

§ 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!

(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.² Bei 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.³ Bei 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.⁴ Soweit 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.⁶ Eine Zahlung, die von einem Unternehmen der in Satz 3 genannten

¹ Zur Kommentierung der alten Rechtslage s. die Voraufgabe des § 26 KStG Anm. 150ff. – 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.

⁷Soweit 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) weggefallen¹

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

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johannes 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.
<p>I. Gesetzssystematischer Ausgangspunkt 14</p> <p>II. Unbeschränkte Steuerpflicht</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige. . 15</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Identität des Steuersubjekts im In- und Ausland 18</p> <p>III. Ausländische Einkünfte</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Katalog der ausländischen Einkunftsarten 21</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Geltung der isolierenden Betrachtungsweise. 24</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Ermittlung der ausländischen Einkünfte</p> <p style="padding-left: 40px;">a) Grundlagen der Ermittlung 25</p> <p style="padding-left: 40px;">b) Einzelfragen der Ermittlung 28</p> <p>IV. Heranziehung zu einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen</p>		<p>1. Heranziehung. 31</p> <p>2. Ausländische Steuer, die der deutschen Körperschaftsteuer entspricht 32</p> <p>3. Steuererhebung in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen. 35</p> <p>V. Festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Festgesetzte Steuer 36</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Gezahlte Steuer. 37</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte Steuer. 38</p> <p>VI. Rechtsfolge des Abs. 1: Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt. 41</p>

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.
<p>I. Überblick zur Verweisteknik des Abs. 6. 45</p> <p>II. Verweisungen auf § 34c und § 50 Abs. 3 EStG (Abs. 6 Satz 1 Halbs. 1)</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Ergänzungen zur Rechtsfolge des Abs. 1: Verweis auf § 34c Abs. 1 Sätze 2–5 EStG</p>		<p>a) Struktur der Verweisungregelung 46</p> <p>b) Begrenzung der Anrechnung auf die anteilige deutsche Körperschaftsteuer (Anrechnungshöchstbetrag)</p> <p style="padding-left: 20px;">aa) Höchstbetragsregelung (§ 34c Abs. 1 Satz 2 EStG) 47</p> <p style="padding-left: 20px;">bb) Pro-Staat-Begrenzung (per-country-limitation) 48</p>

	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 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	ee) 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.
<p>VI. Anrechnung ausländischer Quellensteuern im Übergangsregime des Art. 6 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (Abs. 6 Sätze 4 bis 10)</p> <p>1. Regelungszweck 128</p> <p>2. Grundregel: Übergangsregime für Anrechnung ausländischer Quellensteuern (Abs. 6 Satz 4) 129</p>	<p>3. Reduzierter Anrechnungshöchstbetrag (Abs. 6 Satz 5) 130</p> <p>4. Fiktion der Herkunft von Zinsen bzw. Lizenzgebühren (Abs. 6 Satz 6) 131</p> <p>5. Anrechnung fiktiver Quellensteuern (Abs. 6 Satz 7) .. 132</p> <p>6. Betriebsstätte als Vergütungsempfänger (Abs. 6 Sätze 8 und 9) 133</p> <p>7. Erstreckung auf die Schweiz (Abs. 6 Satz 10) 134</p>

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 26

Schrifttum ab 1990: Mathiak, Anrechnung ausländischer Steuern – Zur Auslegung des § 34c Abs. 1 EStG, FR 1991, 705; Wassermeyer, Anrechnung ausländischer Steuern – Einige Anmerkungen zu einem Grundsatzurteil zu § 34c EStG, FR 1993, 680; Wassermeyer, Zur Ermittlung und Umrechnung ausländischer Einkünfte, DB 1992, 240; StandOG – Außensteuerliche Änderungen – Einfügung des § 8b KStG sowie Änderungen des § 26 KStG, des UmwStG und des AStG, DB 1993, 2040; Wassermeyer, 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; Surmester, Die Anrechnungsmethode im deutschen Steuerrecht, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien 1995, 24 F; Hey, Anrechnung ausländischer Quellensteuern aus Billigkeitsgründen, FR 1995, 819; Piltz, Ermittlung von Auslandseinkünften zwecks Anrechnung ausländischer Steuern, IStR 1995, 50; Schelle, Steuerliche Probleme bei der Geschäftsverlagerung ins Ausland, IStR 1995, 307; Wassermeyer, Merkwürdigkeiten bei der Auslegung von DBA durch die Finanzverwaltung, IStR 1995, 410; Knöbe, Anmerkung zum Urteil des BFH über die Anrechnung schweizerischer Einkommensteuer vom 20.12.1995 – I R 57/94, IStR 1996, 170; Tenck, Anmerkung zum BFH-Urteil vom 20.12.1995 – I R 57/94, IWB (1996) F. 3a Gr. 1, 534; Schmidt, Zur DBA-Anwendung und inländischen Steuerpflicht bei im Sitzstaat rechtsfähigen ausländischen Personengesellschaften, IStR 1996, 14; Wagner, Steueroptimierung durch Steueranrechnung, StBp. 1996, 298; Wassermeyer, Anmerkung zum Urteil des BFH über die Anrechnung schweizerischer Einkommensteuer vom 20.12.1995 – I R 57/94, IStR 1996, 172; Mann, Zur Systematik der Ermittlung ausländischer Einkünfte, DB 1997, 786; Bichert, Anrechnung, Abzug oder Pauschalierung ausländischer Steuern? – Entscheidungsregeln für die Ausübung des Wahlrecht gemäß § 34c EStG, DB 1997, 135; Schön, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 740; Krüger, Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausländischer Steuern – Berechnung des Höchstbetrags, IStR 1998, 15; Wassermeyer, Die Beurteilung der Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften durch Deutschland als dem Nichtansässigkeitsstaat der Personengesellschaft, IStR 1998, 409; Wassermeyer, Optimierung ausländischer Quellensteuern bei Banken, IStR 1999, 425; Wassermeyer, Anrechnung oder Abzug ausländischer Steuern – Ermittlung kritischer Werte zu § 34c Abs. 1, 2 EStG, BB 1999, 613; Schneider, Gestaltungsmissbrauch bei der Anrechnung ausländischer Steuern,

RIW 1999, 336; Schneider, Anrechnung ausländischer Steuern durch Kreditinstitute, RIW 1999, 911; Vogel, Zur Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften, IStR 1999, 5; Kussmaul/Beckmann, Anrechnung oder Abzug ausländischer Steuern, StuB 2000, 1188; Schaumburg, Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, StuW 2000, 369; Tumpel, Europäische Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, DStJG 23 (2000) 321; Hamburg, Besteuerung von Kapitalerträgen – Vollzugsdefizite und Vorgaben des Europäischen und Internationalen Steuerrechts, DStJG 24 (2001) 125; Horn, Anrechnungshöchstbetrag gem. § 34c EStG noch gemeinschaftsrechtskonform?, IStR 2002, 52; Hüfner, Die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse – eine Sackgasse?, IStR 2002, 478; Mann/ Götsche/ Stockmann, Aktuelle Änderungen im deutschen internationalen Steuerrecht, RIW 2003, 314; Herr, International relevante Änderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, IWB (2003) F. 3 Gr. 3, 195; Änderungen bei der Besteuerung von Auslandsbeziehungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, NWB F. 3b, 571; Minski/ Strunk, Internationale Aspekte des StVergAbG, Stbg 2003, 253; Dedicke, Internationale Aspekte des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, IStR 2003, 481; Her-Dott, Zur Rechtsänderung des § 34c EStG zur Anrechnung ausländischer Steuern durch das StVergAbG, DB 2003, 1468; Schumacher, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, 805; 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, 200; Herr, Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkter Steuerpflichtiger, FR 2003, 745; 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, 190; Krauss/Schreiber, Quellensteuerbefreiung bei Lizenzgebühren auf Grund EG-Richtlinie: Wann handelt der Gesetzgeber?, IStR 2004, 368; Herr, 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; Hey, Personalstatut und Steuerrecht – Auswirkungen der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Sitztheorie auf die Besteuerung doppelansässiger Kapitalgesellschaften, Der Konzern 2004, 5; Körner, Übergangsregelungen zur Zins-/Lizenzrichtlinie, IStR 2004, 751; Tausterer, Zur „vorläufigen Umsetzung“ von EG-Richtlinien durch BMF-Schreiben – Beispiel Zins- und Lizenzrichtlinie, IStR 2004, 612; Meike/ 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; Ordewener, Körperschaftsteueranrechnung für Gebietsfremde – Zur Fokus-Bank-Entscheidung, FR 2005, 245; Sch/ 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; Mann/ Ludemann, Besteuerung von verbundenen Unternehmen: Richtlinien-Umsetzungsgesetz und EG-Amtshilfe-Anpassungsgesetz, RIW 2005, 120; Horn, Ausländische Quellensteuer auf im Inland steuerfreie Dividenden als Betriebsausgabe nach § 26 Abs. 6 KStG abziehbar, DStR 2005, 1885; Schnitger, Deutsche Vorabentscheidungsersuchen zu den direkten Steuern des Jahres 2004, BB 2005, 107; 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, 194; Götsch/ Pung, JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 1; Grotherr, International relevante Änderungen durch das JStG 2007 anhand von Fallbeispielen, IWB (2006) F. 3 Gr. 3, 145; Heitzhöge/ Heinz, Verlustübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge bei Umwandlungen, DStR 2006, 2054; Kempf/ Opperman, Ausländische Quellensteuer als Betriebsausgaben bei steuerfreien Di-

videnerträgen?, DStZ 2006, 730; Lüdicke/ Riedweg Steueranrechnung und Betriebsstättendiskriminierung der DBA bei Dreieckssachverhalten, IStR 2006, 73; meyer/ Andresen/ Ditz (Hrsg.), Betriebsstätten-Handbuch, Köln 2006; Herr, Zum Anwendungsbereich der unilateralen Rückfallklausel gemäß § 50d Abs. 9 EStG, IStR 2007, 265; Goebe/ Schmidt, Der Wirrwarr mit den Rückfallklauseln: Neue Entscheidungen des BFH vom 17.10.2007 – Vertrauensschutz für alle offenen Fälle...?, IStR 2008, 750; Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. 2011;burg Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2007; Becker/ Loose, Zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die Gewerbesteuer, IStR 2012, 571; Kahlenberg, Die Neufassung des § 50d Abs. 10 EStG, IStR 2013, 800; hll, § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG verstößt gegen Unionsrecht, ISR 2013, 134; hll, Besteuerung grenzüberschreitender Sondervergütungen gem. § 50d Abs. 10 EStG idF des AmtshilfeRLUMsG, DB 2013, 552; Mann, Weitere Treaty Overrides aufgrund des AmtshilfeRLUMsG, IWB 2013, 405; Jemes, 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 kstpfl. 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 stpfl. 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 kstpfl. 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 kstpfl. 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.

2 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. 21.12.1996 (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. 21f.).

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, 850; Krauss/Schreiber, IStR 2004, 469; Lausterer, IStR 2004, 642).

StÄndG 2007 v. 19.7.2007 (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 (Anwendungsbereich: 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 Steuerermäßigungs Vorschrift: Die Vorschrift beschreibt in Abs. 1 und 6 die innerstaatlichen Maßnahmen zu Beseitigung bzw. Milderung der internationalen Doppelbesteuerung im KStRecht. Sie ist Ausfluss des Welteinkommensprinzips (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 StErlas (Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 5 EStG) vor. Die Ausgleichsmethoden sind an der Beibehaltung des inländ. Steuerniveaus ausgerichtet. Die anrechen- bzw. abziehbare 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 entfallenden 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. (antellig) 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. Enkelgesellschaften 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. BTDrucks. 14/2683, 125; krit. im Hinblick auf die verschiedenen Ausnahmen von der Dividendenfreistellung in § 8b Abs. 1 Satz 2, Abs. 5, Round 8 ser 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 abzugsfähige 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 StPflicht ausgleichen. Dies kann jedoch nur durch eine weltweite Zusammenfassung aller ausländ. Einkünfte (overall-limitation) und nicht durch eine länderspezifische Einkünfteerfassung erfolgen (Schaumburg DStJG Bd. 24 [2001], 225 [252]; Burmester in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 1995, 241 [253]; Sch 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 (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 (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. 430ff. 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:

ε Keine Erstattung ausländischer Quellensteuern 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 Aeringhaus, BFH v. 3.12.2003 – I S 10/03 (PKH), IStR 2004, 279, mit 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 Burg, StuW 2000, 369 (375 f.); Gsch in Kirchhof, 13. Aufl. 2014, § 34c EStG Rn. 28; Jacobs Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 233 ff.

⊕ Per-community-limitation statt per-country-limitation: 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 (siehe Schönfeld in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rn. 1123). GS Knobbe-Keuk, 1997, 743 (773 f.); Schön, StbJb. 2003/2004, 27 [45]; ferner Tumpel in DStJG 23 [2000], 321 [345]; Schaumburgin DStJG 24 [2001], 225 [251 f.]; Jacobs Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 51 ff.; Thömmes IWB 2013, 293 [296 f.]; 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. Schönfeld in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rn. 1123).

⊕ Vor- und Rücktrag von Anrechnungsüberhängen: 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): Einbesteuerung 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 (Schön, IStR 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]; differenziert Endicke/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.

ε Die fehlende Anrechnungsalternative für Drittstaaten 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 (s. in

Gosch, 2. Aufl. 2009, § 26 Rn. 16; ~~Bochimsen~~ Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, 2012, § 26 Rn. 32).

Abgeltungsteuer (§ 32d EStG) Die abgeltungspflichtigen 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.

Gewerbsteuer 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. ~~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; Wassermeyer in FWB § 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 steuerfreien Gewinnausschüttungen auf die Steuern auf den Hinzurechnungsbetrag, dem die maßgeblichen Zwischeneinkünfte zugrunde liegen 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.

B. Abs. 1: Direkte Steueranrechnung Anm. 10-§126 KStG

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]; Böhn in HHSp., § 180 AO Rn. 233 [8/2011]; Siegersin 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. abziehbaren 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 (Grüger, 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.

HHR Lfg. 270 Juli 2015

Lieber | K 17

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).

Gewerbesteuer 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. 3. 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 WassermeyerFR 1991, 680 [681 f.]; Schnitger, IStR 2003, 298 [299 f.]).

ε Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben in § 8 Abs. 3. Das pauschalierte 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 KSt Besteuerung 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. Gsch 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:

ε 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; Kricke, 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 (Vilinski/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, (IStR 2003, 433 [434]). Zur Anwendung von § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG in DBA-Fällen s. Anm. 87 und 93).

ε Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2002 gelten **Nach Rechtslage:** 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“

V. Festgesetzte gekürzte ausländische Steuer Anm. § 26 EStG

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).

Währungsumrechnung: Die in anderer Währung gezahlte ausländ. Steuer ist auf der Basis des Euro-Referenzkurses am Tag der Zahlung umzurechnen. Die FinVerw. lässt auch eine Umrechnung mit den USt-Umrechnungskursen zu, die monatlich im BStBl. I veröffentlicht werden (R 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. Blümich, § 26 Rn. 82 [10/2013]; Müller-Dott in FWB § 26 Rn. 66 [11/2007]; aSieggersin 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. ~~Gauche~~ in Ernst & Young, § 26 Rn. 95.1 [8/2013]; Roser in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 26 Rn. 99a; Jochimseß 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

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 sind 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

Die AnrechnungsbegrenzungDie 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:

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

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

(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 ins Ausland. 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 Bemessungsgrundlage der 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; WassermeyerFR 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

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 ~~Widerdie Staat~~ Ausland.

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 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; Jochimseß 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 Einkünfteermittlung erfolgt somit ohne Antrag von Amts wegen (obligatorischer Abzug). Der Abzug ist in voller Höhe ohne Einschränkung durch einen Höchstbetrag vorzunehmen (keine per-country-limitation).

Bei der Ermittlung der Einkünfte: Die abzuziehenden Steuern sind 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-

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 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 steuerfrei gestellt sind. 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 in einem ausländ. Staat. Einkünfte müssen aus einem Staat stammen, mit dem ein DBA abgeschlossen wurde. Die Herkunft der Einkünfte bestimmt sich nach dem Abkommen (vgl. Anm. 81).

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: nahmeregelung 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 KStPfl. 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-

VI. Anrechnung Quellensteuern (S. 4 bis 10) Anm. 133-124 KStG

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 Voraufgabe des § 26 KStG mit Stand Juli 2005 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

