

V. Steuerermäßigungen

1. Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften

§ 34c

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 97 (BGBl. I S. 821; BStBl. I S. 415),
zuletzt geändert durch Ges. v. 29. 10. 97 (BGBl. I S. 2590; BStBl. I S. 928)

(1) ¹Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt. ²Die auf diese ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ist in der Weise zu ermitteln, daß die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – nach den §§ 32a, 32b, 32c, 34 und 34b ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. ³Die ausländischen Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen.

(2) Statt der Anrechnung (Absatz 1) ist die ausländische Steuer auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen.

(3) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, bei denen eine ausländische Steuer vom Einkommen nach Absatz 1 nicht angerechnet werden kann, weil die Steuer nicht der deutschen Einkommensteuer entspricht oder nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen, oder weil keine ausländischen Einkünfte vorliegen, ist die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf Einkünfte entfällt, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

(4) ¹Statt der Anrechnung oder des Abzugs einer ausländischen Steuer (Absätze 1 bis 3) ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auf Antrag die auf ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfallende Einkommensteuer nach der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes zu bemessen, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, höchstens jedoch mit 23,5 vom Hundert. ²Handelsschiffe werden im internationalen Verkehr betrieben, wenn eigene oder gecharterte Handelsschiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind und die Flagge der Bundesrepublik Deutschland führen, in diesem Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen und Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der freien See eingesetzt werden. ³Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gehören auch die Vercharterung von Handelsschiffen für die in Satz 2

bezeichneten Zwecke, wenn die Handelsschiffe vom Vercharterer ausgerüstet worden sind, die mit dem Betrieb und der Vercharterung von Handelsschiffen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Neben- und Hilfsgeschäfte sowie die Veräußerung von im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffen. ⁴Als ausländische Einkünfte im Sinne des Satzes 1 gelten, wenn ein Gewerbebetrieb ausschließlich den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand hat, 80 vom Hundert des Gewinns dieses Gewerbebetriebs. ⁵Ist Gegenstand eines Gewerbebetriebs nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, so gelten 80 vom Hundert des Teils des Gewinns des Gewerbebetriebs, der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, als ausländische Einkünfte im Sinne des Satzes 1; in diesem Fall ist Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 1, daß dieser Teil des Gewinns gesondert ermittelt wird. ⁶Die Sätze 1 und 3 bis 5 sind sinngemäß anzuwenden, wenn eigene oder gecharterte Schiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind und die Flagge der Bundesrepublik Deutschland führen, in diesem Wirtschaftsjahr überwiegend außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden eingesetzt werden.

(5) Die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden können mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung des Absatzes 1 besonders schwierig ist.

(6) ¹Die Absätze 1 bis 3 sind vorbehaltlich der Sätze 2 und 3 nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht. ²Soweit in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer vorgesehen ist, sind Absatz 1 Satz 2 und 3 und Absatz 2 entsprechend auf die nach dem Abkommen anzurechnende ausländische Steuer anzuwenden; bei nach dem Abkommen als gezahlt geltenden ausländischen Steuerbeträgen ist die Anwendung von Absatz 2 ausgeschlossen. ³Wird bei Einkünften aus einem ausländischen Staat, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, nach den Vorschriften dieses Abkommens die Doppelbesteuerung nicht beseitigt oder bezieht sich das Abkommen nicht auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staates, so sind die Absätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.

(7) Durch Rechtsverordnung können Vorschriften erlassen werden über

1. die Anrechnung ausländischer Steuern, wenn die ausländischen Einkünfte aus mehreren fremden Staaten stammen,
2. den Nachweis über die Höhe der festgesetzten und gezahlten ausländischen Steuern,
3. die Berücksichtigung ausländischer Steuern, die nachträglich erhoben oder zurückgezahlt werden.

Autor: Dr. Ulrich **Probst**, Richter am FG, München
Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Kumpf**, Mannheim

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 34c

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 34c	1	2. Verhältnis zu § 5 a	18
II. Rechtsentwicklung des § 34c. . .	2	3. Verhältnis zu § 15a	19
III. Bedeutung des § 34c und Kritik	6	4. Verweisungen auf § 34c	25
IV. Verhältnis des § 34c zu anderen Vorschriften		V. Verfahrensfragen des § 34c	
1. Verhältnis zu § 2a	16	1. Lohnsteuerabzug	31
		2. Einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ..	35

Erläuterungen zu Abs. 1:
Anrechnung von der deutschen Einkommensteuer
entsprechenden ausländischen Steuern

	Anm.		Anm.
A. Einführung	45	1. Überblick	70
B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1		2. Festgesetzte Steuer	71
I. Kein Bestehen eines DBA ...	49	3. Gezahlte Steuer	72
II. Unbeschränkt Steuerpflichtiger		4. Keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegend ...	73
1. Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige	50	5. Nachweis der ausländischen Einkünfte und Steuern (§ 68b EStDV)	74
2. Identität des Steuersubjekts .	56	C. Rechtsfolge: Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt	79
III. Heranziehung mit ausländischen Einkünften zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden ausländischen Steuer in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen		D. Ermittlung der entfallenden Einkommensteuer als Höchstbetrag der Anrechnung (Abs. 1 Satz 2)	
1. Ausländische Einkünfte	58	1. Die sich bei der Veranlagung nach den §§ 32a, 32b, 32c, 34 und 34b ergebende deutsche Einkommensteuer einschließlich der ausländischen Einkünfte	
2. Heranziehung zu einer ausländischen Steuer	61	a) Die sich ergebende Einkommensteuer	87
3. Ausländische Steuer, die der deutschen Einkommensteuer entspricht	62	b) Einschließlich der ausländischen Einkünfte ...	88
4. Heranziehung in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen	64		
IV. Die festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegenden ausländische Steuer			

Anm.	Anm.
<p>2. Aufteilung im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte je Staat</p> <p>a) Überblick 89</p> <p>b) Pro-Staat-Begrenzung ... 90</p> <p>c) „Aufteilung im Verhältnis“ (Höchstbetragsformel) 91</p>	<p>d) „Dieser ausländischen Einkünfte“ 92</p> <p>e) „Zur Summe der Einkünfte“ 93</p> <p>E. Anrechnung ausländischer Steuern nur, soweit sie auf die im VZ bezogenen Einkünfte entfallen (Satz 3) ... 94</p>

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Abzug von der deutschen Einkommensteuer
entsprechenden ausländischen Steuern**

Anm.	Anm.
<p>I. Allgemeine Einführung zu Abs. 2103</p> <p>II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2</p> <p>1. Abzug statt Anrechnung104</p> <p>2. Auf Antrag107</p>	<p>III. Rechtsfolge: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte</p> <p>1. Die ausländische Steuer 110</p> <p>2. Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte 111</p>

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Abzug ausländischer Einkommensteuer
in anderen Fällen**

Anm.	Anm.
<p>I. Einführung 114</p> <p>II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3</p> <p>1. „Unbeschränkt Steuerpflichtige, bei denen ...“ ... 115</p> <p>2. Ausländische Steuer vom Einkommen 116</p> <p>3. Keine Anrechnung, weil die Steuer nicht der deutschen Einkommensteuer entspricht, nicht im Herkunftsstaat der Einkünfte erhoben wird oder keine ausländischen Einkünfte vorliegen</p> <p>a) Überblick 118</p> <p>b) Steuer entspricht nicht der deutschen Einkommensteuer (Var. 1) 119</p>	<p>c) Keine Erhebung der ausländischen Steuer in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen (Var. 2) 120</p> <p>d) Keine ausländischen Einkünfte (Var. 3) 121</p> <p>4. Die festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer 124</p> <p>5. Auf Einkünfte entfallend, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen 125</p> <p>III. Rechtsfolge: Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte ... 126</p>

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Ermäßigter Steuersatz auf ausländische Einkünfte
aus dem Betrieb von Handelsschiffen
im internationalen Verkehr
(bis einschließlich VZ 1998)**

	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4	
1. Rechtsentwicklung	127
2. Bedeutung der Regelung	128
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
a) Verhältnis zu § 32c	130
b) Verhältnis zu § 34 Abs. 1 und 2	131
c) Verhältnis zu einem DBA	132
II. Ermäßigter Steuersatz (Satz 1)	
1. Tatbestandsmerkmale	
a) Unbeschränkt Steuerpflichtiger	133
b) Antrag	134
c) Ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr	136
2. Rechtsfolge	
a) Ermäßigter Steuersatz von höchstens 23,5 vom Hundert anstelle der sonst auf die Einkünfte entfallenden Einkommensteuer	138
b) Keine Anrechnung oder Abzug einer ausländischen Steuer nach Abs. 1–3	140
III. Definitionen (Sätze 2–5)	
1. Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (Satz 2)	
a) Einsatz von eigenen oder gecharterten Handelsschiffen	142
b) Eintragung in einem inländischen Seeschiffsregister und Führen der Flagge der Bundesrepublik Deutschland	144
c) Einsatz überwiegend zur Beförderung von Personen und Gütern im internationalen Verkehr	145
2. Vercharterung von Handelsschiffen, Neben- und Hilfs-geschäfte sowie Veräußerung von im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffen (Satz 3)	
a) Vercharterung von Handelsschiffen (Satz 3 Var. 1)	146
b) Neben- und Hilfs-geschäfte (Satz 3 Var. 2)	149
c) Veräußerung von im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffen (Satz 3 Var. 3)	150
3. Definition der ausländischen Einkünfte (Sätze 4 und 5)	
a) Bei ausschließlichem Betrieb im internationalen Verkehr: 80 vH des Gewinns (Satz 4)	153
b) Bei nicht ausschließ-lichem Betrieb im internationalen Verkehr: 80 vH des „entfallenden“ Gewinns (Satz 5)	156
IV. Anwendung auf Schiffe zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten (Satz 6)	161

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Erlaß oder Pauschalierung
der auf ausländische Einkünfte
entfallenden deutschen Einkommensteuer**

Anm.	Anm.
<p>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5</p> <p>1. Überblick zu Abs. 5 171</p> <p>2. Verhältnis von Abs. 5 zu anderen Vorschriften 173</p> <p>3. Verfahrensfragen 174</p> <p>II. Tatbestandsvoraussetzungen für Pauschalierung und Erlaß</p> <p>1. Zweckmäßigkeit aus volkswirtschaftlichen Gründen (Abs. 5 Alt. 1) 176</p> <p>2. Anwendung des Absatzes 1 besonders schwierig (Abs. 5 Alt. 2) 177</p> <p>III. Rechtsfolgen</p> <p>1. Ermessensentscheidung der obersten Finanzbehörden der Länder oder der von ihnen beauftragten Finanzbe-</p>	<p>hörden mit Zustimmung des BMF</p> <p>a) Ermessen 179</p> <p>b) Die zuständigen Finanzbehörden 180</p> <p>2. Die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer 181</p> <p>3. Ganzer oder teilweiser Erlaß oder Festsetzung in einem Pauschbetrag</p> <p>a) Ganzer oder teilweiser Erlaß 184</p> <p>b) Festsetzung in einem Pauschbetrag 185</p> <p>IV. Anwendungsfälle</p> <p>1. Überblick 190</p> <p>2. Auslandstätigkeitserlaß 191</p> <p>3. Pauschalierungserlaß 192</p>

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Anrechnung ausländischer Steuern bei Bestehen
von Doppelbesteuerungsabkommen**

Anm.	Anm.
<p>A. Keine Anwendung der Abs. 1-3 bei DBA-Einkünften (Satz 1) 200</p> <p>B. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätze 2 und 3 und Abs. 2 bei DBA-Anrechnung (Satz 2) 201</p> <p>I. Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer in einem DBA vorgesehen 204</p> <p>II. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätzen 2 und 3 und Abs. 2 auf die nach dem DBA anzurechnende ausländische Steuer</p>	<p>1. Überblick 205</p> <p>2. Entsprechende Anwendung auf die nach dem DBA anzurechnende ausländische Steuer 207</p> <p>3. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 2 und 3 (Technische Durchführung der DBA-Anrechnung) 208</p> <p>4. Entsprechende Anwendung von Abs. 2 (Steuerabzug)</p> <p>a) Abzugsmethode statt DBA-Anrechnung 211</p> <p>b) Ausschluß des Abzugs fiktiver Steuern (Satz 2 Halbs. 2) 214</p>

Anm.	Anm.
<p>C. Auffang-Regelung bei mangelnder DBA-Entlastung (Satz 3)</p> <p>I. Überblick218</p> <p>II. Voraussetzungen</p> <p>1. Bei Einkünften aus einem DBA-Staat219</p> <p>2. Keine Beseitigung der Doppelbesteuerung nach</p>	<p>den Vorschriften dieses DBA (Alt. 1)220</p> <p>3. Kein Bezug des DBA auf eine Einkommensteuer dieses Staates (Alt. 2)224</p> <p>III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung der Anrechnungs- oder Abzugsmethode nach Abs. 1 oder 2225</p>

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Verordnungsermächtigungen**

Anm.	Anm.
<p>I. Verordnungsermächtigung über die Anrechnung ausländischer Steuern, wenn die ausländischen Einkünfte aus mehreren fremden Staaten stammen (Abs. 7 Nr. 1)231</p> <p>II. Verordnungsermächtigung über den Nachweis über die Höhe</p>	<p>der festgesetzten und gezahlten ausländischen Steuern (Abs. 7 Nr. 2)232</p> <p>III. Verordnungsermächtigung über die Berücksichtigung ausländischer Steuern, die nachträglich erhoben und zurückgezahlt werden (Abs. 7 Nr. 3)233</p>

Allgemeine Erläuterungen zu § 34 c

Schrifttum bis 1979: EBLING, Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung bei Steuern vom Ertrag, Diss. jur. Mainz 1969; BACHFEM, Die optimale Ausgestaltung der Anrechnungsmethode zur unilateralen Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Ertragsteuern der deutschen internationalen Unternehmung, Diss. Köln 1971; EBLING, Die unilateralen Maßnahmen zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung, DStR 1976 S. 231; BECKER, Tücken bei der Anrechnung ausländischer Steuern, BB 1977 S. 536; IdW, Zur direkten Steueranrechnung nach § 34 c EStG und § 26 Abs. 1 KStG 1977, DB 1977 S. 322; Institut „Finanzen und Steuern“, Ausländische Einkünfte und direkte Steueranrechnung – notwendige Verbesserungen der unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Bonn 1977; LAUDAN, Zur Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34 c EStG, RIW/AWD 1978 S. 669; KRABBE, Möglichkeiten der Reform des § 34 c EStG, BB 1979 S. 1340.

Schrifttum ab 1980: KRABBE, Berücksichtigung ausländischer Steuern vom Einkommen bei der Besteuerung, BB 1980 S. 1146; MANKE, Günstigere Regelungen zur Berücksichtigung ausländischer Steuern, DStZ 1980 S. 323; MICHELS, Anrechnung, Abzug oder Pauschalierung ausländischer Steuern – Eine Analyse der Entscheidungsalternativen nach der Änderung des §§ 34 c EStG –, DB 1981 S. 22; KALIGIN, Zweifelsfragen zur Anwendung des § 34 c EStG, WPg. 1982 S. 434; WILKE, Steuerermäßigung bei Ausübung ausländischer Einkünfte nach § 34 c aus abgabenrechtlicher Sicht, RIW 1982 S. 341; COMMANDEUR, Berücksichtigung ausländischer Steuern im deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Diss. 1983; KRABBE, Auswirkung des § 2 a auf § 34 c EStG, RIW/AWD 1983 S. 42; BECKERMANN/JAROSCH, Die Bedeutung des § 2 a EStG für den negativen Progressionsvorbehalt und die Anrechnung ausländischer Steuern, FR 1984 S. 108; HELLWIG, Die Anrechnung ausländischer Steuern und die Grenzen des Ausgleichs ausländischer Verluste, DB 1984 S. 2264; KRABBE, Der neue Pauschalierungserlaß, RIW 1985 S. 51; LÜDICKE, Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften, Köln 1985; SCHEFFLER, Zur Ausübung des Wahlrechts nach § 34 c EStG, RIW/AWD 1985 S. 641; LORNSSEN, Unilaterale Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Frankfurt ua. 1987; UHRMANN, Die Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen für die Anrechnung von ausländischen Steuern, StBp. 1987 S. 178; GOSCH, Erlaß und Pauschalierung nach §§ 34 c Abs. 5, 50 Abs. 7 EStG als Billigkeitsmaßnahmen, DStZ 1988 S. 136; STOBBE, Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer, DStZ 1990 S. 194; MATHIAK, Anrechnung ausländischer Steuern – Zur Auslegung des § 34 c Abs. 1 EStG, FR 1991 S. 735; WASSERMEYER, Anrechnung ausländischer Steuern – Einige Anmerkungen zu einem Grundsatzurteil zu § 34 c EStG, FR 1991 S. 680; HILLER, Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern, Inf. 1993 S. 126; KÖHLER, Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern vom Einkommen nach § 34 c Abs. 1 und 3 EStG, FR 1993 S. 489; SCHEFFLER, Betriebswirtschaftliche Analyse des Wahlrechts zwischen Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern nach dem Steueränderungsgesetz 1992, DB 1993 S. 845; GRÜTZNER, Ausländische Einkünfte im gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren, IStR 1994 S. 65; KAUFMANN, Sonderprobleme bei der Anrechnung schweizerischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer, IStR 1994 S. 419; BRENNER, Neuere Rechtsprechung zu Einlagen in Kapitalgesellschaften, zu Tantiemen als verdeckte Gewinnausschüttung und zur Anrechnung ausländischer Steuern, DStZ 1995 S. 97; HORLEMANN, Änderung der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und Abzug ausländischer Quellensteuern gem. § 34 c Abs. 2 EStG, DStR 1995 S. 1535; HÜNDGEN, Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern nach § 34 c EStG, StWa. 1995 S. 141; LICKTEIG, Änderung der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und Abzug ausländischer Quellensteuern gem. § 34 Abs. 2 EStG, DStR 1995 S. 792 und S. 1536; PILTZ, Ermittlung von Auslandseinkünften zwecks Anrechnung ausländischer Steuern, IStR 1995, 71; SCHELLE, Steuerliche Probleme bei der Geschäftsverlagerung ins Ausland, IStR 1995 S. 307; SCHMIDT, Zur DBA-Anwendung und inländischen Steuerpflicht bei im Sitzstaat rechtsfähigen ausländischen Personengesellschaften, IStR 1996 S. 14; THURMAYR, Vorgehensweise der Finanzverwaltung bei der Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Einkünften aus Kapitalvermögen, DB 1996

S. 1696; URBAHNS, Höchstbeträge bei der anrechenbaren ausländischen Steuer aus Kapitaleinnahmen nach § 34c EStG, INF 1996 S. 585; VOGEL, DBA, Komm. 3. Aufl. 1996; WAGNER, Steueroptimierung durch Steueranrechnung, StBp. 1996 S. 298; AMANN, Zur Systematik der Ermittlung ausländischer Einkünfte, DB 1997 S. 796; DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerungsabkommen, Komm., Loseblatt, München 1997; REICHERT, Anrechnung, Abzug oder Pauschalierung ausländischer Steuern? – Entscheidungsregeln für die Ausübung des Wahlrechts gemäß § 34c EStG –, DB 1997 S. 131; SCHÖN, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in Gedenkschrift für Knobbe-Keuk, Köln 1997 S. 743; VOGEL, Internationales Steuerrecht, DStZ 1997 S. 269; DERS., Die Mär von den „Rückfall-Klauseln“ in Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 1997, Beihefter zu Hft 24; KRAMER, Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausländischer Steuern – Berechnung des Höchstbetrages, IStR 1998 S. 15; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998.

I. Überblick zu § 34c

1

Welteinkommensprinzip und Doppelbesteuerung: Wie die meisten Staaten besteuert die Bundesrepublik Deutschland Ansässige/unbeschränkt Stpfl. nach Maßgabe ihres Welteinkommens und infolgedessen auch die im Ausland erzielten Einkünfte (vgl. auch Einf. ESt. Anm. 98 und SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 5.62 ff.). Dies folgt ua. im Rückschluß aus § 34c. Erhebt ein ausländ. Staat auf solche Einkünfte gleichfalls Einkommensteuern, kommt es zur Doppelbesteuerung.

► *Begriff der Doppelbesteuerung:* Doppelbesteuerung ist die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder mehreren) Staaten von demselben Stpfl. für denselben Steuergegenstand und demselben Zeitraum, „wenn der Gesamtbetrag der erhobenen Steuern höher ist als er bei einer Besteuerung durch jeden der beteiligten Staaten wäre“ (VOGEL, DStZ 1997 S. 269, 376 f.). Von dieser sog. juristischen Doppelbesteuerung ist die wirtschaftliche Doppelbesteuerung oder Doppelbelastung, die Besteuerung derselben Einkünfte bei verschiedenen Personen, zu unterscheiden (s. Nr. 1f. des amtlichen Kommentars zum OECD-MustAbk.; zB die Doppelbelastung von Einkünften mit ESt. und GewSt. oder KSt. – zum Begriff der Doppelbesteuerung vgl. auch Einf. ESt. Anm. 97). In bezug auf letztere enthält § 34c keine Regeln.

► *Methoden der Vermeidung:* Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung haben sich international die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode herausgebildet (vgl. Einf. ESt. Anm. 100 ff., zu den Vor- und Nachteilen beider Methoden s. auch Nr. 12 ff. des amtlichen Kommentars zum OECD-MustAbk.). Bei Anwendung der ersteren stellt der Ansässigkeitsstaat die ausländ. Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von seiner Besteuerung frei (vgl. Art. 23A Abs. 1 und 3 OECD-MustAbk.). Bei Anwendung der international weitgehend üblichen „normalen“ Anrechnungsmethode, die auch § 34c Abs. 1 zugrundeliegt, besteuert der Ansässigkeitsstaat die ausländ. Einkünfte, rechnet aber die darauf erhobene ausländ. Steuer nur bis zur Höhe der inländ. Steuer an, die auf die ausländ. Einkünfte entfällt (vgl. Art. 23A Abs. 2, Art. 23B 3 OECD-MustAbk. und Einf. ESt. Anm. 101, auch sog. gewöhnliche oder eingeschränkte Anrechnung genannt). Entsprechende Regelungen vereinbart Deutschland indes vorrangig in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit jeweils einem ausländ. Staat als Vertragspartner, um Gegenseitigkeit zu erreichen. Vom grundsätzlichen – auch rechtspolitischen – DBA-Vorrang geht § 34c aus (vgl. Abs. 6 und ferner die Gesetzesbegründung zu § 34c idF d. StÄndG 1980, BTDrucks. 8/3648 S. 20).

Aufbau des § 34c:

- ▶ *Abs. 1* läßt zur Vermeidung von Doppelbesteuerung die Anrechnung ausländ., mit der deutschen ESt. vergleichbarer Steuern bis zur Höhe der auf die ausländ. Einkünfte je Staat entfallenden deutschen ESt. zu, wenn mit dem ausländ. Staat, aus dem die Einkünfte stammen, kein DBA besteht oder dieses die Doppelbesteuerung nicht beseitigt (vgl. Abs. 6). Abs. 1 gewährt also – im Wege der Steuerbetragsermäßigung – die sog. gewöhnliche Anrechnung.
- ▶ *Abs. 2* ermöglicht stattdessen wahlweise – ohne Höchstbetragsbegrenzung – den Abzug solcher ausländ. Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte.
- ▶ *Abs. 3* erlaubt – zur Vermeidung oder Milderung von Doppelbesteuerungen – bestimmte, nicht nach Abs. 1 anrechenbare (oder nach Abs. 2 abziehbare) ausländ. ESt. bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte abzuziehen.
- ▶ *Abs. 4* (letztmals im VZ 1998 anzuwenden) fingiert 80 vH der Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr als ausländ. und gewährt darauf eine Steuersatzermäßigung, den halben Steuersatz. Diese kann der Stpfl. anstelle der Anrechnung oder des Abzugs nach Abs. 1–3 beantragen. Abs. 4 dient der Förderung der heimischen Seeschifffahrt und – soweit er nicht darüber hinaus entlastet – auch der Vermeidung der Doppelbesteuerung.
- ▶ *Abs. 5* ermächtigt die FinVerw. zu Steuerermäßigungen bis hin zu Steuerfreistellungen, vor allem „wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig“ ist.
- ▶ *Abs. 6* Satz 1 weist auf den Anwendungsvorrang der von der Bundesrepublik geschlossenen DBA mit anderen Staaten hin. Satz 2 regelt die entsprechende Anwendung des Abs. 1 Sätze 2 und 3 (Anrechnungsbegrenzung der ausländ. Steuern) und des Abs. 2 (Abzugsmethode) auf die DBA-Anrechnung. Satz 3 hält eine Auffangregelung für den Fall bereit, daß das DBA die Doppelbesteuerung nicht beseitigt; Abs. 1 (Anrechnung der ausländ. Steuer) und Abs. 2 (Abzug derselben) sind hierfür entsprechend anzuwenden.
- ▶ *Abs. 7* enthält eine Rechtsverordnungsermächtigung betreffend die sog. per-country-limitation (Nr. 1), den Nachweis der ausländ. Steuern (Nr. 2) sowie die Berücksichtigung von nachträglichen Veränderungen der ausländ. Steuer (Nr. 3).

2

II. Rechtsentwicklung des § 34c

Zur Rechtsentwicklung des Abs. 4 s. Anm. 127.

Vorgeschichte: Bis zum VZ 1956 wurde die Doppelbesteuerung, wenn kein DBA anzuwenden war, durch Abzug der ausländ. Steuern vom Gesamtbetrag der Einkünfte – GdE – (gem. § 51 EStDV 1955) gemildert. Daneben fanden als sog. übergeleitetes Recht RdF-Erlasse weiter Anwendung, die in bestimmten Fällen eine Steuerbefreiung der ausländ. Einkünfte vorsahen (zur Vorgeschichte im einzelnen zB EBLING, Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung bei Steuern vom Ertrag, Diss. Mainz 1969, und FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34c Rn. 1 ff.).

StÄndG v. 5. 10. 56 (BGBl. I S. 781; BStBl. I S. 433): § 34c wurde in einer ersten Fassung unter der Überschrift „Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften“ in das EStG eingefügt.

▶ *Abs. 1* (bereits weitgehend der heutigen Fassung entsprechend) erhob – beeinflusst durch die DBA-Praxis Großbritanniens und der USA – die Anrechnungsmethode zur grundsätzlichen unilateralen Methode der Vermeidung der Doppel-

besteuerung. Gleichzeitig wurde damit der bis dahin mögliche Abzug der ausländ. Steuern vom GdE abgeschafft.

► *Abs. 2* wies auf den DBA-Vorrang hin, wenn die Einkünfte aus einem DBA-Staat stammten.

► *Abs. 3* entsprach im wesentlichen dem heutigen Abs. 5 und war ein Zugeständnis an die Verfechter der Freistellungsmethode. Denn einige Länder hatten sich im BRat gegen die Anrechnungsmethode und für die Beibehaltung der Freistellungsmethode entsprechend den erwähnten RdF-Erlassen und der früheren deutschen Doppelbesteuerungs-Praxis ausgesprochen.

► *Abs. 4* enthielt eine Gegenseitigkeitsregelung für die Anrechnung nach Abs. 1 bei Angehörigen fremder Staaten.

► *Abs. 5* ermächtigte die Verwaltung zu Erlaß von ergänzenden Vorschriften durch Rechtsverordnung.

StÄndG v. 26. 7. 57 (BGBl. I S. 848; BStBl. I S. 352): Durch Einfügung einer Nr. 6 in den damaligen Abs. 5 wurde die Verwaltung ermächtigt, den Abzug ausländ. ESt. vom GdE zuzulassen, die nicht nach Abs. 1 anrechenbar waren; gemäß § 68 f EStDV waren dies nur ausländ. ESt., die nicht der deutschen ESt. entsprachen.

StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412): Abs. 4 betr. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen wurde neu eingefügt und als Folge die bisherigen Abs. 4 und 5 zu Abs. 5 und 6 unnumeriert. Zur Rechtsentwicklung des Abs. 4 s. Anm. 127.

Entwurf eines Dritten StReformG v. 26. 10. 73 (BT-Drucks. 7/1470): Dieser Gesetzentwurf enthielt umfangreiche Vorschläge zur Neuregelung, die aber nicht oder erst später Gesetz wurden.

EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): In Abs. 1 Satz 2 wurden die Worte „die sich bei der Veranlagung des Einkommens (einschließlich der ausländischen Einkünfte) ergebende deutsche Einkommensteuer“ durch die Worte „die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens (einschließlich der ausländischen Einkünfte) nach den §§ 32 a, 32 b, 34 und 34 b ergebende deutsche Einkommensteuer“ ersetzt und damit an den neu eingeführten Begriff des zu versteuernden Einkommens angepaßt.

StÄndG 1980 v. 20. 8. 80 (BGBl. I S. 1545; BStBl. I S. 589): Dieses Gesetz gestaltete § 34 c zur „Verbesserung der innerstaatlichen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beim Bezug ausländ. Einkünfte“ mit Wirkung ab VZ 1980 (§ 52 Abs. 25 a) von Grund auf um (vgl. die Gesetzesbegründung zu § 34 c idF d. StÄndG 1980, BTDrucks. 8/3648 S. 14):

► *Abs. 1 Satz 1* wurde dahingehend ergänzt, daß hinfort nur noch die „keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende“ ausländ. Steuer anzurechnen war.

► *Abs. 2* wurde neu eingefügt; danach konnte die ausländ. Steuer auf Antrag statt der Anrechnung nach Abs. 1 bei der Ermittlung des GdE abgezogen werden. Ziel der Neueinfügung war es, eine Milderung der Doppelbesteuerung ebenfalls in den Fällen herbeizuführen, in den die Anrechnung zu unbefriedigenden Ergebnissen führte. Der bisherige Abs. 2 ging in Abs. 6 auf.

► *Abs. 3* wurde ebenfalls neu eingefügt und erhielt – abgesehen vom Abzug damals bei der Ermittlung des GdE anstelle der Einkünfte – seine heutige Fassung. Der bisherige Abs. 3 (Erlaß- und Pauschalierungsregelung) wurde unverändert in Abs. 5 übernommen.

► *Abs. 5*: Die bisher dort enthaltene Gegenseitigkeitsregelung für ausländ. Staatsangehörige als Voraussetzung der Anrechnung fiel fort.

► *Abs. 6* erhielt seine heutige Fassung. Er übernahm in Satz 1 den DBA-Vorrang aus dem bisherigen Abs. 2. In einem neuen Satz 2 erklärte er für die DBA-Anrechnung Abs. 1 Sätze 2 und 3 und Abs. 2 für anwendbar. In Satz 3 führte er eine Auffangregelung für den Fall ein, daß bei Einkünften aus einem DBA-Staat das DBA die Doppelbesteuerung nicht beseitigt oder sich nicht auf ESt. dieses Staates bezieht.

► *Abs. 7* übernahm die bisher in Abs. 6 enthaltene Verordnungsermächtigung. Als Folgeänderungen wurden die Nr. 1, 5 und 6 gestrichen. Denn die Ermächtigungen der Nr. 1, den Begriff der ausländischen Einkünfte zu definieren, war durch die Regelung des § 34d entbehrlich. Die der Nr. 5, Steueranrechnung zuzulassen, wenn trotz DBA eine Doppelbesteuerung bestehen blieb, war durch § 34c Abs. 6 Satz 3 und die der Nr. 6, den Abzug ausländ. ESt. zuzulassen, die nicht unter Abs. 1 fallen, war durch Abs. 3 ersetzt. Die bisherigen Nr. 2–4 wurden zu Nr. 1–3.

StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146) enthielt mit Wirkung ab dem VZ 1992 (§ 52 Abs. 1) folgende Neuerungen:

► *Abs. 1 Satz 2*: Die auf die ausländ. Einkünfte entfallende deutsche ESt. war von da an nicht mehr nach dem Verhältnis der ausländ. Einkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte, sondern nach dem Verhältnis zur Summe der Einkünfte zu bestimmen.

► *Abs. 2 und 3*: Die ausländ. Steuern konnten hinfort nicht erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, sondern bereits bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden.

► *Abs. 5* befugte nunmehr die obersten Finanzbehörden der Länder, die Entscheidung auf nachgeordnete Finanzbehörden zu delegieren.

StandOG v. 13. 9. 93 (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774): Als Folgeänderung der Einfügung des § 32c wurde dieser mit Wirkung ab VZ 1994 in Abs. 1 Satz 2 zitiert.

StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50): Mittels Ergänzung des Abs. 6 Satz 2 schloß man den Abzug fiktiver ausländ. Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte aus. Der Ausschluß galt ab VZ 1996, wenn das den Einkünften zugrundeliegende Rechtsgeschäft vor dem 11. 11. 93 (= Tag der 2./3. Lesung im BT) abgeschlossen wurde, ansonsten ab VZ 1994 (§ 52 Abs. 1 und 25 a). In Abs. 5 wurde die Bezeichnung „Bundesminister“ durch „Bundesministerium“ ersetzt.

SeeschiffsanpassungsG (BRDrucks. 518/98): Die Anwendung der Abs. 1–3 wird bei Inanspruchnahme der neuen Tonnagebesteuerung für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr – erstmals ab dem Wj., das nach dem 31. 12. 98 endet – ausgeschlossen (§ 5 a Abs. 5, § 52 Abs. 6 b). Abs. 4 wird aufgehoben und ist letztmals für den VZ 1998 anzuwenden (§ 52 Abs. 24 b).

3–5 Einstweilen frei.

6

III. Bedeutung des § 34c und Kritik

Abnahme der Bedeutung als eigenständige Regelung: Die eigenständige Bedeutung der Abs. 1 und Abs. 2 in der Praxis ist im Schwinden, da Deutschland mit über 70 Staaten, darunter den wichtigsten Handelspartnern, insbes. den EG-Staaten, vorrangige DBA abgeschlossen hat; die Staaten, gegenüber denen

Abs. 1 und 2 noch eigenständige Bedeutung hat, lassen sich im wesentlichen aus Anlage 8 EStH 1997 ersehen. Die Sätze 2 und 3 des Abs. 1 behalten indes Bedeutung als technische Vorschriften zur Abwicklung der Steueranrechnung nach einem DBA, insbes. für aus dem Ausland bezogene Zinsen, Lizenzen und Dividenden aus Streubesitz. Der Abzug nach Abs. 2 bleibt bedeutsam als Alternative zur DBA-Anrechnung.

Komplizierte Vorschrift: Die Vorschrift ist – wie auf den ersten Blick zu erkennen – kompliziert und unübersichtlich. Selbst die FÄ sind anscheinend mit dem Vollzug überfordert; wie STOBBE, DStZ 1990 S. 194 aus der Erfahrung eines Landesrechnungshofs berichtet, liegt hier ein Fehlerschwerpunkt (zu hohe Anrechnungen). Beim „normalen“ Stpfl. dürfte dies erst recht der Fall sein. Die „Anleitung zu Anlage AUS“ der FinVerw. wird dem Steuererklärungspflichtigen hierbei nicht viel helfen, da sie aus der Natur der Sache heraus ebenso kompliziert ist und Vorkenntnisse verlangt, die sich nicht leicht und rasch aneignen lassen. Die Verlagerung des Abzugs ausländ. Steuern (Abs. 2 und 3) in den Bereich der Einkunftsermittlung durch das StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (s. Anm. 2) hat bei der Besteuerung von PersGes. zu „fast unerträglichen Komplizierungen“ geführt (so HILLER, INF 1993 S. 126, 127 f.).

Die Wahl zwischen der Anrechnung nach Abs. 1, dem Abzug nach Abs. 2 sowie der Pauschbesteuerung nach Abs. 5 überläßt das Gesetz dem Stpfl., der dem allenfalls mit Hilfe komplexer betriebswirtschaftlicher Analysen sowie – jedenfalls bei Belastung mit ausländ. Steuern aus mehreren Staaten – EDV-Einsatz gerecht werden kann (vgl. dazu SCHEFFELER, DB 1993 S. 845 und REICHERT, DB 1997 S. 131). Hier wäre – wie beim Kindergeld – de lege ferenda an die Einführung einer Bestabrechnung zu denken.

Der ebenfalls komplizierte Abs. 4 stand als Subventionsregelung auf dem Prüfstand (s. Anm. 127 aE).

Schwachpunkte: Die Vorschrift ist über einen Zeitraum von mehr als vierzig Jahre gewachsen, enthält dadurch Rückstände überholter Auffassungen und läßt gelegentlich die Feinabstimmung vermissen:

► *Abs. 3* läuft hinsichtlich seiner ersten Variante (Abzug von ausländ. ESt., die nicht der deutschen ESt. entsprechen) in der Praxis leer und könnte insoweit aufgehoben werden (s. Anm. 119).

► *Abs. 5* erscheint zur Einzelfallregelung inzwischen entbehrlich (s. Anm. 176 f.). Die darauf fußenden generellen Verwaltungsregelungen (Pauschalierungserlaß und Auslandstätigkeitserlaß) bedürfen nach heutigem Verständnis vom Vorrang des Gesetzes einer gesetzlichen Grundlage; damit würden überdies Kompetenzen und Rechtsschutz übersichtlicher.

► *Abs. 6 Satz 3* erscheint in seiner zweiten Variante ebenfalls entbehrlich (s. Anm. 224).

► *Abs. 7* und die darin noch enthaltenen VO-Ermächtigungen, auf denen § 68 a und § 68 b EStDV beruhen, könnte entfallen; die Regelungen der AO erscheinen ausreichend.

Einstweilen frei.

7–15

IV. Verhältnis des § 34c zu anderen Vorschriften

16 1. Verhältnis zu § 2a

Verhältnis zu § 2a Abs. 1: Siehe Anm. 88, 91 und 111 aE.

Verhältnis zu § 2a Abs. 3 und 4: Der Abzug nach DBA stfreier ausländ. Betriebsstättenverluste nach § 2a Abs. 3 bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte entsprechend der Verwaltungsauffassung erhöht das Anrechnungsvolumen des § 34c Abs. 1, die Nachversteuerung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 vermindert es (vgl. R 3 Pos. 3 und 4 EStR 1996). UE wirkt sich § 2a Abs. 3 und 4 entsprechend seinem Wortlaut erst bei der Ermittlung des GdE aus (vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 2a Rn. 316 ff.). Bestätigt wird dies durch die Rechtsentwicklung des § 34c Abs. 2 und 3: das StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 ersetzt ausdrücklich die bislang verwendeten Begriffe „Gesamtbetrag der Einkünfte“ durch „Summe der Einkünfte“ (s. Anm. 2).

17 Einstweilen frei.

18 2. Verhältnis zu § 5a

Bei Inanspruchnahme der Tonnagebesteuerung für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr sind § 34c Abs. 1–3 nicht anzuwenden (§ 5a Abs. 5 EStG idF d. SeeschiffahrtsanpassungsG, s. Anm. 2).

19 3. Verhältnis zu § 15a

Abs. 1–3 und 6: Vgl. dazu Anm. 91 und 111 sowie OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34c Nr. 175, Tz. 2.4.

Abs. 4: Auf den Hinzurechnungsbetrag iSd. § 15a Abs. 3 ist § 34c Abs. 4 auch dann nicht anzuwenden, wenn der in einem der vorangegangenen Wj. ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust die Voraussetzungen des § 34c Abs. 4 erfüllt hat (FinMin. Schl.-Holst. v. 18. 1. 93 und FinMin. Nds. v. 16. 2. 93, StEK EStG § 34c Nr. 166 unter Bezug auf BFH v. 2. 3. 89 IV R 12/86, BStBl. II 1989 S. 543).

20–24 Einstweilen frei.

25 4. Verweisungen auf § 34c

AStG:

► *Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht* nach §§ 2 ff. AStG bezieht sich auf alle Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG, die bei unbeschr. EStPflcht nicht ausländ. Einkünfte iSd. § 34c Abs. 1 sind (vgl. dazu SCHAUHOF, IStR 1995 S. 108 und WASSERMEYER, IStR 1995 S. 230).

► *Hinzurechnungsbesteuerung:* Bei der Steueranrechnung gem. § 12 AStG im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG), die entsprechend bei der Besteuerung von Familienstiftungen gilt (§ 15 Abs. 5 AStG), ist § 34c Abs. 1 (insbesondere die Höchstbetragsberechnung) entsprechend anzuwenden (vgl. dazu BMF v. 2. 12. 94, BStBl. I SonderNr. 1/1995 und zB FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 12 AStG Rn. 24 ff. und § 15 AStG Rn. 98).

EStG: Für beschr. Stpfl. gilt § 50 Abs. 6, nach dessen näherer Maßgabe § 34c Abs. 1–3 bei den Gewinneinkunftsarten entsprechend anzuwenden ist (s. Erl. § 50 Abs. 6).

GewStG: § 9 Nr. 3 GewStG idF d. JStG 1997 befreit (mit Wirkung ab 1997) die Einkünfte des § 34c Abs. 4 im Wege der Kürzung von der Gewerbeertragsteuer. § 9 Nr. 3 GewStG unterscheidet sich in zwei Punkten von § 34c Abs. 4: Die Kürzung gilt von Amts wegen und unabhängig von der Flagge des Schiffs.

§ 8 Nr. 12 GewStG idF d. StÄndG 1992 gebietet die Hinzurechnung abgezogener ausländischer Steuern zum Gewerbegegninn, soweit sie auf Gewinne (oder Gewinnanteile) entfallen, die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags außer Ansatz gelassen oder nach § 9 GewStG gekürzt werden (s. Anm. 111).

KStG: Gegenstück zu § 34c für die KSt. ist § 26 Abs. 1 KStG, der weitgehend auf § 34c verweist.

Einstweilen frei.

26–30

V. Verfahrensfragen des § 34c

1. Lohnsteuerabzug

31

Beim Lohnsteuerabzug (§§ 38 ff.) sind ausländ. ESt. nicht zu berücksichtigen; sie können auch nicht als Freibetrag auf der LStKarte eingetragen werden (vgl. § 39 a). Mit der fristgebundenen Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 kann auch die Berücksichtigung ausländ. Steuern nach § 34c beantragt werden.

Einstweilen frei.

32–34

2. Einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2

35

Buchst. a AO

§ 34c Abs. 1 und 2:

► *Feststellungsverfahren:* Sind an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen zuzurechnen (insbes. bei PersGes.), so sind die estpfl. Einkünfte und mit ihnen in Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen einheitlich und gesondert festzustellen (§ 179, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO). Demzufolge sind für Zwecke des § 34c Abs. 1 und 2 für jeden ausländ. Staat einheitlich und gesondert festzustellen (vgl. BFH v. 18. 7. 90 I R 115/88, BStBl. II 1990 S. 951; v. 4. 6. 91 X R 35/88, BStBl. II 1992 S. 187; Leitfaden der FinVerw. zur Besteuerung ausländ. Einkünfte, FinMin. Schl.-Holst. v. 12. 4. 96, StEK EStG § 1 Nr. 58, Tz. 8.1; GRÜTZNER, IStR 1994, 65):

- Art der Einkünfte und Qualifikation als ausländ. iSd. § 34d,
- Höhe und zeitliche Zuordnung der ausländ. Einkünfte für jeden Staat und je Gesellschafter,
- Höhe und zeitliche Zuordnung der anrechen- oder abziahbaren ausländ. Steuern (auch fiktiver Quellensteuern) je Staat sowie deren Verteilung auf die einzelnen Gesellschafter; einer Feststellung bedarf es nicht, wenn die ausländ. Steuer vom einzelnen Gesellschafter entrichtet wurde.

Dabei ist jeweils der Staat zu bezeichnen, aus dem die Einkünfte stammen und von dem die ausländ. Steuern festgesetzt wurden.

Die vorstehenden Grundsätze gelten gleichermaßen, wenn eine inländ. Personenmehrheit ausländ. Einkünfte erzielt oder wenn in Deutschland unbeschr. stpfl. Personen an einer ausländ. Personenmehrheit beteiligt sind.

► *Veranlagungsverfahren:* Der Antrag nach Abs. 2 (Wahl des Abzugs anstelle der Anrechnung) ist hingegen uE im Veranlagungsverfahren zu stellen (s. Anm. 107). Ferner ist bei der Anrechnung ausländ. Steuern die Steueranrechnung an sich

sowie die dafür notwendige Bestimmung und Anwendung des Höchstbetrags Sache des Veranlagungsverfahrens (BFH v. 4. 6. 91 aaO).

§ 34c Abs. 3: Neben Höhe und zeitlicher Zuordnung der ausländ. Einkünfte ist Höhe und zeitliche Zuordnung der nach Abs. 3 abziehbaren Steuern gesondert festzustellen (GRÜTZNER, IStR 1994 S. 65).

§ 34c Abs. 4: Einheitlich und gesondert ist festzustellen, ob und ggf. in welcher Höhe im Feststellungszeitraum nach Abs. 4 tarifbegünstigte Einkünfte vorliegen, auch wenn bei Durchführung des Feststellungsverfahrens (noch) kein Antrag gemäß Abs. 4 gestellt wurde (BFH v. 21. 2. 91 IV R 93/89, BStBl. II 1991 S. 455; v. 8. 2. 95 I R 17/94, BStBl. II 1995 S. 692 und v. 30. 8. 95 I B 168/94, BFH/NV 1996 S. 222 mwN). Der Antrag ist im Veranlagungsverfahren zu stellen.

Verluste nach Abs. 4 sind ebenfalls gesondert festzustellen, obgleich deren ermäßigte Besteuerung schlechthin ausscheidet, da sie zuerst mit entsprechenden Gewinnen auszugleichen sind (BFH v. 18. 5. 94 I B 209/93, BStBl. II S. 794 und v. 8. 2. 95 I R 17/94, BStBl. II S. 692; H 212 e EStH 1997).

Bei gemischten Betrieben (s. Anm. 136) ist ferner festzustellen, ob die Voraussetzung der gesonderten Gewinnermittlung nach Abs. 4 Satz 5 Halbs. 2 vorliegt (vgl. BMF v. 5. 4. 76, BStBl. I S. 261 Tz. 2).

36–44 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Anrechnung von der deutschen Einkommensteuer entsprechenden ausländischen Steuern

45

A. Einführung

Der Gesetzeszweck des Abs. 1 liegt darin, Doppelbesteuerung zu vermeiden (vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 15.3). Anders als bei der Steueranrechnung nach einem DBA, die auf einem gegenseitigen Vertrag zwischen zwei Staaten beruht, handelt es sich um eine einseitige Maßnahme des deutschen Staats.

Belastungswirkung: Bei der pro Staat begrenzten Steueranrechnung nach Abs. 1 entspricht die steuerliche Gesamtbelastung der ausländ. Einkünfte dem im Verhältnis zwischen dem deutschen und dem ausländ. Staat jeweils höheren Steuerniveau, mindestens aber bleibt das deutsche Steuerniveau erhalten (BLÜMICH/KRABBE, § 34c Rn. 10; VOGEL, DStZ 1997 S. 269, 277; s. auch Anm. 90). Die Erhaltung des deutschen Steuerniveaus erscheint unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung aller unbeschr. Stpfl. gerechtfertigt; diese erfordert indes keine höhere Gesamtbelastung aufgrund höheren ausländ. Niveaus (WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, MustAbk. Art. 23A Rn. 3). Eine solche Höherbelastung liegt allerdings nicht einseitig in der Verantwortung des deutschen Staats. Die Entlastung von überschießenden ausl. Steuern kann daher nicht unter Berufung auf die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit von diesem gefordert werden. Die Anrechnung (und Erstattung) eines Überhangs ausländ. Steuern zu Lasten ihres Steueraufkommens – jedenfalls unilateral ohne Gegenleistung – ebenso wie einen Vor- bzw. Rücktrag desselben lehnen die Staaten verständlicherweise ab.

Nachteile der Anrechnung nach Abs. 1: Steuervorteile des Quellenstaats kommen systembedingt nicht dem deutschen unbeschr. Stpfl., sondern dem deutschen Fiskus zugute. Dadurch kann – je nach der individuellen Gesamtbelastung des ausländ. Konkurrenten – ein Wettbewerbsnachteil deutscher Unternehmen im Ausland entstehen. Weitere Nachteile sind die schwierig zu treffende Feststellung, ob ausländ. Steuern gezahlt und welche Einkünfte bei welcher Person für welchen Zeitraum im Ausland besteuert worden sind (BLÜMICH/KRABBE, § 34c Rn. 11).

Steuerermäßigung: Die Anrechnung nach Abs. 1 ist – wie schon aus der amtlichen Überschrift folgt – eine tarifäre Steuerermäßigung in der Form einer Steuerbetragsermäßigung; zu kürzen ist die Steuerschuld (BFH v. 27. 6. 90 I R 15/88, BStBl. II S. 150).

Einstweilen frei.

46–48

B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1

I. Kein Bestehen eines DBA

49

Abs. 1 kommt originär nur zur Anwendung, wenn die Einkünfte aus einem Staat stammen, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat (vgl. Abs. 6 Satz 1 und Anm. 200). Solche Staaten sind aus der Anlage 8 zu H 212 a EStH 1997 zu ersehen. Die Staaten, mit denen Deutschland DBA abgeschlossen hat, lassen sich jeweils zu Jahresbeginn ergehenden BMF-Schreiben entnehmen (s. Anhang 12 EStH).

Keine Vermeidung der Doppelbesteuerung durch das DBA: Beseitigt das DBA die Doppelbesteuerung nicht, gilt Abs. 1 oder wahlweise Abs. 2 (Abzugsmethode) entsprechend (Abs. 6 Satz 3).

II. Unbeschränkt Steuerpflichtiger

1. Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige

50

Unbeschränkt: Abs. 1 begünstigt nur unbeschr. Stpfl. Diese Begrenzung der Anrechnungsbefugnis ist Folge des nur bei unbeschr. StPfl. herrschenden Welteinkommensprinzips (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 15.16).

► *Arten der unbeschr. StPfl.:* Abs. 1 gilt für alle unbeschr. Stpfl. ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit, mithin für solche

▷ *nach § 1 Abs. 1* (natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland, s. § 1 Anm. 51 ff.),

▷ *nach § 1 Abs. 2* (im Ausland ansässige öffentlich Bedienstete) oder

▷ *nach § 1 Abs. 3* (sog. Grenzpendler). Die Anwendung des § 34c dürfte hier indes keine praktische Bedeutung haben.

► *Doppelwohnsitz:* Die gleichzeitige unbeschr. StPfl. in einem ausländ. Staat steht der Anwendung des § 34c nicht entgegen. Sie wird ebensowenig dadurch ausgeschlossen, daß – bei Eingreifen eines DBA – der ausländ. Staat als Wohnsitzstaat gilt, sofern der Stpfl. im Inland unbeschr. stpfl. ist (BFH v. 13. 10. 65 I 410/61 U, BStBl. III S. 738).

Für beschränkt Steuerpflichtige gilt § 50 Abs. 6, nach dessen näherer Maßgabe § 34c Abs. 1–3 bei den Gewinneinkunftsarten entsprechend anzuwenden ist.

Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht: Kommt es während des VZ zu einem solchen Wechsel, so sind die während der Zeit der beschr. StPfl. erzielten inländ. Einkünfte (§ 1 Abs. 4 iVm. § 49) nach § 2 Abs. 7 Satz 3 in die Veranlagung zur unbeschr. StPfl. einzubeziehen und uE demzufolge evtl. darauf anfallende ausländ. Steuern insoweit nicht nach § 50 Abs. 6, sondern nach § 34c anzurechnen (zur praktischen Bedeutung vgl. § 50 Anm. 302).

Personengesellschaften: Ist eine ausländ. Gesellschaft aus deutscher Sicht als PersGes. zu qualifizieren, kommt es auf die unbeschr. StPfl. des jeweiligen Mitunternehmers an (vgl. BFH v. 24. 2. 88 I R 95/84, BStBl. II S. 663).

Eine Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland ist für die deutsche Einkommensbesteuerung als solche zu qualifizieren, wenn sie bei einem Typenvergleich einer inländ. Personengesellschaftsform entspricht (zB BFH v. 27. 2. 91 I R 15/89, BStBl. II S. 444 – US-Limited-Partnership; BFH v. 23. 6. 92 IX R 182/87, BStBl. II S. 972 mwN; s. auch § 1 Anm. 17). So sind die rumänische OHG und KG – obwohl nach rumänischem Handelsrecht juristische Personen – für das deutsche Steuerrecht als PersGes. zu qualifizieren (vgl. BMF v. 1. 10. 97, BStBl. I S. 863). Bei tatsächlicher Geschäftsleitung im Inland wird ein ausländ. Gebilde, selbst wenn es nach ausländ. Zivilrecht jur. Person ist, in jedem Fall nur dann als Körperschaft behandelt, wenn es einer inländ. Körperschaft vergleichbar ist (vgl. näher BFH v. 23. 6. 92 IX R 182/87, BStBl. II S. 972).

Für Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 KStG gilt § 26 KStG.

51–55 Einstweilen frei.

56 2. Identität des Steuersubjekts

Subjektidentität: Der (unbeschr.) Stpfl., der die ausländ. Einkünfte nach deutschem Steuerrecht erzielt, muß zugleich Schuldner der ausländ. Steuer sein, deren Anrechnung er begehrt (vgl. BFH v. 4. 6. 91 X R 35/88, BStBl. II 1992 S. 187). Diese Identität ist ausgehend von Sinn und Zweck des § 34c – Vermeidung einer Doppelbesteuerung (nicht aber der sog. Doppelbelastung, s. Anm. 1) – nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu bestimmen (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 15.18; vgl. auch BFH v. 5. 2. 92 I R 9/90, BStBl. II S. 607).

Einzelfragen:

► *Ausländische Abzugsteuern:* Diese Identität ist ebenfalls gegeben, wenn die Steuer in dem ausländ. Staat zwar bei einer anderen Person, jedoch für Rechnung des Anrechnungswilligen erhoben wird (BFH v. 5. 2. 92 I R 9/90 aaO).

► *Ehegatten:*

- ▷ *Unbeschr. Stpfl. nach § 1 Abs. 1:* Falls Zusammenveranlagung beantragt wird, ist bei unbeschr. Stpfl. nach § 1 Abs. 1 ebenso die ausländ. ESt. auf Einkünfte des Ehegatten anzurechnen (vgl. § 26 Abs. 1 Satz 1, § 26b). Dabei muß der Ehegatte nach § 26 ebenfalls unbeschr. stpfl. sein. Die Steuermäßigung des § 34c kommt mithin bei Zusammenveranlagung beider Ehegatten zugute, auch wenn nur einer anrechenbare ausländ. Einkünfte erzielt hat.
- ▷ *Sonderformen der unbeschr. StPfl.:* Vorstehendes gilt genauso bei Anwendung des § 1 Abs. 2, sofern der Ehegatte die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt,

nicht aber für unbeschr. Stpfl. nach § 1 Abs. 3, da hier keine Zusammenveranlagung möglich ist. Ebensowenig kommt bei unbeschr. StPfl. von EU- und EWR-Ehegatten nach § 1 a eine Anrechnung in Betracht, da § 1 a (unbeschadet seiner Erwähnung in § 26 Abs. 1 Satz 1) auf § 10 Abs. 1 Nr. 1, § 26 Abs. 1 Satz 1, § 32 Abs. 7 und § 33 c Abs. 1, nicht jedoch auf § 34 c verweist.

► *Investmentfonds*: Anrechnungsberechtigt ist nicht der Fonds, sondern der Anteilsinhaber (§ 40 KAGG, § 19 AuslInvestG; s. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34 c Rn. 40 ff.).

► *Nießbrauch*: Entsprechendes wie bei Treuhand gilt beim Nießbrauch, falls im Ausland die Einkünfte dem Eigentümer und im Inland dem unbeschr. Stpfl. zugerechnet werden und dieser wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks ist (SCHAUMBURG aaO Rn. 15.19; zweifelnd FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34 c Rn. 50).

► *Organschaft*: Eine ausländ. Steuer von Einkünften der Organgesellschaft ist beim Organträger nach § 34 c zu berücksichtigen (vgl. §§ 14 und 19 KStG; BLÜMICH/KRABBE, § 34 c Rn. 23). Ist Organträger eine PersGes., sind die Gesellschafter zur Anrechnung berechtigt (§ 19 Abs. 3 KStG).

► *Personengesellschaften*: Angerechnet oder abgezogen werden können (anteilig) auch ausländ. Steuern, die von der PersGes. oder -gemeinschaft geleistet wurden, an der der Stpfl. beteiligt ist; Gesellschaft und Gesellschafter sind insoweit identisch (OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34 c Nr. 175, Tz. 3.5; vgl. auch BFH v. 4. 6. 91 X R 35/88, BStBl. II 1992 S. 187).

► *Treuhand*: Werden Einkünfte im Ausland dem Treuhänder, im Inland aber dem Treugeber zugerechnet (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO), dann darf der Treugeber die im Ausland vom Treuhänder geschuldete Steuer anrechnen, wenn diese wirtschaftlich zu seinen Lasten geht (SCHAUMBURG aaO Rn. 15.18; vgl. auch BFH v. 5. 2. 92 I R 9/90, BStBl. II S. 607).

Qualifikationskonflikte:

► *Deutsche Qualifikation als Körperschaft*

▷ *einer ausländischen Körperschaft*: Ist eine ausländ. juristische Person, insbes. eine KapGes. für die deutsche Besteuerung als Körperschaft anzuerkennen (s. Anm. 50 aE), dann sind beim Anteilseigner nur die ausländ. Steuern anrechenbar, die auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen als Quellensteuern – wie KapErtSt. – erhoben werden; die ausländ. KSt. auf den Gewinn der KapGes. ist beim Anteilseigner nicht anrechenbar oder abziehbar (vgl. auch BFH v. 26. 5. 82 I R 16/78, WM 1982 S. 1282 mit Anm. KALIGIN).

▷ *einer ausländischen Personenmehrheit*: Ist eine ausländ. PersGes. nach deutscher Wertung als Körperschaft zu behandeln, während ihr Gewinn nach ausländ. Steuerrecht unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet wird, dann ist die ausländ. Steuer zwar als KSt. vom Gewinn der Gesellschaft anzusehen; die Anrechnung der ausländ. Steuer beim Gesellschafter erscheint indes als eine solche auf eine vorgezogene Gewinnzuweisung zulässig (BLÜMICH/KRABBE, § 34 c Rn. 21; WASSERMEYER, IStR 1995 S. 49).

► *Deutsche Qualifikation als Personengesellschaft*:

▷ *Typenvergleich (s. Anm. 50)*: Behandelt das deutsche Steuerrecht eine ausländ. KapGes. als PersGes. oder – bei ausländ. Einmann-KapGes. – als natürliche Einzelperson, dann sind auf den Gesellschaftsgewinn erhobene ausländ. ESt. bzw. KSt. nach Abs. 1 beim/bei den Gesellschaftern anrechenbar, da diese sich als Mitunternehmersteuern derselben darstellen; nicht anrechenbar sind aber ausländ. Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen, da diese als Ent-

nahmen keine steuerbaren Einkünfte darstellen (vgl. BMF v. 1.10.97, BStBl. I S. 863 und v. 28. 5. 98, BStBl. I S. 557; CH. SCHMIDT, IStR 1996 S. 14, 18).

- ▷ *Basisgesellschaften*: Nicht als KapGes. (mit Abschirmwirkung) sind gemäß § 42 AO ausl. Basisgesellschaften zu behandeln. Basisgesellschaften sind solche KapGes., für deren Einschaltung im niedrig besteuerten Ausland wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und die keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfalten (z. B. BFH v. 10. 6. 92 I R 105/89, BStBl. II S. 1029). In diesem Fall sei ausl. Steuer der Basisgesellschaft mangels Subjektidentität bei den inl. Gesellschaftern nicht anzurechnen (BFH v. 24. 2. 76 VIII R 155/71, BStBl. II 1977 S. 265). UE ist dem nicht zu folgen. Die Steuer der Basisgesellschaft ist in konsequenter Umsetzung des Durchgriffs (vgl. auch § 42 Satz 2 AO) wie vorstehend beim Typenvergleich in eine solche des Anteilseigners umzuqualifizieren; idR werden allerdings die Einkünfte nicht – wie erforderlich – aus dem ausl. Staat stammen (ebenso BLÜMICH/KRABBE, § 34c Rn. 22; FLICK/WASSERMAYER/BECKER, § 34c Rn. 47 f.; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 15.22).

57 Einstweilen frei.

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

58 1. Ausländische Einkünfte

Ausl. Einkünfte, die zu einer Steuerermäßigung oder einem Abzug nach den Abs. 1, 2 und 5 berechtigen, sind nur die in § 34d abschließend aufgezählten Einkünfte (OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34c Nr. 175, RIW 1995 S. 78). Sind Einkünfte keine ausl. iSd. § 34d, dann kann eine darauf anfallende ausl. Steuer allenfalls nach Abs. 3 abgezogen werden.

59–60 Einstweilen frei.

61 2. Heranziehung zu einer ausländischen Steuer

Ausländische Steuer ist eine solche, die von einem ausl. Staat oder einem diesem nachgeordneten ausl. Steuerhoheitsträger erhoben wird, unerheblich in welcher Form (ob durch Veranlagung oder Quellenabzug). Die ausl. Steuer muß auf die im VZ bezogenen ausl. Einkünfte entfallen (s. Satz 3).

Herangezogen: Mit ausl. Einkünften zu einer (ausl.) Steuer herangezogen bedeutet uE, daß der Stpfl. Schuldner der ausl. Steuer ist (s. Anm. 56) und darauf tatsächlich eine ausl. Steuer gezahlt haben muß (s. Anm. 72).

62 3. Ausländische Steuer, die der deutschen Einkommensteuer entspricht

Strukturelle Entsprechung: Die ausl. Steuer muß der deutschen ESt. in ihren wesentlichen Grundzügen gleichartig sein, ihrer Struktur nach mehr der deutschen ESt. als einer anderen deutschen Abgabe gleichkommen, mithin vom Einkommen oder Teilen davon erhoben werden sowie sich hinsichtlich Tarif und

Aufwendungsabzug am Prinzip der Leistungsfähigkeit orientieren. Entscheidend ist die Identität des Besteuerungsgegenstandes (BFH v. 27. 3. 96 I R 49/95, BStBl. II 1997 S. 91). Die Entsprechung ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung ausländ. und inländ. Rechtstatsachen festzustellen. Auch mehrere Steuern eines ausländ. Staats können der deutschen ESt. entsprechen.

Unerheblich für die Abgrenzung ist

- ▷ die Bezeichnung der ausländ. Steuer,
- ▷ ob sie im Wege der Veranlagung oder des Quellensteuerabzugs erhoben wird (BFH v. 5. 2. 92 I R 9/90, BStBl. II S. 607 und v. 27. 3. 96 aaO; BLÜMICH/KRABBE, § 34 c Rn. 16),
- ▷ ob sie mit gleichem Steuersatz erhoben wird,
- ▷ die Höhe der eintretenden Steuerbelastung und die Bedeutung der ausländ. Steuer für den Staatshaushalt sowie
- ▷ ob die Steuer vom ausländ. Staat selbst oder einem ihm eingegliederten Steuerhoheitsträger erhoben wird (s. Anm. 64); denn dies ist ohne Auswirkung auf die Identität des Besteuerungsgegenstands. Eine ausländ. Steuer kann deshalb auch dann der deutschen ESt. entsprechen, wenn sie nach den Gesetzen eines Gliedstaates, einer Provinz, einer Gemeinde, eines Gemeindeverbands oder eines sonstigen Steuerhoheitsträgers des ausländ. Staats erhoben wird (FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34 c Rn. 68 f. mwN).

§ 68 a EStDV aF (ab VZ 1978 aufgehoben) bestimmte allerdings noch, daß eine ausländ. Steuer nur dann der deutschen ESt. entsprach, wenn sie in einem ausländ. Staat nach Vorschriften erhoben wurde, die für das ganze Staatsgebiet galten.

Verzeichnis ausländischer Steuern: Ein – nicht abschließendes – Verzeichnis ausländ. Steuern, die der deutschen ESt. entsprechen (herausgegeben vom BMF), findet sich in Anlage 8 (zu H 212 a) EStH 1997. Dem Verzeichnis kommt keine negative Feststellungswirkung zu; dort nicht aufgeführte ausländ. Steuern können dennoch der deutschen ESt. entsprechen.

Erforderlichenfalls wird die Entsprechung nicht aufgeführter ausländ. Steuern vom BMF festgestellt (H 212 a EStH 1997). Diese Feststellung ist uE – ebenso wie dieselbe im o. b. Verzeichnis – angesichts der Schwierigkeiten der Abgrenzung im Einzelfall als Typisierungsrichtlinie der Verwaltung bindend, mithin auch von den Gerichten zu beachten, sofern sie einer Plausibilitätsprüfung standhält (vgl. BFH v. 31. 10. 90 I R 3/86, BStBl. II 1991 S. 610 und TIPKE/KRUSE, AO, § 4 Tz. 37 ff. mwN). Denn es geht um die Würdigung von Tatsachen (den Vergleich in- und ausländ. Rechtstatsachen).

Keine der deutschen ESt. entsprechende Steuern: Keine der deutschen ESt. entsprechende Steuern sind ausländ. Verkehr- und Verbrauchsteuern, Zölle, Export- und Importabgaben, Konzessionsgebühren, Sozialversicherungsbeiträge, und ebensowenig Säumniszuschläge, Steuerzinsen und Steuerstrafen, auch soweit sie mit einer der deutschen ESt. entsprechenden ausländ. Steuer zusammenhängen. Der Abzug solcher Steuern kann nach Abs. 3 oder – wenn es sich nicht um solche nach § 12 Nr. 3 handelt – als Werbungskosten oder Betriebsausgaben in Betracht kommen. Die in der algerischen „taxe forfaitaire“ enthaltene „taxe sur l'activité industrielle et commerciale“ (T.A.I.C.) ist keine ESt. (OFD Nürnberg v. 6. 8. 85, StEK EStG § 34 c Nr. 142).

Einstweilen frei.

64 **4. Heranziehung in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen**

Heranziehung in dem Staat: In dem Staat (nicht: von dem Staat), aus dem die Einkünfte stammen, muß der Stpfl. zu einer ausländ. Steuer herangezogen worden sein. Dies ist mithin genauso der Fall, wenn die Steuer von einem Gliedstaat, einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einem sonstigen, dem ausländ. Staat nachgeordneten Steuerhoheitsträger erhoben wird (ebenso FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34 c Rn. 68 f. mwN).

Drittstaatensteuern: Wurde die ausländ. Steuer nicht im Quellenstaat der Einkünfte erhoben, ist sie nur nach Maßgabe des Abs. 3 abzuziehen.

Aus dem die Einkünfte stammen: Die Frage, aus welchem Staat die Einkünfte in diesem Sinn stammen, beurteilt sich ausschließlich nach Maßgabe der Kriterien des § 34 d (vgl. dazu auch SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 15.28).

65–69 Einstweilen frei.

IV. Die festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegenden ausländische Steuer

70 **1. Überblick**

Angerechnet nach Abs. 1 oder abgezogen nach Abs. 2 (und ebenfalls Abs. 3) darf nur die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländ. Steuer werden.

71 **2. Festgesetzte Steuer**

Veranlagungssteuern: Festgesetzte Steuer ist bei Veranlagungssteuern uE die in einem ausländ. steuerbehördlichen Verfahren veranlagte Steuer, die vom Stpfl. endgültig geschuldet wird und die in ihrer Ermittlung § 2 Abs. 6 entspricht.

Körperschaftsteuer-Anrechnung: Wird nach dem Steuersystem des ausländ. Staates die Doppelbelastung mit KSt. und ESt. durch völlige oder teilweise Anrechnung der KSt. auf die ESt. beseitigt oder gemildert, kann dennoch die volle ESt. angerechnet werden, denn die KStAnrechnung ist nach deutschem Verständnis (§ 36 Abs. 2) kein Teil der Steuerfestsetzung.

Abzugsteuern: Bei ausländ. Abzugsteuern fehlt es nicht an einer Festsetzung iSd. Abs. 1 Satz 1, wenn diese entsprechend dem Steuerrecht dieses Staates nicht von einer Behörde durch Steuerbescheid festgesetzt, sondern lediglich durch einen Abzugspflichtigen (zB privaten ArbG oder Unternehmer) angemeldet wird (BFH v. 5. 2. 92 I R. 9/90, BStBl. II S. 607). Diese Steueranmeldung tritt an die Stelle der Festsetzung.

Nachträgliche Änderung: Wird eine ausländ. Steuer, die auf im VZ bezogene Einkünfte entfällt, nach bestandskräftiger Festsetzung der deutschen ESt. erstmals festgesetzt oder die Festsetzung nachträglich erhöht oder die Steuer erstattet, so ist die deutsche Steuerfestsetzung wegen Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern, wenn sich dadurch eine höhere oder niedrigere Veranlagung rechtfertigt. Das JStG 1996 hob die entsprechende Regelung des § 68 c Abs. 1 EStDV auf, da sie lediglich deklaratorisch war (Gesetzesbegründung, BTDrucks. 13/901 S. 142 f.). Ebenso wurde § 68 c Abs. 2 EStDV, der eine Meldepflicht der Erstattung ausländ. Steuern enthielt, durch das JStG 1996 (angesichts des § 153 Abs. 2 AO) aufgehoben. Nach § 68 c Abs. 3

EStDV konnten Rechtsbehelfe gegen Steuerbescheide, die nach Abs. 1 geändert worden sind, nur darauf gestützt werden, daß die ausländ. Steuer nicht oder nicht zutreffend angerechnet oder abgezogen worden ist. Diese Regelung war wegen § 351 Abs. 1 AO überflüssig und wurde ebenfalls kassiert.

3. Gezahlte Steuer

72

Zahlender: Die Steuer muß vom Schuldner der ausländ. Steuer oder für dessen Rechnung gezahlt sein (s. Anm. 56). Letzteres ist der Fall, wenn der ausländ. Vertragspartner die Zahlung der ausländ. Steuer übernimmt (vgl. FG Nürnberg v. 5. 7. 96, EFG 1998 S. 37, Rev. [I R 80/97]).

Zahlung ist die Verwirklichung des Steueranspruchs durch Zahlung usw. vergleichbar § 224 ff. AO (vgl. ergänzend WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, MustAbk. Art. 23A Rn. 98). Keine Zahlung sind der Erlaß und der Eintritt der Verjährung (DEBATIN/WASSERMEYER aaO).

► *Fiktive ausländische Steuern* können, da nicht gezahlt, nicht angerechnet werden (außer in einem DBA ist die fiktive Anrechnung von Steuern vorgesehen, Anm. 214).

► *Nachträgliche Erstattung:* Wird die ausländ. Steuer dem Stpfl. nach Anrechnung oder Abzug ganz oder teilweise erstattet, liegt darin ein rückwirkendes Ereignis, das nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zur Änderung der deutschen Steuerfestsetzung führt. Der Stpfl. ist gehalten, die Erstattung dem FA mitzuteilen (§ 153 Abs. 2 AO). Die entsprechende Regelung des § 68 c EStDV wurde durch das JStG 1996 aufgehoben (vgl. Anm. 71 aE). Die erstattete Steuer ist mit ex-tunc-Wirkung nicht anrechenbar und daher nicht mit dem DM-Kurs des Tages der Erstattung, sondern dem der Anrechnung zugrundeliegenden auszuscheiden (FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 26 KStG Rn. 66; aA BLÜMICH/KRABBE, § 34 c Rn. 55).

4. Keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegend

73

Anrechnung nach Abs. 1 oder Abzug ausländ. Steuern nach Abs. 2 oder 3 ist nur insoweit zulässig, als kein Ermäßigungsanspruch im ausländ. Staat mehr besteht.

Anspruchsgegner: Angesprochen sind nur Ermäßigungsansprüche gegen den ausländ. Steuerhoheitsträger. Wird die ausländ. Quellensteuer hingegen von einem privaten Geschäftspartner erstattet, liegt darin keine Ermäßigung iSd. Satzes 1 (BFH v. 25. 4. 90 I R 70/88, BStBl. II S. 1086; FG Nürnberg v. 5. 7. 96, EFG 1998 S. 37, Rev. [I R 80/97]; vgl. auch FG München v. 27. 5. 92, EFG 1993 S. 68, rkr.).

Keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt die ausländ. Steuer dann, wenn und soweit ein nach dem Steuerrecht des ausländ. Staats bestehender Anspruch durch Geltendmachung erloschen ist – mithin nicht, wenn er noch geltendgemacht werden kann. Eine abstrakt erstattungsfähige ausländ. Steuer unterliegt nach dem Gesetzeswortlaut zwar auch dann „keinem Ermäßigungsanspruch mehr“, wenn die Erstattungsfrist abgelaufen ist bzw. der ausländ. Steuerbescheid Bestandskraft erlangte, ohne daß der Anspruch (rechtzeitig) geltend gemacht wurde (vgl. BFH v. 15. 3. 95 I R 98/94, BStBl. II S. 580 unter II.1. und v. 24. 3. 98 I R 38/97, FR 1998 S. 662). Einer solchen Auslegung steht indes der offenkundige Sinn und Zweck der Regelung entgegen, den Stpfl. im Interesse des deutschen Fiskus zur Ausschöpfung aller Möglichkeiten der Ermäßigung ausländ. Steuern zu veranlassen (FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34 c Rn. 83 a).

Die Anrechnung ist daher ausgeschlossen, wenn und soweit die ausländ. Steuer im ausländ. Staat einem Ermäßigungsanspruch unterliegt, unabhängig davon, ob er geltendgemacht wird oder nicht (so die Anleitung der FinVerw. zur Anlage AUS).

In DBA-Fällen kann ebenfalls nicht mehr angerechnet werden als die dem Quellenstaat nach dem DBA zustehende Steuer (s. u. Anm. 207).

Zur nachträglichen Ermäßigung ausländ. Steuern s. Anm. 72 aE.

74 5. Nachweis der ausländischen Einkünfte und Steuern (§ 68b EStDV)

Nachweispflicht nach § 68b EStDV: Nach dieser Bestimmung (Satz 1) hat der Stpfl. den Nachweis über die

– Höhe der ausländ. Einkünfte und über die

– Festsetzung und Zahlung der ausländ. Steuern

durch Vorlage entsprechender Urkunden (zB Steuerbescheid, Quittung über die Zahlung) zu führen. Sind diese Urkunden in einer fremden Sprache abgefaßt, kann das FA gem. Satz 2 eine beglaubigte Übersetzung in die deutsche Sprache verlangen. § 68b EStV hat seine Ermächtigungsgrundlage in § 34c Abs. 7 Nr. 2.

Rechtswirkungen des § 68b EStDV:

▶ **Beweismittelbeschaffungspflicht:** § 68b EStDV ist eine steuerverfahrensrechtliche Bestimmung, die eine Beweismittelbeschaffungspflicht des Anrechnungswilligen für Zwecke des § 34c regelt. Diese Pflicht folgt für Auslandssachverhalte allgemein bereits aus § 90 Abs. 2 AO; die Vorlage von beglaubigten Übersetzungen fremdsprachiger Urkunden kann bereits nach § 87 Abs. 2 AO verlangt werden. Diese Vorschriften werden durch den älteren § 68b EStDV nicht verdrängt (WILKE, RIW 1982 S. 341).

▶ **Keine materielle Voraussetzung:** Im Gegensatz zB zu § 1 Abs. 3 Satz 4 sind uE die in § 68b EStDV verlangten Dokumente keine Tatbestandsvoraussetzungen, sondern lediglich Beweismittel. Deren Fehlen führt nicht per se zur Versagung der Anrechnung oder des Abzugs.

▶ **Kein zwingender Beweis:** Die Vorschrift regelt uE andererseits auch nicht, daß das FA den Nachweis über die Höhe der ausländ. Einkünfte sowie über die Festsetzung und Zahlung der ausländ. Steuern bei Vorlage der in § 68b Satz 1 EStDV genannten Urkunden als geführt ansehen muß; es kann vielmehr deren Echtheit und Wahrheit würdigen (BFH v. 5. 2. 92 I R 9/90, BStBl. II S. 607).

▶ **Ausschließlicher Urkundenbeweis:** Allerdings kann der Stpfl., soll die Vorschrift einen eigenen Sinn haben, die in § 68b EStDV genannten Voraussetzungen nur durch Urkunden nachweisen. Dabei ist indes – wie aus der Beispielhaftigkeit der Aufzählung folgt – nicht ausgeschlossen, daß das FA andere Nachweise als in die § 68b EStDV aufgeführten verlangen oder anerkennen darf.

▶ **Den Nachweis der im ausländischen Staat bestehenden StPfl.** muß der Stpfl. durch Vorlage einer Übersetzung der einschlägigen ausländ. Vorschriften führen (F. W., IStR 1993 S. 571).

Ausländische Abzugsteuern/Quellensteuern: Bei ausländ. Abzugsteuern kann naturgemäß kein Nachweis einer behördlichen Festsetzung gefordert werden, da eine solche nicht stattfindet; eine hinreichend klare Bescheinigung des Anmeldenden (zB des ArbG bei ausländ. LSt. oder der Bank bei ausländ. Kap-ErtrSt.) über eine für Rechnung eines anderen (des ArbN oder Zins- oder Dividendengläubigers) abgeführten ausländ. Abzugsteuer kann dann ein hinreichender Nachweis sein (BFH v. 5. 2. 92 I R 9/90 aaO; H 212a [Festsetzung

ausländ. Steuern] EStH 1997). Der Stpfl. muß jedoch in Zweifelsfällen im Inland darlegen, in welcher Weise die Steuer, deren Abzug er begehrt, im ausländ. Staat erhoben wurde (BFH v. 26. 8. 93 I B 87/93, BFH/NV 1994 S. 175 = IStR 1993 S. 571). Außerdem muß er die Zahlung durch Erklärung des Abführenden (zB ArbG) über die Abführung der Steuer nachweisen (BFH v. 26. 8. 93 I B 87/93 aaO). Das FA kann eine bestätigende Erklärung der ausländ. FinBeh. verlangen, aus der sich die behauptete Abführung der Steuer ergibt (BFH v. 26. 8. 93 aaO; vgl. auch F. W., IStR 1993 S. 571).

Bei Wertpapieren ausländischer Emittenten erkennt die FinVerw. die vom inländ. depotführenden Kreditinstitut ausgestellten Ertragnisaufstellungen und Einzelabrechnungen als Nachweis iSd. § 68 b EStDV an (OFD Frankfurt v. 17. 2. 97, FR 1997 S. 391).

Bei DBA-Anrechnung besteht die Nachweispflicht gemäß § 68 b EStDV in gleicher Weise (BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPE, DBA, 1997, Art. 23 A/23 B OECD-MustAbk. Rn. 227; vgl. auch BFH v. 26. 8. 93 I B 87/93 aaO). *Fiktive Quellensteuern:* Zu den Anrechnungsnachweisen vgl. BMF v. 12. 5. 98, BStBl. I S. 554.

Einstweilen frei.

75–78

C. Rechtsfolge: Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt

79

Die anrechenbare ausländ. Steuer ist auf die deutsche ESt. anzurechnen, „die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt.“

Anrechenbare ausländische Steuer: Anrechenbar sind die ausländ. Steuern, die die Voraussetzungen des Satzes 1 (Heranziehung im ausländ. Quellenstaat, Subjektidentität, der deutschen ESt. entsprechend, auf ausländ. Einkünfte iSd. § 34 d, Festsetzung, Zahlung, kein Ermäßigungsanspruch) erfüllen und die auf die im VZ bezogenen ausländ. Einkünfte entfallen (Satz 3). Zu beachten ist ferner die Anrechnungsgrenze nach Satz 2.

Währungsumrechnung: Die nach Abs. 1 oder DBA anrechenbare oder nach Abs. 2 und 3 abzugsfähige ausländ. Steuer ist nach dem Kurs in Deutsche Mark umzurechnen, der für den Tag der Zahlung der ausländ. Steuer als amtlich festgesetzter Devisenkurs im BAnz. veröffentlicht ist (R 212 a Satz 1 EStR 1996). Zur Vereinfachung ist die Umrechnung auch zu den Umsatzsteuer-Umrechnungskursen zulässig, die monatlich im BStBl. I veröffentlicht werden (R 212 a Satz 2 EStR 1996).

Anrechnung auf die deutsche ESt. bedeutet Abzug der anrechenbaren ausländ. Steuern von der tariflichen ESt. nach vorheriger Berücksichtigung des Entlastungsbetrags nach § 32 c (§ 2 Abs. 6 Satz 1; R 4 Pos. 1–4 EStR 1996; § 32 c Anm. 5, 12 und 22) – bis zum Höchstbetrag nach Satz 2. Das bedeutet im einzelnen:

► *Keine Anrechnung ohne deutsche ESt.:* Fällt – ggf. nach Minderung um den Entlastungsbetrag des § 32 c – keine tarifliche ESt. an (auch aufgrund Verlustausgleichs oder -abzugs), läßt sich keine ausländ. Steuer anrechnen (BFH v. 16. 12. 92 I R 32/92, BStBl. II 1993 S. 399). Dies erscheint folgerichtig, da es dann an einer zu vermeidenden Doppelbesteuerung fehlt (s. Anm. 1).

► *Keine Vergütung eines Überschusses:* Die ausl. Steuer ist nur bis zur Höhe der tariflichen ESt. anzurechnen. Dies folgt aus der Formulierung Anrechnung „auf die deutsche Einkommensteuer“ in Abs. 1 Satz 1. Ein Überschuß kann gemäß der eindeutigen gesetzlichen Regelung weder vergütet, noch vor- oder zurückgetragen werden (BFH v. 25. 4. 90 I R 70/88, BStBl. II S. 1086). Eine Billigkeitsmaßnahme (§§ 163, 227 AO), zB Abzug des Überschusses von den Einkünften kommt ebenfalls nicht in Betracht (BFH v. 26. 10. 72 I R 125/70 BStBl. II 1973 S. 271; OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34c Nr. 175 = RIW 1995 S. 78, Tz. 2.9).

► *Verhältnis zu anderen Mehrungen/Minderungen der tarifl. ESt.:* Eine Verrechnung mit ggf. anfallenden Mehrungen der tariflichen ESt. ist zulässig, da § 2 Abs. 6 Satz 1 keine verbindliche Rangfolge enthält (§ 2 Anm. 590). Bei diesen Mehrungen kann es sich um die Steuern nach § 34c Abs. 5, die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5, den Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz und das nach § 31 Satz 5 zu verrechnende Kindergeld handeln (vgl. R 4 EStR 1996; zum Kindergeld § 31 Anm. 36). Die Reihenfolge der Verrechnung der Minderungen richtet sich nach dem Zweck der Vorschriften (§ 2 Anm. 590); so war der Abzug der Steuerermäßigungen gem. §§ 16, 17 BerlinFG nach dem Abzug ausl. Steuern vorzunehmen (BFH v. 26. 2. 91 IX R 202/85, BFH/NV 1991 S. 524).

► *Kein Periodenwahlrecht:* Abs. 1 Satz 3 schreibt zwingend die Anrechnung derjenigen ausl. Steuern vor, die auf die im VZ bezogenen im Inland stpfl. Einkünfte entfallen; es besteht kein Recht, den VZ der Anrechnung zu wählen (BFH v. 31. 7. 91 I R 51/89, BStBl. II S. 922).

► *Teil der Steuerfestsetzung:* Die Anrechnung ist im Unterschied zur Anrechnung von EStVorauszahlungen, Abzugsteuern und der KSt. nach § 36 Abs. 2 Bestandteil der festzusetzenden ESt. (vgl. § 2 Abs. 6 Satz 1; BFH v. 19. 3. 96 VIII R 15/94, BStBl. II S. 312 mwN; WILKE, RIW 1982 S. 341).

Ist anzurechnen: Als Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 „ist“ die ausl. Steuer zwingend und von Amts wegen anzurechnen, ohne daß es dafür eines Antrags des Stpfl. bedürfte (BFH v. 19. 3. 96 aaO).

Der Stpfl. kann stattdessen wählen:

- ▷ *den Abzug* der ausl. Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte nach Abs. 2,
- ▷ *die Steuersatzermäßigung nach Abs. 4*, soweit Einkünfte aus dem Betrieb von Handelschiffen im internationalen Verkehr vorliegen,
- ▷ *die Pauschbesteuerung* nach Maßgabe des Pauschalierungserlasses bei bestimmten gewerblichen oder selbständigen ausl. Einkünften (s. näher Anm. 192) oder
- ▷ *die Freistellung ausländischen Arbeitslohns* nach Maßgabe des Auslandstätigkeitserlasses (s. näher Anm. 191).

Auf die deutsche Einkommensteuer: Aus Abs. 1 Satz 1 folgt keine Anrechnung ausl. Steuern auf die GewSt., den SolZ oder die KiSt.; indes wirkt sich die Anrechnung ausl. Steuern auf die ESt. (ebenso wie der Abzug nach Abs. 2) mittelbar auf den SolZ und die KiSt. aus, da die ESt. insoweit Maßstabsteuer ist (vgl. § 51 a); bei der GewSt. wirkt sich nur der Abzug nach Abs. 2 aus (s. aber § 8 Nr. 12 GewStG – Anm. 111).

Die auf die Einkünfte entfällt: Abs. 1 Satz 1 normiert eine Höchstgrenze für die Anrechnung ausl. Steuern; die anrechenbare ausl. Steuer ist nur bis zu Höhe der deutschen ESt. anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt (§ 68a Satz 1 EStDV). Diese Höchstgrenze ist allein und ausschließlich nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 2 zu ermitteln.

Aus diesem Staat: Für die Ermittlung des Höchstbetrags der Anrechnung ausländ. Steuern gilt eine Pro-Staat-Begrenzung (dazu näher Anm. 90) und keine Begrenzung nach Einkunftsarten oder -quellen. Ausländische Steuern aus ein- und demselben Staat sind daher für die Anwendung des Höchstbetrags zusammenzufassen.

Einstweilen frei.

80–86

D. Ermittlung der entfallenden Einkommensteuer als Höchstbetrag der Anrechnung (Abs. 1 Satz 2)

1. Die sich bei der Veranlagung nach den §§ 32 a, 32 b, 32 c, 34 und 34 b ergebende deutsche Einkommensteuer einschließlich der ausländischen Einkünfte

a) Die sich ergebende Einkommensteuer

87

Die aufzuteilende Gesamt-ESt.: Festzustellen ist zunächst als Berechnungsgröße des Anrechnungshöchstbetrags die maßgebliche deutsche (Gesamt-)ESt. Dabei handelt es sich gem. Abs. 1 Satz 2 um

- den Steuerbetrag, der sich laut Grundtabelle/Splittingtabelle (§ 32 a Abs. 1, Abs. 5) oder bei Anwendung des ProgrVorb. (§ 32 b) ergibt,
- zuzüglich der Steuer nach § 34 (ermäßigte ESt. auf außerordentliche Einkünfte),
- zuzüglich der Steuer nach § 34 b (ermäßigte ESt. auf ao. Einkünfte aus Forstwirtschaft) sowie
- abzüglich des (ab VZ 1994 geltenden) Entlastungsbetrags nach § 32 c.

Erzielt ein Stpfl. neben ausländ. gewerblichen Gewinnen auch unter § 32 c fallende gewerbliche Gewinne im Inland, wird durch den Entlastungsbetrag gem. § 32 c der Durchschnittsteuersatz auf alle Einkünfte des Stpfl. gemindert und damit letztlich auch der Höchstbetrag der Anrechnung (s. näher OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34 c Nr. 175, Tz. 2. 7. und § 32 c Anm. 12; aA PAUS, BB 1994 S. 2389, 2395).

Keine Berücksichtigung anderer Veränderungen: Andere gesetzliche Mehrungen oder Minderungen der tariflichen ESt. (vgl. § 2 Abs. 6 und R 4 Pos. 5 ff. EStR 1996) als die vorgenannten beeinflussen nach dem ausdrücklichen Gesetzesbefehl des Abs. 1 Satz 2 die aufzuteilende Steuer und damit (mittelbar) den Höchstbetrag der Anrechnung weder positiv (Mehrunge) noch negativ (Minderungen), mag dies auch im Fall der Mehrungen für den Stpfl. nachteilig sein (vgl. BFH v. 28. 10. 87 I R 85/84, BStBl. II 1988 S. 78); andere Steuerermäßigungen hat der Gesetzgeber bewußt nicht einbezogen (vgl. BTDrucks. 7/2180 S. 20 und BTDrucks. 7/2164 S. 15). Steuerabzugsbeträge, Vorauszahlungen oder die KSt., die gem. § 36 Abs. 2 auf die festgesetzte ESt. anzurechnen sind, wirken sich schon deshalb nicht aus, da sie nicht Gegenstand der Steuerfestsetzung sind.

► *Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr:* Die ermäßigte Steuer auf solche ausländ. Einkünfte vermehrt nicht die aufzuteilende ESt. (anders möglicherweise R 212 b Satz 1 EStR 1996); Abs. 4 ist in Abs. 1 Satz 2 nicht genannt. Dies erscheint auch sinnvoll, denn die Steuerermäßigung des Abs. 4 wird statt der Anrechnung nach Abs. 1 gewährt.

► *Kindergeld:* Werden Kinderfreibeträge anstelle von Kindergeld gewährt (§ 31), führt dies zu einer niedrigeren tariflichen ESt. (vgl. § 2 Abs. 5 und 6) und damit letztlich zu einer Minderung des Anrechnungshöchstbetrags. Diese Minderung

tritt bei Kindergeldbeziehern nicht ein, da Kindergeld als Steuervergütung gewährt wird. Damit dürfte eine Ungleichbehandlung iSd. Art. 3 GG der Stpfl., bei denen „die gebotene steuerliche Freistellung durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt“ wird und die deshalb Kinderfreibeträge erhalten (§ 31 Satz 4), gegenüber den Stpfl. eintreten, die Kindergeld erhalten. Es fragt sich, ob hier nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen im Billigkeitswege (§ 163 AO) die aufzuteilende ESt. um das Kindergeld zu erhöhen ist; die Möglichkeit des Abzugs ausländ. Steuern nach Abs. 2 dürfte dazu keine Alternative sein.

► *Die Pauschsteuer*, die nach dem Pauschalierungserlaß auf ausländ. Einkünfte erhoben wird, ist ebenfalls nicht in die aufzuteilende ESt. einzubeziehen (R 212 b Satz 1 EStR 1996, Tz. 8 Pauschalierungserlaß BMF v. 10. 4. 84, BStBl. I S. 252 = Anhang 26 EStH 1997 und Anm. 192).

88 b) Einschließlich der ausländischen Einkünfte

Die ausländischen Einkünfte: Unmittelbar gemeint sind mit „einschließlich der ausländischen Einkünfte“ die in Abs. 1 Satz 1 genannten ausländ. Einkünfte gem. § 34 d. Daneben sind aufgrund des Welteinkommensprinzips ebenso andere steuerbare und nicht steuerbefreite ausländ. Einkünfte in die Veranlagung einzubeziehen.

Einschließlich: Die aufzuteilende ESt. ist „einschließlich der ausländischen Einkünfte“ zu ermitteln; diese sind mithin nach Maßgabe der §§ 2 ff. in die EStVeranlagung einzubeziehen.

► *Außerordentliche Einkünfte* iSd. § 34 werden allerdings nur der Bemessung des ermäßigten Steuersatzes zugrundegelegt.

► *Nach dem Pauschalierungserlaß* pauschal besteuerte Einkünfte (Tz. 8 Pauschalierungserlaß [BMF v. 10. 4. 84, BStBl. I S. 252 = Anhang 26 EStH 1997]) und nach dem Auslandstätigkeitserlaß freigestellte Einkünfte (vgl. Anm. 191) sind nicht einzubeziehen.

► *Von § 2 a Abs. 1* erfaßte negative ausländ. Einkünfte sind nur nach dessen Maßgabe einzubeziehen (so H 212 b [Negative ausländ. Einkünfte] EStH 1997). UE sind diese Einkünfte entsprechend dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 unbeschränkt einzubeziehen (s. Anm. 91).

Ermittlung nach deutschem Steuerrecht: Die in die Veranlagung einzubeziehenden ausländ. Einkünfte sind unabhängig von der Einkunftsermittlung des ausländ. Staats nach den Vorschriften des deutschen EStG zu ermitteln und abzugrenzen (st. Rspr., zB BFH v. 13. 9. 89 I R 117/87, BStBl. II 1990 S. 57; R 212 b Satz 2 und 3 EStR 1996). Dabei sind nicht nur die deutschen Vorschriften über Einnahmen/Betriebseinnahmen und Werbungskosten/Betriebsausgaben (§ 4, §§ 9 f.), sondern genauso die weiteren Vorschriften zur Ermittlung der Einkünfte anzuwenden (vgl. ergänzend § 32 b Anm. 82).

► *Bei ausländischer Quellenbesteuerung* (von Dividenden, Zinsen usw.) sind nicht die dieser zugrundeliegenden Einnahmen (Bruttobetrag), sondern die Einkünfte iSd. deutschen Steuerrechts (Nettobetrag) anzusetzen, und zwar wie sie bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzusetzen wären (s. auch Anm. 208).

► *Währungsumrechnung der ausländischen Einkünfte:* Siehe § 32 b Anm. 82 „Währungsumrechnung“; zu Kursgewinnen und -verlusten WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, MustAbk. Art. 23A Rn. 112.

2. Aufteilung im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte je Staat

a) Überblick

89

Zur Bestimmung des Höchstbetrags der anrechenbaren ausländ. Steuern ist gem. Abs. 1 Satz 2 je Quellenstaat die sich bei der Veranlagung ergebende deutsche ESt. (Anm. 87 f.) im Verhältnis der ausländ. Einkünfte aus dem jeweiligen Ursprungsstaat zur Summe der Einkünfte aufzuteilen.

b) Pro-Staat-Begrenzung

90

Per-country-limitation: Stammen die Einkünfte aus mehreren ausländ. Staaten, so ist für jeden einzelnen ein eigener Höchstbetrag zu berechnen, sog. per-country-limitation. Dieser in § 68 a Satz 2 EStDV ausgesprochene Befehl (Ermächtigungsgrundlage: § 34 c Abs. 7 Nr. 1) folgt schon aus dem Wortlaut von Abs. 1 Sätze 1 und 2; denn das Tatbestandsmerkmal „diese ausländischen Einkünfte“ in Satz 2 verweist auf Satz 1 („Einkünfte aus diesem Staat“), den eigentlichen Sitz der per-country-limitation.

► *Rechtsfolge:* Für die Berechnung der Höchstgrenze sind demnach einerseits alle und andererseits nur die aus einem ausländ. Staat stammenden Einkünfte für die Anrechnung zusammenzufassen (BFH v. 20. 12. 95 I R 57/94, BStBl. II 1996 S. 261), unabhängig davon, ob die Einkünfte unmittelbar oder über die Beteiligung an einer PersGes. bezogen werden (vgl. die Anleitung der FinVerw. zur Anlage AUS).

► *Belastungswirkung:* Die per-country-limitation bewirkt im Gegensatz zur de lege ferenda ebenfalls möglichen sog. over-all-limitation (zu entsprechenden rechtspolitischen Forderungen SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 15.72) oder gar der Vollanrechnung, daß die niedrigere Besteuerung in einem ausländ. Staat nicht durch eine hohe in einem anderen (zum Vor- oder Nachteil des Stpfl.) relativiert werden kann (s. Einf. ESt. Anm. 101). Von Vorteil ist hingegen die per-country-limitation für den Stpfl., wenn dieser positive Einkünfte in einem ausländ. Staat und negative in einem anderen erzielt, da letztere den Anrechnungshöchstbetrag nicht mindern. Zu den Wirkungen der over-all-limitation vgl. Einf. ESt. Anm. 101 sowie KRABBE, BB 1979 S. 1340; MANKE, DStZ 1980 S. 323; SCHAUMBURG aaO Rn. 15.71 und FLICK/WASSERMAYER/BECKER, § 34 c Rn. 92 ff.

► *Geltung bei DBA-Anrechnung:* Die per-country-limitation gilt gem. Abs. 6 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 2 regelmäßig ebenfalls, wenn die ausländ. Steueranrechnung in einem DBA geregelt ist (BFH v. 20. 12. 95 I R 57/94, BStBl. II 1996 S. 261 zum DBA-USA 1989; H 212 b EStH 1997; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, MustAbk. Art. 23A Rn. 103; OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34 c Nr. 175, Tz. 2.8.2).

► *EG-over-all-limitation:* Der EG-Vertrag gebietet nach Auffassung von SCHÖN (in GS Knobbe-Keuk, S. 743, 774) eine Staaten-Begrenzung, die alle aus den anderen EG-Staaten stammenden ausländ. Einkünfte für die Anrechnung zusammenfaßt (anders EuGH v. 12. 5. 98 C-336/96 Gilly, IStR 1998 S. 336).

c) „Aufteilung im Verhältnis“ (Höchstbetragsformel)

91

Höchstbetragsformel: Aus dem Gebot der Aufteilung der „sich ergebenden deutschen Einkommensteuer“ im Verhältnis „dieser ausländischen Einkünfte zur

Summe der Einkünfte“ leitet sich folgende Rechenformel zur Ermittlung des Höchstbetrags der Anrechnung ab:

$$\frac{\text{Deutsche Gesamt-ESt.} \times \text{ausländ. Einkünfte je Staat}}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

► *Zu den Rechengrößen:*

- ▷ *Deutsche Gesamt-ESt.:* Anzusetzen ist die „sich ergebende deutsche ESt.“ iSv. Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 87 f.).
- ▷ *Ausländische Einkünfte je Staat:* Hier sind die gesamten ausländ. Einkünfte iSd. § 34 d je Staat anzusetzen (s. Anm. 90 und 92).
- ▷ *Summe der Einkünfte:* s. Anm. 93.

► *Durchschnittsteuersatz:* Die gesetzliche Höchstbetragsformel geht davon aus, daß alle Einkünfte einschließlich der ausländ. – selbst die gesondert besteuerten – gleichmäßig belastet sind.

► *Ein Rechenbeispiel* zur Ermittlung des Höchstbetrags für die Steueranrechnung findet sich in H 212 b [Ermittlung des Höchstbetrags für die Steueranrechnung] EStH 1997.

Ehegatten: Bei Zusammenveranlagung (§ 26 b) wird der Höchstbetrag für die Ehegatten einheitlich ermittelt (R 212 b Satz 5 EStR 1996). Haben zusammenveranlagte Ehegatten ausländ. Einkünfte aus demselben Staat bezogen, so sind für die nach § 68 a EStDV je ausländ. Staat gesondert durchzuführende Höchstbetragsberechnung die Einkünfte und anrechenbaren ausländ. Steuern der Ehegatten aus diesem Staat zusammenzurechnen (R 212 b Satz 6 EStR 1996; vgl. das Rechenbeispiel in FinMin. Nds. v. 31. 7. 96, FR 1996 S. 686).

Verrechnungsbeschränkung nach § 2 a Abs. 1, § 15 a: Bei der Ermittlung des Höchstbetrags ist die Ausgleichsbeschränkung des § 2 a Abs. 1 Satz 1 sowohl im Jahr des Entstehens von (ausländ.) Verlusten als auch in den Jahren späterer Verrechnung (nicht ausgeglichener Verluste mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat iSd. § 2 a Abs. 1 Sätze 3 und 4) zu beachten (so H 212 b [Negative ausländ. Einkünfte] EStH 1997). Diese Aussage gilt entsprechend für § 15 a (so OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34 c Nr. 175, Tz. 2.4). Als Folge der Verwaltungsauffassung mindern nach § 2 a Abs. 1 nicht ausgleichsfähige negative ausländ. Einkünfte die im Zähler der Höchstbetragsrechnung anzusetzende deutsche ESt. sowie die dort ebenfalls anzusetzenden ausländ. Einkünfte nicht und dürften demzufolge (auch unter Berücksichtigung der gleichlaufenden Erhöhung der Summe der Einkünfte im Nenner) im Verlustentstehungsjahr das Anrechnungsvolumen erhöhen. Gleichlaufend mindert sich dieses ggf. in den Folgejahren, soweit es dort im Wege des besonderen Verlustvortrags gem. § 2 a Abs. 1 Sätze 3 und 4 zu einer Verrechnung der verbleibenden negativen Einkünfte mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat kommt (vgl. die Beispiele bei BECKERMANN/JAROSCH, FR 1984 S. 108).

Eigene Auffassung: § 2 a Abs. 1 ist gesetzestechnisch nicht mit § 34 c Abs. 1 abgestimmt. Nach dessen Wortlaut sind auch negative ausländ. Einkünfte bei der Ermittlung der „entfallenden deutschen Einkommensteuer“ („einschließlich der ausländischen Einkünfte“) und der im Zähler anzusetzenden ausländ. Einkünfte in die Höchstbetragsrechnung einzubeziehen, selbst wenn sie von § 2 a Abs. 1 erfaßt werden. Denn dieser beeinflußt nicht bereits die Ermittlung der Einkünfte, sondern erst die Ermittlung der Summe derselben (§ 2 Abs. 3). Dies gilt ebenfalls für gem. § 2 a Abs. 1 Satz 3 vorzutragende, in früheren VZ entstandene Verluste. Allerdings wirkt § 2 a Abs. 1 auf die Summe der Einkünfte ein, die im Nenner der Höchstbetragsrechnung anzusetzen ist.

Dieser Widerspruch ist uE dahin zu lösen, daß die von § 34c Abs. 1 Satz 2 erfaßten ausländ. Einkünfte, die deutsche ESt. sowie die Summe der Einkünfte unbeeinflußt von § 2a Abs. 1 im Rahmen der Höchstbetragsrechnung anzusetzen sind. Sonst träte ein Widerspruch zu den Zielen des § 2a Abs. 1 und des § 34c Abs. 1 ein. Den Zielen des § 2a Abs. 1 widerspräche es, wenn nicht ausgleichsfähige ausländ. Verluste bei der Anrechnung Vorteile brächten. Den Zielen des § 34c Abs. 1 liefe es zuwider, könnten im VZ angefallene ausländ. Steuern auf positive stpfl. ausländ. Einkünfte nicht angerechnet werden, weil sie dem Periodenprinzip unterliegen, ausländ. Verluste aus früheren Jahren aber abweichend vom Periodenprinzip vorzutragen sind.

Wirkungen des Höchstbetrags:

- ▶ *Kein Überschreiten:* Ist die anrechenbare ausländ. Steuer niedriger oder gleich dem Höchstbetrag, ist sie voll anzurechnen.
- ▶ *Bei Überschreiten:* Soweit die ausländ. Steuer den Höchstbetrag übersteigt, bleibt sie unberücksichtigt. Da es sich um eine gesetzlich bewußt bestimmte Grenze handelt, können überschießende ausländ. Steuern nicht im Billigkeitsweg angerechnet werden (BFH v. 26. 10. 72 I R 125/70, BStBl. II 1973 S. 271). Ein Vor- oder Rücktrag des Überschusses auf andere VZ ist deshalb de lege lata ebensowenig zulässig. Auf Antrag kann die gesamte ausländ. Steuer, nicht aber lediglich die überschießende nach Abs. 2 bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden (s. Anm. 103 ff.).

d) „Dieser ausländischen Einkünfte“

92

Funktion: Der Rechtsbegriff „dieser ausländ. Einkünfte“ in Abs. 1 Satz 2 aE ist eine der drei Rechengrößen zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags. Eine Erhöhung oder Minderung dieser ausländ. Einkünfte erhöht oder mindert das Anrechnungsvolumen.

Umfang: Darunter sind die gesamten ausländ. Einkünfte iSd. § 34d des Stpfl. aus dem jeweiligen ausländ. Staat zu verstehen, soweit sie im Inland steuerbar und sachlich stpfl. sind. Denn der in Satz 2 aE verwendete Begriff „dieser ausländischen Einkünfte“ korreliert mit dem dort eingangs genannten Begriff „diese ausländischen Einkünfte“, der sich wiederum auf die „ausländischen Einkünfte aus diesem Staat“ gem. Satz 1 bezieht.

Bestimmung der Einkünfte: vgl. Anm. 88. Einzelfragen bei Berechnung des Höchstbetrags:

- ▶ *Einkünfteabgrenzung je Staat:* Die per-country-limitation erfordert eine Einkünfteabgrenzung je Staat. Deshalb sind nur Betriebsausgaben und Werbungskosten zu berücksichtigen, die mit den im jeweiligen Staat erzielten Einnahmen iSd. § 34d in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (R 212b Satz 3 EStR 1996). Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang der Ausgaben mit diesen Einnahmen iSd. § 3c braucht jedoch nicht vorzuliegen (BFH v. 16. 3. 94 I R 42/93, BStBl. II S. 799 mit Anm. o. V., HFR 1994 S. 658, und Anm. DB, IStR 1994 S. 504; BRENNER, DSZ 1995 S. 97; PILTZ, IStR 1995 S. 71; zur Abgrenzung s. auch AMANN, DB 1997 S. 796).

Der Sparer-Freibetrag, die WK und ggf. der WKPauschbetrag werden insoweit abgezogen, als sie auf die ausländ. Einkünfte (jeweils getrennt nach Staaten) entfallen (R 212b Satz 4 EStR 1996; Leitfaden der FinVerw. zur Besteuerung ausländ. Einkünfte, FinMin. Schl.-Holst. v. 12. 4. 96, StEK EStG § 1 Nr. 58, Anhang 1 Tz. 1.2); zur anteiligen Zuordnung des Sparer-Freibetrags sowie des WKPauschbetrags bzw. der nicht direkt zuorden-

baren WK zu den ausländ. Einnahmen aus Kapitalvermögen siehe im einzelnen THURMAYR, DB 1996 S. 1696 und URBAHNS, INF 1996 S. 585 und „Leitfaden“ aaO.

► *Einbeziehung im Ausland nicht besteuert Einkünfte*: Einzubeziehen sind ebenso aus dem ausländ. Staat stammende ausländ. Einkünfte iSd. § 34 d, die in diesem keiner Besteuerung unterliegen haben (vgl. BFH v. 20. 12. 95 I R 57/94, BStBl. II 1996 S. 261 mit Anm. WASSERMAYER und KRABBE, IStR 1996 S. 172). Dabei ist es irrelevant, aus welchem Grund im ausländ. Staat keine Steuer erhoben wird (zB wegen Fehlens einer ausländ. StPflcht, insbes. aufgrund einer gesetzlichen Steuerbefreiung, wegen eines Erlasses oder einer tatsächlichen Nichtbesteuerung; s. BFH v. 20. 12. 95 aaO).

► *Der Einkommensteuer unterliegend*: In die Höchstbetragsberechnung sind nur nach deutschem Steuerrecht steuerbare und stpfl. (insbes. nicht nach DBA steuerfreie) Einkünfte einzubeziehen (BFH v. 25. 4. 90 I R 70/88, BStBl. II S. 1086 und v. 20. 12. 95 I R 57/94 aaO; MATHIAK, FR 1991 S. 735). Nach deutschem Recht nicht steuerbare Einkünfte (zB Liebhaber-Einkünfte oder Einkünfte aus der Veräußerung eines im Ausland belegenen privaten Grundstücks, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als zwei Jahre beträgt) sind nicht einzubeziehen (OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34 c Nr. 175 = RIW 1995 S. 78 Tz. 2.2).

► *Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen* im internationalen Verkehr iSd. Abs. 4 Satz 1 sind nach R 212 b Satz 1 EStR 1996 einzubeziehen. Dies erscheint uE fraglich, da Abs. 4 nicht in Abs. 1 Satz 2 erwähnt ist, die Vergünstigung nach Abs. 4 statt der Anrechnung gewährt wird und nicht in die normale Veranlagung einzubeziehen ist.

Behandlung negativer ausländischer Einkünfte:

► *Ausschließlich negative Einkünfte*: Werden im ausländ. Staat ausschließlich negative Einkünfte erzielt, kann die ggf. hierauf entfallende ausländ. Steuer (weil zB nach dem maßgeblichen ausländ. Steuerrecht die Einkünfte positiv sind oder die Steuer nach anderen Kriterien erhoben wird) nicht angerechnet werden, da auf diese Einkünfte keine anteilige deutsche ESt. entfällt (OFD Frankfurt v. 25. 8. 94 aaO Tz. 2.3). Mangels bei der Höchstbetragsberechnung im Zähler ansetzbarer ausländ. Einkünfte errechnet sich kein Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 2.

► *Zusammentreffen negativer und positiver Einkünfte*: Die ausländ. Steuer auf negative ausländ. Einkünfte ist hingegen anrechenbar, wenn im selben ausländ. Staat auch positive Einkünfte erzielt werden, die positiven aber überwiegen (ebenso BLÜMICH/KRABBE, § 34 c Rn. 28). Dies folgt aus der „Mechanik“ des Satzes 2, obwohl an sich auf Verluste keine deutsche ESt. entfallen kann (zum Einfluß der § 2 a Abs. 1, § 15 a s. Anm. 91).

Keine Höchstbetragsrechnung nach Einkunftsarten: Nicht zulässig ist es, für bestimmte Einkunftsarten – innerhalb oder außerhalb der per-country-limitation – gesonderte Höchstbetragsrechnungen durchzuführen (BFH v. 20. 12. 95 I R 57/94 aaO; OFD Rostock v. 25. 10. 95, FR 1996 S. 359 mit Rechenbeispiel). Treffen deshalb quellenbesteuerte Einkünfte bzw. Einnahmen mit ermäßigtem Steuersatz und normal besteuerte ausländ. Einkünfte eines Staats zusammen, mindert die ermäßigte Besteuerung den Höchstbetrag der Anrechnung (vgl. BFH v. 20. 12. 95 aaO; kritisch BLÜMICH/KRABBE, § 34 c Rn. 122 und KRABBE, IStR 1996 S. 172). Nach Einkunftsarten ist selbst dann nicht aufzuteilen, wenn sich aus unterschiedlichen Formulierungen in den DBA etwas anderes ergibt (OFD Magdeburg v. 9. 5. 94, FR 1994 S. 446; OFD Frankfurt v. 25. 8. 94 aaO Tz. 2.8.2; BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, DBA, 1997, Art. 23 A/23 B

OECD-MustAbk. Rn. 236 und 245 sowie VOGEL, DBA, 3. Aufl. 1996, Art. 23 Rn. 168).

Investmentfonds: Erzielt der Stpfl. Einkünfte aus inländ. Investmentfonds mit ausländ. Einkünften oder aus ausländ. Investmentfonds, dann ist als Ausnahme zum Vorgenannten für Abs. 1 – und für die DBA-Anrechnung – eine eigene Höchstbetragsberechnung für die Anteile durchzuführen (§ 40 Abs. 4 KAGG, § 19 AuslInvestmG; Leitfaden der FinVerw. zur Besteuerung ausländ. Einkünfte, FinMin. Schl.-Holst. v. 12. 4. 96, StEK EStG § 1 Nr. 58, Anhang 1 Tz. 1.1).

e) „Zur Summe der Einkünfte“

93

Diese ist nach deutschem Recht zu ermitteln und entspricht dem Begriff des § 2 Abs. 3 (siehe R 3 Pos. 1 EStR 1996).

E. Anrechnung ausländischer Steuern nur, soweit sie auf die im VZ bezogenen Einkünfte entfallen (Satz 3)

94

Überblick: Die ausländ. Steuern sind gem. Abs. 1 Satz 3 nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im VZ bezogenen Einkünfte entfallen. Satz 3 trifft damit einerseits eine zeitliche, andererseits aber auch eine sachliche Begrenzung der Anrechenbarkeit ausländ. Steuern (BFH v. 4. 6. 91 X R 35/88, BStBl. II 1992 S. 187; WASSERMEYER, FR 1991 S. 680).

Einkünfte sind die im jeweiligen ausländ. Staat bezogenen steuerbaren und sachlich stpfl. ausländ. Einkünfte iSd. § 34 d. Insbes. auf ausländ. Liebhaber-Einkünfte entfallende ausländ. Steuern können daher weder angerechnet noch nach Abs. 2 abgezogen werden (vgl. BFH v. 11. 4. 90 I R 63/88, BFH/NV 1990 S. 706 und GEIGER, FR 1992 S. 286).

Bezogen: Der Begriff entspricht dem „Erzielen“ von Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 (s. § 32 b Anm. 53 ff.)

Entfallen:

► **Zeitliche Zuordnung:** Die ausländ. Steuern sind dem inländ. VZ zuzuordnen, in dem die ausländ. Einkünfte nach deutschem Steuerrecht erzielt wurden, wenn bzw. soweit dieser mit dem ausländ. Erhebungszeitraum oder -punkt 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 S. 922). Denn nur insoweit wurde der Stpfl. für diese Einkünfte im ausländ. Staat zu dieser Steuer iSv. Satz 1 herangezogen. Ein Wahlrecht besteht hierbei nicht (BFH v. 31. 7. 91 aaO). Weichen etwa Steuerperiode (Zeitraum, für den die Steuer erhoben wird) und Bemessungsperiode (Zeitraum der Ermittlung der Bemessungsgrundlage) ab, so ist die ausländ. Steuer der dem deutschen VZ entsprechenden Steuerperiode anzurechnen (BFH v. 31. 7. 91 aaO; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 15.62).

▷ **Zahlungszeitpunkt ohne Bedeutung:** Für die zeitliche Zuordnung der anzurechnenden ausländ. Steuern kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Entrichtung an. Werden zB bei einem mehrjährigen Auslandsbauvorhaben bereits während der Bauausführung Steuern im Ausland festgesetzt und gezahlt, so sind sie auf die deutsche Steuer des VZ anzurechnen, in dem der Gewinn aus diesem Vorhaben nach deutschem Steuerrecht zu Einkünften führt (OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34 c Nr. 175, Tz. 2.5).

▷ *Bei der Schweizer „Pränumerando-Besteuerung“* entfällt die Schweizer Steuer auf den Zeitraum der Schweizer Steuerfestsetzung, für die sie erhoben wird, auch wenn sie tatsächlich nach dem durchschnittlichen Einkommen einer vorangegangenen Zweijahresperiode bemessen wird; sie kann daher nur im zeitlich kongruenten deutschen VZ angerechnet werden (BFH v. 31. 7. 91 aaO mit Anm. O. V., HFR 1991 S. 12 und Anm. DB, DStR 1991 S. 1415; krit. KAUFMANN, IStR 1994 S. 419). Fallen in einem deutschen VZ keine Schweizer Einkünfte an und ist für den entsprechenden Schweizer VZ wegen des „Pränumerando-Effekts“ dennoch Schweizer Steuer zu entrichten, so ist mangels „entfallender“ deutscher ESt. für diesen deutschen VZ keine Anrechnung zulässig; es kommt nur ein Abzug nach Abs. 6 Satz 3 iVm. Abs. 2 in Betracht (BFH v. 31. 7. 91 aaO).

► *Sachliche Zuordnung:* Die ausländ. Steuer muß auch sachlich auf die im VZ bezogenen ausländ. Einkünfte iSd. § 34 d entfallen. Bei ausländ. Veranlagungssteuern ist folglich die insgesamt im ausländ. Steuerbescheid festgesetzte ausländ. Steuer im Verhältnis der ausländ. Einkünfte iSd. § 34 d zu den anderen dort erfaßten Einkünfte aufzuteilen; die Aufteilung ist aufgrund der Bemessungsgrundlage des ausländ. Steuerrechts vorzunehmen, wie sie der ausländ. Steuerfestsetzung zugrundeliegt (vgl. BFH v. 2. 2. 94 I R 66/92, BStBl. II S. 727 und v. 21. 5. 86 I R 37/83, BStBl. II S. 739 sowie WASSERMEYER, FR 1991 S. 680). Dabei ist, falls der ausländ. Staat entfallende deutsche ESt. anrechnet, auf die ausländ. Steuer vor Anrechnung der deutschen ESt. zurückzugreifen (BFH v. 21. 5. 86 aaO). Wird im Ausland nur eine Quellensteuer erhoben, bedarf es dieser Aufteilung nicht.

► *Keine Kürzung bei höherer ausländischer Bemessungsgrundlage:* Ist die Bemessungsgrundlage der ausländ. Einkünfte bei Ermittlung nach deutschem Recht niedriger als bei Ermittlung nach ausländ., so ist die anrechenbare ausländ. Steuer nicht etwa deswegen verhältnismäßig zu kürzen.

BFH v. 2. 2. 94 I R 66/92 aaO mit Anm. GOUTIER/SCHMALZ, KFR F 11 AStG § 15, 1/94; H 212 b EStH 1997; anders BFH v. 4. 6. 91 X R 35/88, BStBl. II 1992 S. 187 mit krit. Anm. DB, DStR 1991, 1415; WASSERMEYER, FR 1991 S. 680 und zust. Anm. KÖHLER, FR 1993 S. 489 und MATHIAK, FR 1991 S. 735; Nichtanwendungserlaß BMF v. 18. 2. 92, BStBl. I S. 123.

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

95–102 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2:

Abzug von der deutschen Einkommensteuer entsprechenden ausländischen Steuern

103

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

Abzug als Alternative zur Anrechnung: Abs. 2 räumt dem Stpfl. ein Wahlrecht ein, die anrechenbare ausländ. Steuer statt der Anrechnung nach Abs. 1 gleich Werbungskosten/Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen. Insoweit regelt Abs. 2 eine Ausnahme zu § 12 Nr. 3, der ansonsten auch ausländ. Steuern vom Einkommen erfaßt (BFH v. 16. 5. 90 I R 80/87, BStBl. II S. 920 und SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 15.85

mwN). Das Wahlrecht impliziert, daß Anrechnung und Abzug im Grundsatz gleiche Voraussetzungen haben; s. Anm. 104.

Systematik: Entgegen der amtlichen Überschrift des § 34c gewährt Abs. 2 (anders als Abs. 1) keine tarifäre Steuerermäßigung. Die Einordnung in § 34c erfolgte offenkundig wegen des Zusammenhangs mit Abs. 1.

Sinn und Zweck des Abs. 2 ist es ebenfalls, Doppelbesteuerung zu vermeiden und vor allem die Nachteile der Pro-Staat-Begrenzung des Abs. 1 abzumildern. Das Gesetz überläßt es dabei dem Stpfl., die für ihn günstigste Möglichkeit herauszufinden. Geht man davon aus, daß die Doppelbesteuerung der nämlichen Einkünfte im Inland und im ausländ. Staat voll beseitigt ist, wenn infolge der Anrechnung der ausländ. Steuer keine deutsche Steuer mehr für diese Einkünfte erhoben wird, dann dient Abs. 2 – soweit seine Wirkung Abs. 1 übersteigt – der Milderung einer unangemessen hohen ausländ. Besteuerung unter Kostengesichtspunkten zum Abbau von Wettbewerbsnachteilen (MANKE, DStZ 1980 S. 323).

Die Begrenzung der Anrechnung durch Abs. 1 Satz 2 auf die deutsche ESt., die auf die ausländ. Einkünfte entfällt, kann bewirken, daß die ausländ. Steuer im Endergebnis nicht oder nur zum geringen Teil angerechnet wird. Der Abzug nach Abs. 2 kann daher im Einzelfall gegenüber der Anrechnung vorteilhaft sein,

- wenn die ausländ. Steuer die auf die entsprechenden ausländ. Einkünfte entfallende deutsche ESt. deutlich übersteigt,
- wenn die ausländ. Einkünfte im Verhältnis zur darauf entfallenden ausländ. Steuer gering sind oder
- wenn im VZ Verluste oder nur geringfügige positive Einkünfte anfallen und damit keine oder nur eine geringe deutsche ESt. entsteht und ein Verlustabzug nach § 10d in Betracht kommt.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann statt des Abzugs auch noch die Besteuerung nach Abs. 5 iVm. dem Pauschalierungserlaß gewählt werden (s. Anm. 192). Zur Ermittlung der steuergünstigsten Wahl s. näher SCHEFFLER, DB 1993 S. 845 und REICHERT, DB 1997 S. 131.

Keine Höchstgrenze: Der Abzug der ausländ. Steuer nach Abs. 2 ist seinem Sinn und Zweck nach gerade nicht auf eine anteilige deutsche Steuer begrenzt, die auf die ausländ. Einkünfte entfällt (OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34c Nr. 175 = RIW 1995 S. 78, Tz 1.2).

Verhältnis zu einem DBA: Soweit in einem DBA die Anrechnung einer ausländ. Steuer auf die deutsche ESt. vorgesehen ist, kann der Stpfl. stattdessen auf Antrag den Abzug dieser ausländ. Steuer nach Maßgabe des Abs. 6 Satz 2 vornehmen; s. Anm. 211 ff. Beseitigt das DBA die Doppelbesteuerung nicht, kommt ein Abzug ausländ. Steuern nach Maßgabe des Abs. 6 Satz 3 iVm. Abs. 2 in Betracht; s. Anm. 218.

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2

1. Abzug statt Anrechnung

104

Erfüllung der Voraussetzungen des Abs. 1 erforderlich: Die gesetzliche Formulierung „Statt der Anrechnung (Absatz 1)“ macht deutlich, daß der Stpfl. – abgesehen von der Begrenzung der Anrechnung der ausländ. Steuer auf die anteilige deutsche Steuer (Abs. 1 Satz 2) – für den Abzug nach Abs. 2 die Voraussetzungen des Abs. 1 Sätze 1 und 3 erfüllen muß. Andernfalls kommt allenfalls ein

Abzug ausländ. Steuern nach Maßgabe des Abs. 3 in Betracht; glA SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 15.88.

105–106 Einstweilen frei.

107 2. Auf Antrag

Wahlrecht: Der Abzug nach Abs. 2 setzt einen Antrag des Stpfl. voraus. Ohne Antrag findet zwingend die Anrechnung ausländ. Steuern nach Abs. 1 (bzw. DBA) statt (s. Anm. 45 ff. bzw. Anm. 205 ff.). Bei Organschaft trifft die Entscheidung der Organträger (MAAS, BB 1985 S. 2228). Der endgültig ausgeübte Antrag bindet nur für den jeweiligen VZ.

► *Einheitliche Ausübung je Staat:* Der Stpfl. muß das Antragsrecht nach Abs. 2 für die gesamten Einkünfte und Steuern aus demselben ausländ. Staat einheitlich ausüben und sich insoweit entweder für Anrechnung oder Abzug entscheiden (R 212 c Satz 1 EStR 1996; vgl. auch BTDrucks. 8/3648 S. 21). Dies ist Folge der gesetzlichen, für Abs. 1 geltenden per-country-limitation, die auch den Umfang des Abzugs nach Abs. 2 bestimmt, der nur statt der Anrechnung gewählt werden kann. Stammen die ausländ. Einkünfte aus mehreren ausländ. Staaten, kann der Stpfl. das Wahlrecht – wie bei Abs. 1 – je Staat getrennt ausüben.

► *Ausnahmen:*

▷ *Zusammenveranlagte Ehegatten:* Die Ehegatten können in bezug auf die von jedem einzelnen erzielten ausländ. Einkünfte in ihrer Wahl voneinander abweichen, auch soweit bei beiden Einkünfte aus demselben Staat stammen (R 212 c Satz 2 EStR 1996; s. das Rechenbeispiel in FinMin. Nds. v. 31. 7. 96, FR 1996 S. 686).

▷ *Personenmehrheiten:* Das Antragsrecht muß bei diesen ebenfalls nicht für alle Beteiligte einheitlich ausgeübt werden; jeder Beteiligte kann mit Wirkung allein für seine Besteuerung einen Antrag stellen (R 212 c Satz 5 EStR 1996). Der Antrag muß aber einheitlich je Staat ausgeübt werden, unabhängig davon, ob und inwieweit der Stpfl. die Einkünfte als Einzelperson und/oder als Beteiligter von Personenmehrheiten bezogen hat.

▷ *Fiktive Quellensteuern:* Eine Ausnahme vom Grundsatz der einheitlichen Ausübung je Staat gilt ferner bei der DBA-Anrechnung fiktiver Quellensteuern (s. Anm. 214).

Verfahren:

► *Die allgemeinen Grundsätze* für die Ausübung steuerlicher Antragsrechte gelten hier in gleicher Weise (vgl. dazu WEBER-GRELLET, DStR 1992 S. 1417). Der Antrag kann, solange die Steuerfestsetzung oder -feststellung nicht bestandskräftig ist, bis zum Ende der Tatsacheninstanz, dh. spätestens vor dem FG, gestellt, geändert und zurückgenommen werden (vgl. zB BFH v. 5. 6. 86 IV R 338/84, BStBl. II S. 661 und v. 13. 2. 97 IV R 59/95, BFH/NV 1997 S. 635; H 212 c [Nachholung eines Antrags] EStH 1997). Solches ist ferner möglich, soweit die Bestandskraft eines Bescheids nach §§ 164, 165 oder 172 ff. AO durchbrochen werden kann (H 212 c EStH 1997). Die Stellung des Antrags nach Bestandskraft der Steuerfestsetzung ist kein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (BFH v. 21. 4. 88 IV R 215/85, BStBl. II S. 863 zum Antrag nach § 2 AIG; BFH v. 12. 7. 1989 X R 8/84, BStBl. II S. 957 zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 steht dem nicht entgegen, da er auf die Zustimmung des Leistungsempfängers abstellt) und für sich genommen auch keine neue Tatsache iSd. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sondern Verfahrenshandlung (vgl. BFH v. 13. 2. 97 aaO). Erlangt ein FA von dem bereits

gestellten Antrag Kenntnis, nachdem es einen abweichenden Feststellungs- bzw. den Steuerbescheid erlassen hat, ist dieser nach Verwaltungsmeinung gem. § 173 AO wegen neuer Tatsache zu ändern (H 212 c [Nachträgliche Kenntnis eines gestellten Antrags] EStH 1997).

► *Personenmehrheiten*: Werden Einkünfte gesondert festgestellt (s. Anm. 35), dann ist über den Antrag auf Abzug nach Abs. 2 nicht im Feststellungsverfahren (so aber R 212 c Sätze 3, 4 und 6 EStR 1996), sondern im Veranlagungsverfahren zu entscheiden (vgl. BFH v. 21. 8. 90 VIII R 271/84, BStBl. II 1991 S. 126; v. 4. 6. 91 X R 35/88, BStBl. II 1992 S. 187 und v. 15. 3. 95 I R 14/94, BStBl. II S. 502). Denn die Frage, ob Abzug oder Anrechnung günstiger sind, hängt von den steuerlichen Verhältnissen des einzelnen Gesellschafters ab.

Einstweilen frei.

108–109

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

1. Die ausländische Steuer

110

Der Begriff „die ausländische Steuer“ iSd. Abs. 2 ist mit dem in Abs. 1 identisch. Abziehbar sind demnach alle ausländ. Steuern, sofern und soweit diese die Voraussetzungen des Abs. 1 Sätze 1 und 3 – mit Ausnahme der per-country-limitation – erfüllen. Der Stpfl. muß also

- mit ausländ. Einkünften iSd. § 34 d
- in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen (s. Anm. 64)
- zu einer der deutschen ESt. entsprechenden Steuer herangezogen werden (s. Anm. 62),
- die festgesetzt und gezahlt ist und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt (s. Anm. 70 ff.) und
- auf die im VZ bezogenen Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3 entfällt (s. Anm. 94).

2. Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte

111

Abzug wie Werbungskosten/Betriebsausgaben: Abzug „bei der Ermittlung der Einkünfte“ bedeutet, daß die ausländ. Steuer gleich WK oder BA bei der jeweiligen Einkunftsart abzuziehen ist, der die entsprechenden ausländ. Einkünfte zugehören (R 153 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996; OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34 c Nr. 175, Tz. 3.1; HORLEMANN, DStR 1995 S. 1535; kritisch bereits KRABBE, BB 1979 S. 1340, ferner HILLER, INF 1993 S. 126). Nur bei dieser Auslegung kann „erreicht werden, daß dieser Abzug auch beim Verlustausgleich und bei der Gewerbesteuer wirksam wird“ (so die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 12/1108 S. 61). Ausgehend von der Absicht, mit dieser Regelung eine Verbesserung gegenüber dem bisherigen Abzug vom GdE zu erreichen, muß dies nicht bedeuten, daß die ausländ. Steuern hier in jedem Fall wie BA/WK zu behandeln sind und damit insbes. Pauschalen verbrauchen (vgl. LICKTEIG, DStR 1995 S. 792) bzw. innerhalb der Bilanz anzusetzen sind (so aber HILLER, INF 1993 S. 126 unter Hinweis auf die dadurch entstehende Komplizierung bei der Besteuerung von Personenzusammenschlüssen).

Nach der bis einschließlich VZ 1991 geltenden Fassung der Abs. 2 und 3 war die ausländ. Steuer „bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen.“

Folgewirkungen:

► *Aufteilung auf die Einkünfte:* Die nach Abs. 2 abziehbaren ausländ. Steuern müssen den Einkunftsarten zugeordnet werden, denen die ausländ. Einkünfte angehören, auf die diese ausländ. Steuern entfallen.

► *Gewerbesteuer:* Die bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb abziehbaren ausländ. Steuern mindern den bei der GewSt. anzusetzenden Gewerbeertrag des § 7 GewStG (BTDrucks. 12/1108 S. 61). Dies ist Folge der ab VZ 1992 geltenden Gesetzesänderung, wonach die ausländ. Steuern nicht mehr bei der Ermittlung des GdE, sondern der Einkünfte abzuziehen sind (s. Anm. 2); davor wirkte sich der Abzug nach Abs. 2 nicht auf den Gewerbeertrag aus (BFH v. 16. 5. 90 I R 80/87, BStBl. II S. 920). Als BA abgezogene ausländ. Steuern sind indes gem. § 8 Nr. 12 GewStG wieder hinzuzurechnen, soweit sie auf Gewinne oder Gewinnanteile entfallen, die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags außer Ansatz gelassen oder nach § 9 GewStG gekürzt werden.

► *Kapitaleinkünfte:* Die ausländ. Steuer ist bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 4 Satz 4 vor Berücksichtigung des Sparer-Freibetrags abzuziehen (HORLEMANN, DStR 1995 S. 1535; kritisch LICKTEIG, DStR 1995 S. 792 und S. 1536). Der Abzug nach § 34c Abs. 2 geht mithin bei Kleinanlegern ins Leere.

► *Verlustabzug:* Soweit infolge des Abzugs nach Abs. 2 negative Einkünfte entstehen und diese nicht bei der Ermittlung des GdE ausgeglichen werden, gehen sie – wie bereits nach der vorherigen Fassung des Abs. 2 – in den Verlustvor- oder rücktrag nach Maßgabe des § 10 d ein.

► *Verrechnungsbeschränkungen nach § 2 a Abs. 1, § 15 a:* Werden negative ausländ. Einkünfte von § 2 a Abs. 1 erfaßt, dann unterliegen darauf entfallende ausländ. Steuern ebenfalls der Verrechnungsbeschränkung nach dieser Vorschrift, wenn und soweit der Abzug nach § 34c Abs. 2 gewählt wurde; es erhöhen sich dann die der Verrechnungsbeschränkung unterliegenden negativen Einkünfte (so R 212 a Abs. 2 Satz 2 EStR 1996). Der Wortlaut des Abs. 2 scheint allerdings auch einen uneingeschränkten sofortigen Abzug der ausländ. Steuer zuzulassen (BECKERMANN/JAROSCH, FR 1984 S. 108 und HELLWIG, DB 1984 S. 2264).

Im Falle des § 15 a gilt Entsprechendes.

► *Zeitliche Zuordnung:* Die ausländ. Steuern können nur insoweit im VZ als BA/WK abgezogen werden, als sie auf die im VZ bezogenen Einkünfte entfallen (Abs. 2 iVm. Abs. 1 Satz 3; vgl. dazu auch HILLER, INF 1993 S. 126, 128).

112–113 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3:**Abzug ausländischer Einkommensteuer in anderen Fällen**

114

I. Einführung

Ergänzung zu Abs. 1 und 2: Abs. 3 läßt den Abzug ausländ. Steuern vom Einkommen bei der Ermittlung der Einkünfte von unbeschr. Stpfl. in drei Fällen zu (s. Anm. 118), in denen eine Anrechnung nach Abs. 1 oder ein Abzug nach Abs. 2 ausgeschlossen ist. Abs. 3 kommt damit eine Auffangfunktion zu.

Abzug von Amts wegen: Für ausländ. Steuern, die unter Abs. 3 fallen, besteht kein Wahlrecht zwischen Anrechnung und Abzug; zulässig ist nur der Abzug, der ohne Antrag von Amts wegen durchzuführen ist.

Verhältnis zu einem DBA: Abs. 3 ist dann nicht anzuwenden, wenn die ausländ. Steuer von einem Staat erhoben wird, mit dem Deutschland ein DBA geschlossen hat und die Einkünfte aus diesem ausländ. Staat stammen (Abs. 6 Satz 1; BFH v. 24. 3. 98 I R 38/97, FR 1998 S. 662), auch wenn das DBA diese Steuer nicht erfaßt (OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34 c Nr. 175). Eine festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländ. Steuer auf inländische Einkünfte kann daher auch dann nach Abs. 3 abgezogen werden, wenn ein DBA an sich die Steuerfreistellung inländ. Einkünfte im ausländ. Vertragsstaat vorsieht (vgl. BFH v. 24. 3. 98 aaO).

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3

1. „Unbeschränkt Steuerpflichtige, bei denen ...“ 115

Unbeschränkte Steuerpflicht: Der Abzug nach Abs. 3 setzt ebenso wie die Anrechnung nach Abs. 1 und der Abzug nach Abs. 2 unbeschr. StPflcht des Abzugswilligen voraus (s. Anm. 50).

Bei denen ...: Abs. 3 verlangt ebenfalls Identität des Steuersubjekts (s. Anm. 56).

2. Ausländische Steuer vom Einkommen 116

Abgezogen werden dürfen nur ausländ. Steuern vom Einkommen (s. Anm. 62). Ohne die Regelung des Abs. 3 wären diese wegen § 12 Nr. 3 nicht abziehbar (s. Anm. 103). Handelt es sich nicht um ausländ. Steuern vom Einkommen, dann können sie idR direkt als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

Einstweilen frei. 117

3. Keine Anrechnung, weil die Steuer nicht der deutschen Einkommensteuer entspricht, nicht im Herkunftsstaat der Einkünfte erhoben wird oder keine ausländischen Einkünfte vorliegen

a) Überblick 118

Dieses Tatbestandsmerkmal soll zum Ausdruck bringen, daß die Anrechnung nach Abs. 1 oder der Abzug nach Abs. 2 nur daran gescheitert sein darf, daß die ausländ. ESt.

- nicht der deutschen ESt. entspricht (Var. 1; s. Anm. 119) oder
- nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen (Var. 2; s. Anm. 120), oder
- keine ausländ. Einkünfte (Var. 3; s. Anm. 121) vorliegen.

b) Steuer entspricht nicht der deutschen Einkommensteuer (Var. 1) 119

Der Regelung soll eine Auffangfunktion zukommen (KRABBE, BB 1980 S. 1146); uE läuft sie aber leer. Denn Abs. 3 verlangt, daß die ausländ. Steuer eine „Steuer vom Einkommen“ ist, die aber nicht der deutschen ESt. entspricht. Darin liegt ein Widerspruch in sich.

Das Tatbestandsmerkmal läßt sich wohl nur aufgrund des überholten Verständnisses erklären, wonach ausländ. ESt., die nicht für das gesamte Staatsgebiet

erhoben wurden, als nicht der deutschen ESt. entsprechend angesehen wurden (s. Anm. 62). Die Gesetzesbegründung zu § 34c idF d. StÄndG 1980 nennt als Anwendungsfälle „beispielsweise gewisse Schemata-Steuern“ (BTDrucks. 8/3648 S. 21), die dort aber nicht näher bezeichnet sind.

120 **c) Keine Erhebung der ausländischen Steuer in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen (Var. 2)**

Drittstaatensteuern: Abs. 3 läßt den Abzug in Fällen zu, in denen eine ausländ. Steuer auf ausländ. Einkünfte (iSd. § 34d) in einem anderen Staat als dem Quellenstaat erhoben wird (s. auch Anm. 64), zB die ESt. eines zweiten Wohnsitzstaates von drittstaatlichen Einkünften (KRABBE, BB 1980 S. 1146). Die Gesetzesbegründung nennt als Beispiel Steuern eines Drittstaats auf Einkünfte, die über eine Betriebsstätte in dem Staat bezogen werden, aus dem die ausländ. Einkünfte iSd. § 34d stammen (BTDrucks. 8/3648 S. 21), zB Zins- oder Lizenz-einnahmen einer ausländ. Betriebsstätte, die aus einem Drittstaat stammen und von diesem besteuert wurden (vgl. KRABBE, BB 1980 S. 1146).

Wird die Steuer des Quellenstaats bei der deutschen ESt. nach Abs. 1 (oder Abs. 2) berücksichtigt und die Steuer des Nichtquellenstaats in vergleichbarer Weise im Quellenstaat berücksichtigt, ist uE aufgrund des Wortlauts des Abs. 3 dennoch die volle Steuer des Nichtquellenstaats abzuziehen und nicht nur der Teil, der nach Anrechnung der Steuer des Quellenstaats im Nichtquellenstaat verbleibt (aA BLÜMICH/KRABBE, § 34c Rn. 72).

121 **d) Keine ausländischen Einkünfte (Var. 3)**

Diese Var. des Abs. 3 betrifft den Abzug ausländ. Steuern auf inländ. Einkünfte (s. Anm. 114aE) oder auf im Ausland erzielte Einkünfte, die keine ausländ. iSd. § 34d sind. Abs. 3 schließt insoweit Lücken des § 34d.

Montagelieferungen: Wichtigster Anwendungsfall sind Einkünfte aus Montagen im Ausland, wenn der ausländ. Staat seine Besteuerung über den Montagegewinn der Montagebetriebsstätte hinaus auf die Herstellung der zu montierenden Anlagen in Deutschland (und das Engineering) sowie die Lieferung und damit auf inländ. Einkünfte erstreckt (sog. Liefergewinnbesteuerung; vgl. die Gesetzesbegründung zu § 34c idF d. StÄndG 1980, BTDrucks. 8/3648 S. 19 f., KRABBE, BB 1980 S. 1146, MANKE, DStZ 1980 S. 323, SCHELLE, ISr 1995 S. 307).

Dies gilt indes nicht, wenn mit dem ausländ. Staat ein DBA besteht; dann kommt nur ein Verständigungsverfahren – denn die Besteuerung des Engineering und der Herstellung sind aus deutscher Sicht abkommenswidrig (vgl. BFH v. 13. 11. 90 VIII R 152/86, BStBl. II 1991 S. 94) – oder eine Billigkeitsmaßnahme nach Abs. 5 in Betracht.

122–123 Einstweilen frei.

124 **4. Die festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer**

Nach Abs. 3 abgezogen werden darf nur die festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländ. Steuer (s. Anm. 71–74).

5. Auf Einkünfte entfallend, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen

125

Die ausländ. ESt. kann nur nach Abs. 3 abgezogen werden, soweit sie auf Einkünfte entfällt, die der deutschen ESt. unterliegen; nur dann kann eine Doppelbesteuerung eintreten.

Der deutschen ESt unterliegend: Die Einkünfte, auf die die ausländ. ESt. anfällt, müssen steuerbar gem. § 2 Abs. 1 und sachlich stpfl. sein (s. Anm. 92 „Der ESt. unterliegend“; aA FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34c Rn. 175).

Soweit sie auf Einkünfte entfällt: s. Anm. 94. Entfällt die ausländ. Steuer teilweise auf Einkünfte, die nicht der deutschen ESt. unterliegen, ist die ausländ. ESt. im Verhältnis der ausländ. Einkünfte zueinander aufzuteilen. Die per-country-limitation kann im Rahmen des Abs. 3 nicht gelten (OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34c Nr. 175, Tz. 4).

III. Rechtsfolge: Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte

126

Bei der Ermittlung der Einkünfte: S. Anm. 111.

Ist abzuziehen: Bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 3 erfolgt der Abzug der ausländ. Steuer anders als nach Abs. 2 von Amts wegen, ohne daß ein Antrag als materielle Voraussetzung erforderlich ist (OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34c Nr. 175, Tz. 4).

Erläuterungen zu Abs. 4:

Ermäßigter Steuersatz auf ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (bis einschließlich VZ 1998)

Schrifttum: KRÖGER, Zu den Begriffen „Betrieb von Handelsschiffen“ und „internationaler Verkehr“ im Sinne des § 34c Abs. 4 EStG, DStR 1974 S. 658; DANKMEYER/KLÖCKNER/PUHL, Steuerbereinigungsgesetz 1986: Änderung des Einkommensteuergesetzes und der Einkommensteuerdurchführungsverordnung (Teil IV und Schluß), DB 1986 S. 557; PUHL, Änderung der Einkommensbesteuerung außerordentlicher Einkünfte im Rahmen der Steuerreform 1990, DB 1988 S. 1917; BRONS, Nationale und internationale Besteuerung der Seeschifffahrt, Bielefeld 1990; TITTEL/GROTHKOPF, Besteuerung der Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, StBp. 1991 S. 117; DISSARS/DISSARS, Die Partenreederei als Gesellschaftsform in handels- und steuerrechtlicher Hinsicht, RIW 1997 S. 754; BRUTON, Die steuerliche Begünstigung von Schiffahrtseinkünften, DStR 1998 S. 1998.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

1. Rechtsentwicklung

127

StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412): § 34c Abs. 4 Satz 1 EStG 1958 ermächtigte die obersten Finanzbehörden der Länder, bei ausl. Einkünften unbeschr. Stpfl. aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr die ESt. mit Zustimmung des BMF und im Benehmen mit dem BMWi in einem Pauschbetrag festzusetzen. Der Pauschbetrag wurde auf 25 vH der nach § 34c Abs. 4 Satz 2 EStG 1958 insoweit als „ausländische Einkünfte“ geltenden Hälfte

der Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr festgesetzt (vgl. FinBeh. Hamburg v. 7. 7. 59, BStBl. II S. 95). Gegen die Fassung des § 34c EStG 1958 wurde eingewandt, sie lasse die Höhe der für die ausländ. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen zu entrichtenden ESt. nicht erkennen und gebe keine Rechtsgrundlage für den im Verwaltungsweg angeordneten Pauschsteuersatz von 25 vH.

StÄndG 1965 v. 14. 5. 65 (BGBl. I S. 377; BStBl. I S. 217): Diesen verfassungsrechtlichen Bedenken trug eine Änderung des Abs. 4 Rechnung, die dem Stpfl. einen Rechtsanspruch gab und den Steuersatz an den des § 34 Abs. 1 anglich. Um der Schwierigkeit der Aufteilung solcher Einkünfte in inländ. und ausländ. zu begegnen, wurden 50 vH der Einkünfte als ausländ. bestimmt.

Zweites StÄndG 1973 v. 18. 7. 74 (BGBl. S. 1489; BStBl. I S. 521): Abs. 4 wurde, zurückgehend auf den Entwurf eines Dritten StReformG (BTDrucks. 7/1470; dort Art. 1 § 105), mit Wirkung ab VZ 1974 neu gefaßt und damit im wesentlichen die heutige Fassung erreicht. In den Sätzen 3 und 4 war erstmals eine gesetzliche Definition enthalten, was unter dem „Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr“ zu verstehen war (vgl. näher BFH v. 13. 2. 80 I R 181/76, BStBl. II S. 190). Um der Ausflagung deutscher Schiffe entgegenzuwirken, beschränkte man die Begünstigung ausdrücklich auf Schiffe, die in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen waren und die Flagge der Bundesrepublik führten (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 7/1871 S. 3). Der Anteil der Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, der als ausländ. gelten sollte, wurde auf 80 vH erhöht.

KStRG v. 31. 8. 76 (BGBl. I S. 2597; BStBl. I S. 217): Durch Anfügung eines Satzes 6 wurde mit Wirkung ab VZ 1977 die Steuervergünstigung auf den Einsatz von Schiffen zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden erweitert.

StÄndG 1980 v. 20. 8. 80 (BGBl. I S. 1545; BStBl. I S. 589): In die Sätze 2 und 6 fügte man mit Wirkung ab VZ 1980 als Voraussetzung ein, daß die begünstigten Schiffe „im Wirtschaftsjahr überwiegend“ in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen waren und die Flagge der Bundesrepublik führten, nachdem BFH v. 13. 2. 80 I R 181/76 aaO bei einer Ausflagung innerhalb des Wj. gegen BMF v. 5. 4. 76, BStBl. I S. 261 entschieden hatte, daß die Tarifvergünstigung zeitanteilig zu gewähren war.

StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Nach Neufassung des Satzes 1 war die entfallende ESt. nach „den Steuersätzen des § 34 Abs. 1 Satz 2 zu bemessen, die auf außerordentliche Einkünfte bis zwei Millionen Deutsche Mark Anwendung finden“. Der Sinn der Änderung lag darin, die Einschränkung der Tarifermäßigung des § 34 Abs. 1 nicht auf § 34c durchschlagen zu lassen, sondern im selben Ausmaß wie bisher beizubehalten (vgl. BTDrucks. 11/2546 S. 54). Auf die bisher in Satz 1 enthaltene Weisung, auf das restliche zu versteuernde Einkommen § 34 Abs. 1 Satz 2 sinngemäß (dh. die EStTabelle) anzuwenden, wurde verzichtet. Satz 3 wurde mit Wirkung ab VZ 1990 um „die Veräußerung von im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffen“ erweitert und so die bisherige Unsicherheit darüber beseitigt, ob die Veräußerung ebenfalls zu den begünstigten Einkünften zählte (verneinend: FG Bremen v. 30. 1. 85, EFG 1985 S. 395, rkr.).

ÄndG-StReformG 1990 v. 30. 6. 89 (BGBl. I S. 1267; BStBl. I S. 251): Satz 1 wurde erneut mit Wirkung ab VZ 1990 geändert; die entfallende ESt. war nunmehr nach „dem Steuersatz des § 34 Abs. 1 Sätze 1 und 2 zu bemessen, der auf

außerordentliche Einkünfte bis zu 30 Millionen Deutsche Mark anzuwenden ist.“ Damit sollte deutlich zum Ausdruck gebracht werden, daß die Steuerermäßigung nach § 34c Abs. 4 unabhängig von der Höchstgrenze des § 34 Abs. 1 in Anspruch genommen werden konnte (BTDrucks. 11/4803 S. 47).

StandOG v. 13. 9. 93 (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774): Durch Ergänzung des Satzes 1 wurde als Folge der Senkung des KStSatzes für einbehaltene Gewinne auf 47 vH (um rechtsformbedingte Belastungsunterschiede zu vermeiden) und der Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften nach § 32c der ermäßigte Steuersatz für Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (mit Wirkung ab VZ 1994) auf höchstens 23,5 vH begrenzt (vgl. BTDrucks. 12/5016 S. 88).

Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29. 10. 97 (BGBl. I S. 2590; BStBl. I S. 928): Die bisherige gesetzliche Formulierung in Abs. 4 Satz 1, die auf ausländ. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfallende ESt. „nach dem Steuersatz des § 34 Abs. 1 Satz 1 und 2 zu bemessen, der auf außerordentliche Einkünfte bis zu 30 Millionen DM anzuwenden ist“, wurde mit Wirkung ab VZ 1996 (vgl. § 52 Abs. 1) durch die Wendung ersetzt, „nach der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes zu bemessen, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre; ...“ Dies diente offensichtlich dazu, Abs. 4 regelungstechnisch von § 34 Abs. 1 abzukoppeln, dessen Höchstbetrag mit o.g. Gesetz stufenweise bis zum VZ 2001 auf 10 Mio. DM zurückgeführt werden soll. Sachliche Änderungen ergaben sich daraus nicht.

Reformüberlegungen 1997: Nach den sog. Petersberger Steuervorschlägen v. 22. 1. 97 sollte im Rahmen der großen Steuerreform Abs. 4 ersatzlos gestrichen und dadurch Steuerermehreinnahmen von 30 Mio. DM erzielt werden (Bericht der StReformKomm., Abschn. III.2.c.ee; kritisch zB DOBER, Hansa 1996, Heft 2 S. 7). Dementsprechend wollte der Gesetzentwurf eines StReformG 1999 im Interesse des Subventionsabbaus § 34c Abs. 4 nicht mehr übernehmen (BTDrucks. 17/7480, S. 202). Die Beschlußempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 13/8022 und 13/8023), der der BT-Gesetzesbeschluß v. 27. 6. 97 folgte (BR-Drucks. 480/97), sah stattdessen eine pauschale Gewinnermittlung in der deutschen Seeschifffahrt durch Einführung einer Tonnagebesteuerung vor, um die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Seeschifffahrt zu erhalten (vgl. auch REUSS, IStR 1997 S. 673, 677). Der BRat versagte indes die Zustimmung.

SeeschifffahrtsanpassungsG (BRDrucks. 518/98): Dieses Gesetz hebt Abs. 4 zugunsten der neuen Tonnagebesteuerung für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 5 a) auf. Abs. 4 ist letztmals für den VZ 1998 anzuwenden (§ 52 Abs. 24 b).

2. Bedeutung der Regelung

128

Subventionscharakter der Regelung: Die steuerliche Begünstigung nach Abs. 4 hat nicht vorrangig das Ziel, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sondern soll Wettbewerbsnachteile ausgleichen, die deutsche Seeschifffahrtsunternehmen im Verhältnis zu Unternehmen in Ländern der „billigen Flaggen“ (insbes. Panama, Honduras, Liberia) erleiden (vgl. Begr. zum StÄndG 1958, BTDrucks. 3/448 S. 11 und Dritter Bericht des BTFinAussch., BTDrucks. 7/5310 S. 21; BFH v. 5. 8. 76 IV R 12/73, BStBl. II S. 710). Der deutsche Gesetzge-

ber bleibt zur Aufrechterhaltung der Begünstigung gezwungen, solange andere Seefahrernationen (Großbritannien, Niederlande, Dänemark ua.) steuerliche Vergünstigungen zum Ausgleich dieser Wettbewerbsnachteile gewähren.

Betriebsbezogenheit der Regelung: Begünstigter des Abs. 4 ist der Unternehmer, der die ausländ. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt, mithin die Schiffe iSd. Abs. 4 Sätze 3 und 4 als Eigentümer, Charterer oder Vercharterer einsetzt. Denn Abs. 4 beinhaltet eine betriebsbezogene Tarifvergünstigung, die allein darauf abstellt, ob und daß das Schifffahrtsunternehmen als solches die Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt (O. V., HFR 1992 S. 627).

► *Personengesellschaften:* Werden Handelsschiffe nach Maßgabe des Abs. 4 von PersGes. eingesetzt (zB Partenreedereien oder sog. Einschiff-KG, s. DISSARS/DISSARS, RIW 1997 S. 754), so wird die Steuerermäßigung des Abs. 4 zwar den Mitunternehmern gewährt, bei deren ESt.- oder KStVeranlagung die von der PersGes. erzielten Einkünfte angesetzt werden (BFH v. 26. 3. 87 IV R 65/85, BStBl. II S. 564). Jeder (unbeschr. stpfl.) Gesellschafter kann aber die Tarifiermäßigung nach Abs. 4 nur dann in Anspruch nehmen, wenn die PersGes. als solche – auch unabhängig von den Tätigkeiten der Gesellschafter im Interesse der Beteiligung – die Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt (BFH v. 11. 3. 92 XI R 57/89, BStBl. II S. 798; zu Sondervergütungen an die Gesellschafter s. Anm. 153). Die Tarifiermäßigung kann insoweit auf einen Teil der für den einzelnen Gesellschafter festgestellten Einkünfte beschränkt sein (BFH v. 11. 3. 92 aaO).

Kapitalgesellschaften: Für diese gilt die entsprechende Vorschrift des § 26 Abs. 6 KStG 1977.

129 Einstweilen frei.

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

130 a) Verhältnis zu § 32 c

Gewinne oder Gewinnanteile, die mit dem ermäßigten Steuersatz nach Abs. 4 besteuert werden, sind nicht nach § 32 c begünstigt (§ 32 c Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2; s. § 32 c Anm. 65 aE); für diese ist der ermäßigte Steuersatz bereits durch Abs. 4 auf 23,5 vH begrenzt. Zu Gestaltungsfragen im Verhältnis § 34 c zu § 32 c vgl. BRUTON, DStR 1997 S. 1998.

131 b) Verhältnis zu § 34 Abs. 1 und 2

§ 34 c Abs. 4 ist gegenüber § 34 vorrangig. Die Ermäßigung des § 34 c ist genauso auf die als ausländisch geltenden 80 vH der Gewinne aus der Veräußerung von im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffen anzuwenden (soweit solche Gewinne ggf. nach Saldierung mit laufenden oder ao. Verlusten aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr verbleiben, vgl. BFH v. 5. 12. 84 I R 77/80, BStBl. II 1985 S. 210); für den als im Inland erzielt geltenden Restbetrag von 20 vH derartiger Veräußerungsgewinne gilt die Tarifiermäßigung nach Maßgabe des § 34 Abs. 1, sofern die Veräußerung zugleich eine Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung darstellt. Dieses Auslegungsergebnis folgt aus der ausdrücklichen Aufnahme der Veräußerung im internationalen Verkehr betriebener Handelsschiffe in § 34 c Abs. 4 Satz 3 (mit Wirkung ab VZ 1990) durch das StReformG 1990 (s. Anm. 2) und der Gesetzesgeschichte.

Denn nach dem ursprünglichen Gesetzentwurf sollten Veräußerungsgewinne iSd. § 16 ausdrücklich nicht zu den Einkünften nach § 34 c Abs. 4 Satz 1 gehören, sondern wie andere Einkünfte aus Betriebsveräußerungen unter die eingeschränkte Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 fallen (BTDrucks. 11/2157 S. 13 und 153). Diese vorgeschlagene ausdrückliche Regelung entfiel in der endgültigen Gesetzesfassung zugunsten der nunmehrigen Regelung in Satz 3. Der Gesetzgeber entsprach damit auf Vorschlag des FinAussch. (v. 21. 6. 88) den Voten des Wirtschaftsausschusses und des BRats, wonach solche Veräußerungsgewinn wie bisher (vgl. BMF v. 5. 4. 76, BStBl. I S. 261, Tz. 6) sowohl unter § 34 als auch unter § 34 c fallen müßten (BTDrucks. 11/2226 S. 15; BTDrucks. 11/2536 S. 37 und 54).

Für den Vorrang des § 34 c Abs. 4 vor § 34 spricht im übrigen auch, daß letzterer (seit dem VZ 1990) nicht mehr antragsgebunden ist und, daß der Gesetzgeber die Einschränkung der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 nicht auf § 34 c Abs. 4 durchschlagen lassen wollte (s. Anm. 127 zum StReformG 1990); § 34 c ist damit nunmehr die „weitergreifende Ermäßigungsvorschrift“. BFH v. 21. 2. 91 (IV R 93/89, BStBl. II S. 455), wonach die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 vorrangig vor der nach § 34 c Abs. 4 ist und damit auch ein Veräußerungsgewinn iSd. § 34 c Abs. 4 Satz 3 bei Vorliegen einer Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung in die Berechnung der Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 1 einzubeziehen ist, kann daher auf die Rechtslage ab dem VZ 1990 nicht übertragen werden.

Darüber hinaus kann weder der ermäßigte Steuersatz des § 34 Abs. 1 weiter (auf einen „Viertelsteuersatz“) reduziert werden, noch der ermäßigte Steuersatz auf andere Teile der Gesamteinkünfte übertragen werden (BFH v. 21. 2. 91 aaO und v. 5. 12. 84 aaO).

c) Verhältnis zu einem DBA

132

Abs. 4 gilt ebenfalls für Einkünfte, die aus einem DBA-Staat stammen und von Deutschland besteuert werden dürfen (vgl. dazu Art. 8 OECD-MustAbk. und VOGEL, DBA, 3. Aufl. 1996, Art. 8 Rn. 46 a). Beantragt der Stpfl. die Anwendung des Abs. 4, so tritt dieser vollständig an die Stelle einer möglichen DBA-Anrechnung.

Dies ergibt sich nicht unmittelbar aus dem Wortlaut des Satzes 1, wohl aber aus dem systematischen Zusammenhang. Nach dem Wortlaut seines Satzes 1 kann Abs. 4 nur statt der Abs. 1–3 und nicht anstelle der DBA-Anrechnung (Abs. 6 Satz 2) gewählt werden; gleichzeitig schließt aber Abs. 6 Satz 1 nach seinem Wortlaut die Anwendung des Abs. 4 nicht aus, wenn die Einkünfte aus einem DBA-Staat stammen. Daraus folgt uE der Wille des Gesetzes, die Steuervergünstigung des Abs. 4 auch anstelle der Maßnahmen nach Abs. 6 zuzulassen. In dieser Konsequenz ist aber genauso die DBA-Anrechnung ausländ. Steuern vollständig ausgeschlossen, die auf die von Abs. 4 erfaßten ausländ. Einkünfte entfallen.

II. Ermäßigter Steuersatz (Satz 1)

1. Tatbestandsmerkmale

a) Unbeschränkt Steuerpflichtiger

133

Nur unbeschränkt Steuerpflichtige (s. Anm. 50) können die Begünstigung in Anspruch nehmen. Bei Mitunternehmern kommt es auf deren unbeschr. StPfl. an. Die Ergebnisse des unbeschr. Stpfl. aus mehreren Betrieben bzw. der Beteiligung als Mitunternehmer sind zusammenzufassen.

Für beschränkt Stpfl. insbes. mit Einkünften aus dem Betrieb von Seeschiffen (§ 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) kommt Abs. 4 nicht zur Anwendung.

134 b) Antrag

Die Steuervergünstigung des Abs. 4 setzt einen Antrag des Stpfl. voraus. Der Antrag gilt stets nur für den jeweiligen VZ. Zu verfahrensrechtlichen Fragen s. Anm. 107. Ohne Antragstellung nach Abs. 4 greift die Besteuerung nach Abs. 1–3 ein, soweit deren Voraussetzungen vorliegen.

► *Ehegatten*: Der Antrag kann von zusammenveranlagten Ehegatten nur einheitlich gestellt werden (FinMin. Nds. v. 31. 7. 96, FR 1996 S. 686).

► *Mehrere Betriebe*: Hat ein Stpfl. aus mehreren (auch gemischten) Betrieben Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, so muß der Antrag alle begünstigten Einkünfte einschließlich etwaiger Verluste umfassen (BFH v. 8. 2. 95 I R 17/94, BStBl. II S. 692; BMF v. 5. 4. 76, BStBl. I S. 261, Tz. 1). Übersteigen die Verluste die Gewinne aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, ist ein dennoch gestellter Antrag ohne Rechtswirkung, da sich die Steuerermäßigung nach Abs. 4 begrifflich nur auf positive Einkünfte beziehen kann (MÜLLER, DB, Beilage Nr. 3/98, S. 13 und Anm. 138 „Verluste“).

► *Personengesellschaften*: Der Antrag ist von Gesellschaftern einer PersGes. und sonstigen Mitunternehmern nicht im Feststellungs-, sondern im Veranlagungsverfahren zu stellen (s. Anm. 35) und kann von einzelnen Gesellschaftern unterschiedlich gestellt werden.

135 Einstweilen frei.

136 c) Ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr

Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr definiert abschließlich und abschließend Satz 2; dies folgt aus dessen einleitenden Wörtern „Handelsschiffe werden im internationalen Verkehr betrieben, wenn ...“. Satz 3 enthält ergänzende Regelungen zur Definition des Satzes 2.

Ausländische Einkünfte:

► *Einkünfte*: Die begünstigten Einkünfte müssen steuerbar sein und dürfen nicht nach einem DBA oder besonderen Schiffsverkehrsübereinkommen sachlich steuerbefreit sein (s. § 49 Anm. 422 f.). Von der Art her muß es sich um gewerbliche Einkünfte handeln (s. Anm. 153).

► *Ausländische*: Welche Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr als ausländ. zu qualifizieren sind, beurteilt sich abschließend und nur für Zwecke des Satzes 1 nach den Sätzen 4 und 5 (BFH v. 11. 4. 90 I R 163/87, BStBl. II S. 783). Diese regeln – ergänzt durch Satz 3 Var. 2 und 3 – auch den Umfang der begünstigten Einkünfte. Der Definition der Sätze 2 und 3 gebührt als *lex specialis* Vorrang vor § 34 d Nr. 2 Buchst. d, der an sich nach dem Einleitungssatz des § 34 d auch für Abs. 4 gilt.

► *Verluste*:

- ▷ *Keine Steuervergünstigung auf Verluste*: Abs. 4 ist Steuerermäßigungsvorschrift und setzt folglich positive Einkünfte voraus, auf die nur tarifliche ESt. (oder KSt.) anfallen kann (BFH v. 11. 4. 90 I R 163/87 aaO). Abs. 4 kann sich demnach nicht auswirken, wenn der Betrieb eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr steuerliche Verluste erbringt, mag das Unternehmen dadurch auch im Sinne des Subventionszwecks um so mehr förderungswürdig sein (vgl. schon BRat, 195. Sitzung v. 4. 7. 58, StenBer. S. 150 D/S. 151 A).

- ▷ *Verlustausgleich mit begünstigten Gewinnen:* Verluste aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr iSd. Abs. 4 sind vorrangig mit eben-solchen Gewinnen auszugleichen (st. Rspr., BFH v. 30. 9. 65 IV R 99/64 S, BStBl. III 1966 S. 66 und v. 8. 2. 95 I R 17/94, BStBl. II S. 692; H 212 e EStH 1997). Dies hat zur Folge, daß derartige Verluste insoweit die steuerbegünstigten positiven Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen anstatt anderer positiver Einkünfte verbrauchen (BFH v. 28. 11. 73 I R 21/72, BStBl. II 1974 S. 378).

Verluste aus dem Betrieb nicht begünstigter, indes. ausgeflaggter Handelsschiffe im internationalen Verkehr sind vorrangig mit anderen nicht begünstigten Einkünften und nicht etwa, um der Ausflagung entgegenzusteuern, zunächst mit den ermäßigt zu besteuern den Einkünften zu verrechnen (so BFH v. 29. 7. 66 IV 299/65, BStBl. III S. 544 zu § 34).

Einstweilen frei.

137

2. Rechtsfolge

a) Ermäßigter Steuersatz von höchstens 23,5 vom Hundert anstelle der sonst auf die Einkünfte entfallenden Einkommensteuer 138

Entfallende Einkommensteuer: Anstelle der sonst auf die Einkünfte entfallenden ESt. ist ein ermäßigter Steuersatz anzuwenden. Die begünstigten Einkünfte scheidern mithin aus der regulären Ermittlung der tariflichen ESt. aus; die ESt. wird gesondert errechnet (vgl. R 4 Pos. 2 EStR 1996). Die nicht begünstigten 20 vH der (positiven) ausländ. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr unterliegen dem regulären ESt-Tarif.

Halber Steuersatz: Der auf die ausländ. Einkünfte iSv. Satz 1 anzuwendende ermäßigte Steuersatz beträgt die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche ESt. nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen (einschließlich der begünstigten Einkünfte) zuzüglich der dem Progr-Vorb. unterliegenden Einkünfte (vgl. § 32b) zu bemessen wäre. Die Begünstigung des § 34c Abs. 4 ist demnach anders als § 34 Abs. 1 nicht plafoniert.

Gesetzesfassung bis VZ 1996: Nicht anders war der Inhalt des bis einschließlich VZ 1996 geltenden (vgl. § 52 Abs. 1), umständlich formulierten Gesetzesbefehls in Abs. 4 Satz 1 zu verstehen, die auf ausländ. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfallende ESt. „nach dem Steuersatz des § 34 Abs. 1 Satz 1 und 2 zu bemessen, der auf außerordentliche Einkünfte bis zu 30 Millionen DM anzuwenden ist.“ Damit sollte – wie in der geltenden Fassung – zum Ausdruck gebracht werden, daß der ermäßigte Steuersatz unabhängig von der Höchstgrenze des § 34 Abs. 1 zu gewähren ist (s. Anm. 127).

Berechnung: Der ermäßigte Steuersatzes berechnet sich im einzelnen nach den Grundsätzen des § 34 Abs. 1 Satz 2.

Höchstgrenze zugunsten des Stpfl.: Der vorstehend ermittelte ermäßigte Steuersatz ist, da Abs. 4 stets gewerbliche Einkünfte voraussetzt (vgl. die Sätze 4 und 5), in Ergänzung zur Senkung des KStSatzes auf 47 vH und zur Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften durch § 32c (s. Anm. 127) – zugunsten des Stpfl. auf den halben Höchststeuersatz und damit auf höchstens 23,5 vH begrenzt worden.

Kritik: Nach der Befreiung der durch Abs. 4 erfaßten Einkünfte von der Gewerbeertragsteuer durch § 9 Nr. 3 GewStG idF d. JStG 1997 (mit Wirkung ab 1997) ist die Begrenzung auf den Satz von 23,5 vH nicht mehr begründet. Der Gesetz-

geber hat aber die Begrenzung auch im Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29. 10. 97 (s. Anm. 127) nicht auf die Hälfte des Spitzensteuersatzes (derzeit 53 vH) angehoben (vgl. CATTELAENS, DB 1997 S. 2294).

139 Einstweilen frei.

140 **b) Keine Anrechnung oder Abzug einer ausländischen Steuer nach Abs. 1–3**

Ausschluß der unilateralen Maßnahmen des § 34c: Wird von der Möglichkeit des Abs. 4 Gebrauch gemacht, ist eine Anrechnung oder der Abzug ausländ. Steuern nach Abs. 1–3 (hier: iVm. § 34d Nr. 2 Buchst. c) ausgeschlossen (vgl. BMF v. 5. 4. 76, BStBl. I S. 261, Tz. 1). Dies gilt ebenso – ohne ausdrückliche Erwähnung im Gesetz – auch für Maßnahmen nach Abs. 5.

Umfang der Ausschlußwirkung:

► *Abs. 1 und 2:* Neben Abs. 4 sind Maßnahmen nach Abs. 1 und 2 vollständig ausgeschlossen, und zwar auch hinsichtlich der von vorherin nicht begünstigten 20 vH. Denn nach Abs. 4 Sätzen 4 und 5 gelten 80 vH der Einkünfte des Stpfl. aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr als die erzielten ausländ. Einkünfte. Der Stpfl. kann daneben keine weiteren ausländ. Einkünfte daraus erzielen.

► *Abs. 3:* Ausgehend vom Vorstehenden erscheint Abs. 3 in bezug auf die von vornherein nicht begünstigten 20 vH anwendbar, da er gerade dann eingreift, wenn keine ausländ. Einkünfte vorliegen. Hinsichtlich der nach Abs. 4 begünstigten Einkünfte schließt hingegen der Gesetzeswortlaut Maßnahmen nach Abs. 3 ebenfalls aus.

141 Einstweilen frei.

III. Definitionen (Sätze 2–5)

1. Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (Satz 2)

142 **a) Einsatz von eigenen oder gecharterten Handelsschiffen**

Satz 2 definiert (ausschließlich für Zwecke des Satzes 1) den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr und stellt dafür die nachfolgenden Voraussetzungen auf.

Handelsschiffe sind Seeschiffe zur Beförderung von Personen und/oder Gütern, die einen Schiffsantrieb haben (BFH v. 14. 11. 85 IV R 170/83, BStBl. II 1986 S. 60; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34c Rn. 208). Das Erfordernis des Seeschiffes ergibt sich aus der Notwendigkeit der Eintragung in einem inländ. Seeschiffsregister (Abs. 4 Satz 2). Unerheblich ist nach dem Gesetzeswortlaut (vgl. Abs. 4 Satz 2), ob die Schiffe im Eigentum des Stpfl. stehen oder gechartert sind (BMF v. 5. 4. 76, BStBl. I S. 261, Tz. 3). Siehe ergänzend auch § 49 Anm. 432.

Handelsschiffe in diesem Sinn sind auch Schleppschiffe (BFH v. 11. 4. 90 I R 163/87, BStBl. II S. 783).

Keine Handelsschiffe sind aber (mangels Schiffsantriebs) Pontons ohne Schlepper (BFH v. 14. 11. 85 aaO), Schiffe, die der Seefischerei dienen (vgl. § 82 f EStDV), Forschungsschiffe (außer im Fall des Abs. 4 Satz 6), Bagger und Taucherfahrzeuge.

Seeschiffe, die in internationalen Gewässern zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten eingesetzt werden: s. Abs. 4 Satz 6 (Anm. 161).

Eigene: Die Schiffe müssen im bürgerlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) des Stpfl. stehen (vgl. BMF v. 5. 4. 76, BStBl. I S. 261, Tz. 3).

Gecharterte:

► Zur Feststellung, wann es sich um ein gechartertes Schiff handelt s. § 49 Anm. 442.

► *Vercharterung:* Zur Anwendung der Steuervergünstigung nach Satz 1 und 2 auf vercharterte Schiffe siehe Satz 3 Var. 1 (Anm. 146).

Einsatz: Unter dem Einsatz von Seeschiffen werden Beförderungsleistungen im internationalen Schiffsverkehr nach Maßgabe des Satzes 2 verstanden (s. Anm. 145).

Einstweilen frei.

143

b) Eintragung in einem inländischen Seeschiffsregister und Führen der Flagge der Bundesrepublik Deutschland 144

Die gesetzlichen Voraussetzungen der überwiegenden Eintragung in einem inländ. Seeschiffsregister und des Führens der deutschen Flagge müssen – jeweils auf das Schiff bezogen – in dem Wj., für das Ermäßigung begehrt wird, kumulativ vorliegen. Sie haben zum Ziel, der Ausflagung deutscher Schiffe entgegenzuwirken (BTDrucks. 7/1470, Begründung zu § 105 Abs. 2 EStG; BTDrucks. 7/1871, Abschn. I.2.c).

In einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen: Das Schiff muß tatsächlich in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen sein (vgl. dazu die Schiffsregisterordnung v. 19. 12. 40 idF d. Bekanntmachung v. 26. 5. 94, BGBl. I S. 1133).

Führen der Flagge der Bundesrepublik: Aus dem Subventionszweck des Abs. 4 folgt, daß das Schiff die Bundesflagge berechtigt führen muß. Die Berechtigung ergibt sich aus dem Flaggenrechtsgesetz v. 8. 2. 51 idF d. Bekanntmachung v. 26. 10. 94 (BGBl. I S. 3140, m. spät. Änd.); sie wird insbes. durch das Schiffszertifikat nachgewiesen (vgl. § 3 Flaggenrechtsgesetz).

Überwiegend: Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn das Schiff zu mehr als der Hälfte der Tage des maßgeblichen Wj. jeweils in einem inländ. Schiffsregister eingetragen war sowie die Flagge der Bundesrepublik führte. In diesem Fall ist die Vergünstigung (bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen) voll und nicht etwa nur zeitanteilig zu gewähren; andernfalls zu versagen.

Die Voraussetzung des Überwiegens wurde durch ÄndG. v. 20. 8. 80 in das Gesetz eingefügt, nachdem BFH v. 13. 2. 80 I R 181/76, BStBl. II S. 190 anlässlich einer Ausflagung innerhalb des Wj. gegen BMF v. 5. 4. 76, BStBl. I S. 261 entschieden hatte, daß die Tarifvergünstigung zeitanteilig zu gewähren sei.

Im Wirtschaftsjahr: Die Voraussetzungen müssen – überwiegend – im Wj., also dem Zeitraum, für den das Schiffsverkehrsunternehmen regelmäßig Abschlüsse macht (§ 4 a Nr. 2), erfüllt sein. Sie beziehen sich auf das jeweilige Schiff und nicht das Unternehmen; es ist mithin nicht erforderlich, daß das Schiff in dieser Zeit überwiegend im Eigentum des Unternehmers bzw. der Mitunternehmerschaft stand oder gechartert war (FLICK/WASSERMAYER/BECKER, § 34 c, Rn. 205).

145 c) Einsatz überwiegend zur Beförderung von Personen und Gütern im internationalen Verkehr

Einsatz für Zwecke des Satzes 2: Die Steuervergünstigung nach Abs. 4 Satz 1 setzt ferner voraus, daß die Schiffe in dem Wj., für das die Vergünstigung begehrt wird, zur Beförderung von Personen und/oder Gütern im Verkehr

- mit oder zwischen ausländ. Häfen,
 - innerhalb eines ausländ. Hafens oder
 - zwischen einem ausländ. Hafen und der freien See
- eingesetzt wurden.

Die inländ. Küstenschifffahrt ist demgemäß nicht begünstigt, ebensowenig Fahrten von Seeschiffen zwischen deutschen Häfen oder diesen und der freien See.

Beförderung von Personen und Gütern: s. § 49 Anm. 446. *Nicht begünstigt* sind der Einsatz

- ▷ von *Bergungsschiffen* (FinMin. Nds. v. 15. 3. 61, DB 1961 S. 391) und
- ▷ von *Schiffen*, die *Abfallstoffe* auf die offene See transportieren, um sie dort zu entsorgen, weil hier die Beförderung keine vertragliche Hauptpflicht ist (BFH v. 28. 3. 84 I S 17/83, BStBl. II S. 566).

Unerheblich ist, ob die beförderten Fahrgäste das Schiff verlassen oder an Bord bleiben (FinMin. Schl.-Holst. v. 9. 8. 73, StEK EStG § 34c Nr. 58).

Butterfahrten: Zu Schiffsfahrten, bei denen als Zweck der Reise nicht die Beförderung, sondern der Warenverkauf im Vordergrund steht (sog. Einkaufs-, Kaffee- oder Butterfahrten) siehe BMF v. 13. 12. 76, StEK EStG § 34c Nr. 81 und FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34c Rn. 210.

Häfen: s. § 49 Anm. 447.

Überwiegend: Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn das Schiff zu mehr als der Hälfte der tatsächlichen Seereisetage des gesamten maßgeblichen Wj. für Zwecke des Satzes 2 eingesetzt war (BFH v. 11. 4. 90 I R 163/87, BStBl. II S. 783; BMF v. 5. 4. 76, BStBl. I S. 261, Tz. 3). Dann gilt das Schiff für das gesamte Wj. vollen Umfangs als „im internationalen Verkehr betrieben“; ein zeitlich ausschließlicher Einsatz auf den Strecken des Satzes 2 ist mithin nicht erforderlich (BFH v. 11. 4. 90 aaO und v. 28. 9. 87 VIII R 163/84, BStBl. II 1989 S. 50; BMF v. 5. 4. 76 aaO Tz. 3). Wird dasselbe Handelsschiff nicht überwiegend im Verkehr mit und zu ausländ. Häfen eingesetzt, so gilt es insgesamt nicht als „im internationalen Verkehr betrieben“; die Vergünstigung nach Abs. 1 Satz 1 kann selbst für den Teil der Einkünfte nicht beansprucht werden, der auf Fahrten in internationalen und ausländ. Gewässern entfällt. Zu den Seereisetagen zählen nicht Leerzeiten (Ballastfahrten, Reparatur- und Wartezeiten) sowie Auflagezeiten (FG Hamburg v. 14. 8. 87, EFG 1988 S. 25, rkr.).

In diesem Wirtschaftsjahr:

▶ *Begriff:* s. Anm. 144.

▶ *Rumpfwirtschaftsjahre:* Für die Frage, ob das Schiff überwiegend im internationalen Verkehr eingesetzt war, ist allein auf die Zeit nach der Indienststellung abzustellen (BFH v. 13. 2. 80 I R 181/76, BStBl. II S. 190). Wurde ein Schiff im Laufe eines Wj. in Fahrt gesetzt, so ist insoweit der Zeitraum von der Infahrtsetzung bis zum Schluß des Wj. maßgebend (BMF v. 5. 4. 76 aaO Tz. 3). Entsprechendes gilt, wenn ein Schiff im Laufe eines Wj. veräußert wird (BMF v. 5. 4. 76 aaO). Fällt im Laufe eines Wj. eine Begünstigungsvoraussetzung ohne Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums am Schiff fort, so sind die Reisetage im internationalen Verkehr, die das Schiff bis zum Fortfall der Voraussetzung zurückgelegt

hat, der Gesamtzahl der Reisetage des vollen Wj. gegenüberzustellen. Entsprechendes gilt, wenn diese Voraussetzungen erst im Laufe eines Wj. erfüllt werden (BMF v. 5. 4. 76 aaO).

2. Vercharterung von Handelsschiffen, Neben- und Hilfsgeschäfte sowie Veräußerung von im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffen (Satz 3)

a) Vercharterung von Handelsschiffen (Satz 3 Var. 1)

146

Überblick: Bei Vercharterung eigener oder gecharterter Handelsschiffe wird die Steuervergünstigung gewährt, wenn diese „für die in Satz 2 bezeichneten Zwecke“ verchartert und vom Vercharterer ausgerüstet worden sind (sog. Zeitcharter).

Vercharterung: s. § 49 Anm 442.

Handelsschiffe: Die Handelsschiffe (s. dazu Anm. 142) müssen entsprechend dem Sinn der Regelung ebenso im Wj. überwiegend in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen sein und die Flagge der Bundesrepublik führen (s. Anm. 144).

Ausrüstung durch den Vercharterer: Dafür ist auf den Ausrüster iSd. § 510 HGB abzustellen (BFH v. 14. 11. 85 IV R 170/83, BStBl. II 1986 S. 60). Der Vercharterer muß das Schiff betriebsbereit zum Einsatz im internationalen Verkehr zur Verfügung stellen, insbesondere die Mannschaft des Schiffs, die den Transport über See besorgt (BFH v. 14. 11. 85 aaO und v. 7. 12. 89 IV R 86/88, BStBl. II 1990 S. 433). Nicht begünstigt ist mithin die sog. bare-boat-charter (BFH v. 5. 8. 76 IV R 12/73, BStBl. II S. 710). Bei Weitervercharterung muß das Schiff nicht vom Letztvercharterer, sondern kann ebenso vom Erstvercharterer ausgerüstet sein (BFH v. 7. 12. 89 IV R 86/88 aaO; OFD Kiel v. 4. 2. 91, StEK § 34c Nr. 160). Bei der Vercharterung eines antriebslosen Pontons muß der Vercharterer einen Schlepper mitüberlassen (BFH v. 14. 11. 85 aaO).

Vercharterung für die in Satz 2 bezeichneten Zwecke: Notwendig ist ferner das Vorliegen der einsatzbezogenen Voraussetzungen des Satzes 2 (Anm. 145).

Einstweilen frei.

147–148

b) Neben- und Hilfsgeschäfte (Satz 3 Var. 2)

149

Überblick: „Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr“ und damit zu den begünstigten Einkünften gehören auch „die mit dem Betrieb und der Vercharterung von Handelsschiffen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Neben- und Hilfsgeschäfte“ (Abs. 4 Satz 3 Var. 2).

Sinn und Zweck der Einbeziehung: Die Einbeziehung der Neben- und Hilfsgeschäfte in die begünstigte Tätigkeit bezweckt eine Vereinfachung dadurch, daß Zu- und Abrechnungen zur Ermittlung der steuerbegünstigten Schifffahrtseinkünfte anders als nach früherer Rechtslage künftig nicht mehr vorgenommen werden müssen (BFH v. 24. 11. 83 IV R 74/80, BStBl. II 1984 S. 155). Gleichzeitig soll verhindert werden, daß die begünstigten Einkünfte höher sein können als die insgesamt zu versteuernden Einkünfte des betreffenden Schifffahrtsunternehmens.

Nebengeschäfte sind solche Geschäfte, die nicht den eigentlichen Zweck der unternehmerischen Betätigung ausmachen und sich auch nicht notwendig aus dem eigentlichen Geschäftsbetrieb ergeben, aber in seiner Folge vorkommen und nebenbei miterledigt werden (BFH v. 24. 11. 83 IV R 74/80 aaO).

Hilfsgeschäfte sind solche Geschäfte, die der Geschäftsbetrieb üblicherweise mit sich bringt und die die Aufnahme, Fortführung und Abwicklung der Haupttätigkeit erst ermöglichen. Sie stehen in einer funktionalen Beziehung zum Hauptgeschäft und können diesem auch zeitlich vorangehen (BFH v. 24. 11. 83 IV R 74/80 aaO).

Beispiele: Hilfsgeschäfte sind zB die Einstellung von Personal, das Anmieten von Geschäftsräumen, die Bereederung eigener Schiffe, die Anschaffung von Maschinen und Material sowie die Anschaffung oder Herstellung von Handelsschiffen für Zwecke des Satzes 2 (vgl. BFH v. 24. 11. 83 IV R 74/80 aaO; FG Hamburg v. 28. 1. 85, EFG 1985 S. 449), aber auch die Finanzierung von Schiffsbauten oder Reparaturen. Kein Neben- oder Hilfsgeschäft ist dagegen die Veräußerung einer Beteiligung an einem Schifffahrtsunternehmen, das Handelsschiffahrt im internationalen Verkehr betreibt (FG Bremen v. 30. 1. 85, EFG 1985 S. 395) oder, wenn Anteile an einer Baureederei veräußert werden (OFD Hamburg v. 18. 6. 86, StEK § 34c Nr. 147; OFD Hannover v. 8. 8. 86, DStR 1987 S. 61; die Baureederei ist die Vorgesellschaft der künftigen Partreeder, die den Schiffsbauvertrag abschließt, vgl. DISSARS/DISSARS, RIW 1997 S. 754).

Unmittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb oder der Vercharterung von Handelsschiffen: Erforderlich ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang (BFH v. 24. 11. 83 IV R 74/80 aaO unter 2. b aa). Damit werden auch Geschäfte erfaßt, die sich auf die Aufnahme, die Fortführung und die Abwicklung des Betriebs beziehen (OFD Kiel v. 10. 4. 97, FR 1997 S. 743; OFD Hamburg v. 18. 6. 86, StEK § 34c Nr. 147 und OFD Hannover v. 8. 8. 86, DStR 1987 S. 61). Zum Betrieb von Handelsschiffen gehört ferner jede Tätigkeit, die unmittelbar oder mittelbar durch den Zweck, Personen oder Güter per Schiff zu befördern, ausgelöst wird (BFH v. 11. 4. 90 I R 163/87, BStBl. II S. 783). Nicht nur diejenigen Einkünfte werden erfaßt, die durch den Einsatz im Verkehr mit oder zwischen ausländ. Häfen veranlaßt sind, sondern auch die Aufwendungen während der Ballast-, Leer- und Reparaturzeiten (vgl. BFH v. 11. 4. 90 aaO) und ebenso Zinseinnahmen oder Aufwendungen zur Finanzierung des Erwerbs oder der Herstellung von Schiffen oder für Reparaturen (BFH v. 24. 11. 83 IV R 74/80 aaO).

150 c) Veräußerung von im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffen (Satz 3 Var. 3)

Veräußerung: „Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr“ und damit zu den begünstigten Einkünften gehört „die Veräußerung von im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffen“ (Satz 3 Var. 3). Zum Verhältnis zu § 34 s. Anm. 131.

Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einem Schifffahrtsunternehmen fällt nicht darunter – auch nicht soweit dieses den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand hat (PUHL, DB 1988, 1917; vgl. auch BFH v. 26. 3. 87 IV R 65/85, BStBl. II S. 564).

Im internationalen Verkehr betrieben: Die Veräußerung ist nur begünstigt, wenn das Schiff tatsächlich für Zwecke des Satzes 2 eingesetzt war. Eine diesbezügliche Absicht bei der Anschaffung oder Herstellung des Schiffs genügt nicht (vgl. aber BFH v. 28. 4. 83 IV R 122/79, BStBl. II S. 566).

151–152 Einstweilen frei.

3. Definition der ausländischen Einkünfte (Sätze 4 und 5)

a) Bei ausschließlichem Betrieb im internationalen Verkehr: 80 vH des Gewinns (Satz 4)

153

Bei ausschließlichem gewerblichem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr bilden 80 vH des daraus erzielten Gewinns die Bemessungsgrundlage des ermäßigten Steuersatzes.

Gesetzliche Fiktion: Sätze 4 und 5 fingieren („gelten“) zum Zwecke der Vereinfachung 80 vH der Einkünfte, die ein Gewerbebetrieb aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr iSv. Satz 2 erzielt, als ausländische iSv. Satz 1; davon abgesehen ist es unerheblich, ob und inwieweit die begünstigte Tätigkeit tatsächlich im In- oder im Ausland ausgeübt wird (vgl. BFH v. 11. 4. 90 I R 163/87, BStBl. II S. 783).

Gewerbebetrieb: Begünstigt durch Abs. 4 sind nur Gewerbebetriebe mit ihrem nach allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Vorschriften ermittelten gewerblichen Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Nr. 2, §§ 4 ff., §§ 15 ff.).

Ausschließlicher Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr: Ein solcher ausschließlicher Betrieb liegt vor, wenn das Unternehmen nur Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt, mithin nur Einnahmen erzielt und/oder mit Aufwendungen belastet ist, die durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr veranlaßt sind; sonst gelangt allenfalls Satz 5 zur Anwendung (s. Anm. 156).

► *Einnahmen* aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr sind Fracht-, Passage-, Zeit- und Reisechartereinnahmen sowie Bereederungsgebühren, wenn der Empfänger aufgrund seiner Gesamttätigkeit als Reeder anzusehen ist (nicht aber Korrespondentreeder- und Vertragsreedergebühr), Erlöse aus gastronomischen oder sonstigen Einrichtungen an Bord von passagierbefördernden Schiffen einschl. der Einnahmen aus Kantinenbetrieben für die Besatzung, ferner Entgelte für nicht gewerbsmäßig (gelegentliche) durchgeführte Bergungen oder Hilfeleistungen, soweit die Bergung (Hilfeleistung) während einer Fracht-(Passage-) oder Ballastreife erfolgt ist; s. ergänzend Anm. 149 und § 49 Anm. 427.

▷ *Einsatz von Schiffen für den eigenen Betrieb:* Wird die Beförderung nicht gegenüber anderen erbracht, sondern das Schiff für den eigenen Betrieb des Stpfl. eingesetzt, so liegen mangels entsprechender Frachteinnahmen keine Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr vor (BMF v. 5. 4. 76, BStBl. I S. 261, Tz. 5).

▷ *Nachträgliche Betriebseinnahmen:* Unter Abs. 4 fällt auch die Abwicklung von im laufenden Geschäft entstandenen Vorgängen, zB der Eingang wertberechtigter Forderungen, Auflösung von Rückstellungen, Kursgewinne, Auflösung von Rücklagen nach § 6 b (OFD Kiel v. 10. 4. 97, FR 1997 S. 743; OFD Hamburg v. 18. 6. 86, StEK § 34 c Nr. 147 und OFD Hannover v. 8. 8. 86, DStR 1987 S. 61).

► *Ausgaben* sind hier sämtliche durch den Betrieb der Schiffe veranlaßte Aufwendungen und nicht etwa nur die anteilig auf die Seereisetage, also die aktiven Einsatztage entfallenden (FG Hamburg v. 14. 8. 87, EFG 1988 S. 25, rkr.).

▷ *Vorweggenommene und nachträgliche Betriebsausgaben:* Ein Veranlassungszusammenhang kann sowohl bei Aufwendungen zur Aufnahme der begünstigten Tätigkeit als auch nach Beendigung der eigentlichen Tätigkeit bestehen (OFD Hamburg v. 18. 6. 86 und OFD Hannover v. 8. 8. 86 jeweils aaO). Den begünstigten Gewinn mindern daher Aufwendungen aus der Anschaffung oder der Herstel-

lung von Handelsschiffen, sofern sie im Jahr ihrer Indienststellung die Voraussetzungen des Abs. 4 erfüllen (BFH v. 24. 11. 83 IV R 74/80, BStBl. II 1984 S. 155; vgl. auch BMF v. 5. 4. 76 aaO Tz. 6); keine Minderung des begünstigten Gewinnes tritt ein, wenn das Schiff vor Indienststellung veräußert wird; s. ergänzend Anm. 149.

▷ *Bewertungsfreiheit nach § 82 f EStDV*: Sonderabschreibungen nach Maßgabe des § 82 f EStDV (abgeschafft, § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG idF d. JStG 1997) mindern den begünstigten Gewinn (BFH v. 8. 3. 73 IV R 59/70, BStBl. II S. 610; BMF v. 5. 4. 76 aaO Tz. 6; vgl. näher OFD Hamburg v. 25. 7. 73, StEK EStG § 34 c Nr. 57; s. auch Anh. 7 zu § 7 a).

► *Ehegatten*: Bei der Zusammenveranlagung ist die Steuerermäßigung auf den Saldo der von beiden Ehegatten erzielten Einkünfte iSd. Abs. 4 anzuwenden; Verluste eines Ehegatten sind mit Gewinnen des anderen auszugleichen (R 212 e EStR 1996; FinMin. Nds. v. 31. 7. 96, FR 1996 S. 686).

► *Personengesellschaften*: Erfüllt eine PersGes. die Voraussetzungen des Abs. 4, dann gehören zum begünstigten Gewinn auch die Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 der Gesellschafter/Mitunternehmer dieser PersGes. (BFH v. 11. 3. 92 XI R 57/89, BStBl. II S. 798). Bei den damit abgegoltenen Leistungen braucht es sich nicht um eine nach Abs. 4 begünstigte Tätigkeit zu handeln (BFH v. 11. 3. 92 aaO). Nicht zum begünstigten Gewinn rechnen indes Sondervergütungen für die Überlassung von der Beteiligung des Gesellschafters (als Sonderbetriebsvermögen II) dienenden Wirtschaftsgütern (o. V., HFR 1992 S. 627). Nicht begünstigt sind ferner Vergütungen des Korrespondentreeders, dem die Geschäftsführung/Vertretung der Partenreederei übertragen ist (§ 492 HGB) und für sog. Vertragsreeder, die nicht unmittelbar Mitreeder (= Mitunternehmer) der Partenreederei sind, selbst wenn Mitreeder der Partenreederei an der Korrespondentreederei beteiligt sind (BFH v. 26. 3. 87 IV R 65/85, BStBl. II S. 564; o. V., HFR 1987 S. 518; OFD Hannover v. 27. 9. 91, StEK § 34 c Nr. 160).

80 vom Hundert des gewerblichen Gewinns: Dieser prozentuale Anteil am gewerblichen Gewinn gilt bei ausschließlichem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr kraft gesetzlicher Fiktion als ausländ. Einkünfte iSd. Satzes 1.

154–155 Einstweilen frei.

156 b) Bei nicht ausschließlichem Betrieb im internationalen Verkehr: 80 vH des „entfallenden“ Gewinns (Satz 5)

Gemischter Betrieb: Ist Gegenstand eine Gewerbetriebs nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, so ist zunächst der Teil des Gewinns abzugrenzen, „der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt.“ Zu dessen Umfang gilt das zu Satz 4 Ausgeführte.

► *Aufteilung gemischter Betriebseinnahmen und -ausgaben*: Betriebseinnahmen und -ausgaben, die sowohl durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr als auch durch andere gewerbliche Tätigkeiten (einschließlich des Einsatzes von Handelsschiffen, die die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 2 nicht erfüllen) veranlaßt sind, müssen aufgeteilt werden.

▷ *Einnahmen* sind „schiffsbezogen“ aufzuteilen, sofern beim Betrieb mehrerer Handelsschiffe nicht jedes die Voraussetzungen des Abs. 4 erfüllt.

▷ *Ausgaben* können im Verhältnis der Einnahmen des begünstigten zu denen des nicht begünstigten Bereichs aufgeteilt werden, sofern kein unmittelbarer wirt-

schäftlicher Veranlassungszusammenhang mit begünstigten Einnahmen besteht.

► *Personengesellschaften*: Sondervergütungen sind anders als im Falle des Abs. 4 Satz 4 nur begünstigt, soweit die nach Satz 2 begünstigte Tätigkeit der Gesellschaft gefördert wird (o. V., HFR 1992 S. 627).

Gesonderte Ermittlung als materielle Voraussetzung (Satz 5 Halbs. 2): Bei Gewerbebetrieben, die nicht ausschließlich den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand haben, ist materielle Voraussetzung der Steuervergünstigung, daß der Gewinn gesondert ermittelt wird, der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt (Satz 5 Halbs. 2). Betriebseinnahmen und -ausgaben aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr müssen dafür in den Büchern klar und einwandfrei dem begünstigten Teil zugeordnet (BMF v. 5. 4. 76, BStBl. I S. 261, Tz. 7), mithin gesondert von den anderen Einkünften schriftlich festgehalten sein (vgl. BFH vom 26. 10. 88, X R 25/87, BFH/NV 1988 S. 571). Hat der Stpfl. mehrere gemischte Betriebe und beantragt er für alle die Vergünstigung, dann müssen die begünstigten Einkünfte aller gemischten Betrieben gesondert ermittelt sein (BMF v. 5. 4. 76 aaO Tz. 1).

Einstweilen frei.

157–160

IV. Anwendung auf Schiffe zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten (Satz 6) 161

Bedeutung der Regelung: Satz 6 ist ebenfalls eine Steuersubvention. Nach Auffassung des Gesetzgebers stehen solche Schiffe in gleicher Weise wie die im internationalen Verkehr eingesetzten Handelsschiffe im internationalen Schiffs-wettbewerb (vgl. BTDrucks. 7/5310 S. 21 und BTDrucks. 7/1722 S. 13).

Die Umschreibung in Satz 6 ist abschließend und läßt die Begriffsbestimmung „Handelsschiffe in internationalen Verkehr“ des Satzes 2 unberührt (BFH v. 28. 3. 84 I S 17/83, BStBl. II S. 566).

Eigene oder gecharterte Schiffe:

► *Seeschiffe*: Die Begünstigung wird nur für den Einsatz von Seeschiffen (s. § 49 Anm. 432) gewährt, wie aus dem gesetzlichen Erfordernis der Eintragung derselben in ein (inländ.) Seeschiffsregister zu schließen ist. Nicht erforderlich ist, daß es sich um Beförderungszwecken dienende Handelsschiffe handelt, da Satz 2 von der Regelung des Satzes 6 ausdrücklich ausgenommen ist.

► *Eigen oder gechartert*: s. dazu Anm. 142.

Im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen und die Flagge der Bundesrepublik führend: s. Anm. 144.

In diesem Wirtschaftsjahr überwiegender Einsatz außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer: Das Tatbestandesmerkmal „überwiegend“ bezieht sich auf beide Verwendungsarten (Aufsuchen von Bodenschätzen sowie Vermessung von Energielagerstätten), die ggf. zusammenzufassen sind; s. im übrigen sinngemäß Anm. 145.

„Außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer“ ist im völkerrechtlichen Sinn zu verstehen. Bei beiden Verwendungsarten ist Einsatz außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer erforderlich.

Zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden:

► *Aufsuchung von Bodenschätzen*: Begünstigt ist das Aufsuchen (Exploration oder Voruntersuchungen) von Bodenschätzen (insbes. Gas und Erdöl), nicht aber das Gewinnen derselben (vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG, § 2a Abs. 2 EStG).

► *Unter dem Meeresboden* bezieht sich nicht nur auf die Vermessung von Energielagerstätten, sondern ebenso auf das Aufsuchen von Bodenschätzen (FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34c Rn. 223).

Sinngemäße Anwendung der Sätze 1 und 3–5:

► *Ermäßigter Steuersatz auf 80 vH des begünstigten Gewinns*: Bei Erfüllung der Voraussetzungen des Satzes 6 kommt der ermäßigte Steuersatz nach Maßgabe des Satzes 1 auf 80 vH des gewerblichen Gewinns aus dem Einsatz der Schiffe zur Aufsuchung von Bodenschätzen und/oder zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden zur Anwendung (Satz 6 iVm. Satz 4 oder 5).

► Die Vercharterung für Zwecke des Satzes 6 ist ebenfalls begünstigt, wenn die Schiffe vom Vercharterer dafür ausgerüstet worden sind (Satz 6 iVm. Satz 3 Var. 1).

► *Neben- und Hilfseschäfte sowie die Veräußerung* von für Zwecke des Satzes 6 eingesetzter Schiffe gehören ebenfalls zu den begünstigten Einkünften (Satz 6 iVm. Satz 3 Var. 2 und 3).

► *Gesonderte Gewinnermittlung*: Sind Gegenstand eines Gewerbebetriebs nicht ausschließlich die vorgenannten Zwecke, dann ist Voraussetzung der Steuervergünstigung, daß der darauf entfallende Gewinn gesondert ermittelt wird (Satz 6 iVm. Satz 5).

162–170 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5:

Erlaß oder Pauschalierung der auf ausländische Einkünfte entfallenden deutschen Einkommensteuer

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

171 1. Überblick zu Abs. 5

Systematik: Abs. 5 ermächtigt die zuständigen Finanzbehörden zu den dort genannten Steuerrechtsfolgen (ganzer oder teilweiser Steuererlaß oder Steuerpauschalierung) nur,

- wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist (Alt. 1) oder
- die Anwendung des Abs. 1 (Anrechnungsmethode) besonders schwierig ist (Alt. 2).

Keine Ermächtigung: Abs. 5 stellt keine Ermächtigung dar, eine Milderungsregel erst zu schaffen, sondern enthält bereits die Milderungsregel (BFH v. 13. 1. 66 IV 166/61, BStBl. III S. 556).

Auffangtatbestand: Abs. 5 ist Auffangtatbestand für die Fälle, in denen die primär vom Gesetzgeber vorgesehenen Regelungen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung (DBA, Steueranrechnung, Abzug der ausländ. Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte) nicht zu sachgerechten, außenwirtschaftlich erwünschten Ergebnissen führen (BVerfG v. 19. 4. 78 2 BvL 2/75, BStBl. II S. 548; BFH v. 14. 6. 91 VI R 185/87, BStBl. II S. 926) oder die Anwendung des Abs. 1 besonders schwierig ist.

172 Einstweilen frei.

2. Verhältnis von Abs. 5 zu anderen Vorschriften

173

Verhältnis zur Verfassung: Abs. 5 ist mit dem Grundgesetz vereinbar, soweit die ermächtigten Finanzbehörden die auf ausländ. Einkünfte entfallende deutsche ESt. ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen können, wenn es (Alt. 1) aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist (BVerfG v. 19. 4. 78 2 BvL 2/75, BStBl. II S. 548; aA BFH v. 13. 1. 66 IV 166/61, BStBl. III S. 556 und v. 10. 7. 70 VI R 48/67, BStBl. II S. 728; LÜDICKE, Steuerermäßigung bei ausländ. Einkünften, 1985 S. 77 ff.) oder (Alt. 2) die Anwendung des Abs. 1 besonders schwierig ist (so BFH v. 13. 1. 66 und 10. 7. 70 aaO). Bei verfassungskonformer Auslegung anhand der Vorgaben des BVerfG dürfte sich jedoch die Ermächtigung des Abs. 5 zumindest bei der 1. Alt. inzwischen auf Null reduzieren (s. Anm. 176).

Verhältnis zu einem DBA: Abs. 5 gilt uE nicht bei ausländ. Einkünften aus einem DBA-Staat (anders die hM). Seine frühere Auffangfunktion (vgl. BVerfG v. 19. 4. 78 2 BvL 2/75 aaO) hat Abs. 5 verloren, weil hier gem. Abs. 6 Sätze 2 und 3 idF d. StÄndG 1980 (s. o. Anm. 2) mit Wirkung ab VZ 1980 genauso die damals vom BVerfG vermißte Abzugsmethode zur Anwendung kommen kann (vor allem dann, wenn das DBA die Doppelbesteuerung nicht vermeidet) und dadurch die möglichen Nachteile der Anrechnungsmethode vermieden werden (vgl. auch BFH v. 27. 3. 91 I R 180/87, BFH/NV 1992 S. 248). In jedem Fall gilt Abs. 5 dann nicht, wenn das DBA die betreffenden ausländ. Einkünfte von der inländ. Besteuerung freistellt (BFH v. 11. 9. 87 VI R 19/84, BStBl. II S. 856 und v. 27. 3. 91 I R 180/87, BFH/NV 1992 S. 248).

Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung: Abs. 5 ist auf die der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) unterliegenden Zwischeneinkünfte nicht anwendbar (BFH v. 20. 4. 88 I R 197/84, BStBl. II S. 983; BMF v. 2. 12. 94, BStBl. I 1995 SonderNr. 1, Tz. 12. 2. 3).

3. Verfahrensfragen

174

Kein Antrag: Eine Maßnahme nach Abs. 5 hat nach der gesetzlichen Regelung anders als eine solche nach Abs. 2 oder 4 keinen Antrag des Stpfl. zur materiellen Voraussetzung; die zuständigen Finanzbehörden können daher auch von Amts wegen tätig werden. Der Auslandstätigkeitserlaß (BMF v. 31. 10. 83, BStBl. I S. 470, Anhang 29 LStH 1996, dort Abschn. VI.) und der Pauschalierungserlaß (BMF v. 10. 4. 84, BStBl. I S. 252, Anhang 26 EStH 1997, dort Tz. 2), entsprechend den Grundsätzen zu § 34c Abs. 2, verlangen davon abweichend einen Antrag. Dieses Antragserfordernis ist indes ohne materielle Rechtswirkung (GOSCH, DStZ 1988 S. 136).

Grundlagenbescheid: Die Entscheidung nach Abs. 5, die entfallende deutsche ESt. zu erlassen oder zu pauschalieren, ist ein verselbständigter Teil des Veranlagungsverfahrens iS eines Grundlagenbescheids (§ 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO), der das FA nicht hindert, die Veranlagung im übrigen durchzuführen, bevor über die Anwendung des Abs. 5 entschieden wird (§ 155 Abs. 2 AO; BFH v. 13. 1. 66 IV 166/61, BStBl. III S. 556 und v. 9. 12. 87 II R 212/82, BStBl. II 1988, 309; GOSCH, DStZ 1988 S. 136; aA FLICK/WASSERMAYER/BECKER, § 34 c Rn. 238).

► *Grundlagenbescheid auch bei Delegation:* Am Charakter als Grundlagenbescheid ändert sich uE auch dann nichts, wenn die Entscheidungsbefugnis von der obersten Landesfinanzbehörde auf das für die EStFestsetzung zuständige FA übertragen wurde. Die Entscheidung kann in diesem Fall entsprechend § 163

Abs. 1 Satz 3 AO mit der Steuerfestsetzung verbunden werden. Die Auffassung der Gesetzesbegründung zu der durch das StÄndG 1992 eingeführten Delegationsbefugnis, die Entscheidung solle in diesem Fall unselbständiger Teil der Steuerfestsetzung sein (vgl. BTDrucks. 12/1108 S. 61), kommt im Gesetz nicht zum Ausdruck. Vor allem bleibt die Entscheidung nach wie vor eine Ermessensentscheidung, bei der zwar ab 1996 kein zweigleisiges außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren mehr besteht, die aber vom FG nur begrenzt nachgeprüft werden kann und sonach der gegen Steuerbescheide zulässigen Anfechtungsklage nicht zugänglich ist (vgl. § 100 Abs. 2, § 102 FGO).

► *Verjährung*: UE unterliegt der Erlaß einer Entscheidung nach Abs. 5 unmittelbar keiner gesetzlichen Verjährungsvorschrift. Denkbar erscheint allerdings, die Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) entsprechend § 181 Abs. 1 und 5 AO oder über eine entsprechende Anwendung des § 155 Abs. 1 Satz 3 AO eingreifen zu lassen (so im Ergebnis OFD Hannover v. 25. 10. 93, StEK EStG § 34c Nr. 168). Hingegen ist nach Auffassung von GOSCH, DStZ 1988 S. 136 bereits dann keine Durchführung eines Verfahrens nach Abs. 5 mehr möglich, wenn die EStFestsetzung bestandskräftig ist und nicht mehr unter Vorbehalt der Nachprüfung steht. Würde der Antrag jedoch vorher gestellt, aber erst nach Bestandskraft oder Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung entschieden, dann gilt nach Auffassung von GOSCH (aaO) § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Verhältnis zu § 163 AO: Abs. 5 stellt eine Billigkeitsregelung (BFH v. 20. 4. 88 I R 197/84, BStBl. II S. 88) dar, die in den Verfahrensfolgen § 163 AO vergleichbar und diesem gegenüber *lex specialis* ist (GOSCH, DStZ 1988 S. 136; s. auch § 50 Anm. 326 f.). Ein Antrag nach § 163 AO kann daher ggf. in einen solchen nach Abs. 5 umgedeutet werden. Neben einem abgeschlossenen Verfahren nach Abs. 5 bleibt uE aber kein Raum mehr für ein Billigkeitsverfahren nach § 163 AO, wenn dafür wiederum Gründe des Abs. 5 geltend gemacht werden (anders BFH v. 18. 8. 87 VIII R 297/82, BStBl. II 1988 S. 139).

Rechtsschutz:

► *Zuständigkeit der obersten Landesbehörde*: Gegen die Ablehnung einer Maßnahme nach Abs. 5 ist – ohne vorheriges Einspruchsverfahren – gegen die oberste Behörde Verpflichtungsklage (Vornahmeklage) zu erheben, auch wenn deren Entscheidung allein durch das FA bekanntgemacht wurde (§ 40 Abs. 1 und 2, § 47 Abs. 1 Satz 2 FGO; § 44 FGO iVm. § 348 Abs. Nr. 3 AO; BFH v. 9. 12. 87 II R 212/82, BStBl. II 1988, 309). Denn die Ablehnung ist ein gesonderter Verwaltungsakt (§ 118 AO).

► *Zuständigkeit einer nachgeordneten Landesfinanzbehörde*: Entsprechendes gilt bei Ablehnung durch eine beauftragte nachgeordnete Behörde, indes ist die Klage gegen diese zu richten und zusätzlich zuvor ein Einspruchsverfahren durchzuführen. Vor 1996 war stattdessen der Rechtsbehelf der Beschwerde gegeben, auch wenn die Versagung mit der Steuerfestsetzung verbunden war (Nds. FG v. 6. 10. 83, EFG 1984 S. 194, rkr.; OFD Hannover v. 17. 6. 92, StEK EStG § 34c Nr. 163). Die Ablehnung durch eine funktionell unzuständige Behörde ist aufzuheben (vgl. BFH v. 9. 12. 87 II R 212/82 aaO; aA BFH v. 7. 3. 79 I R 145/76, BStBl. II S. 527; s. Anm. 180), ebenso eine Einspruchsentscheidung des FA wegen LStHaftung im Zusammenhang mit dem Montage- bzw. Auslandstätigkeitserlaß, die vor der Entscheidung der zuständigen obersten Landesbehörde erging (Nds. FG v. 6. 10. 83, EFG 1984 S. 194, rkr.).

► *Bestandskraftwirkung*: Wird die Ablehnung einer Maßnahme nach Abs. 5 nicht angefochten, ist ein nochmaliger Antrag (zum selben Sachverhalt) unzulässig (OFD Hannover v. 25. 10. 93, StEK EStG § 34c Nr. 168).

► *Feblende Zustimmung des BMF*: Diese könnte nur durch das Gericht (sonst wäre der Rechtsschutz unvollkommen) und nur dann ersetzt werden, wenn aufgrund einer Ermessensreduzierung auf Null ein Anspruch des Stpfl. auf eine Maßnahme nach Abs. 5 bestünde (ebenso GOSCH, DStZ 1988 S. 136); letzteres dürfte in der Praxis kaum der Fall sein. Eine gesonderte Klage gegen das BMF auf Erteilung der Zustimmung ist uE nicht zulässig, da es sich um einen verwaltungsinternen Vorgang handelt (ebenso GOSCH, DStZ 1988 S. 136).

Einstweilen frei.

175

II. Tatbestandsvoraussetzungen für Pauschalierung und Erlaß

1. Zweckmäßigkeit aus volkswirtschaftlichen Gründen (Abs. 5 Alt. 1)

176

Die Zweckmäßigkeit aus volkswirtschaftlichen Gründen ist nur dann gegeben, wenn die Steuerbegünstigung der deutschen Außenwirtschaft dient (BVerfG v. 19. 4. 78 2 BvL 2/75, BStBl. II S. 548). Das kann je nach volkswirtschaftlicher Gesamtsituation insbesondere der Fall sein, wenn dadurch Kapitalinvestitionen deutscher Unternehmen im Ausland gefördert oder diese damit bei Konkurrenzsituationen mit Wettbewerbern im Ausland unterstützt werden (BMF in BVerfG v. 19. 4. 78 2 BvL 2/75 aaO; vgl. dazu auch FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34c Rn. 283 ff.). Abs. 5 ist hier auf Ausnahmefälle beschränkt, die im Hinblick auf ihre Abhängigkeit von jeweiligen handels- und wirtschaftspolitischen Maßnahmen eine schnelle, auf den Einzelfall bezogenen entlastende Reaktion der Finanzbehörden erfordern und die der Gesetzgeber von der Natur der Sache selbst her zu treffen außerstande ist (BVerfG v. 19. 4. 78 aaO).

► *Keine Steuerbegünstigung für andere Zwecke*: Eine Erlaß nach Abs. 5 kommt daher nicht in Betracht, wenn ein Arzt für einen humanitären Einsatz in einem ausländ. Staat Einkünfte erzielt (FG Bremen v. 12. 1. 96, EFG 1996 S. 322, rkr.).

► *Gewinnberichtigungen nach § 1 AStG*: Die Steuer auf solche Gewinnberichtigungen, die aufgrund unentgeltlicher oder teilentgeltlicher technologischer Dienstleistungen an Tochtergesellschaften in Entwicklungsländern vorzunehmen sind, kann gem. Abs. 5 Alt. 2 erlassen werden, wenn die Vergütungen aufgrund dortiger gesetzlicher Verbote nicht gezahlt werden durften (vgl. OFD Koblenz v. 10. 8. 95, StEK AStG § 1 Nr. 7).

► *Rechtspolitische Überlegungen*: Die Behörden sind bei verfassungskonformer Auslegung des Abs. 5 gehalten, ihr Ermessen iSd. Gesetzeszwecks anzuwenden; danach erfüllt Abs. 5 Alt. 1 lediglich eine Auffangfunktion für den Fall, daß die zunächst vom Gesetzgeber vorgesehenen Lösungen (DBA, Anrechnungsmethode nach Abs. 1) nicht zu gerechten, volkswirtschaftlich erwünschten Ergebnissen führen (BVerfG v. 19. 4. 78 2 BvL 2/75 aaO). Das dürfte ab dem VZ 1980, dh. nach Zulassung des Abzugs von der Bemessungsgrundlage wahlweise anstelle der Anrechnung (Abs. 2, Abs. 6 Satz 2 und 3, s. o. Anm. 2) nicht mehr zu befürchten sein, so daß die Ermächtigung des Abs. 5 Alt. 1 entbehrlich erscheint. Übergangslösungen bis zum Abschluß eines DBA, die bisher aufgrund des Abs. 5 ergingen, könnten ebensogut nach § 163 AO getroffen werden.

177 **2. Anwendung des Absatzes 1 besonders schwierig (Abs. 5 Alt. 2)**

Tatsächliche Schwierigkeiten: Die besonderen Schwierigkeiten bei der Anwendung der Anrechnungsmethode nach Abs. 1 dürfen nicht im rechtlichen Bereich (wegen der rechtlichen Kompliziertheit des Abs. 1) liegen, sondern müssen im (rechts-)tatsächlichen Bereich liegen. Denn der Gesetzgeber wird nicht einerseits rechtlich komplizierte Vorschriften (wie den Abs. 1) erlassen und andererseits von der Anwendung entbinden. Die erforderlichen tatsächlichen Schwierigkeiten können auch nicht in der Ermittlung der ausländ. Einkünfte liegen, da diese – wie bei der Veranlagung ausländ. Einkünfte allgemein üblich – vom Stpfl. zu erklären und nach deutschem Recht zu beurteilen sind (vgl. BFH v. 1. 10. 92 I B 42–43/92, BFH/NV 1993 S. 156; aA BFH v. 13. 1. 66 IV 166/61, BStBl. III S. 556 und v. 10. 7. 70 VI R 48/67, BStBl. II S. 728).

Besonders schwierig könnte allenfalls angesichts der „Vielfalt der anzuwendenden ausländ. Steuersysteme“ die Beurteilung sein, ob die anzurechnende ausländ. Steuer der deutschen ESt. entspricht (vgl. BFH v. 13. 1. 66 IV 166/61 aaO). Ein weiterer Anwendungsfall könnte vorliegen, wenn sich die anrechenbare ausländ. Steuer nicht ermitteln läßt, weil sie zB zusammen mit anderen Steuern durch eine einheitliche Pauschale abgegolten ist (BLÜMICH/KRABBE, § 34 c Rn. 90).

178 Einstweilen frei.

III. Rechtsfolgen**1. Ermessensentscheidung der obersten Finanzbehörden der Länder oder der von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des BMF**179 **a) Ermessen**

Aus der Verwendung des Wortes „können“ in Abs. 5 folgt, daß der Steuererlaß oder die Pauschalierung nach Maßgabe der Vorschrift im Ermessen der zuständigen Finanzbehörden steht (st. Rspr., zB BFH v. 14. 6. 91 VI R 185/87, BStBl. II S. 926).

Umfang des Ermessens: Bei sinngemäßer Übertragung der Entscheidung des GemS-OGB v. 19. 10. 71 3/70, BStBl. II 1972 S. 603 zu § 227 AO umfaßt das Ermessen der zuständigen Finanzbehörde auch die Beurteilung der unbestimmten Begriffe, ob eine Maßnahme nach Abs. 5 aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung des Abs. 1 besonders schwierig ist (s. Anm. 176 f.; aA FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34 c Rn. 240).

Rechtsfolgen:

► *Anspruch auf fehlerfreie Ermessensausübung:* Der Stpfl. hat außer bei Vorliegen einer Ermessensbindung nur einen Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung der zuständigen Behörde (vgl. § 5 AO und § 102 FGO). Eine ablehnende Entscheidung muß die Ermessenserwägungen auch hinsichtlich der vorgenannten unbestimmten Begriffe der volkswirtschaftlichen Zweckmäßigkeit oder der besonders schwierigen Anwendung des Abs. 1 darlegen (vgl. BFH v. v. 13. 1. 66 IV 166/61, BStBl. III S. 556; Nds. FG v. 6. 10. 83, EFG 1984 S. 194, rkr.).

► *Ermessensbindung:* Der Stpfl. hat einen Anspruch auf die Steuervergünstigung, soweit die zuständigen Behörden ihr Ermessen durch Verwaltungsvorschriften gebunden haben, es sei denn die Verwaltungsvorschriften sind durch die gesetzlichen Voraussetzungen des Abs. 5 nicht gedeckt (BFH v. 14. 6. 91 VI R 185/87 aaO; zur Ermessensbindung allgemein zB BFH v. 31. 10. 90 I R 3/86, BStBl. II

1991 S. 610 unter B. 3.). Letzteres ist uE inzwischen beim Auslandstätigkeitserlaß und Pauschalierungserlaß der Fall (s. Anm. 190). Abs. 5 dürfte ohnehin der Ermessensbindung durch abstrakt-generelle Regelungen wie Verwaltungsvorschriften nicht zugänglich sein, denn diese sind keine auf den Einzelfall bezogene entlastende Reaktionen, die das BVerfG für die Anwendung des Abs. 5 verlangt (vgl. BVerfG v. 19. 4. 78 2 BvL 2/75, BStBl. II S. 548).

b) Die zuständigen Finanzbehörden

180

Zuständig für die Entscheidung nach Abs. 5 sind die obersten Finanzbehörden der Länder oder – seit der Ergänzung des Abs. 5 durch das StÄndG 1992 mit Wirkung ab VZ 1992 – innerhalb der Grenzen der Delegation die von ihnen beauftragten Finanzbehörden, zB das zuständige VeranlagungsFA.

Beauftragung bedeutet dabei uE die einseitige Übertragung der Entscheidungszuständigkeit auf eine der obersten Landesbehörde nachgeordnete Behörde.

Keine originäre Ablehnungskompetenz: Vor dem VZ 1992 bzw. ohne Beauftragung war bzw. ist die sachlich-funktionell unzuständige Behörde auch nicht zur sachlichen Ablehnung eines Antrags nach Abs. 5 befugt (BFH v. 9. 12. 87 II R 212/82, BStBl. II 1988 S. 309; v. 10. 7. 70 VI R 48/67, BStBl. II 1970 S. 728 und v. 13. 1. 66 IV 166/61, BStBl. III 1966 S. 556; Hess. FG v. 12. 5. 82, EFG 1983 S. 130, rkr.; GOSCH, DStZ 1988 S. 136; o. V., HFR 1988 S. 62; aA BFH v. 7. 3. 79 I R 145/76, BStBl. II S. 527). Eine Entscheidung wäre gem. § 125 AO nichtig (so GOSCH aaO).

Ausschließliche Zuständigkeit: Solange es an einer Beauftragung fehlt, ist die oberste Landesfinanzbehörde allein zuständig, nach Übertragung nur noch die beauftragte Finanzbehörde, allerdings nur innerhalb der Grenzen der Delegation (jeweils nach Zustimmung des BMF). Sonst würde das Ziel der (durch das StÄndG 1992 eingeführten) Delegationsbefugnis verfehlt, im „Interesse von Bürgern und Verwaltung Übersichtlichkeit und Einheitlichkeit des Besteuerungsverfahrens“ zu verbessern (so die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 12/1108 S. 61). Das FA ist jedoch befugt, die Entscheidung der obersten Landesbehörde bekanntzugeben (GOSCH, DStZ 1988 S. 136).

Übertragungsfälle: Die Entscheidungen nach Abs. 5 innerhalb der Voraussetzungen des Auslandstätigkeitserlasses (s. dort Abschn. VI und Anm. 191) und des Pauschalierungserlasses (s. dort Tz. 1 und Anm. 192) sind aufgrund der Abstimmung dieser BMF-Schreiben mit den obersten Finanzbehörden der Länder den Finanzämtern übertragen. Davon abgesehen ist zB in NRW die Ablehnung eines Antrages nach Abs. 5 der OFD übertragen (FinMin. NRW v. 11. 2. 94, StEK AO 1977 § 227 Nr. 129).

Zustimmung des BMF: Diese muß nicht im Einzelfall gegenüber der zuständigen Finanzbehörde erfolgen, sondern kann auch allgemein erteilt sein (vgl. BFH v. 10. 7. 70 VI R 48/67 aaO). So gilt die Zustimmung des BMF bei Vorliegen der Voraussetzungen des Pauschalierungserlasses (dort Tz. 1, s. Anm. 192) allgemein als erteilt. Davon wird man auch beim Auslandstätigkeitserlaß (s. Anm. 191) ausgehen können.

2. Die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer

181

Die Ermächtigung des Abs. 5 gilt nur für die auf ausländ. Einkünfte entfallende ESt.

Ausländische Einkünfte: Diese bestimmen sich ausschließlich nach § 34 d (BFH v. 14. 6. 91 VI R 185/87, BStBl. II S. 926).

Abs. 5 setzt ebenso wie Abs. 1–3 voraus, daß der Stpfl. mit ausländ. Einkünften einer ausländ. Besteuerung unterworfen wurde und mit denselben Einkünften auch einer Besteuerung im Inland unterliegt (BFH v. 20. 4. 88 I R 197/84, BStBl. II S. 88 unter II. 3; Hess. FG v. 12. 5. 82, EFG 1983 S. 130, im Erg. best. durch BFH v. 18. 8. 87 VIII R 297/82, BStBl. II 1988 S. 139).

Darauf entfallende deutsche Einkommensteuer: Nur die auf ausländ. Einkünfte entfallende ESt. kann ganz oder teilweise erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden. Sie ist in der Weise zu ermitteln, daß die sich bei der Veranlagung ergebende deutsche ESt. im Verhältnis dieser ausländ. Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird.

182–183 Einstweilen frei.

3. Ganzer oder teilweiser Erlaß oder Festsetzung in einem Pauschbetrag

184 a) Ganzer oder teilweiser Erlaß

Abs. 5 ermächtigt die zuständigen Finanzbehörden bei Vorliegen seiner Voraussetzung im Rahmen ihres Ermessens zu zwei unterschiedlichen Maßnahmen:

- den ganzen oder teilweiser Erlaß der auf die ausländ. Einkünfte entfallenden deutschen ESt. oder
- deren Festsetzung in einem Pauschbetrag (s. Anm. 185).

Erlaß iSd. Abs. 5 ist die volle oder teilweise Freistellung von der ESt. auf die betroffenen Einkünfte mit der Folge ihres endgültigen Erlöschens (vgl. § 163 Abs. 1 Satz 1 AO).

► *Ganzer Erlaß* bedeutet, daß die betroffenen ausländ. Einkünfte bei der EStFestsetzung unberücksichtigt bleiben. Insoweit ist Abs. 5 ein Relikt der früheren unilateralen Freistellung (s. Anm. 2).

► *Teilweiser Erlaß* bedeutet, daß die auf die betroffenen ausländ. Einkünfte entfallende ESt. gemildert wird. Die Ermittlung dieser entfallenden ESt. richtet sich nach den Grundsätzen des Abs. 1, da Abs. 5 gemäß seiner historischen Entwicklung dessen Ergänzung dient (vgl. BVerfG v. 19. 4. 78 2 BvL 2/75, BStBl. II S. 548; s. auch § 50 Anm. 339).

185 b) Festsetzung in einem Pauschbetrag

Die Ermächtigung zur Festsetzung der auf die ausländ. Einkünfte entfallenden ESt. in einem Pauschbetrag bedeutet, daß diese Einkünfte – vergleichbar §§ 40–40 b – bei der allgemeinen EStVeranlagung außer Ansatz bleiben können (vgl. § 40 Abs. 3 Satz 3) und stattdessen darauf mit Abgeltungswirkung eine gesonderte Steuer, der Pauschbetrag, erhoben wird (vgl. das Beispiel des Pauschalierungserlasses, s. Anm. 192). Der Pauschbetrag nach Abs. 5 darf den Betrag der an sich geschuldeten ESt. nicht überschreiten (BVerfG v. 19. 4. 78 2 BvL 2/75, BStBl. II S. 548) und muß dieser möglichst nahe kommen (BFH v. 13. 1. 66 IV 166/61, BStBl. III S. 556).

186–189 Einstweilen frei.

IV. Anwendungsfälle

1. Überblick

190

Anwendungsfälle des Abs. 5 sind vor allem der

- ▶ *Auslandstätigkeitserlaß* (BMF v. 31. 10. 83, BStBl. I S. 470, Anhang 29 LStH 1996, im folgenden: ATE) und der
- ▶ *Pauschalierungserlaß* (BMF v. 10. 4. 84, BStBl. I S. 252, Anhang 26 EStH 1997, im folgenden: PauschE).

Funktion der Erlasse: Beide haben lediglich ermessensleitende Funktion für die Entscheidungen der Finanzbehörden nach Abs. 5 Alt. 1 (volkswirtschaftliche Gründe) und keine Gesetzeswirkung. Weder der Auslandstätigkeitserlaß (oder der vorangehende Montageerlaß) noch der Pauschalierungserlaß sind abschließend in bezug auf Abs. 5; für darin nicht behandelte ausländ. Einkünfte kann dennoch eine Maßnahme nach Maßgabe des Abs. 5 in Betracht kommen (BFH v. 18. 8. 87 VIII R 297/82, BStBl. II 1988 S. 139, 140; FG Düsseldorf v. 29. 6. 92, EFG 1992 S. 673, rkr.).

Da Voraussetzung für Maßnahmen nach Abs. 5 Alt. 1 ist, daß eine schnelle, auf den Einzelfall bezogenen entlastende Reaktion der Finanzbehörden erforderlich ist, die der Gesetzgeber von der Natur der Sache selbst her zu treffen außerstande ist (BVerfG v. 19. 4. 78, 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978 S. 548), erscheint fraglich, ob die Regelungen des ATE und des PauschE inzwischen noch von Abs. 5 gedeckt sind.

Vgl. Hess. FG v. 12. 5. 82, EFG 1983 S. 130 (nur im Erg. best. durch BFH v. 18. 8. 87 VIII R 297/82, BStBl. II 1988 S. 139) und ausführlich Schl.-Holst. FG v. 13. 3. 86, EFG 1986 S. 347 (nur im Erg. best. durch BFH v. 11. 9. 87 VI R 64/86, BFH/NV 1988 S. 631).

Einen entsprechenden Versuch, den PauschE und den Vorgänger des ATE, den Montageerlaß, in das Gesetz zu übernehmen, enthielten §§ 104 und 106 des Entwurfs eines Dritten StReformG v. 9. 1. 74 (BTDrucks. 17/1470)

2. Auslandstätigkeitserlaß

191

Fundstelle: BMF v. 31. 10. 83, BStBl. I S. 470.

Schrifttum: KLÖCKNER, Steuerfreiheit nach dem Auslandstätigkeitserlaß, DB 1983 S. 2594; REINHART, Der Auslandstätigkeitserlaß, DB 1983 S. 2246; SCHIEBER in FLICK/WASSERMAYER/BECKER, Anhang zu § 34c Abs. 5, Stand: September 1986; DERS., Besteuerung des Auslandseinsatzes von Mitarbeitern deutscher Unternehmen, FR 1988 S. 261; DERS., Steuerfragen bei einer Tätigkeit im Ausland – Übersicht über die deutschen Lohnsteuer-Freistellungsmöglichkeiten, DStR 1991 S. 269; BÖCHER, Der Auslandstätigkeitserlaß – Inhalt und Stellung im Steuersystem, StWa. 1991 S. 201; GOLJENIA, Berücksichtigung von Unterbrechungen bei einer nach dem Auslandstätigkeitserlaß begünstigten Tätigkeit, IStR 1993 S. 421; FAJFK, Mitarbeiterentsendung ins Ausland, IStR 1995 S. 469.

Zweck des ATE (davor galt der nach Zielsetzung und Inhalt entsprechende sog. Montageerlaß, s. § 32b Anm. 31) ist nicht allein die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, sondern vor allem die Förderung der deutschen Exportwirtschaft, insbes. des Anlagenbaus und der vorbereitenden Beratungstätigkeit, um deren internationale Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten (BLÜMICH/KRABBE, § 34c Rn. 98; REINHARDT, DB 1983, 2246), oder die finanzielle Motivation von ArbN für eine Auslandstätigkeit (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 15102).

Freistellung: Nach Maßgabe des ATE ist bei ArbN (unbeschr. und beschr. Stpfl., s. § 50 Abs. 7) eines inländ. ArbG von der Besteuerung des Arbeitslohns abzusehen, den der ArbN aufgrund eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses für eine begünstigte Tätigkeit im Ausland erhält, die dort mindestens drei Monate ausgeübt wird. Abs. 5 führt insoweit – als Ausnahme innerhalb des § 34c – zu einer Steuerfreistellung.

► *Ausland:* Der Begriff „Ausland“ bestimmt sich für die ATE-Anwendung ausschließlich nach § 34d (BFH v. 14. 6. 91 VI R 185/87, BStBl. II S. 926). Der koordinierte Ländererlaß (FinSen. Hamburg v. 2. 7. 85, DStZ 1985 S. 259, StEK EStG § 34c Nr. 141), wonach der ATE im steuerrechtlichen Niemandsland, das nicht zu einem ausl. Staat gehört (zB Antarktis), entsprechend anzuwenden ist, ist nicht durch Abs. 5 gedeckt (BFH v. 14. 6. 91 VI R 185/87, BStBl. II S. 926).

► *Keine der deutschen ESt. entsprechende ausländische Steuer:* Ein Nachweis, daß von dem Arbeitslohn im Tätigkeitsstaat eine der deutschen LSt. (ESt.) entsprechende Steuer erhoben wird, ist nicht erforderlich (Abschn. VI. 1. ATE). Damit entfällt nicht nur der für Abs. 1 und 2 erforderliche Nachweis der Steuerentsprechung, sondern vor allem der Nachweis, ob und in welcher Höhe eine ausl. Steuer auf die ausl. Einkünfte anfiel (FG Düsseldorf v. 29. 6. 92, EFG 1992 S. 673, rkr. zum Montageerlaß; BÖCHER, StWa. 1991 S. 201). Darin liegt – neben der Vermeidung einer EStVeranlagung (dazu BÖCHER, StWa. 1991 S. 201) – ein Vorteil der ATE-Freistellung gegenüber Anrechnung und Abzug nach Abs. 1 und 2.

► *ATE-ProgrVorb.:* Die Steuerfreistellung steht unter Progressionsvorbehalt. Dieser hat seine Rechtsgrundlage nicht in § 32b, sondern in § 34c Abs. 5 (so zutr. REINHART, DB 1985 S. 1316 gegen LÜDICKE, DB 1985 S. 78; s. näher § 32b Anm. 31).

► *Verhältnis zu Abs. 1 und 2:* Anrechnung oder Abzug nach Abs. 1 und 2 der auf die begünstigten ausl. Einkünfte entfallenden ausl. Steuer schließt der ATE aus, indem er den begünstigten Arbeitslohn als stfrei nach § 3c behandelt (Abschn. III. aE).

► *Verhältnis zu DBA/Abs. 6:* Der ATE (vgl. dort Abschn. V.3.) gilt nicht, wenn die Tätigkeit in einem Staat ausgeübt wird, mit dem ein DBA besteht, in das Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit einbezogen sind. Schließt das DBA die nichtselbständigen Einkünfte nicht ein, dient der ATE demnach als Auffangregelung.

► *Einzelheiten:* Nach einer endgültigen Rückkehr in das Inland kann durch eine Nachbearbeitung im Inland die Mindestverweildauer des Auslandstätigkeitserlasses (= drei Monate ununterbrochen in Nicht-DBA-Staaten) nicht mehr erreicht werden (FG München v. 3. 3. 93, EFG 1993 S. 522, rkr.). Der ATE ist auf von inländ. Universitäten an in das Ausland entsandte Doktoranden gezahlte Vergütungen nicht anwendbar (BMF v. 17. 6. 91, StEK EStG § 34c Nr. 159); s. im übrigen das Schrifttum zum ATE.

192 3. Pauschalierungserlaß

Fundstelle: BMF v. 10. 4. 84, BStBl. I S. 252.

Schrifttum: KRABBE, Der neue Pauschalierungserlaß, RIW 1985 S. 51; LÜDICKE, Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften, Köln 1985, FLICK/WASSERMAYER/BECKER, § 34c Rn. 258 ff.

Praktische Bedeutung: Zweck des PauschE ist es, für Tätigkeiten in ausl. Staaten Steuererleichterungen zu schaffen – insbesondere für Tätigkeiten in Entwicklungsländern, die häufig steuerliche Fördermaßnahmen ergriffen haben, die bei normaler deutscher Besteuerung und Anrechnung der ausl. Steuer nur

dem deutschen Fiskus zugutekommen (KRABBE, RIW 1985 S. 51; WIDMER, RIW/AWD 1976 S. 569). Um das Ergebnis eines abzuschließenden DBA nicht vorwegzunehmen, bleibt der PauschE allerdings in seiner Wirkung hinter einer DBA-Steuerfreistellung zurück (so KRABBE, RIW 1985 S. 51).

Inhalt:

► *Pauschal zu besteuernde Einkünfte:* Der PauschE gilt nur für unbeschr. Stpfl. und auf Antrag. Er läßt die pauschale Festsetzung der ESt. auf folgende laufende Einkünfte zu, sofern sie durch Betriebsvermögensvergleich (nach deutschem Steuerrecht) ermittelt sind (vgl. i. e. Tz. 2 ff. PauschE):

- aus Gewerbebetrieb für in einem ausländ. Staat befindliche Betriebsstätten,
- für Einkünfte aus der Beteiligung an ausländ. PersGes. im inländ. Betriebsvermögen und
- für bestimmte Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Anlagenbau, die in einer im ausländ. Staat unterhaltenen festen Einrichtung erzielt werden.

Die ausländ. Einkünfte müssen „aktive“ sein (s. Tz. 5 PauschE); der Betrieb von Handelschiffen im internationalen Verkehrs ist nicht begünstigt, da Abs. 4 eine besondere Regelung trifft (KRABBE aaO). Die pauschal besteuerten Einkünfte bleiben – ohne daß dies im PauschE ausdrücklich erwähnt ist – bei der EStVeranlagung außer Ansatz.

► *Berechnung der Pauschsteuer:* Die ESt. auf die pauschal zu steuernden Einkünfte beträgt einheitlich 25 vH der Einkünfte, höchstens 25 vH des zVE; ein ProgrVorb. ist nicht vorgesehen (zum Verhältnis PauschE und ProgrVorb. s. auch § 32 b Anm. 32).

► *Verhältnis zu Abs. 1 und 2:* Anrechnung oder Abzug ausländ. Steuer nach Abs. 1 und 2, die auf die pauschal besteuerten Einkünfte entfällt, schließt der PauschE aus (Tz. 8; s. Anm. 86). Nicht ausgeschlossen ist indes die Anrechnung oder der Abzug ausländ. Steuern, die auf andere als die pauschal besteuerten Einkünfte erhoben werden.

► *Verhältnis zu DBA:* Der PauschE gilt nicht für Einkünfte aus einem DBA-Staat (Tz. 10 PauschE).

Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 6: Anrechnung ausländischer Steuern bei Bestehen von Doppelbesteuerungsabkommen

A. Keine Anwendung der Abs. 1–3 bei DBA-Einkünften (Satz 1) 200

Grundsatz: Wenn die Einkünfte, auf die die ausländ. Steuer entfällt, aus einem ausländ. Staat stammen, mit dem ein DBA besteht, geht die DBA-Regelung den unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung oder Milderung der internationalen Doppelbesteuerung nach Abs. 1–3 vor (BFH v. 15. 3. 95 I R 98/94, BStBl. II S. 580; zum Stand der DBA vgl. Dok. 3 und die jeweils am Jahresbeginn im BStBl. I veröffentlichte Übersicht des BMF). Es muß sich dabei um ein DBA handeln, das sich auf Steuern vom Einkommen bezieht (FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34 c Rn. 297). Dann gilt im Grundsatz folgendes:

► *Freistellungsmethode:* Stellt das DBA die ausländ. Einkünfte von der deutschen Besteuerung frei, so ist dadurch die Doppelbesteuerung vermieden; es kommt

dann regelmäßig der ProgrVorb. zur Anwendung (vgl. § 32 b). Die DBA-Freistellung ist zwingend, der Stpfl. kann stattdessen keine andere, im Einzelfall günstigere Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wählen.

► *Anrechnungsmethode*: Stellt das DBA die ausländ. Einkünfte nicht frei, sieht es aber zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung der ausländ. Steuern vor, so gelten dafür vorrangig die Regeln des DBA und ergänzend Abs. 1 Sätze 2 und 3 (Ermittlung des Höchstbetrags der Anrechnung sowie der anrechenbaren ausländ. Steuer); anstelle der DBA-Anrechnung können die ausländ. Steuern nach Maßgabe des Abs. 6 Satz 2 iVm. Abs. 2 abgezogen werden.

► *Keine DBA-Vermeidung der Doppelbesteuerung*: Wenn das DBA die Doppelbesteuerung nicht vermeidet, dann sind Abs. 1 und 2 entsprechend anzuwenden (Abs. 6 Satz 3).

Vorbehaltlich der Sätze 2 und 3: Abs. 6 Satz 1 enthält einen (deklaratorischen) Vorbehalt zugunsten der Sätze 2 und 3 des Art. 6.

Stammen aus dem ausländischen Staat: Woher die Einkünfte iSd. Abs. 6 Satz 1 stammen, beurteilt sich uE nach dem jeweiligen DBA, da es insoweit um die Grenzen des DBA-Vorrangs geht, und nicht nach § 34 d (für letzteres FG Ba.-Württ. v. 19. 3. 97, EFG 1997 S. 984, rkr.; offengelassen in BFH v. 24. 3. 98 I R 38/97, FR 1998 S. 662). Nach DBA stammen die Einkünfte aus dem ausländ. Staat, wenn sie im DBA entweder als solche definiert sind oder diesem Staat ein Quellenbesteuerungsrecht zusteht (BFH v. 20. 12. 95 I R 57/94, BStBl. II 1996 S. 261). Einkünfte stammen in keinem Fall aus dem ausländ. Staat, wenn es an jedem ausländ. Anknüpfungspunkt fehlt (BFH v. 24. 3. 98 aaO).

DBA-Rückfallklauseln: Die sog. Rückfallklauseln in einigen DBA (Nr. 16 Buchst. d des Protokolls zum DBA-Italien 1989, Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981, Art. 23 Abs. 3 DBA-Neuseeland 1978, Art. 23 Abs. 2 DBA-USA 1989, Art. 23 Abs. 3 DBA-Norwegen 1991, Art. 23 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweden, Art. 23 Abs. 3 DBA-Dänemark), wonach Einkünfte nicht aus dem DBA-Staat stammen, wenn sie dort nicht besteuert werden, sind uE hier ohne Einfluß. Es bleibt uE beim Ausschluß der Abs. 1–3, auch wenn eine solche DBA-Rückfallklausel eingreift (s. aber Anm. 208). Denn diese potentielle Wirkung dieser neueren DBA-Klauseln wurde anscheinend nicht gesehen und wohl auch nicht beabsichtigt.

Verhältnis zu Abs. 4 und Abs. 5: Abs. 4, nicht aber Abs. 5 bleibt auch bei Bestehen einer DBA-Regelung (zur Steueranrechnung) anwendbar (s. Anm. 132 und 173).

201–203 Einstweilen frei.

B. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätze 2 und 3 und Abs. 2 bei DBA-Anrechnung (Satz 2)

204

I. Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer in einem DBA vorgesehen

DBA-Anrechnung: Soweit in einem DBA mit dem ausländ. Staat die Anrechnung einer ausländ. Steuer vorgesehen ist, ergeben sich die Voraussetzungen der Anrechnung primär aus der DBA-Regelung (H 212 d „Anrechnung“ EStH 1997). Dieser ist vorrangig zu entnehmen, wer zur Anrechnung befugt ist und was ausländ. Einkünfte sind (BFH v. 4. 6. 91 X R 35/88, BStBl. II 1992 S. 187; § 2 AO).

Anrechnung sehen DBA gewöhnlich vor bei ausl. Steuern auf passive Betriebsstateneinkünfte, Dividenden außerhalb des Schachtelprivilegs, Zinsen und Lizenzgebühren, Einkünften als Künstler oder Berufssportler oder als Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsmitglied einer ausl. Gesellschaft (vgl. zB BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, DBA, 1997, Art. 23 A/23 B OECD-MustAbk. Rn. 217).

Das Muster einer DBA-Anrechnungs-Regel findet sich in Art. 23A Abs. 2, Art. 23B OECD-MustAbk. (dazu und zu den Regelungen der jeweiligen DBA vgl. zB BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, DBA, 1997; DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, 1997 (Loseblatt); VOGEL, DBA, 3. Aufl. 1996; jeweils zu Art. 23 A/23 B OECD-MA).

Entsprechung der anrechenbaren ausländischen Steuer: Abkommensrechtlich anrechenbar sind nur die ausl. Steuern, auf die sich das Abkommen bezieht (vgl. Art. 2 OECD-MustAbk.). Andernfalls kommt nur eine Maßnahme nach Abs. 6 Satz 3 in Betracht.

Festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer: Diese Voraussetzungen sind nur dann für die DBA-Anrechnung erforderlich, wenn das jeweilige DBA Entsprechendes verlangt. Abs. 1 Satz 1 gilt – wie aus Abs. 6 Sätzen 1 und 2 hervorgeht – hier nicht (BFH v. 15. 3. 95 I R 98/94, BStBl. II S. 580).

► *Nur die (festgesetzte und) gezahlte* ausl. Steuer kann zB nach Art. 23 B Abs. 1 a OECD-MustAbk. angerechnet werden (vgl. WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, MustAbk. Art. 23A Rn. 95).

► *Bei Abzugssteuern* kann kein Steuerbescheid verlangt werden, wenn ein solcher im anderen Vertragsstaat üblicherweise nicht ergeht, sondern nur eine Steueranmeldung zu erfolgen hatte (BFH v. 5. 2. 91 I R 9/90, BStBl. II 1992 S. 607).

► *Fiktive Steueranrechnung nach DBA:* Ist in einem DBA die Anrechnung fiktiver ausl. Steuern vorgesehen (s. Anm. 214), dann bedarf es keiner Festsetzung sowie Zahlung und auch keiner Anmeldung der anzurechnenden ausl. Steuer.

Einzelfragen:

► *Schweizerische Abzugsteuern bei Grenzgängern:* Diese sind nicht bei der Steuerfestsetzung, sondern entsprechend § 36 EStG anzurechnen (vgl. Art. 15 Abs. 3 DBA-Schweiz; H 212 b EStH 1997).

► *Die Anrechnung von „Steuerzugschriften“* auf ausgeschüttete Dividenden französischer KapGes. ist ebenfalls entsprechend § 36 und nicht bei der Steuerfestsetzung vorzunehmen (vgl. OFD Frankfurt v. 29. 4. 94, FR 1994 S. 446).

II. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätzen 2 und 3 und Abs. 2 auf die nach dem DBA anzurechnende ausländische Steuer

1. Überblick

205

Satz 2 verweist zur näheren technischen Durchführung der DBA-Anrechnung auf Abs. 1 Sätze 2 und 3 und läßt neben der DBA-Anrechnung den Abzug der ausl. Steuer nach Abs. 2 zu.

Auf Abs. 1 Satz 1 wird hingegen nicht verwiesen; dessen Regeln sind nur anwendbar, soweit Abs. 1 Sätze 2 und 3 auf ihn verweisen (BFH v. 4. 6. 91 X R 35/88, BStBl. II 1992 S. 187).

Einstweilen frei.

206

207 2. Entsprechende Anwendung auf die nach dem DBA anzurechnende ausländische Steuer

Entsprechende Anwendung des Abs. 1 Sätze 2 und 3 und des Abs. 2 bedeutet, daß diese nur maßgeblich sind, soweit es mit dem jeweiligen DBA vereinbar ist (MANKE, DStZ 1980 S. 323).

Auf die nach dem DBA anzurechnende ausländische Steuer: Es darf nicht mehr ausländ. Steuer angerechnet werden, als dem Quellenstaat dem Grunde und der Höhe nach in Übereinstimmung mit dem DBA abstrakt zusteht (BFH v. 15. 3. 95 I R 98/94, BStBl. II S. 580 mit Anm. F. HEY, FR 1995 S. 819). Deshalb ist regelmäßig nur die in Übereinstimmung mit dem DBA erhobene und nicht zu erstattende ausländ. Steuer anzurechnen (H 212 d EStH 1997 [Anrechnung]; OFD Berlin v. 18. 1. 94, StEK DoppBest. Allgemein Nr. 119). Verstößt der andere Vertragsstaat gegen das DBA, muß sich der Stpfl. dort gegen seine Besteuerung wenden (vgl. das Bsp. bei F. W., IStR 1996 S. 340). Versäumt der Stpfl. die Erstattungsfrist, geht dies zu seinen Lasten (BFH v. 15. 3. 95 aaO H 212 d „Anrechnung“ EStH 1997).

Bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sind folglich nur die nach den abkommensrechtlich vereinbarten Sätzen erhobenen Quellensteuern anrechenbar, die der ausländ. Staat auf diese Einkünfte erheben darf (H 212 d EStH 1997 [Anrechnung]). Eine Übersicht über die Abzugsteuersätze und die Ermäßigungsansprüche der wichtigsten DBA enthält zB der Leitfaden zur Besteuerung ausländ. Einkünfte, FinMin. Schl.-Holst. v. 12. 4. 96, StEK EStG § 1 Nr. 58, Anlage 2. Nicht anzurechnen sind ausländ. Quellensteuern auf Einkünfte, die dem Quellenstaat nach den Zuteilungsnormen des DBA nicht zustehen (BFH v. 15. 3. 95 I R 98/94 aaO; H 212 d Sätze 3 und 4 EStH 1997 [Anrechnung]).

208 3. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 2 und 3 (Technische Durchführung der DBA-Anrechnung)

Entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 2: Die Anrechnung ist der Höhe nach – wie im Falle des Abs. 1 – auf die deutsche Steuer begrenzt, die auf die ausländ. Einkünfte entfällt (Anm. 79–93 gelten entsprechend).

Ergänzend gilt folgendes:

► „Diese ausländischen Einkünfte“ iSd. Abs. 1 Satz 2 sind hier nur solche, die nach Maßgabe des DBA aus dem ausländ. Staat stammen und grundsätzlich der DBA-Anrechnung unterliegen (BFH v. 20. 12. 95 I R 57/94, BStBl. II 1996 S. 261). In die Höchstbetragsrechnung fließen daher nur die in das DBA-Anrechnungsverfahren einbezogenen Einkünfte und nicht die Gesamteinkünfte aus diesem Vertragsstaat ein (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 15.13). Einzubeziehen können auch solche Einkünfte sein, die im Ausland keiner Besteuerung unterlagen (BFH v. 20. 12. 95 aaO).

Einkünfte stammen zwar nicht aus dem DBA-Staat, wenn und soweit sie von einer sog. DBA-Rückfallklausel (s. Anm. 200) erfaßt werden (vgl. BFH v. 5. 2. 92 I R 158/90, BStBl. II S. 660 und v. 11. 6. 96 I R 8/96, BStBl. II 1997 S. 117; aA VOGEL, IStR 1997, Beihefter zu Heft 24). Solche Einkünfte sind indes – vorbehaltlich des jeweiligen DBA – nicht in das DBA-Anrechnungsverfahren und damit nicht in die Höchstbetragsberechnung einzubeziehen, erhöhen also nicht das Anrechnungsvolumen (OFD Düss. v. 11. 12. 96, StEK Doppelbest. Allgemein Nr. 150; OFD Münster v. 22. 1. 97, FR 1997 S. 503).

► *Ansatz der „Nettoeinkünfte“*: Bei der Höchstbetragsberechnung insbes. im Falle ausländ. Quellenbesteuerung (von Dividenden, Zinsen usw.) sind die (Netto-) Einkünfte (dh. nach Abzug der Aufwendungen) selbst dann anzusetzen, wenn die ausländ. Steuer gemäß dem DBA auf den Bruttobetrag (Einnahmen ohne Abzug von Aufwendungen) erhoben wurde; dies ist abkommensrechtlich regelmäßig zulässig (vgl. BFH v. 16. 3. 94 I R 42/93, BStBl. II S. 799 mit Anm. O. V., HFR 1994 S. 658 und Anm. DB, IStR 1994 S. 504; BRENNER, DSz 1995 S. 97; PILTZ, IStR 1995 S. 71 und BFH v. 8. 4. 97 I R 68/96, FR 1997 S. 648 mit Anm. KEMPERMANN; zur Einkünfteabgrenzung vgl. auch BFH v. 9. 4. 97 I R 178/94, BStBl. II S. 657 mit Anm. KRAMER, IStR 1998 S. 15 sowie OFD Frankfurt v. 29. 8. 95, FR 1996 S. 41). Einkünfte aus Dividenden und Zinsen sind dabei so abzugrenzen, wie sie bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzusetzen wären (BFH v. 16. 3. 94 aaO).

► *Fiktive Steueranrechnung*: Die Anrechnungshöchstgrenze gilt auch, soweit in einem DBA die fiktive Anrechnung einer ausländ. Steuer auf die deutsche ESt. vorgesehen ist.

► *EG-Recht*: Der EGV verlangt keine Anrechnung über den inländ. Steuerbetrag hinaus (EuGH v. 12. 5. 98 Rs. C-336/96 – Gilly –, IStR 1998 S. 336). Nach EuGH v. 12. 5. 98 aaO widerspricht die Anrechnungsbeschränkung auf die entfallende inländ. Steuer insbesondere nicht Art. 220 EGV, weil diese Vertragsbestimmung keinen unmittelbar geltenden Rechtssatz aufstellen will (s. auch DAUTZENBERG, DB 1997 S. 1354).

Entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 3: Die ausländ. Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im VZ bezogenen Einkünfte entfallen (s. Anm. 94).

Vereinbarkeit mit DBA:

► *Ausdrücklicher DBA-Vorbehalt oder Übereinstimmung mit der DBA-Regelung*: Die Anwendung einseitiger Regeln ist ohne weiteres zulässig, soweit deren Anwendung im DBA ausdrücklich zugelassen ist oder mit der DBA-Regelung übereinstimmt. Der ersten Alternative entsprechend regelt zB Art. 23 Abs. 2 DBA-USA die Anrechnungsmethode „unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländ. Steuern“ (ebenso zB Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz, vgl. dazu BFH v. 20. 12. 95 I R 57/94, BStBl. II 1996 S. 261; vgl. ferner zu zahlreichen DBA BFH v. 16. 3. 94 I R 42/93, BStBl. II S. 799). Die Höchstbetragsregelung des Satzes 2 iVm. Abs. 1 Satz 2 ist insoweit eine zulässige ausfüllende Ergänzung der Höchstbetragsregelungen in Art. 23 A Abs. 2 Satz 2 und Art. 23 B Abs. 1 Satz 2 OECD-MustAbk. (WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, MustAbk. Art. 23A Rn. 107).

► *Keine DBA-Regelung*: Enthält das DBA keine Regelung über die technische Durchführung der Anrechnung, dann gilt ebenfalls Satz 2 iVm. Abs. 1 Sätzen 2 und 3 (vgl. Nr. 32, 60 und 62 des amtlichen Kommentars zum OECD-MustAbk.; aA MÖSSNER, DSzJG 8 [1985], S. 135, 163: die technischen Modalitäten sind dem Kontext der DBA-Regelung zu entnehmen).

► *Abweichende DBA-Regelung*: Die DBA-Regelung ist vorrangig, wenn und soweit sie von den nationalen Regelungen abweicht, auf die Satz 2 verweist, zumindest wenn die DBA-Regelung neuer ist als Satz 2 (ebenso BLÜMICH/KRABBE, § 34c Rn. 121).

Einstweilen frei.

209–210

4. Entsprechende Anwendung von Abs. 2 (Steuerabzug)

211 a) Abzugsmethode statt DBA-Anrechnung

Wahlweiser Abzug der ausländischen Steuern: Sieht ein DBA die Anrechnung ausländ. Steuern vor, kann dennoch auf Antrag der Abzug der ausländ. Steuern nach Abs. 2 beansprucht werden (R 212 d EStR 1996; zum Antrag s. Anm. 107). Der Antrag auf Abzug kann nur (einheitlich) für sämtliche Einkünfte aus dem DBA-Staat und die nach dem Abkommen anrechenbaren Steuern gestellt werden (vgl. die Gesetzesbegründung zu § 34c idF d. StÄndG 1980, BTDrucks. 8/3648 S. 21).

Vereinbarkeit mit DBA: Ein solcher Abzug ist zwar in den DBA-Regeln zur Anrechnung ausländ. Steuern nicht vorgesehen, erscheint aber mit dem DBA vereinbar, da der Abzug nur auf Antrag erfolgt und der Stpfl. es damit in der Hand hat, die für ihn günstigere Regelung zu wählen (BLÜMICH/KRABBE, § 34c Rn. 124).

212–213 Einstweilen frei.

214 b) Ausschluß des Abzugs fiktiver Steuern (Satz 2 Halbs. 2)

Anrechnung fiktiver (Quellen-)Steuern: Nach zahlreichen DBA (zB mit Argentinien, Brasilien, China, Indien usw.) sind – als indirekte Entwicklungshilfe für diese Länder – fiktive (dh., nicht oder nicht in dieser Höhe tatsächlich gezahlte) ausländ. Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und teilweise auf Lizenzgebühren auf die deutsche ESt. anzurechnen; die ausländ. Quellensteuern gelten mit einem bestimmten Prozentsatz der Einnahmen als gezahlt (vgl. Einf. ESt. Anm. 101 und 155 sowie BMF v. 12. 5. 98, BStBl. I S. 554 und zB BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, DBA, 1997, Art. 23 A/23 B OECD-Must-Abk. Rn. 260 ff.; DENKL, RIW 1979 S. 321 und WAGNER, StBp. 1996 S. 298). Zu den Anrechnungsnachweisen vgl. BMF v. 12. 5. 98 aaO. Zur Frage, in welcher Höhe fiktive Quellensteuern bei Zinseinnahmen aus festverzinslichen Wertpapieren anzurechnen sind, wenn bei Erwerb Stückzinsen gezahlt und beim Verkauf solche vereinnahmt wurden s. BMF v. 8. 10. 96, BStBl. I S. 1190 und WEIDMANN, IStR 1998 S. 176.

Kein Abzug nach Abs. 2: Einen Abzug fiktiver ausländ. Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte (anstatt der DBA-Anrechnung) schließt Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2 aus. Der Ausschluß hat seine Ursache darin, daß die Anrechnung fiktiver Steuerbeträge aufgrund von DBA in der Vergangenheit gezielt zur Steuerersparnis genutzt wurde (BTDrucks. 12/5764 S. 21 f. und WAGNER, StBp. 1996 S. 298).

► **Zeitliche Abgrenzung:** Der Abzug ist grds. ab VZ 1994 ausgeschlossen (§ 52 Abs. 1). Wenn das den Einkünften zugrundeliegende Rechtsgeschäft (zB Darlehensvertrag, Wertpapierkauf oder Lizenzvertrag) durch den Stpfl. vor dem 11. 11. 93 (Tag des BT-Gesetzesbeschlusses) abgeschlossen worden ist, ist der Abzug fiktiver Steuern erst ab dem VZ 1996 ausgeschlossen (§ 52 Abs. 25 a; vgl. dazu OFD Frankfurt v. 21. 9. 95, FR 1996 S. 43). Wird für solche „Altgeschäfte“ zulässig der Abzug beantragt, darf fiktive Quellensteuer auf Einkünfte aus „Neugeschäften“ trotz des Gebots der einheitlichen Wahlrechtsausübung angerechnet werden; das Abzugsrecht für Altgeschäfte wird dadurch nicht beeinträchtigt (OFD Frankfurt aaO).

► *Ausnahmen:* In Höhe eines tatsächlich gezahlten ausländ. Quellensteuerbetrags bleibt das Wahlrecht erhalten (Leitfaden der FinVerw. zur Besteuerung ausländ. Einkünfte, FinMin. Schl.-Holst. v. 12. 4. 96, StEK EStG § 1 Nr. 58 Anhang 1 Tz. 3). Bei Abzug der tatsächlich gezahlten Steuer ist eine Anrechnung des Differenzbetrags zwischen tatsächlich gezahlter und als gezahlt geltender ausländ. Steuer nicht zulässig (Leitfaden aaO).

Die zwingende Anrechnung fiktiver Quellensteuern hindert – entgegen dem Erfordernis der einheitlichen Ausübung des Antragsrechts (R 212c Satz 1 EStR 1996, s. Anm. 107) – nicht den wahlweisen Abzug sonstiger ausländ. Steuern (dh. anderer als fiktiver Quellensteuer) aus demselben Staat (Leitfaden aaO).

Einstweilen frei.

215–217

C. Auffang-Regelung bei mangelnder DBA-Entlastung (Satz 3)

I. Überblick

218

Satz 3 erklärt die unilaterale Anrechnung ausländ. Steuern auf die deutsche ESt. nach Abs. 1 und (wahlweise) den Abzug der ausländ. Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte nach Abs. 2 für entsprechend anwendbar. Die Regelung ist als Rückausnahme zu Abs. 6 Satz 1 erforderlich, weil danach diese Maßnahmen für ausländ. Einkünfte aus DBA-Staaten nicht gelten.

II. Voraussetzungen

1. Bei Einkünften aus einem DBA-Staat

219

DBA-Staat: Es muß sich um Einkünfte aus einem ausländ. Staat handeln, mit dem Deutschland ein DBA geschlossen hat (zum Stand der DBA vgl. Dok. 3 und die jeweils am Jahresbeginn im BStBl. I veröffentlichte Übersicht des BMF). Bei Nicht-DBA-Staaten kommen Abs. 1 und 2 direkt zur Anwendung.

Einkünfte aus einem DBA-Staat: Die Frage, wann Einkünfte aus diesem Staat stammen, beantwortet sich für Abs. 3 uE nach dem jeweiligen DBA und nicht nach § 34d.

2. Keine Beseitigung der Doppelbesteuerung nach den Vorschriften dieses DBA (Alt. 1)

220

Die Doppelbesteuerung darf nicht bereits durch das DBA vermieden werden; nur für diesen Fall ist eine Auffang-Lösung notwendig. Die Regelung ist Nachfolgerin des § 68g Abs. 2 EStDV aF.

Doppelbesteuerung: Zum Begriff der Doppelbesteuerung s. Anm. 1; er ist gesetzlich nicht definiert. Satz 3 regelt nicht die Vermeidung der sog. wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (s. dazu Nr. 1f. des amtlichen Kommentars zum OECD-MustAbk.).

Nach den Vorschriften dieses DBA: Satz 3 hilft nur, wenn die Abkommensregelung des DBA, aus dem die Einkünfte stammen, (abstrakt) auf keine Beseitigung der Doppelbesteuerung angelegt ist; nicht aber, wenn es im Einzelfall aufgrund des Verhaltens des Stpfl. (etwa durch Fristversäumnis) zu einer doppelten Besteuerung kommt (BFH v. 15. 3. 95 I R 98/94, BStBl. II S. 580). Wird für die betreffenden Einkünfte durch eine Kombination von Steuererstattungsan-

spruch und Anrechnung die Doppelbesteuerung abstrakt beseitigt, greift Satz 3 nicht ein (BFH v. 15. 3. 95 aaO).

Führt die unterschiedliche Anwendung von DBA durch die Vertragsstaaten insbes. bei Qualifikations- oder Zurechnungskonflikten zu einer Doppelbesteuerung, so ist diese durch ein Verständigungsverfahren oder nach Satz 3 (nicht aber nach Abs. 5 im Billigkeitsweg) zu lösen (ebenso BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, DBA, Art. 23 A/23 B OECD-MustAbk. Rn. 213; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34 c Rn. 304 ff.; aA BLÜMICH/KRABBE, § 34 c Rn. 127). Insoweit wird die Doppelbesteuerung iSd. Satzes 3 nicht nach den Vorschriften des DBA beseitigt, da diese die Auslegung nach dem Recht des jeweiligen Anwendungsstaats zulassen, mithin eine Divergenz in Kauf nehmen. Eine abkommenswidrige Besteuerung im Quellenstaat kann hingegen nicht nach Satz 3 neutralisiert oder gemildert werden (FM NRW v. 16. 12. 94 S 1300 – 122 – V C 1, Tz. 6 zit. bei BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, DBA, Art. 23 A/23 B OECD-MustAbk. Rn. 213).

Nicht beseitigt: Dieses Tatbestandsmerkmal ist gegeben, wenn es trotz abgeschlossener DBA zu einer doppelten Besteuerung von Einkünften aus diesem Staat kommt, weil das DBA keine Regelung zu bestimmten Einkünften enthält und dort auch eine Auffangklausel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für nicht ausdrücklich geregelte Einkünfte fehlt. Das kann der Fall sein, wenn das DBA nicht alle Einkünfte erfaßt (zB, wenn nur ein Abkommen über Luftfahrt- und Schifffahrtseinkünfte existiert); dann gilt der DBA-Vorrang nur für die erfaßten Einkünfte (FLICK/WASSERMEYER/BECKER, § 34 c Rn. 297). Das DBA beseitigt die Doppelbesteuerung aber auch dann nicht, wenn es eine in diesem Staat erhobene, der deutschen ESt. entsprechende Steuer nicht erfaßt (s. Anm. 224).

Einzelfälle des Abs. 6 Satz 3: Folgende ausländ. Steuern sind nach Abs. 6 Satz 3 iVm. Abs. 1 oder 2 anzurechnen oder abzuziehen:

- die *argentinische Steuer* auf Gewinnüberweisungen (vgl. VOGEL, DBA, 3. Aufl. 1996, Art. 23 Rn. 180),
- die *brasilianische Steuer* auf übermäßige Überweisungen (VOGEL aaO),
- die *irische „Capital Gains Tax“*, die nicht in Art. 1b DBA-Irland erfaßt ist, aber der deutschen ESt. entspricht (FinMin. NRW v. 10. 6. 88, DStR 1988 S. 553),
- die *portugiesische Erbersatzsteuer*, da sie im Hinblick auf ihre Erhebungsform der deutschen ESt. entspricht (BMF v. 17. 1. 92, StEK DoppBest. Portugal Nr. 5),
- *rumänische Steuern* auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer rumänischen OHG oder KG, da das DBA dazu keine Bestimmung (auch keine Auffangklausel) enthält (BMF v. 1. 10. 97, BStBl. I S. 863),
- die *Schweizer ESt.* auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von eigengenutzten Wohnungen in der Schweiz, die gem. § 52 Abs. 21 durch Ansatz des Mietwerts ermittelt werden (OFD Düss. v. 10. 7. 91, StEK Doppelbest. Schweiz Nr. 77),
- die *US-Abzugsteuer auf Sozialversicherungsrenten* (BMF v. 28. 11. 85, BStBl. I S. 702).

221–223 Einstweilen frei.

224 3. Kein Bezug des DBA auf eine Einkommensteuer dieses Staates (Alt. 2)

Einkommensteuer dieses Staates: Es muß sich um Einkünfte aus dem DBA-Staat und eine darauf entfallende ESt. im DBA-Staat handeln, die aber nicht von diesem DBA-Staat erhoben wird. Denn einige DBA erfassen nicht alle Steuern

vom Einkommen, die im anderen Vertragsstaat erhoben werden, zB werden ESt. von US-Bundesstaaten nicht vom DBA-USA erfaßt (BLÜMICH/KRABBE, § 34c Rn. 126).

Die zweite Alternative des Satzes 3 gilt nicht für die Belastung mit anderen als ESt. ausländ. Staaten, da es sich hierbei nicht um eine (zu vermeidende) Doppelbesteuerung handeln würde.

Systematik: Diese zweite Alternative des Satzes 3 ist letztlich ein Unterfall der ersten und nach heutigem Verständnis entbehrlich.

Sie ist Nachfolgeregelung des bis VZ 1979 geltenden § 68g Abs. 3 EStDV aF (MANKE, DStZ 1980 S. 323). Bezog sich das DBA nicht auf ausländ. Steuern vom Einkommen, die in einem DBA-Staat erhoben wurden, war danach die Abzugsmethode nach § 68f EStDV entsprechend anzuwenden, welche für nicht der deutschen ESt. entsprechende ausländ. ESt. galt. Nach § 68a EStDV entsprach aber eine ausländ. ESt. nicht der deutschen ESt., wenn sie von einer Untergliederung des ausländ. Staats erhoben wurde. Dieses Verständnis ist überholt (s. Anm. 62 und 119).

III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung der Anrechnungs- oder Abzugsmethode nach Abs. 1 oder 2 225

Liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen (s. Anm. 219–224) vor, ist entweder die Anrechnung ausländ. Steuern auf die deutsche ESt. möglich (Abs. 1) oder aber – wahlweise – der Abzug der ausländ. Steuern bei der Einkünfteermittlung (Abs. 2).

Einstweilen frei.

226–230

Erläuterungen zu Abs. 7: Verordnungsermächtigungen

I. Verordnungsermächtigung über die Anrechnung ausländischer Steuern, wenn die ausländischen Einkünfte aus mehreren fremden Staaten stammen (Abs. 7 Nr. 1) 231

Aufgrund dieser Ermächtigung wurde § 68a EStDV erlassen, der die Pro-Staat-Begrenzung des Abs. 1 regelt (sog. per-country-limitation, s. Anm. 90).

II. Verordnungsermächtigung über den Nachweis über die Höhe der festgesetzten und gezahlten ausländischen Steuern (Abs. 7 Nr. 2) 232

Diese Ermächtigung wurde durch § 68b EStDV ausgefüllt, wonach der Stpfl. den Nachweis über die Höhe der ausländ. Einkünfte und über die Festsetzung und Zahlung der ausländ. Steuern durch Vorlage entsprechender Urkunden zu führen hat, von denen eine beglaubigte Übersetzung verlangt werden kann. Vgl. im einzelnen Anm. 74.

233

**III. Verordnungsermächtigung über die Berücksichtigung
ausländischer Steuern, die nachträglich erhoben
und zurückgezahlt werden (Abs. 7 Nr. 3)**

Darauf beruhte § 68 c EStDV, der mit Wirkung ab VZ 1996 durch das JStG v. 11. 10. 95 aufgehoben wurde, weil man eine solche Regelung aufgrund der Vorschriften der AO für entbehrlich hielt. Die entsprechende Verordnungsermächtigung in § 34c Abs. 7 Nr. 3 wurde indes belassen. Vgl. Anm. 71.