv. Art. 6 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie.

132 5. Anrechnung fiktiver Quellensteuern (Abs. 6 Satz 7)

Abs. 6 Satz 7 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 abkommensrechtl. Anrechnungsberechtigung erhoben werden. Soweit das DBA mit einem der in Abs. 6 Satz 4 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 ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rn. 191).

6. Betriebsstätte als Vergütungsempfänger (Abs. 6 Sätze 8 und 9)

133

Zinsen und/oder Lizenzgebühren aus Griechenland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, der Slowakei, Spanien und der Tschechischen Republik, die an eine inländ. BS eines anderen EU-Mitgliedstaats gezahlt werden, gelten für Zwecke der Anwendung des § 50 Abs. 3 EStG als ausländ. Einkünfte (Satz 8).

Die Anrechnung ist auf den nach der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie zulässigen Höchstsatz begrenzt (Satz 9). Die inländ. BS 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. 3 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 BS), dass es sich um Einkünfte aus einem ausländ. Staat handelt, die dort nicht in einem „der unbeschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang“ der Besteuerung unterworfen werden (vgl. Anm. 110). Abs. 6 Satz 8 definiert die Zinsen und Lizenzgebühren aus den maßgeblichen EU-Mitgliedstaaten, die übergangsweise zu einer Quellenbesteuerung berechtigt sind, als „ausländische Einkünfte“ (richtiger: „Einkünfte aus einem ausländischen Staat“) iSd. § 50 Abs. 3 EStG, wenn diese an eine inländ. BS eines anderen EU-Mitgliedstaats gezahlt werden. Nur das Tatbestandsmerkmal „Einkünfte aus einem ausländischen Staat“ wird fingiert, die übrigen Voraussetzungen (insbes. keine Ertragsbesteuerung im Quellenstaat in einem der unbeschränkten KStPflicht entsprechenden Umfang) müssen tatsächlich vorliegen (vgl. Anm. 110). In der Rechtsfolge ist Deutschland zur Anrechnung dieser Quellensteuern aus „Drittstaaten“ verpflichtet. Die Anrechnung ist auf die Richtlinienätze innerhalb der Übergangszeiten begrenzt (s. Anm. 126).

7. Erstreckung auf die Schweiz (Abs. 6 Satz 10)

134

Mit Abs. 6 Satz 10 wird der Übergangsregelung in Art. 15 Abs. 2 Satz 2 des Abkommens zwischen der EU und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (EU-Zinsabkommen) Rechnung getragen. Mit Art. 15 Abs. 2 Satz 2 EU-Zinsabkommen wird die Übergangszeit für die Quellenbesteuerung von Zins- und Lizenzzahlungen für einzelne Mitgliedstaaten auf die Schweiz ausgedehnt. Mit der entsprechenden Anwendung von Abs. 6 Sätze 1-9 in diesen Fällen soll eine partielle Doppelbesteuerung des Vergütungsempfängers vermieden werden. Folglich können in den Fällen von Art. 15 Abs. 2 Satz 2 des EU-Zinsabkommens (inländ. BS eines in der Schweiz ansässigen Unternehmens) ausländ. Quellensteuern angerechnet oder abgezogen werden (s. im Einzelnen Anm. 125 ff.).

Zur Kommentierung der Rechtslage bis einschließlich VZ 2000 – Indirekte Steueranrechnung nach Abs. 2 bis Abs. 5 aF – s. die Vorauflage des § 26 KStG mit Stand Juli 2005 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

KStG § 26