

V. Steuerermäßigungen

1. Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften

§ 34c

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch StVergAbG v. 16.5.2003
(BGBl. I 2003, 1095; BStBl. I 2003, 321)

(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, 34 und 34b ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. ³Bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die ausländischen Einkünfte nicht zu berücksichtigen, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht nicht besteuert werden. ⁴Gehören ausländische Einkünfte der in § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art zum Gewinn eines inländischen Betriebes, sind bei ihrer Ermittlung Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzuziehen, die mit den diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ⁵Die 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) (weggefallen)

(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 bis 5 nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen,

mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht.² Soweit in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer vorgesehen ist, sind Absatz 1 Satz 2 bis 5 und Absatz 2 entsprechend auf die nach dem Abkommen anzurechnende ausländische Steuer anzuwenden; bei nach dem Abkommen als gezahlt geltenden ausländischen Steuerbeträgen sind Absatz 1 Satz 3 und Absatz 2 nicht anzuwenden.³ Absatz 1 Satz 3 gilt auch dann entsprechend, wenn die Einkünfte in dem ausländischen Staat nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit diesem Staat nicht besteuert werden können.⁴ Wird 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.⁵ Absatz 3 ist anzuwenden, wenn der Staat, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, Einkünfte besteuert, die nicht aus diesem Staat stammen, es sei denn, die Besteuerung hat ihre Ursache in einer Gestaltung, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen, oder das Abkommen gestattet dem Staat die Besteuerung dieser Einkünfte.

(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. Thorsten **Kuhn**, Rechtsanwalt und Steuerberater,
 Bouffier Kuhn & Partner, Wiesbaden
 Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Kumpf**,
 Deere & Company, Mannheim

Inhaltsübersicht

| |
|-----------------------------------|
| Allgemeine Erläuterungen zu § 34c |
|-----------------------------------|

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|---|
| I. Grundinformation zu § 34c | 1 | | IV. Verhältnis des § 34c zu anderen Vorschriften |
| II. Rechtsentwicklung des § 34c | 2 | | 16 |
| III. Bedeutung des § 34c | 6 | | V. Verfahrensfragen des § 34c |
| | | | 31 |

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Anrechnung ausländischer Steuern**

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 | 45 | | |
| B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 | | | |
| I. Kein Bestehen eines DBA | 49 | | |
| II. Unbeschränkt Steuerpflichtiger | | | |
| 1. Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige | 50 | | |
| 2. Folgen bei beschränkter Steuerpflicht | 51 | | |
| III. Heranziehung mit ausländischen Einkünften zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden ausländischen Steuer in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen | | | |
| 1. Ausländische Einkünfte | 58 | | |
| 2. Heranziehung zu einer ausländischen Steuer | 61 | | |
| 3. Ausländische Steuer, die der deutschen Einkommensteuer entspricht | 62 | | |
| 4. Heranziehung in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen | 64 | | |
| IV. Festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer | | | |
| 1. Festgesetzte Steuer | 71 | | |
| 2. Gezahlte Steuer | 72 | | |
| 3. Keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegend | 73 | | |
| 4. Nachweis der ausländischen Einkünfte und Steuern (§ 68b EStDV) | 74 | | |
| C. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 | | | |
| I. Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt | | | |
| | | 1. Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer | 79 |
| | | 2. Anrechenbare ausländische Steuer | 80 |
| | | 3. Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt | 81 |
| | | II. Ermittlung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 2) | |
| | | 1. Überblick | 86 |
| | | 2. Die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – nach den §§ 32a, 32b, 34 und 34b ergebende deutsche Einkommensteuer | 87 |
| | | 3. „Dieser ausländischen Einkünfte“ | 89 |
| | | 4. „Zur Summe der Einkünfte“ | 90 |
| | | III. Ermittlung der ausländischen Einkünfte (Abs. 1 Sätze 3 und 4) | |
| | | 1. Grundsätze der Ermittlung | 91 |
| | | 2. Keine Berücksichtigung von Einkünften, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht nicht besteuert werden (Abs. 1 Satz 3) | 92 |
| | | 3. Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen, die mit bestimmten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Abs. 1 Satz 4) | 93 |
| | | IV. Ermittlung der anzurechnenden ausländischen Steuern (Abs. 1 Satz 5) | 97 |

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Abzug ausländischer Steuern statt Anrechnung**

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| <p>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 103</p> <p>II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2</p> <p>1. Kein Bestehen eines DBA 104</p> | | <p>2. Möglichkeit der Anrechnung nach Abs. 1 105</p> <p>3. Antrag 107</p> <p>III. Rechtsfolge des Abs. 2: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte 110</p> | |

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

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| <p>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 114</p> <p>II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3</p> <p>1. Mit Abs. 1 übereinstimmende Tatbestandsmerkmale 115</p> | | <p>2. Von Abs. 1 abweichende Tatbestandsmerkmale, von denen eines („oder“) vorliegen muss 118</p> <p>III. Rechtsfolge des Abs. 3: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte 126</p> | |

**Erläuterungen zu Abs. 4 aF:
Ermäßigter Steuersatz auf ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr** 127

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Erlas 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. Tatbestandsmerkmale des Abs. 5</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 des Abs. 5</p> <p>1. (Teil-)Erlas oder Festsetzung in einem Pauschbetrag 180</p> <p>2. Auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer 182</p> <p>3. Ermessensentscheidung . 183</p> | |

Anm.

Anm.

- 4. Entscheidung der obersten Finanzbehörden der Länder oder der von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des BMF 184

- IV. Anwendungsfälle des Abs. 5**
- 1. Auslandstätigkeitserlass . . . 191
 - 2. Pauschalierungserlass . . . 192

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

Anm.

Anm.

- A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6 200**
- B. Keine Anwendung der Abs. 1–3 bei DBA-Einkünften (Abs. 6 Satz 1)**
 - I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 1 201**
 - II. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1 202**
- C. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 2–5 und Abs. 2 im Falle der Anrechnungsmethode im DBA (Abs. 6 Satz 2)**
 - I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 2 204**
 - II. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 2: Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 2–5 und Abs. 2 auf die nach dem DBA anzurechnende ausländische Steuer**
 - 1. Überblick 205
 - 2. Die nach dem DBA anzurechnende ausländische Steuer 207
 - 3. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 2–5
 - a) Technische Durchführung der DBA-Anrechnung 208
 - b) Ausschluss von Abs. 1 Satz 3 bei fiktiven Steuern (Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2) 209
 - c) Vereinbarkeit des Verweises auf Abs. 1 Satz 2–5 mit DBA . . . 210

- 4. Entsprechende Anwendung von Abs. 2 (Steuerabzug)
 - a) Abzugsmethode statt DBA-Anrechnung . . . 211
 - b) Ausschluss des Abzugs fiktiver Steuern (Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2) 212
- D. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 3 im Fall der Freistellungsmethode (Abs. 6 Satz 3) 218**
- E. Auffang-Regelung bei mangelnder DBA-Entlastung (Abs. 6 Satz 4)**
 - I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 4 219**
 - II. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 4: Entsprechende Anwendung der Anrechnungsmethode (Abs. 1) oder der Abzugsmethode (Abs. 2) 229**
- F. Anwendung von Abs. 3 bei Besteuerung von Einkünften aus Drittstaaten (Abs. 6 Satz 5)**
 - I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6 Satz 5 230**
 - II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 5**
 - 1. Besteuerung durch den Staat, mit dem ein DBA besteht, von Einkünften, die nicht aus dem besteuerten Staat kommen . . . 231

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|---|------|
| 2. Keine Ausnahme vom Grundtatbestandsmerkmal | | b) Keine Gestattung der Besteuerung der Einkünfte durch das DBA | 234 |
| a) Besteuerung nicht durch eine Gestaltung verursacht, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen | 233 | III. Rechtsfolge des Abs. 6 | |
| | | Satz 5: Anwendung von Abs. 3 | 235 |

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Verordnungsermächtigungen** 241

Allgemeine Erläuterungen zu § 34c

Schrifttum bis 1979: EBLING, Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung bei Steuern vom Ertrag, Diss. jur. Mainz 1969; BACHEM, 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, 231; BECKER, Tücken bei der Anrechnung ausländischer Steuern, BB 1977, 536; IdW, Zur direkten Steueranrechnung nach § 34c EStG und § 26 Abs. 1 KStG 1977, DB 1977, 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 § 34c EStG, RIW/AWD 1978, 669; KRABBE, Möglichkeiten der Reform des § 34c EStG, BB 1979, 1340.

Schrifttum ab 1980: KRABBE, Berücksichtigung ausländischer Steuern vom Einkommen bei der Besteuerung, BB 1980, 1146; MANKE, Günstigere Regelungen zur Berücksichtigung ausländischer Steuern, DStZ 1980, 323; MICHELS, Anrechnung, Abzug oder Pauschalierung ausländischer Steuern – Eine Analyse der Entscheidungsalternativen nach der Änderung des § 34c EStG –, DB 1981, 22; KALIGIN, Zweifelsfragen zur Anwendung des § 34c EStG, WPg. 1982, 434; WILKE, Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften nach § 34c aus abgabenrechtlicher Sicht, RIW 1982, 341; COMMANDEUR, Berücksichtigung ausländischer Steuern im deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Diss. 1983; KRABBE, Auswirkung des § 2a auf § 34c EStG, RIW/AWD 1983, 42; BECKERMANN/JAROSCH, Die Bedeutung des § 2a EStG für den negativen Progressionsvorbehalt und die Anrechnung ausländischer Steuern, FR 1984, 108; HELLWIG, Die Anrechnung ausländischer Steuern und die Grenzen des Ausgleichs ausländischer Verluste, DB 1984, 2264; LÜDICKE, Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften, Köln 1985; SCHEFFLER, Zur Ausübung des Wahlrechts nach § 34c EStG, RIW/AWD 1985, 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, 178; STOBBE, Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer, DStZ 1990, 194; MATHIAK, Anrechnung ausländischer Steuern – Zur Auslegung des § 34c Abs. 1 EStG, FR 1991, 735; WASSERMEYER, Anrechnung ausländischer Steuern – Einige Anmerkungen zu einem Grundsatzurteil zu § 34c EStG, FR 1991, 680; HILLER, Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern, Inf. 1993, 126; KÖHLER, Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern vom Einkommen nach § 34c Abs. 1 und 3 EStG, FR 1993, 489; SCHEFFLER, Betriebswirtschaftliche Analyse des Wahlrechts zwischen Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern nach dem Steueränderungsgesetz 1992, DB 1993, 845; GRÜTZNER, Ausländische Einkünfte im gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren, IStR 1994, 65; KAUFMANN, Sonderprobleme bei der Anrechnung schweizerischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer, IStR 1994, 419; BRENNER, Neuere Rechtsprechung zu Einlagen in Kapitalgesellschaften, zu Tantiemen als verdeckte Gewinnausschüttung und zur Anrechnung ausländischer Steuern, DStZ 1995, 97; HÜNDGEN, Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern nach § 34c EStG, StWa. 1995, 141; PILTZ, Ermittlung von Auslandseinkünften zwecks Anrechnung ausländischer Steuern, IStR 1995, 71; SCHELLE, Steuerliche Probleme bei der Geschäftsverlagerung ins Ausland, IStR 1995, 307; SCHMIDT, Zur DBA-Anwendung und inländischen Steuerpflicht bei im Sitzstaat rechtsfähigen ausländischen Personengesellschaften, IStR 1996, 14; THURMAYR, Vorgehensweise der Finanzverwaltung bei der Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Einkünften aus Kapitalvermögen, DB 1996, 1696; URBAHNS, Höchstbeträge bei der anrechenbaren ausländischen Steuer aus Kapitaleinnahmen nach § 34c EStG, INF 1996, 585; WAGNER, Steueroptimierung durch Steueranrechnung, StBp. 1996, 298; AMANN, Zur Systematik der Ermittlung ausländischer Einkünfte, DB 1997, 796; REICHERT, Anrechnung, Abzug oder Pauschalierung ausländischer Steuern? – Entscheidungsregeln für die Ausübung des Wahlrechts gemäß § 34c EStG –, DB 1997, 131; SCHÖN, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in Gedenkschrift für Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743; VOGEL, Internationales Steuerrecht, DStZ 1997, 269; VOGEL, Die Mär von

den „Rückfall-Klauseln“ in Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 1997, Beihefter zu Heft 24; BARANOWSKI, Anmerkung zum Urteil des BFH v. 24.3.1998, I R 38/97, IWB Fach 3a, Gruppe 1, 763 (Jahr 1998); KRAMER, Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausländischer Steuern – Berechnung des Höchstbetrages, IStR 1998, 15; WEIDMANN, Finanzverwaltung ermöglicht „Steuersparmodell“, IStR 1998, 176; RICHTER, Anrechnung oder Abzug der ausländischen Steuern, BB 1999, 613; SCHNEIDER, Gestaltungsmissbrauch bei Anrechnung ausländischer Steuern? RIW 1999, 336; SCHNEIDER, Anrechnung ausländischer Steuern durch Kreditinstitute, RIW 1999, 911; KUSSMAUL/BECKMANN, Methoden zur Vermeidung einer möglichen Doppelbesteuerung im Rahmen des EStG, StuB 2000, 706; HERLINGHAUS, Anmerkung zum Urteil des FG Köln v. 11.7.2002, 7 K 8572/98, EFG 2002, 1393; IMN, Kommentar zum Urteil vom FG Köln v. 11.7.2002, 7 K 8572/98, FR 2002, 1237; MENHORN, Anrechnungshöchstbetrag gemäß § 34c noch gemeinschaftsrechtskonform?, IStR 2002, 15; MÜLLER, Gedanken zur „Europataglichkeit“ der neuen Dividendenbesteuerung, IStR 2002, 109; SCHNITGER, Die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, eine Sackgasse?, IStR 2002, 478; DESENS, Die Besteuerung des Anteilseigners bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen – Überblick und Grundprobleme, IStR 2003, 613; KAMINSKI/STRUNK, Internationale Aspekte des StVergAbG, StbJ 2003, 253; LÜDICKE, Internationale Aspekte des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, IStR 2003, 433; MEINHARDT, Quellensteuerbelastung ausländischer Zinserträge trotz Doppelbesteuerungsabkommen beim Direkt- und Investmentfondsanleger, DStR 2003, 1780; MÜLLER/WANGLER, Qualifikationskonflikte bei der Beteiligung inländ. Investoren an ausländ. Personengesellschaften, IStR 2003, 145; MÜLLER-DOTT, Zur Rechtsänderung des § 34c EStG zur Anrechnung ausländischer Steuern, DB 2003, 1468; ORTMANN-BABEL, Anmerkung zum Urteil des BFH v. 1.4.2003, I R 39/02, DStZ 2003, 635; SCHNITGER, Internationale Aspekte des Entwurfs eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG), IStR 2003, 73; SCHNITGER, Anrechnung ausländ. Quellensteuern bei steuerfreien ausländ. Einkünften unter besonderer Beachtung von § 8b Abs. 5 KStG, IStR 2003, 298; SCHNITGER, Anmerkungen zum EuGH-Urteil v. 12.12.2002, Rs. C-385/00, de Groot, FR 2003, 148; WAGNER, Die beratungs- und prüfungspraktische Relevanz der Änderungen von § 34c Abs. 1 und 6 EStG durch das StVergAbG, IWB Fach 3, Gruppe 3, 1383 (2003).

Verwaltungsanweisungen: OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194 = RIW 1999, 313; Leitfaden der FinVerw. zur Besteuerung ausländ. Einkünfte von unbeschr. stpfl. natürlichen Personen, OFD Nürnberg v. 26.8.2004, SIS-Dokument 043549.

1

I. Grundinformation zu § 34c

Welteinkommensprinzip und Doppelbesteuerung: Wie die meisten Staaten besteuert Deutschland unbeschr. Stpfl. nach Maßgabe ihres Welteinkommens und somit auch die im Ausland erzielten Einkünfte (s. Einf. ESt. Anm. 98). Erhebt ein ausländ. Staat auf solche Einkünfte gleichfalls ESt., 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 denselben Zeitraum, „wenn der Gesamtbetrag der erhobenen Steuern höher ist als er bei einer Besteuerung durch jeden der beteiligten Staaten wäre“ (VOGEL, DStZ 1997, 269 [376 f.]). Von dieser sog. juristischen Doppelbesteuerung ist die wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu unterscheiden, etwa die Besteuerung derselben Einkünfte bei verschiedenen Personen (s. Einf. ESt. Anm. 97). In Bezug auf die wirtschaftliche Doppelbesteuerung enthält § 34c keine Regeln.

► *Methoden der Vermeidung:* Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung haben sich international die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode herausgebildet (s. Einf. ESt. Anm. 100 ff.). Bei der Befreiungs- oder auch Freistellungsmethode stellt der Ansässigkeitsstaat die ausländ. Einkünfte von seiner Besteuerung frei,

ggf. unter Progressionsvorbehalt (vgl. Art. 23A Abs. 1 und 3 OECD-MA). Bei der Anrechnungsmethode besteuert der Ansässigkeitsstaat die ausländ. Einkünfte, rechnet aber die darauf erhobene ausländ. Steuer bis zur Höhe der inländ. Steuer an, die auf die ausländ. Einkünfte entfällt (vgl. Art. 23A Abs. 2, Art. 23B OECD-MA und Einf. ESt. Anm. 101).

► *Normierung der Vermeidung*: Deutschland vermeidet die Doppelbesteuerung vorrangig durch DBA, um Gegenseitigkeit zu erreichen. Soweit Deutschland kein DBA abgeschlossen hat oder soweit das DBA die Doppelbesteuerung nicht vermeidet, entlastet Deutschland die Einkünfte durch § 34c.

Aufbau des § 34c:

► *Abs. 1* sieht für Fälle, in denen kein DBA besteht, die Anrechnung der ausländ. Steuer auf die deutsche ESt. vor, die auf die entsprechenden ausländ. Einkünfte erhoben wird.

► *Abs. 2* gibt dem Stpfl. ein Wahlrecht, die ausländ. Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte als BA oder WK abzuziehen, statt sie nach Abs. 1 auf die deutsche Steuer anzurechnen.

► *Abs. 3* sieht den Abzug der ausländ. Steuer als BA oder WK in bestimmten Fällen vor, in denen nicht alle Voraussetzungen von Abs. 1 erfüllt sind.

► *Abs. 4* war letztmals im VZ 1998 anzuwenden.

Abs. 4 diente der Förderung der heimischen Seeschifffahrt, indem er 80 vH der Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr als ausländ. qualifizierte und auf diese Einkünfte den halben Steuersatz anwendete. Diese Steuersatzermäßigung konnte der Stpfl. anstelle der Anrechnung oder des Abzugs nach Abs. 1–3 beantragen.

► *Abs. 5* ermächtigt die FinVerw. zu Steuerermäßigungen.

► *Abs. 6* regelt die Fälle, in denen ein DBA besteht. Er verweist mit gewissen Modifikationen auf die Abs. 1–3.

► *Abs. 7* ermächtigt zu Rechtsverordnungen 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).

II. Rechtsentwicklung des § 34c

2

Vorgeschichte: Bis zum VZ 1956 waren ausländ. Steuern vom Gesamtbetrag der Einkünfte – GdE – abzuziehen, wenn kein DBA bestand (§ 51 EStDV 1955). Daneben sahen fortgeltende RdF-Erlasse für bestimmte Fälle eine Steuerbefreiung der ausländ. Einkünfte vor (im Einzelnen EBLING, Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung bei Steuern vom Ertrag, Diss. Mainz 1969, und FWB/LÜDICKE, § 34c Rn. 1 ff.).

StÄndG v. 5.10.1956 (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): § 34c wurde in das EStG eingefügt.

► *Abs. 1* normierte die Anrechnungsmethode als unilaterale Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Der Abzug der ausländ. Steuern vom GdE entfiel.

► *Abs. 2* wies auf den DBA-Vorrang hin.

► *Abs. 3* entsprach weitgehend dem heutigen Abs. 5 und war ein Zugeständnis an die Verfechter der Freistellungsmethode: Einige Länder hatten sich im BRat

für die Beibehaltung der Freistellungsmethode entsprechend den 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* enthielt verschiedene Verordnungsermächtigungen.

StÄndG v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 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. Die Verwaltung machte davon in § 68f EStDV Gebrauch bezüglich ausländ. ESt., die nicht der deutschen ESt. entsprachen.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Abs. 4 betr. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen wurde neu eingefügt (s. Anm. 1). Die bisherigen Abs. 4 und 5 wurden zu Abs. 5 und 6 unnummeriert.

ESTRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Anpassung des Abs. 1 Satz 2 an den neuen Begriff des zu versteuernden Einkommens – zVE.

StÄndG 1980 v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589) gestaltete § 34c grundlegend um:

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

► *Abs. 2* wurde in der heutigen Form neu eingefügt.

► *Abs. 3* wurde neu eingefügt und erhielt weitgehend seine heutige Fassung. Der bisherige Abs. 3 wurde zu Abs. 5.

► *Abs. 5*: Die Gegenseitigkeitsregelung für ausländ. Staatsangehörige als Voraussetzung der Anrechnung entfiel.

► *Abs. 6* 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 Satz 2 und 3 und Abs. 2 für anwendbar. Als Satz 3 wurde der heutige Satz 4 eingeführt.

► *Abs. 7* übernahm die bisher in Abs. 6 enthaltene Verordnungsermächtigung. Die Nr. 1, 5 und 6 waren aufgrund der Neuregelungen entbehrlich geworden und entfielen. Die bisherigen Nr. 2–4 wurden zu Nr. 1–3.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) enthielt mit Wirkung ab dem VZ 1992 folgende Neuerungen:

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

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

► *Abs. 5* befugt die obersten FinBeh. der Länder, die Entscheidung auf nachgeordnete FinBeh. zu delegieren.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Zitierung des mit Wirkung ab VZ 1994 neu eingefügten § 32c in Abs. 1 Satz 2.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Ergänzung des Abs. 6 Satz 2 um den heutigen Halbs. 2 Alt. 2: kein Abzug fiktiver Steuern ab VZ 1996 mit Übergangsregelung (§ 52 Abs. 1 und 25a idF des StMBG). In Abs. 5 wurde „Bundesminister“ durch „Bundesministerium“ ersetzt.

SeeschiffahrtsanpassungsG v. 9.9.1998 (BGBl. I 1998, 2680; BStBl. I 1998, 1158): Ausschluss der Abs. 1–3 bei Inanspruchnahme der Tonnagebesteuerung

für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, erstmals ab dem Wj., das nach dem 31.12.1998 endet (§§ 5a Abs. 5, 52 Abs. 6b idF des SeeschiffahrtsanpassungsG). Abs. 4 wird aufgehoben und ist letztmals für den VZ 1998 anzuwenden (§ 52 Abs. 24b idF des SeeschiffahrtsanpassungsG).

StBereinG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Einfügung des jetzigen Abs. 6 Satz 5 als Abs. 6 Satz 4 mWv. VZ 2000 (BFH v. 1.4.2006 – I R 39/02, BStBl. II 2003, 869).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Streichung des Verweises auf § 32c in Abs. 1 Satz 2 ab VZ 2001 (§ 52 Abs. 1 idF des StSenkG).

StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321): Abs. 1 Satz 2 und 3 wurden eingefügt, der bisherige Satz 3 wurde zu Satz 5. Die Verweise in Abs. 6 Satz 1 und 2 wurden angepasst. Abs. 6 Satz 3 wurde eingefügt, und die bisherigen Sätze 3 und 4 wurden zu den Sätzen 4 und 5. Die Änderungen sind erstmals für den VZ 2003 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF des StVergAbG).

JStG 2007: Nach dem JStG 2007 idF des Gesetzesbeschlusses des BTag v. 16.11.2006 (BRDrucks. 835/06) sollen folgende Änderungen vorgenommen werden: Die anrechenbare ausländ. Steuer ist in Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 bereits um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch zu kürzen. Abs. 1 Satz 2 verweist auf § 32c idF des StÄndG 2007. Abs. 2 lässt den Abzug der ausländ. Steuer nur insoweit zu, als sie auf ausländ. Einkünfte entfällt, die nicht stfrei sind. In Abs. 6 Satz 4 fällt die Alt. 1 weg. In Abs. 6 wird ein neuer Satz 5 eingefügt, nach dem in Fällen des § 50d Abs. 9 die Abs. 1–3 und Abs. 6 Satz 6 (= Satz 5 aF) entsprechend anzuwenden sind.

Einstweilen frei.

3–5

III. Bedeutung des § 34c

6

Die eigenständige Bedeutung der Abs. 1–3 nimmt ab, da Deutschland mit über 80 Staaten vorrangige DBA abgeschlossen hat. Die Staaten, gegenüber denen Abs. 1–3 noch eigenständige Bedeutung haben, lassen sich im Wesentlichen aus Anl. 6 zu R 34c EStR 2005 ersehen. Im Rahmen der DBA sind die Sätze 2–5 des Abs. 1 als technische Vorschriften für die Steueranrechnung relevant, und der Stpfl. kann den Abzug nach Abs. 2 wählen, der im Einzelfall günstiger sein kann als die Anrechnung. Auch in DBA-Fällen können die FinBeh. die Steuern nach Abs. 5 (teilweise) erlassen oder pauschalieren. Für die Berücksichtigung ausländ. Steuern bei beschr. StPfl. (§ 50 Abs. 6) und bei der KSt (§ 26 KStG) wird auf die Grundregelung des § 34c verwiesen.

Einstweilen frei.

7–15

IV. Verhältnis des § 34c zu anderen Vorschriften

16

Verhältnis zu § 2 Abs. 6: § 34c wirkt sich wie folgt auf die festzusetzende ESt. aus: Nach Abs. 1 anzurechnende ausländ. Steuern vermindern die tarifliche ESt. Nach Abs. 5 pauschalierte Steuern erhöhen die tarifliche ESt.

Verhältnis zu § 2a Abs. 1: s. Anm. 89 und 110.

Verhältnis zu § 5a: Bei Inanspruchnahme der Gewinnermittlung nach § 5a (sog. Tonnagebesteuerung) für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr sind § 34c Abs. 1–3 nicht anzuwenden (§ 5a Abs. 5).

Verhältnis zu § 15a: s. Anm. 89 und 110.

Verweisungen auf § 34c

▶ *AStG:*

▷ *Die erweiterte beschr. StPflcht* 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.

▷ *Hinzurechnungsbesteuerung:* Bei der Steueranrechnung gem. § 12 AStG ist § 34c Abs. 1 entsprechend anzuwenden.

▶ *EStG:* Für beschr. Stpfl. gilt § 50 Abs. 6; § 34c Abs. 1–3 ist bei den Gewinneinkunftsarten grds. entsprechend anzuwenden (s. § 50 Anm. 440 ff.).

▶ *GemStG:* s. Anm. 110.

▶ *InvStG:* § 4 Abs. 2–4 InvStG enthält umfassende Regelungen zur Anrechnung und Abzug ausländ. Steuern auf Erträge aus Investmentanteilen und verweist auf große Teile des § 34c (bislang § 40 KAGG, § 19 AuslInvestmG).

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

17–30 Einstweilen frei.

31

V. Verfahrensfragen des § 34c

Lohnsteuerabzug: Beim Lohnsteuerabzug (§§ 38 ff.) sind ausländ. ESt. nicht zu berücksichtigen. Mit der fristgebundenen Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 kann auch die Berücksichtigung ausländ. Steuern nach § 34c beantragt werden.

Einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO:

▶ *Fälle der einheitlichen und gesonderten Feststellung:*

▷ Eine inländ. Personenmehrheit erzielt ausländ. Einkünfte.

▷ An einer ausländ. Personenmehrheit sind mindestens zwei (vgl. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO) Personen beteiligt, die in Deutschland stpfl. sind.

▶ *Folgen:* Zu den festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vgl. Leitfaden der FinVerw., OFD Nürnberg v. 26.8.2004, SIS-Dokument 04 35 49 Tz. 8 iVm. Anhang 6; BFH v. 18.7.1990 – I R 115/88, BStBl. II 1990, 951; v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187; GRÜTZNER, IStR 1994, 65.

32–44 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Anrechnung ausländischer Steuern

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1

45

Der Gesetzeszweck des Abs. 1 liegt darin, auf Grund des Welteinkommensprinzips mögliche Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländ. Steuer zu vermeiden. Eine Anrechnung ausländ. Steuern ist nur bis zur Höhe der deutschen ESt. möglich, die auf die betreffenden ausländ. Einkünfte entfällt. Weichen inländ. und ausländ. Steuerbelastung – wie im Regelfall – voneinander ab, so unterliegen die Einkünfte nach der Anrechnung im Ergebnis der höheren der beiden Steuerbelastungen. Im Einzelfall kann es vorteilhaft sein, statt der Anrechnung nach Abs. 1 den Abzug nach Abs. 2 zu wählen (s. dazu Anm. 103).

Steuerermäßigung: Die Anrechnung ist – wie schon aus der amtlichen Überschrift folgt – eine tarifäre Steuerermäßigung. Gekürzt wird die Steuerschuld (vgl. § 2 Abs. 6 Satz 1; BFH v. 27.6.1990 – I R 15/88, BStBl. II 1990, 150).

Einstweilen frei.

46–48

B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1

I. Kein Bestehen eines DBA

49

Abs. 1 ist originär nur anwendbar, wenn die Einkünfte aus einem Staat stammen, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat (Abs. 6 Satz 1; s. Anm. 200). Solche Staaten sind aus der Anl. 6 zu R 34c EStR 2005 zu ersehen. Besteht ein DBA, so sind Teile des Abs. 1 entsprechend anzuwenden, wenn das DBA die Anrechnungsmethode vorsieht (Abs. 6 Satz 2 und 3) oder die Doppelbesteuerung nicht beseitigt (Abs. 6 Satz 4).

II. Unbeschränkt Steuerpflichtiger

1. Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige

50

Abs. 1 begünstigt nur unbeschr. StPfl. Diese Begrenzung der Anrechnung ist Folge des nur bei unbeschr. StPfl. geltenden Welteinkommensprinzips.

Natürliche Personen: Abs. 1 gilt für alle unbeschr. StPfl. ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit, mithin für solche nach § 1 Abs. 1–3 (s. § 1 Anm. 51 ff., 150 ff., 230 ff.). Die gleichzeitige unbeschr. StPfl. in einem ausländ. Staat steht der Anwendung des § 34c nicht entgegen, auch dann nicht, wenn der StPfl. für Zwecke des DBA im Ausland ansässig ist (BFH v. 13.10.1965 – I 410/61 U, BStBl. III 1965, 738).

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 KStG sind bei Geschäftsleitung oder Sitz im Inland unbeschr. stpfl. (§ 1 Abs. 1 KStG). § 34c ist über § 26 KStG anwendbar.

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. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663). Eine ausländ. Gesellschaft ist als PersGes. zu qualifizieren, wenn sie bei einem

Typenvergleich einer inländ. Personengesellschaftsform entspricht (zB BMF v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411 zur US-LLC; § 1 Anm. 17).

51 2. Folgen bei beschränkter Steuerpflicht

Bei beschr. StPfl. sind Abs. 1–3 bei den Gewinneinkunftsarten grds. entsprechend anzuwenden (§ 50 Abs. 6), s. § 50 Anm. 440 ff.

Kommt es während des VZ zu einem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht, ist zwischen den Zeiten der unbeschr. StPfl. (Anwendung des § 34c) und der beschr. StPfl. (Anwendung des § 34c nur im Rahmen von § 50 Abs. 6) zu unterscheiden.

52–57 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

Ausländ. Einkünfte, die zu einer Steuerermäßigung oder einem Abzug nach den Abs. 1, 2 und 5 berechtigen, sind nur die in § 34d aufgezählten Einkünfte (OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Tz. 2.2). Sind Einkünfte keine ausländ. iSd. § 34d, kann eine darauf anfallende ausländ. Steuer nur im Rahmen von Abs. 3 abgezogen werden.

59–60 Einstweilen frei.

61 2. Heranziehung zu einer ausländischen Steuer

Ausländische Steuer ist eine solche, die von einem ausländ. Staat oder einem diesem nachgeordneten ausländ. Steuerhoheitsträger erhoben wird, sei es durch Veranlagung oder Quellenabzug.

Herangezogen: Der StPfl. muss mit ausländ. Einkünften zu einer ausländ. Steuer herangezogen werden. Daher muss gerade der StPfl., der die ausländ. Einkünfte nach deutschem Steuerrecht erzielt, zugleich Schuldner der ausländ. Steuer sein, deren Anrechnung er begehrt, sog. Subjektidentität (vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187). Diese Identität ist ausgehend von Sinn und Zweck des § 34c, der Vermeidung einer Doppelbesteuerung (nicht aber der sog. Doppelbelastung, s. Anm. 1), nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu bestimmen (vgl. BFH v. 5.2.1992 – I R 9/90, BStBl. II 1992, 607; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 15.18).

Einzelfragen:

► *Ausländ. Abzugsteuern:* Die Subjektidentität ist gegeben, wenn die Steuer in dem ausländ. Staat zwar bei einer anderen Person, jedoch für Rechnung des StPfl. erhoben wird (BFH v. 5.2.1992 – I R 9/90, BStBl. II 1992, 607).

► *Ehegatten* (vgl. FinMin Nds v. 31.7.1996, FR 1996, 686): Bei Zusammenveranlagung ist die ausländ. ESt. auch auf die ESt. auf Einkünfte des Ehegatten anzurechnen, der keine ausländ. Einkünfte erzielt hat (§§ 26 Abs. 1 Satz 1, 26b). Dies gilt nicht in Fällen des § 1a, da § 1a nicht auf § 34c verweist.

► *Investmentfonds:* Anrechnungsberechtigt ist nicht der Fonds, sondern der Anteilshaber (§ 4 Abs. 2 InvStG).

- ▶ *Nießbrauch*: Werden die Einkünfte im Ausland dem Eigentümer und im Inland dem Nießbrauchsberechtigten zugerechnet, so kann der Nießbrauchsberechtigte die im Ausland vom Eigentümer geschuldete Steuer anrechnen, wenn er sie wirtschaftlich zu tragen hat (vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 15.19).
- ▶ *Organschaft*: Eine ausländ. Steuer von Einkünften der Organgesellschaft ist beim Organträger nach § 34c zu berücksichtigen (vgl. § 19 Abs. 1 und 2 KStG; BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 38). Ist Organträger eine PersGes., sind die Gesellschafter zur Anrechnung berechtigt (§ 19 Abs. 3 KStG).
- ▶ *PersGes.*: Angerechnet werden können anteilig auch ausländ. Steuern, die von der PersGes. geleistet wurden, an der der Stpfl. beteiligt ist (vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187; OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Tz. 3.6.1).
- ▶ *Treuhand*: Werden Einkünfte im Ausland dem Treuhänder, im Inland aber dem Treugeber zugerechnet, so kann der Treugeber die im Ausland vom Treuhänder geschuldete Steuer anrechnen, wenn diese wirtschaftlich zu seinen Lasten geht (vgl. BFH v. 5.2.1992 – I R 9/90, BStBl. II 1992, 607; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 15.18).

Qualifikationskonflikte:

- ▶ *Qualifikation einer ausländ. PersGes. in Deutschland als Körperschaft*: Die ausländ. Steuer kann beim Gesellschafter auf die Steuer auf die Dividenden angerechnet werden, weil der Gesellschafter zu der ausländ. Steuer herangezogen wird (WASSERMEYER, IStR 1995, 49 [51]; aus Billigkeitsgründen; aA FROTSCHER, § 34c Rn. 14: Zurechnung zur Körperschaft).
- ▶ *Qualifikation einer ausländ. Körperschaft in Deutschland als PersGes.*: Die auf den Gesellschaftsgewinn erhobene ausländ. KSt. ist bei den Gesellschaftern anrechenbar, weil aus deutscher Sicht der Gesellschafter zu der ausländ. Steuer herangezogen wird (vgl. BMF v. 1.10.1997, BStBl. I 1997, 863, und v. 28.5.1998, BStBl. I 1998, 557; LBP/HANDZIK, § 34c Rn. 16; LADEMANN/TIMMERMANS, § 34c Rn. 39). Nicht anrechenbar sind ausländ. Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen, da diese als Entnahmen keine steuerbaren Einkünfte darstellen (MÜLLER/WANGLER IStR 2003, 145 [151]; aA BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 35; LADEMANN/TIMMERMANS, § 34c Rn. 39).

Basisgesellschaften: Nicht als KapGes. sind gemäß § 42 AO ausländ. Basisgesellschaften zu behandeln. Basisgesellschaften sind KapGes., die ohne wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe im niedrig besteuerten Ausland zwischengeschaltet werden und die keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfalten (zB BFH v. 10.6.1992 – I R 105/89, BStBl. II 1992, 1029). Die ausländ. Steuer der Basisgesellschaft soll mangels Subjektidentität bei den inländ. Gesellschaftern nicht anzurechnen sein (BFH v. 24.2.1976 – VIII R 155/71, BStBl. II 1977, 265; LBP/HANDZIK, § 34c Rn. 16). Dem ist nicht zu folgen: Ignoriert man die Basisgesellschaft, so wird stl. der Anteilseigner belastet (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO; s. § 26 KStG Anm. 17; BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 37; offen gelassen von BFH v. 1.4.2003 – I R 39/02, BStBl. II 2003, 869).

3. Ausländische Steuer, die der deutschen Einkommensteuer entspricht 62

Strukturelle Entsprechung: Die ausländ. 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. 27.3.1996 – I R 49/95, BStBl. II 1997, 91). Die Entsprechung ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung festzustellen. Auch mehrere Steuern eines ausländ. Staats können der deutschen ESt. entsprechen.

Unerheblich für die Abgrenzung ist

- ▷ die Bezeichnung der ausländ. Steuer,
- ▷ die Erhebung im Wege der Veranlagung oder des Quellensteuerabzugs (BFH v. 5.2.1992 – I R 9/90, BStBl. II 1992, 607, und v. 27.3.1996 – I R 49/95, BStBl. II 1997, 91; BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 29),
- ▷ der Steuersatz,
- ▷ die Höhe der eintretenden Steuerbelastung und die Bedeutung der ausländ. Steuer für den Staatshaushalt sowie
- ▷ die Erhebung durch den ausländ. Staat selbst oder einen nachgeordneten Steuerhoheitsträger.

Feststellung der ausländischen Steuern, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen: Anl. 6 zu R 34c EStR 2005 enthält eine nicht abschließende Aufzählung. Das BMF kann feststellen, welche nicht aufgeführten ausländ. Steuern der deutschen ESt. entsprechen (H 34c Abs. 1–2 EStH 2005). Das Verzeichnis und die Feststellungen des BMF sind angesichts der Schwierigkeiten der Abgrenzung im Einzelfall als Typisierungsrichtlinie der Verwaltung bindend und daher auch von den Gerichten zu beachten, sofern sie einer Plausibilitätsprüfung standhalten (vgl. BFH v. 31.10.1990 – I R 3/86, BStBl. II 1991, 610).

Keine der deutschen Einkommensteuer entsprechende Steuern sind ausländ. Verkehr- und Verbrauchsteuern, Zölle, Export- und Importabgaben, Konzessionsgebühren, Sozialversicherungsbeiträge und Säumniszuschläge, Steuerzinsen und Steuerstrafen, auch soweit sie mit einer der deutschen ESt. entsprechenden ausländ. Steuer zusammenhängen.

63 Einstweilen frei.

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

Heranziehung in dem Staat: In dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, muss der Stpfl. zu einer ausländ. Steuer herangezogen werden. Dies ist auch der Fall, wenn die Steuer von einem Gliedstaat, einer Gemeinde oder einem sonstigen, dem ausländ. Staat nachgeordneten Steuerhoheitsträger erhoben wird. Würde die ausländ. Steuer nicht im Quellenstaat der Einkünfte erhoben, ist sie nur nach Maßgabe des Abs. 3 abzuziehen (s. Anm. 118).

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

65–70 Einstweilen frei.

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

1. Festgesetzte Steuer

71

Veranlagungssteuern: Eine Festsetzung ist anzunehmen, sobald die Steuer-schuld im Rahmen des ausländ. Steuerverfahrens durch eine behördliche Ent-scheidung bestimmt wird (vgl. LADEMANN/TIMMERMANS, § 34c Rn. 5).

Abzugsteuern: Bei ausländ. Abzugsteuern tritt die Steueranmeldung an die Stelle der Festsetzung (BFH v. 5.2.1992 – I R 9/90, BStBl. II 1992, 607).

KSt.-Anrechnung: Wird nach dem Steuersystem des ausländ. Staates die Dop-pelbelastung mit KSt. und ESt. durch 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 Nr. 3 aF) kein Teil der Steuerfestsetzung.

Nachträgliche Änderung: Wird eine ausländ. Steuer nach bestandskräftiger Festsetzung der deutschen ESt. erstmals festgesetzt oder die Festsetzung nach-träglich geändert, so ist die deutsche Steuerfestsetzung ggf. nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (s. auch § 153 Abs. 2 AO).

2. Gezahlte Steuer

72

Zahlender: Die Steuer muss vom Schuldner der ausländ. Steuer oder für dessen Rechnung gezahlt sein (s. Anm. 61).

Zahlung ist die Verwirklichung des Steueranspruchs durch Zahlung oder ande-re Vorgänge nach §§ 224 ff. AO (vgl. DW/WASSERMAYER, Art. 23A MA Rn. 98). Keine Zahlung sind der Erlass und der Eintritt der Verjährung.

Nachträgliche Zahlung und Erstattung: Wird die ausländ. Steuer erst nach Veranlagung gezahlt oder nachträglich erstattet, ist die deutsche Steuerfestset-zung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (s. auch § 153 Abs. 2 AO). Die erstattete Steuer ist mit ex-tunc-Wirkung nicht anrechenbar und daher nicht mit dem Wechselkurs des Tages der Erstattung (so aber BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 71), sondern dem der Anrechnung zugrunde liegenden Wechselkurs aus-zuscheiden (FWB/MÜLLER-DOTT, § 26 KStG Rn. 66).

3. Keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegend

73

Anspruchsgegner: Angesprochen sind nur Ermäßigungsansprüche gegen aus-länd. Steuerhoheitsträger, nicht jedoch die Erstattung durch einen privaten Ge-schäftspartner (BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; vgl. FG München v. 27.5.1992, EFG 1993, 68, rkr.).

Keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegend: Dem Stpfl. darf kein Anspruch mehr auf Ermäßigung der ausländ. Steuer zustehen. Der Stpfl. hat – in Übereinstimmung mit dem Wortlaut – auch dann keinen Anspruch mehr auf Ermäßigung, wenn die Erstattungsfrist ungenutzt abgelaufen ist (vgl. BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580 unter II.1.; v. 24.3.1998 – I R 38/97, BStBl. II 1998, 471; anders dagegen im DBA-Fall, s. Anm. 207). Die FinVerw. versagt ohne Begründung bei ungenutzt abgelaufener Einspruchsfrist die An-rechnung (OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Tz. 2.5; v. 9.4.1998, StEK EStG § 34c Nr. 193). Nach dem JStG 2007 idF des Gesetzes-beschlusses des BTag v. 16.11.2006 (BRDrucks. 835/06) soll die Auffassung der FinVerw. ab dem VZ 2007 gesetzlich normiert werden: Die ausländ. Steuer soll

um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt werden (Abs. 1 Satz 1 idF des JStG 2007).

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

Nach § 34c Abs. 7 Nr. 2 iVm. § 68b Satz 1 EStDV 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.

Beweismittelbeschaffungspflicht: § 68b EStDV ist eine steuerverfahrensrechtliche Bestimmung, die eine Beweismittelbeschaffungspflicht des Anrechnungswilligen für Zwecke des § 34c regelt (FG Bdb. v. 20.11.2002 – 4 K 411/02, rkr., nv.); vgl. auch §§ 87 Abs. 2, 90 Abs. 2 AO.

Keine materielle Voraussetzung: Die in § 68b EStDV verlangten Dokumente sind keine Tatbestandsvoraussetzungen, sondern lediglich Beweismittel. Ihr Fehlen führt nicht per se zur Versagung der Anrechnung oder des Abzugs (s. jedoch FG Saarl. v. 30.6.2005 – 1 K 383/04, nv.: Verbot der Schätzung). Dies folgt aus der abweichenden Formulierung des § 68b EStDV ggü. § 1 Abs. 3 Satz 4 oder § 50 Abs. 1 Satz 1 EStDV.

Ausschließlicher Urkundenbeweis: Allerdings kann der Stpfl., soll die Vorschrift einen eigenen Sinn haben, die in § 68b EStDV genannten Voraussetzungen nur durch Urkunden nachweisen (vgl. BFH v. 19.11.2003 – I B 2/03, BFH/NV 2004, 628). Dabei ist – wie aus der Beispielhaftigkeit der Aufzählung folgt – nicht ausgeschlossen, dass das FA andere Nachweise als in die § 68b EStDV aufgeführten verlangen oder anerkennen darf (FG Bdb. v. 20.11.2002 – 4 K 411/02, rkr., nv.).

Den Nachweis der im ausländischen Staat bestehenden StPflcht muss der Stpfl. durch Vorlage einer Übersetzung der einschlägigen ausländ. Vorschriften führen (WASSERMEYER, IStR 1993, 571).

Kein zwingender Beweis: Die Vorschrift regelt nicht, dass das FA den Nachweis bei Vorlage der in § 68b Satz 1 EStDV genannten Urkunden als geführt ansehen muss; es kann vielmehr deren Echtheit und Wahrheit würdigen (BFH v. 5.2.1992 – I R 9/90, BStBl. II 1992, 607).

Ausländische Abzugsteuern: Als Nachweis kann eine hinreichend klare Bescheinigung des Anmeldenden dienen (BFH v. 5.2.1992 – I R 9/90 aaO; H 34c Abs. 1–2 [Festsetzung ausländ. Steuern] EStH 2005). Der Stpfl. muss jedoch in Zweifelsfällen darlegen, in welcher Weise die Steuer, deren Abzug er begehrt, im ausländ. Staat erhoben wurde (BFH v. 26.8.1993 – I B 87/93, BFH/NV 1994, 175 = IStR 1993, 571). Bei Wertpapieren ausländ. Emittenten erkennt die FinVerw. die vom inländ. depotführenden Kreditinstitut ausgestellten Ertragnisaufstellungen und Einzelabrechnungen als Nachweis an (OFD Frankfurt v. 17.2.1997, FR 1997, 391).

Nachträgliche Vorlage: Da es sich bei den Dokumenten nach § 68b EStDV nicht um Tatbestandsvoraussetzungen, sondern um Beweismittel handelt, ist im Falle der nachträglichen Vorlage nicht § 175 Abs. 2 Satz 2 AO, sondern § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO anwendbar (vgl. LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 175 Rn. 48).

75–78 Einstweilen frei.

C. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1

I. Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt

1. Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer

79

Anrechnung bedeutet Abzug der anrechenbaren ausländ. Steuern (Anm. 80) von der tariflichen ESt. (§ 2 Abs. 6 Satz 1). Das bedeutet im Einzelnen:

Keine Anrechnung ohne deutsche Einkommensteuer: Fällt keine ESt. an (etwa aufgrund Verlustausgleichs oder -abzugs), lässt sich keine ausländ. Steuer anrechnen (BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399).

Nur Anrechnung auf Einkommensteuer: Aus Abs. 1 Satz 1 folgt keine Anrechnung ausländ. Steuern auf GewSt., SolZ und KiSt. Die Anrechnung ausländ. Steuern auf die ESt. wirkt sich jedoch nach § 3 SolZG auf den SolZ und nach § 51a auf die KiSt. aus. Eine Minderung der GewSt. kann durch den Abzug nach Abs. 2 erreicht werden (Anm. 110).

Keine Vergütung eines Überschusses: Die ausländ. Steuer ist nur bis zur Höhe der tariflichen ESt. anzurechnen. Dies folgt aus der Formulierung Anrechnung „auf die deutsche Einkommensteuer“. Ein Überschuss kann weder vergütet, noch vor- oder zurückgetragen werden (BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086). Eine Billigkeitsmaßnahme (§§ 163, 227 AO) kommt ebenfalls nicht in Betracht (BFH v. 26.10.1972 – I R 125/70 BStBl. II 1973, 271; OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Tz. 2.9). Bei einem Überschuss ist zu prüfen, ob der Abzug nach Abs. 2 zu einem günstigeren Ergebnis führt.

► *Vereinbarkeit mit EG-Recht:* Es ist problematisch, wenn bei einer Kapitalanlage in einem anderen EG-Mitgliedstaat eine höhere Steuerbelastung entsteht als bei einer Kapitalanlage in Deutschland. Erzielt ein Stpfl. weniger Einkünfte als den Grundfreibetrag oder Kapitaleinkünfte bis zur Höhe des Sparerfreibetrags, so wäre eine Kapitalanlage in Deutschland stfrei möglich. Bei einer Anlage in einem anderen EG-Mitgliedstaat entsteht jedoch ggf. eine ausländ. Steuer, die mangels inländ. stpfl. Einkünfte nicht angerechnet werden kann. Im Falle des Sparerfreibetrags haben der BFH und das FG Köln einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht abgelehnt (BFH v. 3.12.2003 – I S 10/03 [PKH], BFH/NV 2004, 525; FG Köln v. 11.7.2002 – 7 K 8572/98, EFG 2002, 1391 mit Anm. HERLINGHAUS; zustimmend KIRCHHOF/GOSCH VI. § 34c Rn. 32; kritisch IMN, FR 2002, 1237). Der EuGH hat hingegen in der Rechtssache *de Groot* (EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-385/00, FR 2003, 141) einen Verstoß gegen den EGV angenommen, wenn die einem Stpfl. im Wohnsitzstaat zustehenden Steuerfreibeträge sowie persönlichen stl. Vorteile nur eingeschränkt berücksichtigt werden, weil der Stpfl. Einkünfte aus einem anderen EG-Mitgliedstaat erzielt, die dort ungeachtet seiner persönlichen Situation besteuert werden. Diese Überlegungen treffen auch auf Abs. 1 zu (ebenso SCHNITGER, FR 2003, 148; kritisch auch BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 14; KIRCHHOF/GOSCH VI. § 34c Rn. 39; MENHORN, IStR 2002, 15): Bei der Ermittlung des deutschen Steuerbetrages, auf den eine Anrechnung erfolgt, werden Sonderausgaben, Kinderfreibeträge und der Grundfreibetrag auch dann berücksichtigt, wenn das Ausland den Stpfl. ungeachtet seiner pers. Verhältnisse besteuert. Wird die ausländ. Steuer nur teilweise angerechnet, so werden auch Einkünfte besteuert, die innerhalb der pers. Freibeträge liegen.

Teil der Steuerfestsetzung: Die Anrechnung ist im Unterschied zur Anrechnung von EStVorauszahlungen und Abzugsteuern nach § 36 Abs. 2 Bestandteil der festzusetzenden ESt. (vgl. § 2 Abs. 6 Satz 1; BFH v. 19.3.1996 – VIII R 15/94, BStBl. II 1996, 312 mwN; WILKE, RIW 1982, 341).

80 2. Anrechenbare ausländische Steuer

Anrechenbar sind ausländ. Steuern, welche die Voraussetzungen des Satz 1 erfüllen (dazu Anm 62 ff.) und auf die im VZ bezogenen ausländ. Einkünfte entfallen (Satz 5, s. Anm. 97).

Währungsumrechnung: Die ausländ. Steuer ist auf der Grundlage der von der Europäischen Zentralbank täglich veröffentlichten Euro-Referenzkurse umzurechnen (R 34c Abs. 1 Satz 1 EStR 2005). Zur Vereinfachung ist die Umrechnung auch zu den Umsatzsteuer-Umrechnungskursen zulässig, die monatlich im BStBl. I veröffentlicht werden (R 34c Abs. 1 Satz 2 EStR 2005).

81 3. Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt

Einkommensteuer, die auf die Einkünfte entfällt: Die ausländ. Steuer ist nur bis zur Höhe der deutschen ESt. anzurechnen, die auf die Einkünfte entfällt. Dieser Höchstbetrag ist nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 2–4 zu ermitteln (s. dazu Anm. 86 ff.).

Aus diesem Staat: Der Höchstbetrag der Anrechnung ist für jeden ausländ. Staat gesondert zu berechnen (sog. per-country-limitation). Die per-country-limitation ist in Abs. 7 Nr. 1 iVm. § 68a Satz 2 EStDV nochmals ausdrücklich geregelt.

► *Auswirkung:* Für die Berechnung der Höchstgrenze sind alle aus einem ausländ. Staat stammenden Einkünfte für die Anrechnung zusammenzufassen (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261), unabhängig davon, ob die Einkünfte unmittelbar oder über die Beteiligung an einer PersGes. bezogen werden. Folge ist, dass eine hohe Besteuerung in einem ausländ. Staat zu Anrechnungsüberhängen führt und nicht mit einer niedrigen Besteuerung in einem anderen Staat ausgeglichen werden kann. Bei Verlusten können sich dagegen Vorteile für den Stpfl. ergeben.

► *EG-Recht:* Der EG-Vertrag gebietet nach Auffassung von SCHÖN (in GS Knobbe-Keuk, 743, 774) und KIRCHHOF/GOSCH (VI. § 34c Rn. 39), dass alle Einkünfte aus den anderen EG-Mitgliedstaaten zusammenzufassen sind (aA § 26 KStG Anm. 4).

Ist anzurechnen: Die ausländ. Steuer „ist“ von Amts wegen anzurechnen (BFH v. 19.3.1996 – VIII R 15/94, BStBl. II 1996, 312), es sei denn, der Stpfl. wählt:

- ▷ *den Abzug* der ausländ. Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte nach Abs. 2,
- ▷ *die Pauschbesteuerung* nach dem PauschE (Anm. 192) bei bestimmten ausländ. Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit oder
- ▷ *die Freistellung ausländ. Arbeitslohns* nach dem ATE (Anm. 191).

82–85 Einstweilen frei.

II. Ermittlung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 2)

1. Überblick

86

Es ist für jeden ausländ. Staat (s. Anm. 81) anhand der Formel des Abs. 1 Satz 2 zu ermitteln, welche deutsche ESt. auf die Einkünfte aus dem betreffenden Staat entfällt. Da die ausländ. Steuer nur in Höhe dieses Betrages angerechnet werden kann (s. Anm. 79), wird dieser Betrag Höchstbetrag genannt:

$$\text{ESt. auf das zvE} \times \frac{\text{ausländ. Einkünfte aus dem betreffenden Staat}}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

Einkommensteuer auf das zu versteuernde Einkommen: Anzusetzen ist die sich bei der Veranlagung des zvE – einschließlich der ausländ. Einkünfte – nach den §§ 32a, 32b, 34 und 34b ergebende deutsche ESt. (s. Anm. 87).

Ausländische Einkünfte je Staat: Es sind die ausländ. Einkünfte iSd. § 34d je Staat anzusetzen (s. Anm. 89 und 81). Die Einkünfte sind nicht nach Einkunftsarten aufzuteilen (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261; OFD Rostock v. 25.10.1995, FR 1996, 359; KRABBE, IStR 1996, 172).

Summe der Einkünfte: s. Anm. 90.

Einzelheiten:

▶ *Durchschnittsteuersatz:* Die gesetzliche Höchstbetragsformel geht davon aus, dass alle Einkünfte einschließlich der ausländ. gleichmäßig belastet sind.

▶ *Ehegatten:* Bei Zusammenveranlagung (§ 26b) sind für die Berechnung des Höchstbetrags die Einkünfte und die anrechenbaren Steuern der Ehegatten aus dem jeweiligen Staat zusammenzurechnen (R 34c Abs. 3 Satz 8 EStR 2005; vgl. das Rechenbeispiel in FinMin. Nds. v. 31.7.1996, FR 1996, 686).

2. Die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – nach den §§ 32a, 32b, 34 und 34b ergebende deutsche Einkommensteuer

87

Die sich bei der Veranlagung nach den §§ 32a, 32b, 34 und 34b ergebende deutsche Einkommensteuer:

▶ *Auf das zvE* ist die deutsche ESt. zu berechnen. Hierbei ist nicht auf die tarifliche oder die festzusetzende ESt. iSd. § 2 Abs. 6 abzustellen, sondern Abs. 1 Satz 2 bestimmt die Berechnung der ESt. für Zwecke des § 34c. Es ist zu berechnen:

- der Steuerbetrag, der sich laut Grundtabelle/Splittingtabelle (§ 32a Abs. 1, Abs. 5) und bei Anwendung des ProgrVorb. (§ 32b) auf das zu versteuernde Einkommen ergibt,
- zuzüglich der Steuer nach §§ 34 und 34b (ermäßigte ESt. auf ao. Einkünfte).

Nach dem JStG 2007 idF des Gesetzesbeschlusses des BTag v. 16.11.2006 (BRDrucks. 835/06) soll im VZ 2007 auch die Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften nach § 32c anzuwenden sein (Abs. 1 Satz 2, § 52 Abs. 49 Satz 1 idF des JStG 2007).

▶ *Keine Berücksichtigung anderer Veränderungen:* Andere gesetzliche Mehrungen oder Minderungen der tariflichen ESt. (vgl. § 2 Abs. 6) als die vorgenannten beeinflussen nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 die aufzuteilende Steuer und damit den Höchstbetrag der Anrechnung nicht (vgl. BTDrucks. 7/2180, 20 und BTDrucks. 7/2164, 15; BFH v. 28.10.1987 – I R 85/84, BStBl. II 1988, 78). Vo-

r auszahlungen und Steuerabzugsbeträge, die gem. § 36 Abs. 2 auf die festgesetzte ESt. anzurechnen sind, wirken sich schon deshalb nicht aus, weil sie nicht Gegenstand der Steuerfestsetzung sind. Auch die pauschale Gewerbesteueranrechnung nach § 35 wird nicht berücksichtigt.

Letztmals im VZ 2000 berücksichtigte Abs. 1 Satz 2 auch die Tarifentlastung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c aF. Das StSenkG v. 23.10.2000 hat § 32c aF und den Verweis in Abs. 1 Satz 2 aufgehoben.

Die Pauschsteuer, die nach dem PauschE (Anm. 192) auf ausländ. Einkünfte erhoben wird, ist ebenfalls nicht in die aufzuteilende ESt. einzubeziehen (R 34c Abs. 3 Satz 1 EStR 2005; PauschE, Tz. 8).

Bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens einschließlich der ausländischen Einkünfte: vgl. zu dem Begriff des zu versteuernden Einkommens § 2 Abs. 5 Satz 1. Wie es dem Welteinkommensprinzip entspricht, sind alle ausländ. Einkünfte einzubeziehen. Dies stellt Abs. 1 Satz 2 nochmals klar. Es sind auch solche ausländ. Einkünfte einzubeziehen, die nicht § 34d unterfallen (fehlender Verweis auf § 34d). Ausländ. Einkünfte, die nach Abs. 5 pauschal versteuert werden, sind nicht zu berücksichtigen (R 34c Abs. 3 Satz 1 EStR 2005; PauschE [Anm. 192] Tz. 8).

88 Einstweilen frei.

89 3. „Dieser ausländischen Einkünfte“

Begriff: Der in Satz 2 aE verwendete Begriff „dieser ausländischen Einkünfte“ korreliert mit dem zu Beginn von Satz 2 genannten Begriff „diese ausländischen Einkünfte“, der sich wiederum auf die „ausländischen Einkünfte aus diesem Staat“ gem. Satz 1 bezieht.

Bestimmung der Einkünfte: s. Anm. 91.

Behandlung negativer ausländischer Einkünfte:

► *Verrechnungsbeschränkung nach §§ 2a Abs. 1, 15a:* Verluste, die unter die Verrechnungsbeschränkung nach §§ 2a Abs. 1, 15a fallen, verringern die ausländ. Einkünfte nicht. Die Verluste mindern jedoch die in den späteren Jahren entstehenden Einkünfte (H 34c Abs. 3 EStH 2005 zu § 2a; OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Tz. 2.3, 2.4).

► *Ausschließlich negative Einkünfte:* Werden im ausländ. Staat ausschließlich negative Einkünfte erzielt, so kann im Einzelfall dennoch ausländ. Steuer entstehen, wenn nach dem ausländ. Steuerrecht die Einkünfte positiv sind oder die Steuer nach anderen Kriterien erhoben wird. In einem solchen Fall kann die ausländ. Steuer nicht angerechnet werden. Auf die zugrunde liegenden Einkünfte entfällt keine deutsche ESt. (OFD Frankfurt v. 24.8.1998 aaO Tz. 2.3).

► *Zusammentreffen negativer und positiver Einkünfte:* Die ausländ. Steuer auf negative ausländ. Einkünfte ist anrechenbar, wenn im selben ausländ. Staat auch positive Einkünfte erzielt werden, die positiven aber überwiegen (ebenso Blümich/Wied, § 34c Rn. 43). Dies folgt aus der „Mechanik“ des Satzes 2, obwohl an sich auf Verluste keine deutsche ESt. entfallen kann.

90 4. „Zur Summe der Einkünfte“

Diese ist nach deutschem Recht zu ermitteln und entspricht dem Begriff des § 2 Abs. 3 (s. § 2 Anm. 540 ff.).

III. Ermittlung der ausländischen Einkünfte (Abs. 1 Sätze 3 und 4)

1. Grundsätze der Ermittlung

91

Der deutschen Einkommensteuer unterliegend: Bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte sind nur nach deutschem Steuerrecht steuerbare und stpfl. (insbes. nicht nach DBA stfreie) Einkünfte zu berücksichtigen (BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086, und v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261; FG Hamb. v. 30.5.2002 – VI 157/01, nv.; OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194 Tz. 2.2; MATHIAK, FR 1991, 735; für den Einbezug von stfreien Einkünften: WASSERMEYER, FR 1991, 681 f.; SCHNITGER, IStR 2003, 74). Die Einkünfte unterliegen nicht der deutschen ESt., wenn sie lediglich in den ProgrVorbH einfließen (FG München v. 24.4.2001 – 12 K 1814/97, nv.).

Ermittlung nach deutschem Steuerrecht: Die ausländ. Einkünfte sind ausschließlich nach den Vorschriften des deutschen EStG zu ermitteln und abzugrenzen (stRspr., zB BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; R 34c Abs. 3 Satz 3 EStR 2005). Dabei sind alle deutschen Vorschriften zur Ermittlung der Einkünfte anzuwenden (s. ergänzend § 32b Anm. 82).

▶ *BA und WK* sind zu berücksichtigen, soweit sie mit den im Ausland erzielten Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Bei den Abs. 1 Satz 4 unterfallenden Einkünften genügt ein mittelbarer Zusammenhang. Im Umkehrschluss ist bei den anderen Einkünften ein direkter wirtschaftlicher Zusammenhang zu fordern. Die Kosten müssen der betreffenden Einkunftsquelle zuordenbar sein (so BFH v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577, vor Einfügung des Abs. 1 Satz 4; FWB/MÜLLER-DOTT, § 26 KStG Rn. 84 ff.; extensiver R 34c Abs. 3 Satz 4 EStR 2005; zur früheren Rechtslage OFD Frankfurt v. 15.1.1998, StEK EStG § 34c Nr. 191).

▶ *Der Sparer-Freibetrag* ist nach dem Verhältnis der ausländ. zu den inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen aufzuteilen (R 34c Abs. 3 Satz 6 EStR 2005; BFH v. 16.5.2001 – I R 102/00, BStBl. II 2001, 710; zum Fall negativer inländ. Einkünfte jedoch OFD Erfurt v. 8.5.2000, nv.: Zurechnung des tatsächlich in Anspruch genommenen Freibetrages allein zu den ausländ. Einkünften).

▶ *Bei ausländischer Quellenbesteuerung* von Dividenden, Zinsen usw. sind die Einkünfte als Nettobetrag nach Abzug der Aufwendungen zugrunde zu legen, auch wenn sich die Quellensteuer anhand des Bruttobetrags bemisst (s. auch Anm. 208).

▶ *Währungsumrechnung der ausländischen Einkünfte:* s. § 32b Anm. 82 „Währungsumrechnung“; zu Kursgewinnen und -verlusten DW/WASSERMEYER, Art. 23A MA Rn. 112.

▶ *Halbeinkünfteverfahren:* Die Einnahmen und Ausgaben sind nach §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 nur zur Hälfte anzusetzen (R 34c Abs. 3 Satz 5 EStR 2005).

2. Keine Berücksichtigung von Einkünften, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht nicht besteuert werden (Abs. 1 Satz 3)

92

Rechtsentwicklung: Bis VZ 2003 waren auch ausländ. Einkünfte zu berücksichtigen, die in dem ausländ. Staat keiner Besteuerung unterlagen (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261 mit Anm. WASSERMEYER; KRABBE, IStR 1996, 172). Dieser Rspr. ist das StVergAbG ab VZ 2003 mit Satz 3 entgegengetreten.

Einkünfte, die nicht besteuert werden: Nicht besteuert werden Einkünfte nur dann, wenn auf sie keinerlei Steuer erhoben wird. Die Erhebung einer minimalen Steuer reicht aus, um die Einkünfte als besteuert anzusehen (SCHNITGER, IStR 2003, 73; LÜDICHE, IStR 2003, 434).

Nach dem Recht des Herkunftsstaates: Die Nichtbesteuerung muss auf einer Rechtsgrundlage des Herkunftsstaates beruhen. Werden die Einkünfte entgegen der Gesetzeslage nicht besteuert, ist Abs. 1 Satz 3 nicht einschlägig (MÜLLER-DOTT, DB 2003, 1469; SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 34c Rn. 15).

In dem Staat, aus dem sie stammen: s. Anm. 64.

Keine Berücksichtigung: Die nicht besteuerten Einkünfte sind bei der Berechnung der Höhe der ausländ. Einkünfte nicht zu berücksichtigen. Nach dem Wortlaut sind sie auch bei der Berechnung des zVE und der Summe der Einkünfte nicht zu berücksichtigen (vgl. MÜLLER-DOTT, DB 2003, 1469). Bei dieser Auslegung würde jedoch nicht das gesetzgeberische Ziel erreicht, die Vergünstigungen des § 34c nicht auf solche Einkünfte anzuwenden, die im Quellenstaat nicht besteuert wurden und daher nicht doppelt besteuert wurden.

93 3. Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen, die mit bestimmten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Abs. 1 Satz 4)

Schrifttum: KEMPERMANN, Anmerkung zum Urteil des BFH v. 29.3.2000, I R 15/99, FR 2000, 998; GROTHERR, Zweifelsfragen zur Ausgabenberücksichtigung bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte, Festschr. Wassermeyer, 2005, 303.

Rechtsentwicklung: Abs. 1 Satz 4 stellt eine Reaktion auf die Rspr. des BFH dar, nach der BA von ausländ. Einnahmen nur dann abzuziehen waren, wenn die BA konkreten ausländ. Einnahmen zugeordnet werden konnten (BFH v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577; v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657; v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799; gegen BMF v. 10.2.1998, FR 1998, 391). Abs. 1 Satz 4 gilt ab dem VZ 2003 (§ 52 Abs. 1 idF des StVergAbG). Für Altfälle ist die Rspr. des BFH weiter anzuwenden (vgl. BMF v. 23.11.2001, DStR 2002, 805).

Ausländische Einkünfte, die zum Gewinn eines inländischen Betriebs gehören: Erfasst werden nur betriebliche Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3), keine Privateinkünfte. Zum Begriff des inländ. Betriebs s. § 50 Anm. 324.

Ausländische Einkünfte der in § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art: Erfasst werden nicht alle betrieblichen Einkünfte, sondern nur solche, die ihrer Art nach unter § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c fallen. Die ausländ. Einkünfte müssen einer dieser Ziffern jedenfalls dann zuzuordnen sein, wenn man ignoriert, dass sie zu einem inländ. Betrieb gehören und damit nach den jeweiligen Subsidiaritätsklauseln Betriebseinnahmen darstellen. Nicht erfasst ist § 34d Nr. 2. Daher sind etwa BA, die mit dem gewerblichen Verkauf von Umlaufvermögen zusammenhängen, nicht betroffen. Im Wesentlichen wird Satz 4 bei Einkünften aus Kapitalvermögen und bei sonstigen Einkünften, etwa bei Lizenzeneinnahmen, relevant.

Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen: vgl. hierzu § 4 Abs. 1 und Abs. 4.

Wirtschaftlicher Zusammenhang mit den den Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen: Der Begriff wirtschaftlicher Zusammenhang ist sehr weit. Der Gesetzgeber hatte den Fall der Refinanzierungszinsen im Blick, die wirt-

schaftlich mit Zinseinnahmen eng zusammenhängen, bei denen sich jedoch ein konkreter Zusammenhang im Einzelnen nicht darlegen lässt (BRDrucks. 866/02, 61). Abs. 1 Satz 4 wäre nicht durchführbar, wenn man auch allg. Fixkosten, wie etwa Verwaltungskosten, einbeziehen würde (so aber BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 60; vgl. auch LÜDICKE, IStR 2003, 433 [434]). Eine Abgrenzung dieser Kosten ist oftmals nicht durchführbar (MÜLLER-DOTT, DB 2003, 1468 [1470]; FWB/MÜLLER-DOTT, § 26 KStG Rn. 89.3). Daher ist die Vorschrift eng auszulegen und auf Fälle zu beschränken, die den Refinanzierungskosten ähneln (KIRCHHOF/GOSCH VI. § 34c Rn. 21). Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist nur anzunehmen, wenn die Ausgaben geleistet werden, um bestimmbare ausländ. Einnahmen zu erzielen, auch wenn sich die Ausgaben nicht konkret einzelnen Einnahmen zuordnen lassen.

Einstweilen frei.

94–96

IV. Ermittlung der anzurechnenden ausländischen Steuern (Abs. 1 Satz 5)

97

Satz 5 trifft einerseits eine zeitliche und andererseits eine sachliche Begrenzung der Anrechenbarkeit ausländ. Steuern (BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187; WASSERMAYER, FR 1991, 680).

Auf die im VZ bezogenen Einkünfte entfallend (zeitliche Begrenzung):

Die ausländ. Steuern entfallen auf die im VZ bezogenen Einkünfte, wenn mit ihnen die Einkünfte während des VZ besteuert werden. Irrelevant ist es, wenn die Höhe der Einkünfte im VZ anhand von Einkünften bestimmt wird, die in einem anderen Zeitraum erzielt wurden und damit gleichsam geschätzt werden (BFH v. 31.7.1991 – I R 51/89, BStBl. II 1991, 922, mit Anm. o.V., HFR 1991, 12, und Anm. DB, DStR 1991, 1415; FG Köln v. 22.9.1999 – 6 K 2225/96, rkr., nv; krit. KAUFMANN, IStR 1994, 419).

Für die zeitliche Zuordnung der anzurechnenden ausländ. Steuern kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Zahlung an (vgl. OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Tz. 2.5 aE). Allerdings sind nur solche ausländ. Steuern anrechenbar, die bereits gezahlt sind (s. Anm. 72).

Auf die bezogenen Einkünfte entfallend (sachliche Begrenzung)

► *Aufteilung der Einkünfte:* Die im ausländ. Steuerbescheid festgesetzte ausländ. Steuer ist im Verhältnis der ausländ. Einkünfte iSd. § 34d zu den anderen dort erfassten Einkünften aufzuteilen (vgl. BFH v. 21.5.1986 – I R 37/83, BStBl. II 1986, 739; WASSERMAYER, FR 1991, 680): Falls der ausländ. Staat deutsche ESt. anrechnet, ist auf die ausländ. Steuer vor Anrechnung der deutschen ESt. abzustellen. Bei ausländ. Quellensteuern bedarf es keiner Aufteilung. Ermäßigungen in der Bemessungsgrundlage sind insoweit zu berücksichtigen, als sie nach dem ausländ. Steuerrecht unmittelbar bei der Ermittlung der einzelnen Einkünfte ansetzen (BFH v. 21.5.1986, aaO.). Der BFH berücksichtigt zudem bei der Aufteilung der ausländ. Steuer, dass bestimmte Einkünfte tarifbegünstigt besteuert werden. Nach Auffassung des BFH ist damit die auf die ausländ. Einkünfte im Sinne des § 34d entfallende ausländ. Steuer möglichst exakt zu ermitteln und nicht wie bei Abs. 1 Satz 2 mit dem Durchschnittssteuersatz zu arbeiten (s. Anm. 86).

► *Keine Kürzung bei höherer ausländ. Bemessungsgrundlage:* Ist die Bemessungsgrundlage der ausländ. Einkünfte bei Ermittlung nach deutschem Recht niedriger als

bei Ermittlung nach ausländ., so ist die anrechenbare ausländ. Steuer dennoch nicht verhältnismäßig zu kürzen.

BFH v. 2.2.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727, mit Anm. GOUTIER/SCHMALZ, KFR F 11 AStG § 15, 1/94; BMF v. 18.2.1992, BStBl. I 1992, 123; WASSERMEYER, FR 1991, 680; BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 43; aA BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187; KÖHLER, FR 1993, 489; MATHIAK, FR 1991, 735.

► *Halbeinkünfteverfahren*: Unterliegen die ausländ. Einkünfte in Deutschland dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40, sind die anrechenbaren ausländ. Steuern nicht zu kürzen (R 34c Abs. 2 Satz 3 EStR 2005; DESENS, IStR 2003, 613 [615, Fn. 33]).

Der Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (BTDrucks. 14/2683, 6 und 116) wollte in einem § 34c Abs. 7 nur die Hälfte der ausländ. Steuer zur Anrechnung zulassen. Diese Vorschrift ist nicht Gesetz geworden (dazu BTDrucks. 14/3366, S. 119).

98–102 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Abzug ausländischer Steuern statt Anrechnung

Schrifttum: HORLEMANN, Änderung der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und Abzug ausländischer Quellensteuern gem. § 34c Abs. 2 EStG, DStR 1995, 1535; LICKTEIG, Änderung der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und Abzug ausländischer Quellensteuern gem. § 34 Abs. 2 EStG, DStR 1995, 792 und 1536; ZIESECKE, Minderung der Auswirkung des Progressionsvorbehaltes in Fällen des Zu- und Wegzuges von Steuerpflichtigen durch den Abzug ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 2 EStG, IStR 2003, 115.

103

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

Abs. 2 räumt dem Stpfl. ein Wahlrecht ein, die ausländ. Steuer nicht nach Abs. 1 anzurechnen, sondern sie bei der Ermittlung der Einkünfte als BA/WK abzuziehen. Die Anrechnung nach Abs. 1 Satz 2 ist auf die deutsche ESt. begrenzt, die auf die ausländ. Einkünfte entfällt. Im Einzelfall können daher ausländ. Steuern nicht oder nur teilweise angerechnet werden. Bei Abs. 2 gilt diese Begrenzung nicht. 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, etwa
 - weil die Steuerbelastung in Deutschland aufgrund von Freibeträgen oder der Progression niedriger ist als im Ausland oder
 - weil die Einkünfte in Deutschland, nicht aber im Ausland dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen (s. Anm. 110);
- ▷ wenn im VZ Verluste oder nur geringfügige positive Einkünfte anfallen und damit keine oder nur eine geringe deutsche ESt. entsteht und durch ein Abzug nach Abs. 2 ein Verlustabzug nach § 10d in Betracht kommt.

Bei einem Steuerbelastungsvergleich ist zu berücksichtigen, dass der Abzug nach Abs. 2 auch die GewSt. mindert. Zur Ermittlung der steuergünstigsten Wahl s. näher REICHERT, DB 1997, 131, und RICHTER, BB 1999, 613.

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2

1. Kein Bestehen eines DBA

104

Abs. 2 ist wie Abs. 1 originär nur anwendbar, wenn die Einkünfte aus einem Staat stammen, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat (Abs. 6 Satz 1; s. Anm. 200). Besteht ein DBA, so ist Abs. 2 auf Antrag entsprechend anzuwenden, wenn das DBA die Anrechnungsmethode vorsieht (Abs. 6 Satz 2) oder die Doppelbesteuerung nicht beseitigt (Abs. 6 Satz 4).

2. Möglichkeit der Anrechnung nach Abs. 1

105

Aufgrund der Formulierung „Statt der Anrechnung (s. Abs. 1)“ müssen alle Tatbestandsmerkmale von Abs. 1 erfüllt sein, die in Abs. 1 Satz 1 (s. hierzu Anm. 50 ff.) und Abs. 1 Satz 5 (hierzu Anm. 97) aufgeführt sind. Sonst kommt nur ein Abzug der ausländ. Steuern nach Abs. 3 in Betracht.

Einstweilen frei.

106

3. Antrag

107

Wahlrecht: Der Abzug nach Abs. 2 statt der Anrechnung nach Abs. 1 setzt einen Antrag des Stpfl. voraus. Bei Organschaft trifft die Entscheidung der Organträger (MAAS, BB 1985, 2228).

▶ *Einheitliche Ausübung je Staat:* Der Stpfl. muss das Antragsrecht nach Abs. 2 für die gesamten Steuern aus demselben ausländ. Staat einheitlich ausüben (R 34c Abs. 4 Satz 1 EStR 2005; vgl. auch BTDrucks. 8/3648, 21). Dies ist Folge der für Abs. 1 geltenden per-country-limitation (dazu Anm. 81), da Abs. 2 nur an Stelle des Abs. 1 treten kann.

▶ *Ausnahmen von der einheitlichen Ausübung je Staat:*

▷ *Zusammenveranlagte Ehegatten:* Ehegatten können in ihrer Wahl voneinander abweichen (R 34c Abs. 4 Satz 2 EStR 2005; s. das Rechenbeispiel in FinMin. Nds. v. 31.7.1996, FR 1996, 686).

▷ *Fiktive Quellensteuern:* s. Anm. 212.

Verfahren:

▶ *Die allgemeinen Grundsätze* für die Ausübung stl. Antragsrechte gelten (vgl. dazu WEBER-GRELLET, DStR 1992, 1417). Der Antrag kann, solange die Steuerfestsetzung oder -feststellung nicht bestandskräftig ist, bis zum Ende der Tatsacheninstanz, dh. bis zum Ende der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG, gestellt, geändert und zurückgenommen werden (vgl. zB BFH v. 5.6.1986 – IV R 338/84, BStBl. II 1986, 661, und v. 13.2.1997 – IV R 59/95, BFH/NV 1997, 635; R 34c Abs. 4 Satz 7 EStR 2005). Zudem kann der Antrag im Rahmen der Änderung von Steuerbescheiden nach §§ 164, 165 oder 172 ff. AO nachgeholt oder zurückgenommen werden (R 34c Abs. 4 Satz 7 EStR 2005). Die Antragsstellung nach Bestandskraft der Steuerfestsetzung ist kein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (BFH v. 21.4.1988 – IV R 215/85, BStBl. II 1988, 863 zum Antrag nach § 2 AIG).

▶ *Personengesellschaften und -gemeinschaften:* Die Frage ob der Antrag nach Abs. 2 in der Feststellungserklärung (so R 34c Abs. 4 Satz 4–6 EStR 2005; BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 83; LBP/HANDZIK, § 34c Rn. 58) oder im Veranlagungsverfahren (so LADEMANN/TIMMERMANS, § 34c Rn. 105) zu stellen ist, ist uE wie folgt zu entscheiden: Stellt ein Stpfl. den Antrag nach Abs. 2, sind die ausländ. Steuern als BA oder WK abzuziehen. Die vom Gesellschafter gezahlten ausländ. Steuern

stellen SonderBA bzw. SonderWK bei der PersGes. dar. Sie sind etwa bei der Bemessung der GewSt der PersGes. zu berücksichtigen. Daraus folgt, dass der Antrag nach Abs. 2 in der Feststellungserklärung zu stellen ist. Ist kein Antrag gestellt, sind die ausländ. Steuern im Rahmen des Veranlagungsverfahrens nach Abs. 1 abzuziehen (BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187). Das Antragsrecht muss nicht für alle Beteiligte einheitlich ausgeübt werden; jeder Beteiligte kann mit Wirkung für sich einen Antrag stellen (R 34c Abs. 4 Satz 5 EStR 2005). Der Antrag muss aber einheitlich je Staat ausgeübt werden, unabhängig davon, ob und inwieweit der Stpfl. Einkünfte als Einzelperson oder als Gesellschafter bezogen hat (vgl. R 34c Abs. 4 Satz 6 EStR 2005).

108–109 Einstweilen frei.

110 III. Rechtsfolge des Abs. 2: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte

Abzug der ausländischen Steuer: Der Begriff „die ausländische Steuer“ iSd. Abs. 2 ist mit dem in Abs. 1 identisch: Abziehbar sind alle ausländ. Steuern, soweit sie die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 und 5 erfüllen (s. Anm. 105).

Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte:

► *Abzug wie Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten:* Abzug „bei der Ermittlung der Einkünfte“ bedeutet, dass die ausländ. Steuer wie BA oder WK bei der jeweiligen Einkunftsart abzuziehen ist, zu der die entsprechenden ausländ. Einkünfte gehören (HORLEMANN, DStR 1995, 1535; kritisch KRABBE, BB 1979, 1340; ferner HILLER, INF 1993, 126). Entgegen der amtlichen Überschrift des § 34c gewährt Abs. 2 keine tarifäre Steuerermäßigung. Die Einordnung in § 34c erfolgte wegen des Zusammenhangs mit Abs. 1.

► *Folgewirkungen:*

- ▷ *Gewerbesteuer:* Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb abziehbare ausländ. Steuern mindern den Gewerbeertrag des § 7 GewStG (BTDDrucks. 12/1108, 61). Abgezogene ausländ. Steuern sind gem. § 8 Nr. 12 GewStG wieder hinzuzurechnen, soweit sie auf Gewinne 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, 1535; kritisch LICKTEIG, DStR 1995, 792 und 1536). Bei Kapitaleinkünften, die dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 unterliegen, ist die ausländ. Steuer trotz § 3c Abs. 2 vollständig abziehbar (R 34c Abs. 2 Satz 3 EStR 2005; DESENS, IStR 2003, 613 [615 Fn. 33]; MENCHORN, DStR 2005, 1885, [1887 f.]). Nach dem JStG 2007 idF des Gesetzesbeschlusses des BTag v. 16.11.2006 (BRDrucks. 835/06) soll die ausländ. Steuer ab dem VZ 2007 nur noch zu 50 vH abziehbar sein (Abs. 2 idF des JStG 2007; BRDrucks. 622/02).
- ▷ *Pauschbeträge für Werbungskosten (§ 9a):* Die ausländ. Steuern sind wie andere WK zu behandeln (LICKTEIG, DStR 1995, 792).
- ▷ *Steuerrückstellungen:* Für die ausländ. Steuern sind bei der Gewinnermittlung Rückstellungen zu bilden (HILLER, INF 1993, 126).

- ▷ *Verlustabzug*: Soweit infolge des Abzugs negative Einkünfte entstehen und nicht bei der Ermittlung des GdE ausgeglichen werden, sind sie als Verlustrücktrag und -vortrag nach § 10d zu berücksichtigen.
- ▷ *Verrechnungsbeschränkungen nach §§ 2a Abs. 1, 15a*: Werden negative ausländ. Einkünfte von §§ 2a Abs. 1, 15a erfasst, unterliegen darauf entfallende ausländ. Steuern ebenfalls der Verrechnungsbeschränkung: Wird der Abzug nach § 34c Abs. 2 gewählt, so erhöhen sich die im VZ nicht ausgleichsfähigen negativen Einkünfte (R 34c Abs. 2 Satz 2 EStR 2005).

JStG 2007: Das JStG 2007 idF des Gesetzesbeschlusses des BTag v. 16.11.2006 (BRDrucks. 835/06) stellt klar, dass die ausländ. Steuer nur abgezogen werden kann, soweit sie auf ausländ. Einkünfte entfällt, die nicht stfrei sind (Abs. 2 idF des JStG 2007). Dies ergab sich bereits aus § 3c Abs. 1.

Einstweilen frei.

111–113

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

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

114

Abs. 3 lässt den Abzug ausländ. Steuern vom Einkommen bei der Ermittlung der Einkünfte von unbeschr. Stpfl. in drei Fällen zu, in denen eine Anrechnung nach Abs. 1 und damit auch ein Abzug nach Abs. 2 ausgeschlossen ist.

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3

1. Mit Abs. 1 übereinstimmende Tatbestandsmerkmale

115

Kein Bestehen eines DBA: Abs. 3 ist originär nur anwendbar, wenn die Einkünfte aus einem Staat stammen, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat (Abs. 6 Satz 1; s. Anm. 200). Besteht mit dem Quellenstaat ein DBA, so ist Abs. 3 über Abs. 6 Satz 5 anzuwenden.

„Unbeschränkt Steuerpflichtige, bei denen ...“: s. Anm. 50 und zur Steuersubjektidentität Anm. 61.

Ausländische Steuern vom Einkommen: s. zu ausländ. Steuern Anm. 61 und zu Einkommen Anm. 62.

Festgesetzt, gezahlt und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegend: s. Anm. 71–74.

Auf Einkünfte entfallend, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen: s. Anm. 97 und 91.

Einstweilen frei.

116–117

2. Von Abs. 1 abweichende Tatbestandsmerkmale, von denen eines („oder“) vorliegen muss

118

Steuer entspricht nicht der deutschen Einkommensteuer (Var. 1): Auch bei Abs. 3 muss es sich um eine Steuer vom Einkommen handeln. Damit unterfallen der Var. 1 nur Steuern vom Einkommen, die nicht am Prinzip der Leistungsfähigkeit orientiert sind (s. Anm. 62).

Keine Erhebung der ausländischen Steuer in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen (Var. 2): Abs. 3 lässt den Abzug in Fällen zu, in denen ein anderer Staat als der Quellenstaat Einkünfte besteuert, zB:

- Der Staat des zweiten Wohnsitzes erhebt ESt. auf Einkünfte aus einem dritten Staat (KRABBE, BB 1980, 1146) oder aus Deutschland (vgl. Var. 3).
- Zins- oder Lizenzentnahmen einer ausländ. Betriebsstätte, die aus einem Drittstaat (vgl. KRABBE, BB 1980, 1146 und die Gesetzesbegründung BTDrucks. 8/3648, 21) oder aus Deutschland stammen (vgl. Var. 3).

Hat Deutschland mit dem steuernden Staat ein DBA abgeschlossen, so ist Abs. 3 nur unter den Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 5 anwendbar.

Keine ausländischen Einkünfte (Var. 3): Die Var. 3 betrifft den Abzug von

- ausländ. Steuern auf inländ. Einkünfte und
- ausländ. Steuern auf im Ausland erzielte Einkünfte, die nicht § 34d unterfallen.

Wichtigster Anwendungsfall sind Einkünfte aus Montagen im Ausland, wenn der ausländ. Staat seine Besteuerung auf die Herstellung der zu montierenden Anlagen in Deutschland sowie die Lieferung und damit auf inländ. Einkünfte erstreckt (sog. Liefergewinnbesteuerung; Tz. 4.3.7. Betriebsstättenverwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076; vgl. BTDrucks. 8/3648, 19 f.; KRABBE, BB 1980, 1146; MANKE, DStZ 1980, 323; SCHELLE, IStR 1995, 307).

Werden Einkünfte, die keine ausländ. Einkünfte sind, nicht vom Quellenstaat sondern von einem dritten Staat besteuert, so sind die Var. 2 und 3 gleichzeitig anzuwenden.

119–125 Einstweilen frei.

126 III. Rechtsfolge des Abs. 3: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte

Abzug der ausländischen Steuer: s. Anm. 110.

Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte: s. Anm. 110.

Ist abzuziehen: Der Abzug der ausländ. Steuer erfolgt von Amts wegen (vgl. OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Tz. 4).

Abzug der Steuer eines Drittstaates:

► *Drittstaat berücksichtigt Quellensteuer:* Besteuert ein dritter Staat (sog. Drittstaat) Einkünfte, die aus einem anderen Staat stammen (sog. Quellenstaat) und berücksichtigt er die Steuer des Quellenstaates im Rahmen seiner eigenen Besteuerung durch Anrechnung oder Abzug von der Bemessungsgrundlage, so ist in Deutschland die volle Steuer des Quellenstaates nach Abs. 1 oder Abs. 2 zu berücksichtigen. Die verbleibende Steuer des Drittstaates ist nach Abs. 3 zu berücksichtigen.

► *Quellenstaat berücksichtigt Drittstaatensteuer:* Besteuert ein dritter Staat Einkünfte aus dem Quellenstaat und berücksichtigt der Quellenstaat die Steuer des Drittstaates im Rahmen seiner eigenen Besteuerung durch Anrechnung oder Abzug von der Bemessungsgrundlage (ein wohl seltener Fall), so ist uE die verbleibende Steuer des Quellenstaates nach Abs. 1 oder Abs. 2 zu berücksichtigen. Die Steuer des Drittstaates ist in voller Höhe nach Abs. 3 zu berücksichtigen (ebenso LADEMANN/TIMMERMANS, § 34c Rn. 121). Rechnet der Quellenstaat die Steuer des Drittstaates an, so ist nach Ansicht von BLÜMICH/WIED (§ 34c Rn. 90) und KIRCHHOF/GOSCH (VI. § 34c Rn. 46) dagegen wie folgt vorzugehen: Auf die Steuer des Quellenstaates vor Anrechnung der Drittstaatensteuern ist Abs. 1 oder Abs. 2 anzuwenden. Auf die Steuer des Drittstaates ist Abs. 3 nur insoweit anzuwenden, wie diese Steuer im Quellenstaat nicht angerechnet wurde. Dieser Auffassung stehen der Wortlaut von Abs. 1 und 3 entgegen: Nach Abs. 1 ist nur die festgesetzte Steuer anzurechnen; nach deutschem Verständnis mindert die Anrechnung ausländ. Steuern die festgesetzte Steuer (§ 2 Abs. 6). Nach Abs. 3 ist die festgesetzte Steuer des Drittstaates abzuziehen, unabhängig davon, ob diese Steuer in einem anderen Staat berücksichtigt wurde.

127

Erläuterungen zu Abs. 4 aF:
**Ermäßigter Steuersatz auf ausländische Einkünfte aus dem
 Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr**

Abs. 4 war letztmals im VZ 1998 anzuwenden (s. Anm. 2). Er erlaubte, ausländ. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr als Alternative zu Abs. 1–3 mit einem ermäßigten Steuersatz zu versteuern. An seine Stelle ist die Tonnagebesteuerung (§ 5a) getreten. Sie schließt § 34c Abs. 1 bis 3 aus (§ 5a Abs. 5). Die Kommentierung zu Abs. 4 aF ist abrufbar unter www.hhr.otto-schmidt.de.

Einstweilen frei.

128–170

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

Schrifttum: Gosch, Erlass und Pauschalierung nach §§ 34c Abs. 5, 50 Abs. 7 EStG als Billigkeitsmaßnahmen, DStZ 1988, 136.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

1. Überblick zu Abs. 5

171

Abs. 5 ist Auffangtatbestand für die Fälle, in denen die DBA und die Abs. 1–3 nicht zu außenwirtschaftlich erwünschten Ergebnissen führen (BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548; BFH v. 14.6.1991 – VI R 185/87, BStBl. II 1991, 926) oder die Steueranrechnung besonders schwierig ist.

Anwendungsfälle des Abs. 5 sind vor allem der

- ▶ *Auslandstätigkeitserlass* (BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470, im Folgenden: ATE, s. hierzu Anm. 191) als Nachfolger des Montageerlasses und der
- ▶ *Pauschalierungserlass* (BMF v. 10.4.1984, BStBl. I 1984, 252, im Folgenden: PauschE, s. hierzu Anm. 192).

Beide Erlasse haben lediglich ermessensleitende Funktion für die Entscheidungen der FinBeh. nach Abs. 5 Alt. 1 (volkswirtschaftliche Gründe). Sie sind nicht abschließend (BFH v. 18.8.1987 – VIII R 297/82, BStBl. II 1988, 139 [140]; FG Düss. v. 29.6.1992, EFG 1992, 673, rkr.).

Einstweilen frei.

172

2. Verhältnis von Abs. 5 zu anderen Vorschriften

173

Verhältnis zu § 50 Abs. 7: Bei beschr. StPflcht ist nicht Abs. 5 anzuwenden (fehlender Verweis in § 50 Abs. 6), sondern § 50 Abs. 7.

Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung: Abs. 5 ist auf die der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) unterliegenden Zwischeneinkünfte nicht anzuwenden (BFH v. 20.4.1988 – I R 197/84, BStBl. II 1988, 983; BMF v. 2.12.1994, BStBl. I 1995, Sondernr. 1, Tz. 12.2.3).

Verhältnis zu § 163 AO: Abs. 5 stellt eine Billigkeitsregelung dar (BFH v. 20.4.1988 – I R 197/84, BStBl. II 1988, 88), die ggü. § 163 AO *lex specialis* ist (GOSCH, DStZ 1988, 136). Neben einem abgeschlossenen Verfahren nach Abs. 5 bleibt damit kein Raum mehr für ein Billigkeitsverfahren nach § 163 AO, wenn dafür ausschließlich Gründe des Abs. 5 geltend gemacht werden (anders BFH v. 18.8.1987 – VIII R 297/82, BStBl. II 1988, 139).

Verhältnis zu DBA: Abs. 5 gilt auch bei ausländ. Einkünften aus einem DBA-Staat (Umkkehrschluss zu Abs. 6 Satz 1; vgl. FWB/LÜDICKE, § 34c Rn. 421). Allerdings gilt Abs. 5 nicht, wenn das DBA die betreffenden ausländ. Einkünfte von der inländ. Besteuerung freistellt (vgl. BFH v. 11.9.1987 – VI R 19/84, BStBl. II 1987, 856, und v. 27.3.1991 – I R 180/87, BFH/NV 1992, 248).

174 3. Verfahrensfragen

Kein Antragsersfordernis: Die FinBeh. können von Amts wegen tätig werden (FWB/LÜDICKE, § 34c Rn. 475). Der ATE (Abschn. VI.) und der PauschE (Tz. 2) verlangen einen Antrag (hierzu GOSCH, DStZ 1988, 136).

Grundlagenbescheid: Die Entscheidung nach Abs. 5 ist ein Grundlagenbescheid (§§ 171 Abs. 10 AO), und zwar auch bei Delegation auf das FA. Das FA kann vor der Entscheidung nach Abs. 5 die Veranlagung durchführen (§ 155 Abs. 2 AO; BFH v. 13.1.1966 – IV 166/61, BStBl. III 1966, 556, und v. 9.12.1987 – II R 212/82, BStBl. II 1988, 309; GOSCH, DStZ 1988, 136; aA FWB/LÜDICKE, § 34c Rn. 462).

Frist: Die Anwendung von Abs. 5 kann auch noch nach Bestandskraft des Steuerbescheids bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung beantragt werden (OFD Hannover v. 25.10.1993, StEK EStG § 34c Nr. 168; enger GOSCH, DStZ 1988, 136).

175 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 5

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

Zweckmäßigkeit aus volkswirtschaftlichen Gründen liegt nur vor, wenn die Steuerbegünstigung der deutschen Außenwirtschaft dient (BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548), etwa bei Förderung von Kapitalinvestitionen deutscher Unternehmen im Ausland, um diese bei Konkurrenzsituationen mit Wettbewerbern im Ausland zu unterstützen (BMF in BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75 aaO; vgl. FWB/LÜDICKE, § 34c Rn. 561 ff.). Abs. 5 ist auf Ausnahmefälle beschränkt, die eine schnelle, auf den Einzelfall bezogene Reaktion der FinBeh. erfordern und die der Gesetzgeber von der Natur der Sache her nicht selbst treffen kann (BVerfG v. 19.4.1978 aaO).

Keine Steuerbegünstigung für andere Zwecke: Ein Erlass nach Abs. 5 kommt nicht aus anderen Gründen in Betracht, etwa aus humanitären Gründen (vgl. FG Bremen v. 12.1.1996, EFG 1996, 322, rkr.).

Gewinnberichtigungen nach § 1 AStG: Die Steuer auf 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. 10.8.1995, StEK AStG § 1 Nr. 7).

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

177

Tatsächliche Schwierigkeiten: Die besonderen Schwierigkeiten bei der Anwendung der Anrechnungsmethode nach Abs. 1 dürfen nicht im rechtlichen Bereich liegen, sondern müssen im tatsächlichen Bereich liegen. Nicht anzuerkennen sind Schwierigkeiten bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte: diese sind vom Stpfl. zu erklären und nach deutschem Recht zu beurteilen (vgl. BFH v. 1.10.1992 – I B 42–43/92, BFH/NV 1993, 156; aA BFH v. 13.1.1966 – IV 166/61, BStBl. III 1966, 556; v. 10.7.1970 – VI R 48/67, BStBl. II 1970, 728).

Fallgruppen:

- ▶ Beurteilung, ob die anzurechnende ausländ. Steuer der deutschen ESt. entspricht (vgl. BFH v. 13.1.1966 – IV 166/61 aaO).
- ▶ Anrechenbare ausländ. Steuer lässt sich nicht ermitteln, weil sie zusammen mit anderen Steuern durch eine einheitliche Pauschale abgegolten ist (BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 111).

Einstweilen frei.

178–179

III. Rechtsfolgen des Abs. 5**1. (Teil-)Erlass oder Festsetzung in einem Pauschbetrag**

180

(Teil-)Erlass: Erlass iSd. Abs. 5 ist die volle oder teilweise Freistellung von der ESt. auf die betroffenen Einkünfte (vgl. § 163 Satz 1 AO).

Festsetzung in einem Pauschbetrag: Bei Festsetzung in einem Pauschbetrag bleiben die Einkünfte – vergleichbar §§ 40–40b – bei der allg. EStVeranlagung außer Ansatz (vgl. § 40 Abs. 3 Satz 3). Statt dessen wird auf diese Einkünfte eine gesonderte Steuer mit Abgeltungswirkung erhoben. Der Pauschbetrag ist der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen (§ 2 Abs. 6 Satz 1). Der Pauschbetrag darf den Betrag der an sich geschuldeten ESt. nicht überschreiten (BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548) und muss dieser möglichst nahe kommen (BFH v. 13.1.1966 – IV 166/61, BStBl. III 1966, 556).

Einstweilen frei.

181

2. Auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer

182

Ausländische Einkünfte: Diese bestimmen sich ausschließlich nach § 34d (BFH v. 14.6.1991 – VI R 185/87, BStBl. II 1991, 926).

Darauf entfallende deutsche Einkommensteuer: Abs. 5 setzt voraus, dass der Stpfl. mit ausländ. Einkünften einer ausländ. Besteuerung unterworfen wurde und mit denselben Einkünften einer Besteuerung im Inland unterliegt (BFH v. 20.4.1988 – I R 197/84, BStBl. II 1988, 88 unter II.3). Nur die auf ausländ. Einkünfte entfallende ESt. kann ganz oder teilweise erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden. Die Ermittlung des ESt.-Betrags, der auf die betroffenen ausländ. Einkünfte entfällt, richtet sich nach den Grundsätzen des Abs. 1, den Abs. 5 nach seiner Historie ergänzen soll (vgl. BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548), s. Anm. 86 ff.

3. Ermessensentscheidung

183

Aufgrund des Wortes „können“ stehen Steuererlass und Pauschalierung im Ermessen der zuständigen FinBeh. (stRspr., zB BFH v. 14.6.1991 – VI R 185/87, BStBl. II 1991, 926).

Umfang des Ermessens: Das Ermessen der zuständigen FinBeh. umfasst 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 (vgl. GmS-OGB v. 19.10.1971 – 3/70, BStBl. II 1972, 603 zu § 227 AO; aA FWB/LÜDICKE, § 34c Rn. 471).

Anspruch auf fehlerfreie Ermessensausübung: Der Stpfl. hat grds. nur einen Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung der zuständigen Behörde (§ 5 AO und § 102 FGO). Eine ablehnende Entscheidung muss auch die Erwägungen hinsichtlich der volkswirtschaftlichen Zweckmäßigkeit oder der besonders schwierigen Anwendung des Abs. 1 darlegen (vgl. BFH v. 13.1.1966 – IV 166/61, BStBl. III 1966, 556; Nds. FG v. 6.10.1983, EFG 1984, 194, rkr.).

Ermessensbindung: Der Stpfl. hat einen Anspruch auf die Maßnahme nach Abs. 5, soweit die Behörden ihr Ermessen durch Verwaltungsvorschriften gebunden haben, die durch die gesetzlichen Voraussetzungen des Abs. 5 gedeckt sind (BFH v. 14.6.1991 – VI R 185/87, BStBl. II 1991, 926). S. zum ATE und PauschE Anm. 191 und 192.

184 IV. Entscheidung der obersten Finanzbehörden der Länder oder der von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des BMF

Zuständig für die Entscheidung nach Abs. 5 sind die obersten FinBeh. der Länder oder die von ihnen beauftragten FinBeh..

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

Keine originäre Ablehnungskompetenz: Ohne Beauftragung ist die sachlich-funktionell unzuständige Behörde nicht zur sachlichen Ablehnung eines Antrags nach Abs. 5 befugt.

BFH v. 9.12.1987 – II R 212/82, BStBl. II 1988, 309; v. 10.7.1970 – VI R 48/67, BStBl. II 1970, 728, und v. 13.1.1966 – IV 166/61, BStBl. III 1966, 556; Hess. FG v. 12.5.1982, EFG 1983, 130, rkr.; Gosch, DStZ 1988, 136; o.V., HFR 1988, 62; aA BFH v. 7.3.1979 – I R 145/76, BStBl. II 1979, 527.

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

Zustimmung des BMF: Diese muss nicht im Einzelfall erfolgen, sondern kann auch allgemein erteilt sein (vgl. BFH v. 10.7.1970 – VI R 48/67 aaO). So gilt die Zustimmung des BMF bei Vorliegen der Voraussetzungen des PauschE (dort Tz. 1, s. Anm. 192) allgemein als erteilt. Davon wird man auch beim ATE (s. Anm. 191) ausgehen können.

185–190 Einstweilen frei.

IV. Anwendungsfälle des Abs. 5

1. Auslandstätigkeitserlass

191

Fundstelle: BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470.

Schrifttum: KLÖCKNER, Steuerfreiheit nach dem Auslandstätigkeitserlass, DB 1983, 2594; REINHART, Der Auslandstätigkeitserlass, DB 1983, 2246; FWB/SCHIEBER, Anhang zu § 34c Abs. 5, Stand: September 1986; SCHIEBER, Besteuerung des Auslandseinsatzes von Mitarbeitern deutscher Unternehmen, FR 1988, 261; SCHIEBER, Steuerfragen bei einer Tätigkeit im Ausland – Übersicht über die deutschen Lohnsteuer-Freistellungsmöglichkeiten, DStR 1991, 269; BÖCHER, Der Auslandstätigkeitserlass, StWa. 1991, 201; GOLENIA, Berücksichtigung von Unterbrechungen bei einer nach dem Auslandstätigkeitserlass begünstigten Tätigkeit, IStR 1993, 421; FAJEK, Mitarbeiterentsendung ins Ausland, IStR 1995, 469; SPRENGER, Besteuerung ausländ. Arbeitseinkünfte, INF 1998, 583 und 612.

Zweck des ATE ist die Förderung der deutschen Exportwirtschaft, um deren internationale Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten (BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 123; REINHARDT, DB 1983, 2246), und die finanzielle Motivation von ArbN für eine Auslandstätigkeit (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 15.102).

Freistellung: Nach Maßgabe des ATE sind unbeschr. und beschr. stpfl. (§ 50 Abs. 7) ArbN eines inländ. ArbG von der Besteuerung des Arbeitslohns freizustellen, den der ArbN aufgrund eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses für eine mind. dreimonatige begünstigte Tätigkeit im Ausland erhält.

► *Keine der deutschen ESt. entsprechende ausländ. Steuer:* Ein Nachweis, dass von dem Arbeitslohn im Tätigkeitsstaat eine der deutschen ESt. entsprechende Steuer erhoben wird, ist nicht erforderlich (ATE, Abschn. VI.1.). Damit entfällt insbes. der Nachweis, ob und in welcher Höhe eine ausländ. Steuer auf die ausländ. Einkünfte anfiel (FG Düss. v. 29.6.1992, EFG 1992, 673, rkr., zum Montagerlass; BÖCHER, StWa. 1991, 201).

► *ProgrVorb.:* Die StFreistellung steht unter ProgrVorb. mit Grundlage in Abs. 5 (REINHART, DB 1985, 1316; aA LÜDICKE, DB 1985, 78: Grundlage in § 32b; s. näher § 32b Anm. 31).

► *Verhältnis zu Abs. 1–3:* Der begünstigte Arbeitslohn ist in Deutschland stfrei (Abschn. III. aE). Damit entfallen Anrechnung und Abzug der ausländ. Steuern.

► *Verhältnis zu DBA:* Der ATE gilt nicht, wenn die Tätigkeit in einem Staat ausgeübt wird, mit dem ein DBA besteht, in das Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit einbezogen sind (Abschn. II, V. Nr. 2.).

2. Pauschalierungserlass

192

Fundstelle: BMF v. 10.4.1984, BStBl. I 1984, 252; Änderung durch BMF v. 24.11.2003, BStBl. I 2003, 747.

Schrifttum: KRABBE, Der neue Pauschalierungserlass, RIW 1985, 51; LÜDICKE, Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften, Köln 1985; FWB/LÜDICKE, § 34c Rn. 511 ff.

Zweck des PauschE ist es, für Tätigkeiten in ausländ. Staaten Steuererleichterungen zu schaffen, wenn die Voraussetzungen des Abs. 5 vorliegen.

Inhalt:

► *Pauschal zu besteuernde Einkünfte:* Nach dem PauschE ist die ESt. unbeschr. Stpfl. (Tz. 3.1 PauschE) auf Antrag (Tz. 2) für folgende laufende Einkünfte pauschal festzusetzen, sofern sie nach deutschem Steuerrecht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt werden (vgl. Tz. 3 ff. PauschE):

- aus Gewerbebetrieb für in einem ausländ. Staat befindliche Betriebsstätten,
 - für Einkünfte aus der Beteiligung an ausländ. PersGes., die in einem inländ. Betriebsvermögen gehalten wird, und
 - für Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn diese Einkünfte auf Tätigkeiten bei der Anlagenerrichtung beruhen und in einer im ausländ. Staat unterhaltenen festen Einrichtung erzielt werden.
- *Berechnung der Pauschsteuer:* Die ESt. auf die pauschal zu besteuern den Einkünfte beträgt einheitlich 25 vH der Einkünfte, höchstens 25 vH des zVE. Die Einkünfte unterliegen nicht dem ProgrVorb. (Tz. 8 PauschE).
- *Verhältnis zu Abs. 1–3:* Die ausländ. Steuern auf die pauschal besteuerten Einkünfte können weder angerechnet noch abgezogen werden (Tz. 8).
- *Verhältnis zu DBA:* Der PauschE gilt nicht für Einkünfte aus einem DBA-Staat (Tz. 10 PauschE).

193–199 Einstweilen frei.

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

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

200

Wenn die Einkünfte, auf welche die ausländ. Steuer entfällt, aus einem ausländ. Staat stammen, mit dem ein DBA besteht, geht die DBA-Regelung grds. den Maßnahmen nach Abs. 1–3 vor (BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580). Das DBA muss sich auf Steuern vom Einkommen beziehen.

B. Keine Anwendung der Abs. 1–3 bei DBA-Einkünften (Abs. 6 Satz 1)

I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 1

201

Bestehen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung: Deutschland muss mit dem ausländ. Staat ein DBA geschlossen haben (zum Stand der DBA vgl. die jeweils am Jahresbeginn im BStBl. I veröffentlichte Übersicht des BMF).

Einkünfte stammen aus dem ausländischen Staat: Die Einkünfte müssen aus dem ausländ. Staat stammen, mit dem das DBA besteht (BFH v. 1.4.2003 – I R 39/02, BStBl. II 2003, 869). Ansonsten kommt Abs. 6 Satz 5 iVm. Abs. 3 Var. 2 in Betracht. Aus welchem Staat die Einkünfte iSd. Abs. 6 Satz 1 stammen, beurteilt sich nicht nach § 34d (so jedoch FG Ba.-Württ. v. 19.3.1997, EFG 1997, 984, rkr.), sondern nach dem jeweiligen DBA (offengelassen von BFH v. 24.3.1998 – I R 38/97, BStBl. II 1998, 471 = FR 1998, 662): Abs. 6 regelt die Folgen für Einkünfte, auf die ein DBA anzuwenden ist. Der Anwendungsbereich wird damit durch das DBA bestimmt. Nach DBA stammen die Einkünfte aus dem ausländ. Staat, wenn sie im DBA entweder als solche definiert sind oder dem ausländ. Staat ein Quellenbesteuerungsrecht zusteht (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261). Einkünfte stammen nicht aus dem ausländ. Staat, wenn es an jedem ausländ. Anknüpfungspunkt fehlt (BFH v. 24.3.1998 – I R 38/97 aaO).

DBA-Rückfallklauseln: Nach einigen DBA werden Einkünfte nicht aus einem DBA-Staat stammend angesehen, wenn sie dort nicht besteuert werden (sog. Rückfallklausel, s. die Aufstellung bei OFD Düsseldorf v. 18.7.2005, DB 2005, 1598). In diesem Fall handelt es sich nicht um Einkünfte aus dem ausländ. Staat, sondern um inländ. Einkünfte (OFD Düsseldorf v. 18.7.2005, aaO).

II. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1

202

Die Absätze 1–3 sind vorbehaltlich Abs. 6 Satz 2–5 nicht anzuwenden. Damit gilt:

Freistellungsmethode: Stellt das DBA die ausländ. Einkünfte von der deutschen Besteuerung frei, ist dadurch die Doppelbesteuerung vermieden (zum

ProgrVorb. vgl. § 32b). Die DBA-Freistellung ist zwingend. Der Stpfl. kann keine andere Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wählen.

§ 50d Abs. 9 idF des JStG 2007 idF des Gesetzesbeschlusses des BTag v. 16.11.2006 (BRDrucks. 835/06) gewährt in bestimmten Fällen die DBA-Freistellung nicht. Nach dem durch das JStG 2007 neu einzufügenden Abs. 6 Satz 5 sollen in diesen Fällen Abs. 1–3 und Satz 6 (= Satz 5 aF) entsprechend anzuwenden sein, und zwar für alle noch offenen VZ (§ 52 Abs. 49 Satz 2 idF des JStG 2007).

Anrechnungsmethode: Sieht das DBA die Anrechnung der ausländ. Steuern vor, so gelten dafür vorrangig die Regeln des DBA und ergänzend Abs. 1 Satz 2–5 mit gewissen Modifikationen (Abs. 6 Satz 2 und 3). Statt der Anrechnung können die ausländ. Steuern nach Abs. 2 abgezogen werden (Abs. 6 Satz 2).

Keine Beseitigung der Doppelbesteuerung: Beseitigt das DBA die Doppelbesteuerung nicht, sind Abs. 1 und 2 entsprechend anzuwenden (Abs. 6 Satz 4).

Besteuerung von Drittstaateneinkünften: Besteuert der DBA-Staat abkommenswidrig Einkünfte aus einem dritten Staat, so ist Abs. 3 grds. entsprechend anzuwenden (Abs. 6 Satz 5).

203 Einstweilen frei.

C. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 2–5 und Abs. 2 im Falle der Anrechnungsmethode im DBA (Abs. 6 Satz 2)

204

I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 2

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 34c Abs. 5 „Anrechnung“ EStH 2005; BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187).

Entsprechung der anrechenbaren ausländischen Steuer: Abkommensrechtlich anrechenbar sind nur die ausländ. Steuern, auf die sich das Abkommen bezieht (vgl. Art. 2 OECD-MA). Andernfalls kommt nur eine Maßnahme nach Abs. 6 Satz 4 in Betracht.

Festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer:

► *Grundsatz:* Diese Voraussetzungen sind nur dann für die DBA-Anrechnung erforderlich, soweit sie das jeweilige DBA verlangt. Abs. 1 Satz 1 gilt – wie aus Abs. 6 Satz 1 und 2 hervorgeht – nicht (BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580).

► *Anrechnung fiktiver Steuern:* Nach zahlreichen DBA sind als Mittel der Entwicklungshilfe fiktive (dh. nicht oder nicht in dieser Höhe gezahlte) ausländ. Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren auf die deutsche ESt. anzurechnen (s. Einf. ESt. Anm. 101 und 155; BMF v. 12.5.1998, BStBl. I 1998, 554; Übersicht bei OFD Frankfurt v. 9.4.1998, StEK EStG § 34c Nr. 193; BHGK/GROTHERR, Art. 23 A/23 B OECD-MA Rn. 260 ff.). Bei fiktiven ausländ. Steuern bedarf es keiner Festsetzung oder Zahlung. Zur Anrechnung fiktiver Steuern bei Stückzinsen s. BMF v. 8.10.1996, BStBl. I 1996, 1190; WEIDMANN, IStR 1998, 176.

II. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 2: Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 2–5 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 Satz 2–5 und lässt neben der DBA-Anrechnung den Abzug der ausländ. Steuer nach Abs. 2 zu.

Einstweilen frei.

206

2. Die nach dem DBA anzurechnende ausländische Steuer

207

Es ist nur die in Übereinstimmung mit dem DBA erhobene und nicht zu erstattende ausländ. Steuer anzurechnen (H 34c Abs. 5 EStH 2005 [Anrechnung]; OFD Berlin v. 18.1.1994, StEK DoppBest. Allgemein Nr. 119). Verstößt der andere Vertragsstaat gegen das DBA, muss sich der Stpfl. dort gegen seine Besteuerung wenden (vgl. WASSERMEYER, IStR 1996, 340). Versäumt der Stpfl. eine Erstattungsfrist, ist die Steuer, die erstattungsfähig gewesen wäre, nicht anzurechnen (BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580, mit Anm. F. HEY, FR 1995, 819; Nds. FG v. 28.7.1993 – IX 756/88, EFG 1994, 106, rkr.; H 34c Abs. 2 „Anrechnung“ EStH 2005).

3. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 2–5

a) Technische Durchführung der DBA-Anrechnung

208

Entsprechende Anwendung bedeutet, dass Abs. 1 Satz 2–5 und Abs. 2 nur maßgeblich sind, soweit es mit dem jeweiligen DBA vereinbar ist (MANKE, DStZ 1980, 323).

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).

► „Diese ausländischen Einkünfte“ iSd. Abs. 1 Satz 2 sind hier nur solche, die nach Maßgabe des DBA aus dem ausländ. Staat stammen (s. Anm. 201) und grds. der DBA-Anrechnung unterliegen (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261).

► *Ansatz der „Nettoeinkünfte“:* Die ausländ. Einkünfte sind unter Abzug der Aufwendungen anzusetzen, und zwar auch dann, 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. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799, mit Anm. o.V., HFR 194, 658, und Anm. DB, IStR 1994, 504; BRENNER, DStZ 1995, 97; PILTZ, IStR 1995, 71, und BFH v. 8.4.1997 – I R 68/96, FR 1997, 648, m mit Anm. KEMPERMANN; zur Einkünfteabgrenzung vgl. auch BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657, mit Anm. KRAMER, IStR 1998, 15, sowie OFD Frankfurt v. 29.8.1995, FR 1996, 41.

► *Eine Aufteilung der ausländ. Einkünfte nach Einkunftsarten* hat auch dann zu unterbleiben, wenn sich aus unterschiedlichen Formulierungen in den DBA etwas anderes ergibt (OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Tz. 2.8.2; BHGK/GROTHERR, Art. 23 A/23 B OECD-MA Rn. 236 und 245; VOGEL in VOGEL/LEHNER, IV. Art. 23 Rn. 153).

► *Die per-country-limitation* ist zu beachten (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261; DW/WASSERMEYER, Art. 23A MA, Rn. 103; OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Tz. 2.8.2).

► *Anrechnung fiktiver Steuern:* Die Anrechnungshöchstgrenze gilt auch, soweit in einem DBA die Anrechnung einer fiktiven ausländ. Steuer vorgesehen ist (s. dazu Anm. 204).

► *Nachweis der ausländ. Steuern:* Bei DBA-Anrechnung besteht die Nachweispflicht gemäß § 68b EStDV in gleicher Weise (BHGK/GROTHERR, Art. 23 A/23 B OECD-MA Rn. 227; vgl. auch BFH v. 26.8.1993 – I B 87/93 aaO). Zu den Nachweisen bei fiktiven Steuern vgl. BMF v. 12.5.1998, BStBl. I 1998, 554.

Entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 3: Bei der Höchstbetragsrechnung sind ausländ. Einkünfte nicht zu berücksichtigen, soweit sie in dem Quellenstaat nach dessen Recht nicht besteuert werden (s. Anm. 92). Hierzu zählt nach Abs. 6 Satz 3 auch die Nichtbesteuerung aufgrund DBA (s. Anm. 218).

Entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 4: BA, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den dort genannten betrieblichen ausländ. Einkünften stehen, sind nicht zu berücksichtigen (s. Anm. 93). Zu der Vereinbarkeit mit DBA MÜLLER-DOTT, DB 2003, 1468 (1469).

Entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 5: Die ausländ. Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im VZ bezogenen Einkünfte entfallen (s. Anm. 97).

209 b) Ausschluss von Abs. 1 Satz 3 bei fiktiven Steuern (Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2)

Auf nach dem DBA als gezahlt geltende ausländ. Steuerbeträge (sog. fiktive Steuern, s. Anm. 204) ist Abs. 1 Satz 3 nicht anzuwenden: Bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte sind auch solche ausländ. Einkünfte zu berücksichtigen, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nicht besteuert werden, für die jedoch fiktiv Steuern anzurechnen sind. Es soll eine Verletzung von Abkommensverpflichtungen vermieden werden (BRDrucks. 866/02, S. 61).

210 c) Vereinbarkeit des Verweises auf Abs. 1 Satz 2–5 mit DBA

Ausdrücklicher DBA-Vorbehalt oder Übereinstimmung mit der DBA-Regelung: Die Anwendung einseitiger Regeln ist zulässig.

Keine DBA-Regelung: Es gilt Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 2–5 (Art. 23A/23B Tz. 62 OECD-MK; aA MÖSSNER, DSJG 8 [1985], 135 [163]: abzustellen ist auf den Kontext der DBA-Regelung).

Abweichende DBA-Regelung: Die DBA-Regelung ist vorrangig (ebenso BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 138).

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, so kann auf Antrag der Abzug der ausländ. Steuern nach Abs. 2 beansprucht werden (R 34c Abs. 5 EStR 2005; zum Antrag s. Anm. 107). Der Antrag auf Abzug kann nur (einheitlich) für sämtliche anrechenbaren Steuern aus dem DBA-Staat gestellt werden (vgl. BTDrucks. 8/3648, 21). Zu einer Ausnahme s. Anm. 212.

Vereinbarkeit mit DBA: Ein Abzug der Steuern ist zwar in den DBA-Regeln zur Anrechnung ausländ. Steuern nicht vorgesehen, erscheint aber mit dem DBA vereinbar: Der Abzug erfolgt nur auf Antrag, so dass der Stpfl. die für ihn günstigere Regelung wählen kann (BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 143).

b) Ausschluss des Abzugs fiktiver Steuern (Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2) 212

Fiktive ausländ. Steuern können zwar nach Abs. 1 angerechnet werden (s. Anm. 204), jedoch nicht nach Abs. 2 abgezogen werden.

Tatsächlich gezahlter Steuerbetrag: Insoweit bleibt das Wahlrecht zwischen Abs. 1 und Abs. 2 erhalten. Entscheidet sich der Stpfl. für den Abzug der tatsächlich gezahlten Steuer, kann der Differenzbetrag zu der als gezahlt geltenden ausländ. Steuer nicht nach Abs. 1 angerechnet werden (Leitfaden der FinVerw., OFD Nürnberg. v. 26.8.2004, SIS-Dokument 04 35 49 Anhang 1 Tz. 2).

Sonstige ausländische Steuern aus demselben Staat: Bezüglich dieser Steuern bleibt das Wahlrecht bestehen (Leitfaden der FinVerw., aaO).

Einstweilen frei.

213–217

**D. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 3
im Fall der Freistellungsmethode (Abs. 6 Satz 3)** 218

Bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte sind solche ausländ. Einkünfte nicht zu berücksichtigen, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dem DBA mit diesem Staat nicht besteuert werden können (s. zu Abs. 1 Satz 3 Anm. 92). Wenn der DBA-Staat das DBA in innerstaatliches Recht umgesetzt hat, ergibt sich diese Rechtsfolge schon aus Abs. 1 Satz 3.

Ein Umkehrschluss, dass Abs. 1 Satz 3 nicht eingreift, wenn ein DBA die Besteuerung erlaubt, jedoch die innerstaatliche Rechtsgrundlage fehlt (so MÜLLER-DOTT DB 2003, 1468; LBP/HANDZIK, § 34c Rn. 138c), ist uE nicht möglich: Einem Umkehrschluss steht das Wort „auch“ in Abs. 6 Satz 3 entgegen.

**E. Auffang-Regelung bei mangelnder DBA-Entlastung
(Abs. 6 Satz 4)**

I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 4 219

Bei Einkünften aus einem DBA-Staat: s. Anm. 201.

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

- ▶ *Doppelbesteuerung:* zum Begriff der Doppelbesteuerung s. Anm. 1.
- ▶ *Nicht beseitigt:* Trotz des DBA kommt es zu einer doppelten Besteuerung von Einkünften aus diesem Staat, etwa:
 - ▷ Das DBA erfasst die betreffenden Einkünfte weder durch eine ausdrückliche Regelung noch durch eine Auffangklausel (zB, wenn nur ein Abkommen über Luftfahrt- und Schifffahrtseinkünfte existiert).
 - ▷ Das DBA erfasst eine in diesem Staat erhobene, der deutschen ESt. entsprechende Steuer nicht (s. unten Alt. 2).

- ▷ Qualifikations- oder Zurechnungskonflikte führen zu einer Doppelbesteuerung, die nicht durch ein Verständigungsverfahren gelöst wird. Einige DBA sehen für diesen Fall die Anrechnungsmethode vor (DBA-USA; Prot. Nr. 21; DBA-Kanada, Prot. Nr. 13; MENCK, IStR 1999, 147), so dass Abs. 6 Satz 1 und 2 gelten. Das DBA-Norwegen sieht sogar die Freistellung vor (Prot. Nr. 10).
- ▶ *Nach den Vorschriften dieses DBA:* Satz 4 ist nur einschlägig, wenn die Doppelbesteuerung mangels einer DBA-Vorschrift nicht beseitigt wird. Er ist damit nicht einschlägig,
 - ▷ wenn es im Einzelfall aufgrund des Verhaltens des Stpfl. (etwa durch Fristversäumnis) zu einer doppelten Besteuerung kommt (BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580), und
 - ▷ in Fällen abkommenswidriger Besteuerung.
- ▷ *JStG 2007:* Nach dem JStG 2007 idF des Gesetzesbeschlusses des BTag v. 16.11.2006 (BRDrucks. 835/06) soll ab dem VZ 2007 die Alt. 1 des Abs. 6 Satz 4 entfallen.

Kein Bezug des DBA auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staates (Alt. 2): Gemeint ist der Fall, dass sich das DBA auf eine bestimmte ESt., die im DBA-Staat erhoben wird, nicht bezieht, etwa auf die ESt. nachgeordneter Gebietskörperschaften. Die Alt. 2 ist letztlich ein Unterfall von Satz 4 Alt. 1.

220–228 Einstweilen frei.

229 II. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 4: Entsprechende Anwendung der Anrechnungsmethode (Abs. 1) oder der Abzugsmethode (Abs. 2)

Liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen vor, sind die ausländ. Steuern auf die deutsche ESt. anzurechnen (Abs. 1) oder – wahlweise – bei der Einkünfteermittlung abzuziehen (Abs. 2).

F. Anwendung von Abs. 3 bei Besteuerung von Einkünften aus Drittstaaten (Abs. 6 Satz 5)

Schrifttum: GROTHERR, International relevante Änderungen durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, IWB F. 3, 1291.

230 I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6 Satz 5

Rechtswicklung: Abs. 6 Satz 5 wurde mWv. VZ 2000 an (BFH v. 1.4.2006 – I R 39/02, BStBl. II 2003, 869) als Reaktion auf die Rspr. des BFH eingefügt. Der BFH hatte die Anwendung des Abs. 3 in einem Fall zugelassen, in dem Einkünfte missbräuchlich vom Inland ins Ausland verlagert wurden (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261).

Systematik: Nach dem Wortlaut von Abs. 6 Satz 1 stellt Satz 5 eine Ausnahme von Satz 1 dar, die dann eingreift, wenn ein DBA-Staat Einkünfte besteuert, die aus einem anderen Staat stammen, kein Missbrauch vorliegt und das DBA die Besteuerung nicht gestattet. Ob auch mit dem anderen Staat, aus dem die Einkünfte stammen, ein DBA besteht, ist für Abs. 6 Satz 5 ohne Bedeutung, da es um den Abzug von Steuern des DBA-Staates nach Abs. 3 geht. In den Fällen, in

denen mit dem anderen Staat, aus dem die Einkünfte stammen, kein DBA besteht, ist allerdings Abs. 6 Satz 1 nicht einschlägig, so dass Abs. 6 Satz 5 insoweit keine Ausnahme von Abs. 6 Satz 1 darstellt, sondern eine eigenständige Einschränkung von Abs. 3.

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 5

1. Besteuerung durch den Staat, mit dem ein DBA besteht, von Einkünften, die nicht aus dem steuernden Staat stammen 231

Staat, mit dem ein DBA besteht: Dies ist ein Tatbestandsmerkmal. Eine analoge Anwendung von Satz 5 auf Nicht-DBA-Staaten ist daher nicht möglich.

Einkünfte, die nicht aus dem steuernden Staat stammen: Voraussetzung ist lediglich, dass die Einkünfte nicht aus dem steuernden DBA-Staat stammen. Zu der Frage, aus welchem Staat Einkünfte stammen, s. Anm. 201. Ob mit dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, ein DBA besteht, ist für die Anwendung des Satzes 5 irrelevant. Unter Satz 5 fallen auch inländ. Einkünfte.

Einstweilen frei.

232

2. Keine Ausnahme vom Grundtatbestandsmerkmal

a) Besteuerung nicht durch eine Gestaltung verursacht, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen 233

Gemeint ist der Fall, in dem Einkünfte künstlich in den DBA-Staat verlagert werden. In diesem Fall hat der Stpfl. die ausländ. Steuer selbst verursacht, so dass die Versagung ihres Abzuges gerechtfertigt ist.

Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen: Die Frage, wann dies für eine Gestaltung zutrifft, lässt sich anhand der Kasuistik zu § 42 AO beantworten (vgl. hierzu KRUSE/DRUEN in TIPKE/KRUSE, § 42 AO Rn. 33 ff., 55 ff.).

Verursacht: Abs. 3 ist nur dann ausgeschlossen, wenn die Besteuerung durch die Gestaltung verursacht wird. Dies ist der Fall, wenn der DBA-Staat die Einkünfte ohne die Gestaltung nicht besteuern würde.

b) Keine Gestattung der Besteuerung der Einkünfte durch das DBA 234

Das DBA gestattet die Besteuerung der Einkünfte, wenn es dem DBA-Staat zumindest auch das Besteuerungsrecht zuweist. In diesem Fall ist Abs. 3 unanwendbar. Damit verbleiben für die ausnahmsweise Gestaltung des Abzugs nach Abs. 3 nur Fälle, in denen der DBA-Staat gegen das DBA verstößt (KIRCHHOF/GOSCH VI. § 34c Rn. 10).

Systematik: Relevant wird diese Ausnahme von der Anwendbarkeit des Abs. 3, wenn ein Stpfl. sowohl in Deutschland als auch in einem DBA-Staat einen Wohnsitz hat, für Zwecke des DBA in dem DBA-Staat ansässig ist und Einkünfte aus Deutschland bezieht. Wenn für diese Einkünfte die Anrechnungsmethode gilt, so rechnet der DBA-Staat die deutsche Steuer auf seine eigene Steuer an. Es wäre nicht sachgerecht, wenn nun Deutschland die Steuer des DBA-Staates wiederum bei der deutschen Besteuerung berücksichtigen würde.

Der häufig genannte Fall der Besteuerung von Drittstaateneinkünften im Falle der doppelten unbeschr. StPfl. nach Art. 21 II OECD-MA (etwa KIRCHHOF/GOSCH VI. § 34c Rn. 32; BLÜMICH/WIED, § 34c Rn. 38) ist uE kein Anwendungsfall, in dem Abs. 6 Satz 5 die Anwendung von Abs. 3 versagt: In diesem

Fall sind die Einkünfte in Deutschland freigestellt, so dass Abs. 3 ohnehin nicht anwendbar ist.

235 III. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 5: Anwendung von Abs. 3

Abs. 3 ist anzuwenden: (Abzug der ausländ. Steuer; s. Anm. 126).

236–240 Einstweilen frei.

241

Erläuterungen zu Abs. 7: Verordnungsermächtigungen

Verordnungsermächtigung über die Anrechnung ausländischer Steuern, wenn die ausländischen Einkünfte aus mehreren fremden Staaten stammen (Abs. 7 Nr. 1): Aufgrund dieser Ermächtigung wurde § 68a EStDV erlassen, der die Pro-Staat-Begrenzung des Abs. 1 regelt (sog. per-country-limitation); s. Anm. 81.

Verordnungsermächtigung über den Nachweis über die Höhe der festgesetzten und gezahlten ausländischen Steuern (Abs. 7 Nr. 2): Aufgrund dieser Ermächtigung wurde § 68b EStDV erlassen; s. Anm. 74.

Verordnungsermächtigung über die Berücksichtigung ausländischer Steuern, die nachträglich erhoben und zurückgezahlt werden (Abs. 7 Nr. 3): Auf dieser Ermächtigung beruhte § 68c EStDV. Das JStG 1996 hob § 68c EStDV auf. Die Regelungen des § 68c waren deklaratorisch (BTDrucks. 13/901, 142f.): Der Regelungsinhalt des Abs. 1 war von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfasst, die Regelung des § 68c Abs. 2 EStDV von § 153 Abs. 2 AO und die Regelung des § 68c Abs. 3 EStDV von § 351 Abs. 1 AO. S. zu Änderungsmöglichkeiten Anm. 71 f.