

## V. Steuerermäßigungen

## 1. Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften

## § 34c

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) <sup>1</sup>Bei 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 um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt; das gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Absatz 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist. <sup>2</sup>Die auf diese ausländischen Einkünfte nach Satz 1 erster Halbsatz 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, 34a und 34b ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. <sup>3</sup>Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, der Summe der Einkünfte und der ausländischen Einkünfte sind die Einkünfte nach Satz 1 zweiter Halbsatz nicht zu berücksichtigen; bei 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. <sup>4</sup>Gehören ausländische Einkünfte der in § 34d Nummer 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. <sup>5</sup>Die 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, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind.

(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 um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte 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 Pausch-

betrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung des Absatzes 1 besonders schwierig ist.

(6) <sup>1</sup>Die Absätze 1 bis 3 sind vorbehaltlich der Sätze 2 bis 6 nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht. <sup>2</sup>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; das gilt nicht für Einkünfte, auf die § 32d Absatz 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist; bei nach dem Abkommen als gezahlt geltenden ausländischen Steuerbeträgen sind Absatz 1 Satz 3 und Absatz 2 nicht anzuwenden. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>Bezieht sich ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staates, so sind die Absätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden. <sup>5</sup>In den Fällen des § 50d Absatz 9 sind die Absätze 1 bis 3 und Satz 6 entsprechend anzuwenden. <sup>6</sup>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/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer,  
Kuhn & Partner, Frankfurt am Main

Mitherausgeber:

Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht,  
Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Kumpf**, Weinheim

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 34c

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 34c</b> . . . . .	1	<b>IV. Geltungsbereich des § 34c</b>	15
<b>II. Rechtsentwicklung des § 34c</b> . . . . .	2	<b>V. Verhältnis des § 34c zu anderen Vorschriften</b> . . . . .	16
<b>III. Bedeutung des § 34c und Vereinbarkeit mit Europarecht</b> . . . . .	6	<b>VI. Verfahrensfragen des § 34c</b> . . . . .	31

B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer

	Anm.		Anm.
<b>I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1</b>		<b>4. Keine Geltung für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 (gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen) anzuwenden ist</b> . . . . .	65
1. <b>Kein Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens</b> . . . . .	49	<b>II. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1</b>	
2. <b>Unbeschränkt Steuerpflichtiger</b>		1. <b>Anrechnung der festgesetzten und gezahlten und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzten ausländischen Steuer</b>	
a) Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige	50	a) Festgesetzte Steuer . . . . .	71
b) Folgen für beschränkt Steuerpflichtige . . . . .	51	b) Gezahlte Steuer . . . . .	72
3. <b>Heranziehung mit ausländischen Einkünften zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden ausländischen Steuer in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen</b>		c) Um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt . . . . .	73
a) Ausländische Einkünfte . . . . .	58	d) Nachweis der ausländischen Einkünfte und Steuern (§ 68b EStDV) . . . . .	74
b) Heranziehung zu einer ausländischen Steuer . . . . .	61	2. <b>Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt</b>	
c) Ausländische Steuer, die der deutschen Einkommensteuer entspricht . . . . .	62	a) Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer . . . . .	79
d) Heranziehung in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen . . . . .	64		

	Anm.		Anm.
b) Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt . . . . .	80	a) Grundsätze der Ermittlung . . . . .	91
<b>3. Ermittlung der auf die ausländischen Einkünfte nach Satz 1 Halbs. 1 entfallenden Einkommensteuer – „Höchstbetrag“ (Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 Halbs. 1)</b>		b) Keine Berücksichtigung von Einkünften aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1) . . . . .	92
a) Überblick . . . . .	86	c) Keine Berücksichtigung von Einkünften, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht nicht besteuert werden (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2) . . . . .	93
b) Sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b ergebende deutsche Einkommensteuer . . . . .	87	d) Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen, die mit bestimmten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Abs. 1 Satz 4) . . . . .	94
c) Ausländische Einkünfte . . . . .	89	<b>5. Ermittlung der anzurechnenden ausländischen Steuern (Abs. 1 Satz 5) . . . . .</b>	97
d) Summe der Einkünfte . . . . .	90		
<b>4. Ermittlung der ausländischen Einkünfte (Abs. 1 Sätze 3 und 4)</b>			

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Abzug ausländischer Steuern bei der Einkunfts-  
ermittlung statt Anrechnung auf die deutsche  
Einkommensteuer nach Abs. 1**

	Anm.		Anm.
<b>I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2</b>		<b>II. Rechtsfolge des Abs. 2: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind . . . . .</b>	
1. Kein Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens . . . . .	104		
2. Möglichkeit der Anrechnung nach Abs. 1 . . . . .	105		
3. Antrag . . . . .	107		110

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

	Anm.
	Anm.
<p><b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3</b> ..... 114</p> <p><b>II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3</b></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><b>III. Rechtsfolge des Abs. 3: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte von Amts wegen</b> ..... 126</p>

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

	Anm.
	Anm.
<p><b>I. Auffangtatbestand bei verbleibender, aber außenwirtschaftlich unerwünschter Doppelbesteuerung</b></p> <p><b>II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 5</b></p> <p>1. Zweckmäßigkeit aus volkswirtschaftlichen Gründen (Abs. 5 Alt. 1) ..... 176</p> <p>2. Anwendung des Abs. 1 besonders schwierig (Abs. 5 Alt. 2) ..... 177</p> <p><b>III. Rechtsfolgen des Abs. 5</b></p> <p>1. (Teil-)Erlass oder Festsetzung in einem Pauschbetrag . 180</p>	<p>2. Auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ..... 182</p> <p>3. Ermessensentscheidung .... 183</p> <p><b>IV. Entscheidung der obersten Finanzbehörden der Länder oder der von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des BMF</b> ..... 184</p> <p><b>V. Anwendungsfälle des Abs. 5</b></p> <p>1. Auslandstätigkeitserlass ..... 191</p> <p>2. Pauschalierungserlass ..... 192</p>

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

	Anm.
	Anm.
<p><b>I. Keine Anwendung der Abs. 1 bis 3 bei Doppelbesteuerungsabkommen-Einkünften (Abs. 6 Satz 1)</b></p>	<p>1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 1 ..... 201</p> <p>2. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1 202</p>

Anm.

Anm.

<b>II. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätze 2 bis 5 und Abs. 2, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnungsmethode vorsieht (Abs. 6 Satz 2)</b>	
1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 2 . . . . .	204
2. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 2: Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätze 2 bis 5 und Abs. 2 auf die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen anzurechnende ausländische Steuer	
a) Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen anzurechnende ausländische Steuer . . . . .	207
b) Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätze 2 bis 5	
aa) Technische Durchführung der Doppelbesteuerungsabkommen-Anrechnung . . . . .	208
bb) Keine Anwendung bei Einkünften, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist (Abs. 6 Satz 2 Teils. 2) . . . . .	209
cc) Ausschluss von Abs. 1 Satz 3 bei fiktiven Steuern (Abs. 6 Satz 2 Teils. 3) . . . . .	210
dd) Vereinbarkeit des Verweises auf Abs. 1 Sätze 2–5 mit Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .	211
c) Entsprechende Anwendung von Abs. 2 (Steuerabzug)	
aa) Abzugsmethode statt Doppelbesteuerungsabkommen-Anrechnung . . . . .	212
bb) Ausschluss des Abzugs fiktiver Steuern (Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2) . . . . .	213

<b>III. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 3 im Fall der Freistellungsmethode (Abs. 6 Satz 3) . . . . .</b>	218
<b>IV. Auffang-Regelung bei mangelnder Doppelbesteuerungsabkommen-Entlastung (Abs. 6 Satz 4)</b>	
1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 4 . . . . .	219
2. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 4: Entsprechende Anwendung der Anrechnungsmethode (Abs. 1) oder der Abzugsmethode (Abs. 2) . . . . .	229
<b>V. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 bis 3 und Satz 6 in den Fällen des § 50d Abs. 9 (Abs. 6 Satz 5) . . . . .</b>	230
<b>VI. Anwendung von Abs. 3 bei Besteuerung von Einkünften aus Drittstaaten (Abs. 6 Satz 6)</b>	
1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 6	
a) Systematische Einordnung des Abs. 6 Satz 6 . . . . .	234
b) Besteuerung durch den Staat, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, von Einkünften, die nicht aus dem steuernden Staat stammen . . . . .	235
c) Besteuerung nicht durch eine Gestaltung verursacht, für die wirtschaftliche oder sonstige beachtliche Gründe fehlen . . . . .	237
d) Keine Gestattung der Besteuerung der Einkünfte durch das Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .	238
2. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 6: Anwendung von Abs. 3 . . . . .	239

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

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 34c**

**Schrifttum bis 1979:** EBLING, Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung bei Steuern vom Ertrag, Diss. 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. Münster 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; HELLMIG, Die Anrechnung ausländischer Steuern und die Grenzen des Ausgleichs ausländischer Verluste, DB 1984, 2264; LÜDICKE, Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften, Köln 1985; MAAS, Steuerabzugsermäßigungen in Fällen der Organschaft mit Ergebnisabführung, BB 1985, 2228; Mössner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Vorzüge, Nachteile, aktuelle Probleme –, DStJG 8 (1985), 135; 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; BARANOWSKI, Zur Ermittlung und Umrechnung ausländischer Einkünfte, DB 1992, 240; 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; WASSERMEYER, Die Anforderungen an den Nachweis ausländischer Steuern, IStR 1993, 571; 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; KRABBE, Anmerkungen zum Urteil des BFH über die Anrechnung schweizerischer Einkommensteuer vom 20. Dezember 1995, IStR 1996, 172; 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 Kapital-einnahmen 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: Gedenschrift 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 1998 Fach 3a, Gr. 1, 763; KRAMER, Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausländischer Steuern – Berechnung des Höchstbetrages, IStR 1998, 15; WEIDMANN, Finanzverwaltung ermöglicht „Steuersparmodell“, IStR 1998, 176; MENCK, OECD-Bericht zur Personengesellschaft und zum Qualifikationskonflikt – ein Überblick, IStR 1999, 147; 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; MENDORF, Anrechnungshöchstbetrag gemäß § 34c noch gemeinschaftsrechtskonform?, IStR 2002, 15; MÜLLER, Gedanken zur „Europatauglichkeit“ 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, Stbg 2003, 253; LÜDICHE, 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 inländischer Investoren an ausländische 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 ausländischer Quellensteuern bei steuerfreien ausländischen 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 2003 Fach 3, Gr. 3, 1383; ZIESECKE, Minderung der Auswirkung des Progressionsvorbehaltes in Fällen des Zu- und Wegzuges von Steuerpflichtigen durch den Abzug ausländischer Steuern nach § 34c Absatz 2 EStG, IStR 2003, 115; GROTHERR, Ausgabenberücksichtigung bei ausländischen Einkünften, in: GÖCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer, München 2005, 303; CORDEWENER/SCHNITGER, Europarechtliche Vorgaben für die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode, StuW 2006, 50; KAMINSKI, Anrechnung ausländischer Steuern gemäß § 34c Abs. 1 EStG, Stbg 2008, 399; HAASE, Unilaterale Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der beschränkten Steuerpflicht, StuB 2008, 435; PFAAR/JÜNGLING, Fiktive Anrechnung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren, IStR 2009, 610; HAASE, Steueranrechnung bei divergierender Einkünftezurechnung und Qualifikationskonflikten, IStR 2010, 45; THÖMMES, Zur Vereinbarkeit der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags nach § 34c Abs. 1 EStG mit Unionsrecht, IWB 2012, 613; BECKER/BOHN, Doppelbesteuerungsrisiken bei Dienstleistungserbringung im Ausland, DB 2013, 1195; ISMER, Die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei Anrechnungshöchstbetrag und Progressionsvorbehalt, IStR 2013, 297; JH, Deutsche Methode zur Anrechnung ausländischer Steuern verstößt gegen EU-Recht, DStZ 2013, 406; POHL, § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG verstößt gegen Unionsrecht, IStR 2013, 134; POHL, Der Anrechnungshöchstbetrag i.S.d. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG, IWB

2013, 365; THÖMMES, Unionsrechtswidrigkeit der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags nach § 34c Abs. 1 EStG, IWB 2013, 293; WEINSCHÜTZ, Konsequenz aus „Beker“: Höhere Anrechnung ausländischer Quellensteuer, IStR 2013, 471; HAGENA, Hybride Gesellschaften im Verhältnis Deutschland-USA, ISR 2014, 83.

**Verwaltungsanweisungen:** OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194; RIW 1999, 313; Leitfaden der FinVerw. zur Besteuerung ausländischer Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, OFD Nürnberg v. 26.8.2004, SIS-Dokument 04 35 49; OFD Berlin v. 22.1.2004, IStR 2004, 288.

## I. Grundinformation zu § 34c

1

**Welteinkommensprinzip und Doppelbesteuerung:** Wie die meisten Staaten besteuert Deutschland unbeschränkt 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 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung:* International haben sich 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).

► *Verankerung der Vermeidung der Doppelbesteuerung:* 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:** § 34c regelt allgemein die Technik der Anrechnung ausländ. Steuern auf die deutsche ESt. Soweit ein DBA besteht, sind zunächst die DBA-Regelungen vorrangig (BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580). Soweit dort die Steueranrechnung nicht näher geregelt ist, eröffnet Abs. 6 den Anwendungsbereich von § 34c, indem er mit gewissen Modifikationen auf die Abs. 1–3 verweist. Soweit kein DBA besteht, ermöglicht Abs. 1 die Anrechnung der ausländ. Steuer auf die deutsche ESt, die auf die entsprechenden ausländ. Einkünfte erhoben wird. Im Einzelfall kann es vorteilhaft sein, statt der Anrechnung nach Abs. 1 den Abzug der ausländ. Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte als BA oder WK nach Abs. 2 zu wählen (s. Anm. 103). Ergänzend sieht Abs. 3 den Abzug der ausländ. Steuer als BA oder WK in bestimmten Fällen vor, in denen nicht alle Voraussetzungen von Abs. 1 erfüllt sind. Und Abs. 5 er-

mächtigt die FinVerw. zu Steuerermäßigungen. 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).

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

## 2

## II. Rechtsentwicklung des § 34c

**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 StBefreiung der ausländ. Einkünfte vor (im Einzelnen EBLING, Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung bei Steuern vom Ertrag, 1969; LÜDICKE in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 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.

**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 Sätze 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 mit Wirkung ab 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): Einfügung der Abs. 1 Sätze 3 und 4 und Verschiebung des bisherigen Satz 3 zu Satz 5. Anpassung der Verweise in Abs. 6 Sätze 1 und 2. Einfügung des Abs. 6 Satz 3 und Verschiebung der bisherigen Sätze 3 und 4 zu den Sätzen 4 und 5. Erstmalige Anwendung für den VZ 2003 (§ 52 Abs. 1 idF des StVergAbG).

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Kürzung der anrechenbaren ausländ. Steuer in Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 bereits um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch. Verweis des Abs. 1 Satz 2 auf § 32c idF des StÄndG 2007. In Abs. 2 Abzug der ausländ. Steuer nur insoweit, als sie auf ausländ. Einkünfte entfällt, die nicht stfrei sind. In Abs. 6 Satz 4 Wegfall der Alt. 1. In Abs. 6 Einfügung eines neuen Satzes 5, nach dem in Fällen des § 50d Abs. 9 die Abs. 1–3 und Abs. 6 Satz 6 (= Satz 5 aF) entsprechend anzuwenden sind; entsprechende Anpassung des Verweises in Abs. 6 Satz 1. Anwendung der Änderungen ab dem VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 idF des JStG 2007), Abs. 6 Satz 6 jedoch auf alle noch offenen Fälle (§ 52 Abs. 49 Satz 3).

**UntStReformG v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Aufnahme eines Verweises in Abs. 1 Satz 2 auf den ab dem VZ 2008 neu eingeführten § 34a.

**JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Streichung des Verweises in Abs. 1 Satz 2 auf § 32c ab dem VZ 2008, da dieser aufgehoben wurde.

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): In Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2, Satz 2, Satz 3 und Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2 Herausnahme der Einkünfte aus Kapitalvermögen, welche dem gesonderten Steuertarif nach § 32d für Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen, mit Wirkung ab 1.1.2009 (§ 52 Abs. 49 Satz 1).

**SteuerVO-ÄndVO v. 17.11.2010** (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282): Anpassung des § 68a EStDV an die Fassung des § 34c idF des JStG 2007. Kürzung der anzurechnenden ausländ. Steuer durch entstandene Ermäßigungsansprüche, und zwar auch dann, wenn diese nicht mehr geltend gemacht werden können. Da das EStG gegenüber der EStDV vorrangig ist, galt die nunmehrige Regelung bereits seit der Änderung des § 34c durch das JStG 2007.

3–5 Einstweilen frei.

### 6 III. Bedeutung des § 34c und Vereinbarkeit mit Europarecht

**Gesetzeszweck:** Der Gesetzeszweck des Abs. 1 liegt darin, aufgrund des Welt-einkommensprinzips 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.

**Bedeutung des § 34c für die Praxis:** Die eigenständige Bedeutung der Abs. 1–3 nimmt ab, da Deutschland mit über 90 Staaten vorrangige DBA abgeschlossen hat (vgl. BMF v. 22.1.2013, BStBl. I 2013, 162; Übersicht über die Anrechenbarkeit von Quellensteuern bei OFD Frankfurt v. 1.8.2012, DB 2012, 2602). Die Staaten, gegenüber denen Abs. 1–3 noch eigenständige Bedeutung haben, lassen sich im Wesentlichen aus Anl. 6 zu R 34c EStR 2012 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 beschränkter StPflcht (§ 50 Abs. 3) und bei der KSt (§ 26 KStG) wird auf die Grundregelung des § 34c verwiesen.

**Vereinbarkeit mit Europarecht:** § 34c ist bereits teilweise vom EuGH für europarechtswidrig erklärt worden, so dass eine Gesetzesänderung erforderlich ist. Weitere Regelungsbereiche sind europarechtlich bedenklich. S. hierzu Anm. 79.

7–14 Einstweilen frei.

## IV. Geltungsbereich des § 34c

15

**Sachlicher Geltungsbereich:** § 34c ist für die KSt über § 26 Abs. 6 KStG entsprechend anzuwenden. Bei Personengesellschaften ist auf deren Gesellschafter abzustellen. Zu Qualifikationskonflikten s. Anm. 61.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Abs. 1 bis 3 sind grds. nur für unbeschränkt Stpfl. anzuwenden. Bei beschränkt Stpfl. sind Abs. 1–3 jedoch bei den Gewinneinkunftsarten entsprechend anzuwenden (§ 50 Abs. 3),

## V. 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:** Siehe 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 Satz 2).

**Verhältnis zu § 15a:** Siehe Anm. 89 und 110.

**Verhältnis zu § 32d Abs. 5:** Für den gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen enthält § 32d Abs. 5 eine Spezialregelung, welche § 34c vorgeht (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2, Sätze 2 und 3, Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2).

**Verweisungen auf § 34c:**

▶ *AStG:*

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

▶ *EStG:*

▷ *Im Falle einer Gemeinschaftssteuer* ordnet § 22 Nr. 4 Buchst. d eine entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 an.

▷ *Für beschränkt Stpfl.* gilt § 50 Abs. 3: § 34c Abs. 1–3 ist bei den Gewinneinkunftsarten grds. entsprechend anzuwenden (s. § 50 Anm. 410 ff.; HAASE, StuB 2008, 435).

▷ *Der Hinweis auf § 34c im § 32d Abs. 5 iSd JStG 2008* ist mit dem JStG 2009 entfallen und durch eine Sonderregelung ersetzt worden (s. Anm. 2).

▶ *GewStG:* Siehe 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 (zuvor § 40 KAGG; § 19 AuslInvestmG).

▶ *KStG:* Gegenstück zu § 34c für die KSt ist § 26 KStG, der weitgehend auf § 34c verweist, jedoch eine Reihe von Sonderregelungen enthält.

▶ *Zinsinformationsverordnung (ZIV):* § 14 Abs. 2 Satz 2 ZIV bestimmt, dass die Anrechnung nach § 36 und nicht nach § 34c erfolgt (vgl. FG Hamb. v. 30.12.2011 – 3 K 160/11, EFG 2012, 1162, rkr.).

Einstweilen frei.

17–30

## VI. Verfahrensfragen des § 34c

**Lohnsteuerabzug:** Beim LStAbzug (§§ 38 ff.) sind ausl. ESt nicht zu berücksichtigen. Mit der Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 kann auch die Berücksichtigung ausl. 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 ausl. Einkünfte.
- An einer ausl. 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 043549 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.

32–48 Einstweilen frei.

### B. Erläuterungen zu Abs. 1: Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer

#### I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1

##### 49 1. Kein Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens

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 Anlage 6 zu R 34c EStR 2012 zu ersehen. Besteht ein DBA, so sind Teile des Abs. 1 entsprechend anzuwenden, wenn das DBA die Anrechnungsmethode vorsieht (Abs. 6 Sätze 2 und 3) oder sich auf eine Einkommensteuer des Vertragsstaats nicht bezieht (Abs. 6 Satz 4).

##### 2. Unbeschränkt Steuerpflichtiger

##### 50 a) Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige

Abs. 1 begünstigt nur unbeschränkt Stpfl. Diese Begrenzung ist Folge des nur bei unbeschränkt StPfl. geltenden Welteinkommensprinzips.

**Natürliche Personen:** Abs. 1 gilt für alle unbeschränkt Stpfl. ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit, mithin für solche nach § 1 Abs. 1–3 (s. § 1 Anm. 52 ff., 157 ff., 255 ff.). Die gleichzeitige unbeschränkte StPfl. in einem ausl. Staat steht der Anwendung des § 34c nicht entgegen, auch 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 unbeschränkt 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 unbeschränkte 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 (BMF v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411, zur US-LLC; HAGEN, ISR 2014, 83).

**b) Folgen für beschränkt Steuerpflichtige**

51

Bei beschränkt Stpfl. sind Abs. 1–3 bei den Gewinneinkunftsarten grds. entsprechend anzuwenden (§ 50 Abs. 3), s. § 50 Anm. 410 ff. Hiermit sollen bestimmte Fälle der Doppelbesteuerung verhindert werden.

Kommt es während des VZ zu einem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter StPfl., ist zwischen den Zeiten der unbeschränkten StPfl. (Anwendung des § 34c) und der beschränkten StPfl. (Anwendung des § 34c nur im Rahmen von § 50 Abs. 3) zu unterscheiden.

Einstweilen frei.

52–57

**3. Heranziehung mit ausländischen Einkünften zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden ausländischen Steuer in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen****a) Ausländische Einkünfte**

58

Ausländische Einkünfte 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, s. Anm. 115 ff.

Einstweilen frei.

59–60

**b) Heranziehung zu einer ausländischen Steuer**

61

**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 StRecht 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, 3. Aufl. 2011, Rn. 15.59).

**Einzelfragen:**

► *Ausländische Abzugssteuern:* 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 ausl. ESt auch auf die ESt auf Einkünfte des Ehegatten anzurechnen, der keine ausl. 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 Anteilsinhaber (§ 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 (glA SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 15.60).
- ▶ *Organschaft*: Eine ausl. Steuer von Einkünften der Organgesellschaft ist beim Organträger nach § 34c zu berücksichtigen (vgl. § 19 Abs. 1 und 2 KStG; WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rn. 38). Ist Organträger eine PersGes., sind die Gesellschafter zur Anrechnung berechtigt (§ 19 Abs. 3 KStG).
- ▶ *Personengesellschaft*: Angerechnet werden können anteilig auch ausl. 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, 3. Aufl. 2011, Rn. 15.59).

#### Qualifikationskonflikte:

- ▶ *Qualifikation einer ausländischen Personengesellschaft in Deutschland als Körperschaft*: Die ausl. Steuer kann beim Gesellschafter auf die Steuer auf die Dividenden angerechnet werden, weil der Gesellschafter zur ausl. Steuer herangezogen wird (WASSERMEYER, IStR 1995, 49 [51]: aus Billigkeitsgründen; aA FROTSCHER/GEURTS, § 34c Rn. 13: Zurechnung zur Körperschaft; wohl auch aA BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 – Rz. 4.1.4.2).
- ▶ *Qualifikation einer ausländischen Körperschaft in Deutschland als Personengesellschaft*: Die auf den Gesellschaftsgewinn erhobene ausl. KSt ist bei den Gesellschaftern anrechenbar, weil aus deutscher Sicht der Gesellschafter zur ausl. Steuer herangezogen wird (vgl. BMF v. 1.10.1997, BStBl. I 1997, 863; v. 28.5.1998, BStBl. I 1998, 557; v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 – Rz. 4.1.4.1; HANDZIK in LBP, § 34c Rn. 16; WEINSCHÜTZ in LADEMANN, § 34c Rn. 39). Nicht anrechenbar sind ausl. Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen, da diese als Entnahmen keine stbaren Einkünfte darstellen (BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 – Rz. 4.1.4.1; MÜLLER/WANGLER, StR 2003, 145 [151]; aA WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rn. 35; WEINSCHÜTZ in LADEMANN, § 34c Rn. 39).

**Basisgesellschaften:** Nicht als KapGes. sind gem. § 42 AO ausl. 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 ausl. 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; HANDZIK in LBP, § 34c Rn. 16). Dem ist uE nicht zu folgen: Ignoriert man die Basisgesellschaft, so wird stl. der Anteilseigner belastet (§ 42 Abs. 1 Satz 3

AO; s. § 26 KStG Anm. 18; WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rn. 37; offen gelassen von BFH v. 1.4.2003 – I R 39/02, BStBl. II 2003, 869).

### c) 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 Besteuerungsgegenstands (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; v. 27.3.1996 – I R 49/95, BStBl. II 1997, 91; WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rn. 29),
- der StSatz,
- 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:** Anlage 6 zu R 34c EStR 2012 enthält eine nicht abschließende Aufzählung. Das BMF kann feststellen, welche nicht aufgeführten ausländ. Steuern der deutschen ESt entsprechen (H 34c Abs. 1–2 EStH 2012). 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, Gebühren (Nds. FG v. 18.5.2010 – 2 K 116/09, SIS 111778, rkr.), Sozialversicherungsbeiträge und Säumniszuschläge, Steuerzinsen und Steuerstrafen, auch soweit sie mit einer der deutschen ESt entsprechenden ausländ. Steuer zusammenhängen.

Einstweilen frei.

63

### d) Heranziehung in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen 64

**Heranziehung in dem Staat:** Der Stpfl. muss in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, 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 im Rahmen des Abs. 1 ausschließlich nach Maßgabe der Kriterien des § 34d. Da weiteres Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 Satz 1 ist,

§ 34c Anm. 64–72 B. Abs. 1: Anrechnung ausl. Steuern auf dt. ESt

dass kein DBA anzuwenden ist (s. Anm. 49), stellt sich hier nicht die Frage, inwieweit daneben oder stattdessen auf das DBA zurückzugreifen ist (s. Anm. 201).

65 **4. Keine Geltung für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 (gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen) anzuwenden ist**

Die Anrechnung ausl. Steuern erfolgt in den genannten Fällen nicht nach § 34c, sondern nach den Regeln des § 32d.

**Einkünfte aus Kapitalvermögen:** Einkünfte iSd. § 20.

**Anwendung der § 32d Abs. 1 und 3 bis 6:** Die Einkünfte aus Kapitalvermögen müssen dem gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen (§ 32d Abs. 1 und 3) oder der Günstigerprüfung unterfallen (§ 32d Abs. 6). In diesen Fällen werden ausl. Steuern nach Maßgabe der § 32d Abs. 1, 5 und 6 Satz 2 angerechnet. In den Fällen des § 32d Abs. 2 (Kapitalerträge, für welche der gesonderte Steuertarif nicht gilt) ist § 34c anwendbar.

66–70 Einstweilen frei.

## II. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1

### 1. Anrechnung der festgesetzten und gezahlten und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzten ausländischen Steuer

71 **a) Festgesetzte Steuer**

**Veranlagungssteuern:** Eine Festsetzung ist anzunehmen, sobald die Steuerschuld im Rahmen des ausl. Steuerverfahrens durch eine behördliche Entscheidung bestimmt wird (vgl. WEINSCHÜTZ in LADEMANN, § 34c Rn. 54).

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

**Körperschaftsteueranrechnung:** Wird nach dem Steuersystem des ausl. Staats die Doppelbelastung 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 StFestsetzung.

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

72 **b) Gezahlte Steuer**

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

**Zahlung** ist die Verwirklichung des Steueranspruchs durch Zahlung oder andere Vorgänge nach §§ 224 ff. AO (vgl. WASSERMAYER in WASSERMAYER, Art. 23A OECD-MA Rn. 98). An einer Zahlung fehlt es bei Erlass und bei Eintritt der Verjährung.

**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 2012). 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 2012).

**Nachträgliche Zahlung und Erstattung:** Wird die ausländ. Steuer erst nach Veranlagung gezahlt oder nachträglich erstattet, ist die deutsche StFestsetzung 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 WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rn. 71), sondern dem der Anrechnung zugrunde liegenden Wechselkurs abzuführen (vgl. A MÜLLER-DOTT in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 26 KStG Rn. 66).

### c) Um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt

73

**Anspruchsgegner:** Angesprochen sind nur Ermäßigungsansprüche gegen ausländ. Steuerhoheitsträger, nicht jedoch die Erstattung durch einen privaten Geschäftspartner (BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; vgl. FG München v. 27.5.1992 – 1 K 3999/90, EFG 1993, 68, rkr.).

**Um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt:** Die ausländ. Steuer wird um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt. Gekürzt wird auch, wenn die Erstattungsfrist ungenutzt abgelaufen ist. Dies war vor der Neufassung des Abs. 1 Satz 1 durch das JStG 2007 noch anders; damals hieß es „keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegend“ (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; so wie nunmehr normiert aber bereits OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Tz. 2.5; OFD Frankfurt v. 9.4.1998, StEK EStG § 34c Nr. 193). In der Praxis muss somit bei jeder ausländ. Besteuerung fristgerecht geprüft werden, ob die erfolgte Besteuerung auch aus deutscher Sicht zutreffend ist, und ggf. ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden (KAMINSKI, Stbg 2008, 399).

### d) Nachweis der ausländischen Einkünfte und Steuern (§ 68b EStDV)

74

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. § 68b Satz 2 EStDV eine beglaubigte Übersetzung in die deutsche Sprache verlangen.

**Beweismittelbeschaffungspflicht:** § 68b EStDV ist eine steuerverfahrensrechtl. Bestimmung, die eine Beweismittelbeschaffungspflicht des Anrechnungswilligen für Zwecke des § 34c regelt (FG Brandenb. v. 20.11.2002 – 4 K 411/02, nv., rkr.); 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, SIS 053489: Verbot der Schätzung). Dies folgt aus der abweichenden Formulierung des § 68b EStDV gegenüber § 1 Abs. 3 Satz 5 EStG 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 die in § 68b EStDV aufgeführten verlangen oder anerkennen darf (FG Brandenb. v. 20.11.2002 – 4 K 411/02, nv., rkr.).

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

**Kein zwingender Beweis:** Das FA muss den Nachweis bei Vorlage der in § 68b Satz 1 EStDV genannten Urkunden als geführt ansehen; 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, BStBl. II 1992, 607; H 34c Abs. 1–2 „Festsetzung ausländischer Steuern“ EStH 2012). 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). 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.

75–78 Einstweilen frei.

## 2. Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt

### 79 a) Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer

Anrechnung bedeutet Abzug der anrechenbaren ausländ. Steuern von der tariflichen ESt (§ 2 Abs. 6 Satz 1), dh.:

**Keine Anrechnung ohne deutsche Einkommensteuer:** Fällt keine ESt an (etwa aufgrund eines Verlustausgleichs oder -abzugs), lässt sich keine ausländ. Steuer anrechnen (BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399). In diesem Fall dürfte der Abzug nach Abs. 2 empfehlenswert sein, um einen Verlustrück- oder -vortrag zu generieren.

**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 (nur) 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 ver-

gütet, 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 EU-Recht*: Es ist problematisch, wenn bei einer Kapitalanlage in einem anderen EU-Mitgliedstaat eine höhere Steuerbelastung entsteht als bei einer Kapitalanlage in Deutschland. Im Einzelnen:

▷ *Dass kein überschießender ausländ. Steuerbetrag vergütet wird*, ist europarechtl. zulässig (EuGH v. 20.5.2008 – C-194/06 – Orange European Smallcap Fund, Slg 2008, I-3747; BFH v. 9.2.2011 – I R 71/10, BStBl. II 2012, 441 – Rz. 20; THÖMMES, IWB 2013, 295). Allerdings ist fraglich, ob nicht in diesen Fällen ein Vor- oder Rücktrag gewährt werden muss (CORDEWENER/SCHNITGER, StuW 2006, 50 [74]; THÖMMES, IWB 2013, 293 [296]; POHL, ISR 2013, 134 [136]).

▷ *Erzielt ein Stpfl. weniger Einkünfte als den Grundfreibetrag* oder Kapitaleinkünfte bis zur Höhe des Sparer-Pauschbetrags, so wäre eine Kapitalanlage in Deutschland stfrei möglich. Bei einer Anlage in einem anderen EU-Mitgliedstaat entsteht jedoch ggf. eine ausländ. Steuer, die mangels inländ. stpfl. Einkünfte nicht angerechnet werden kann. Im Falle des Sparer-Pauschbetrags 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; krit. IMN, FR 2002, 1237).

▷ *Der EuGH hat in der Rechtssache de Groot* (EuGH v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg 2002, I-11819 = 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 (SCHNITGER, FR 2003, 148; MENHORN, IStR 2002, 15): Bei der Ermittlung des deutschen Steuerbetrags, auf den eine Anrechnung erfolgt, werden SA, Kinderfreibeträge und der Grundfreibetrag auch dann berücksichtigt, wenn das Ausland den Stpfl. ungeachtet seiner persönlichen Verhältnisse besteuert. Wird die ausländ. Steuer nur teilweise angerechnet, so werden auch Einkünfte besteuert, die innerhalb der persönlichen Freibeträge liegen. Auf Vorlagebeschluss des BFH v. 9.2.2011 (I R 71/10, BStBl. II 2011, 500) hat der EuGH v. 28.2.2013 (C-168/11, BFH/NV 2013, 889) entschieden, dass die Kosten der persönlichen Lebensführung sowie die personen- und familienbezogenen Umstände bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags zu berücksichtigen sind und die derzeitige Regelung europarechtswidrig ist (s. Anm. 86). Zum Verfahren bis zu einer gesetzlichen Neuregelung BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1612.

▷ *Die per-country-limitation* (Anm. 80) dürfte europarechtswidrig sein, da hierdurch die Aufteilung eines Anlagebetrags auf verschiedene Staaten zu stl. Nachteilen führen kann (SCHÖN, GS Knobbe-Keuk, 1997, 743 [774]; GROTHERR, FS Wassermeyer, 2005, 319; CORDEWENER/SCHNITGER, StuW 2006, 50 [73]; THÖMMES, IWB 2013, 293 [296]; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 34c Rn. 28; POHL, ISR 2013, 134 [136]; aA BFH v. 18.12.2013 – I R 71/10, DSrR 2014,

693, Rn. 19 ff.; FG Schl.-Holst. v. 9.3.2011 – 2 K 221/08, EFG 2011, 1528, nrkr., Az. BFH I R 21/11).

- ▷ *Die Kapitalverkehrsfreiheit* bezieht sich nicht nur auf EU-Mitgliedstaaten, sondern auch auf Drittstaaten, so dass die Unwirksamkeit auch im Verhältnis zu Drittstaaten zu beachten ist, allerdings mit Ausnahme für qualifizierte Direktinvestitionen iSv. Art. 64 Abs. 1 AEUV, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit zu bestimmen (BFH v. 18.12.2013 – I R 71/10, DStR 2014, 693 – Rz. 23 ff.; v. 9.2.2011 – I R 71/10, BStBl. II 2011, 500 – Rz. 17; CORDEWENER/SCHNITGER, StuW 2006, 50 [74]; POHL, ISR 2013, 134 [136]).

**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 **b) 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. Anm. 86 ff.). Die ausländ. Steuern müssen auf die im VZ bezogenen ausländ. Einkünfte entfallen (Satz 5, s. Anm. 97).

**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. Eine hohe Besteuerung in einem ausländ. Staat kann zu Anrechnungsüberhängen führen, die nicht mit einer niedrigen Besteuerung in einem anderen Staat ausgeglichen werden. Bei Verlusten können sich dagegen Vorteile für den Stpfl. ergeben.

► *EU-Recht:* Die *per-country-limitation* dürfte europarechtswidrig sein (aA BFH v. 18.12.2013 – I R 71/10, DStR 2014, 693 – Tz. 19 ff.; s. Anm. 79).

**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 Pauschalierungserlass (Anm. 192) bei bestimmten ausländ. Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit oder
- *die Freistellung ausländischen Arbeitslohns* nach dem Auslandstätigkeitserlass (Anm. 191).

81–85 Einstweilen frei.

### 3. Ermittlung der auf die ausländischen Einkünfte nach Satz 1 Halbs. 1 entfallenden Einkommensteuer – „Höchstbetrag“ (Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 Halbs. 1)

#### a) Überblick

86

Es ist für jeden ausländ. Staat (s. Anm. 80) 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 Betrags 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 aller ausländ. Einkünfte – nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a 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 80). 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:** Siehe Anm. 90. Das Abstellen auf die Summe der Einkünfte verstößt gegen den EUV (s. Anm. 79). Als neue Formel wird vorgeschlagen, im Nenner statt der Summe der Einkünfte das zvE anzusetzen (JH, DStZ 2013, 406; POHL, ISR 2013, 134 [136]; THÖMMES, IWB 2013, 293 [295]; ähnlich BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1612). Richtigerweise muss jedoch auch noch der Grundfreibetrag berücksichtigt werden, so dass das zvE noch um den Grundfreibetrag zu verringern ist (BFH v. 18.12.2013 – I R 71/10, DStR 2014, 693 – Rz. 9 ff.; ISMER, IStR 2013, 297 [300]; so auch schon CORDEWENER/SCHNITGER, StuW 2006, 50 [70]).

#### 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 6 und 7 EStR 2012; vgl. das Rechenbeispiel in FinMin. Nds. v. 31.7.1996, FR 1996, 686).

#### b) Sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b ergebende deutsche Einkommensteuer

87

**Auf das zu versteuernde Einkommen** ist die deutsche ESt zu berechnen. Hierbei ist nicht auf die tarifliche oder die festzusetzende ESt iSd. § 2 Abs. 6 abzustellen, vielmehr bestimmt Abs. 1 Satz 2 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 Progressionsvorbehalts (§ 32b) auf das zvE ergibt,
- unter Berücksichtigung der Änderungen nach §§ 34 (ermäßigte ESt auf außerordentliche Einkünfte), 34a (Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne

und Nachversteuerung) und 34b (ermäßigte ESt auf Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen),

- ohne Berücksichtigung von Einkünften aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist (Abs. 1 Satz 3).

**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; BTDrucks. 7/2164, 15; BFH v. 28.10.1987 – I R 85/84, BStBl. II 1988, 78). Vorauszahlungen 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.

Im VZ 2007 war nach dem JStG 2007 auch die Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften nach § 32c anzuwenden. Das JStG 2008 hat § 32c 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 2012; Tz. 8 PauschE).

**Veranlagung des zu versteuernden Einkommens einschließlich der ausländischen Einkünfte:** Zum Begriff des zvE s. § 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). Ausländische Einkünfte, die nach Abs. 5 pauschal versteuert werden, sind nicht zu berücksichtigen (R 34c Abs. 3 Satz 1 EStR 2012; Tz. 8 PauschE [Anm. 192]).

88 Einstweilen frei.

### 89 c) Ausländische 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:** Siehe 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 (R 34c Abs. 3 Satz 8 EStR 2012; 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. StRecht 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, StEK EStG § 34c Nr. 194, 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 WAGNER in

BLÜMICH, § 34c Rn. 43). Dies folgt aus der „Mechanik“ des Satzes 2, obwohl an sich auf Verluste keine deutsche ESt entfallen kann.

#### d) Summe der Einkünfte

90

Die Summe der Einkünfte ist nach deutschem Recht zu ermitteln und entspricht dem Begriff des § 2 Abs. 3 (s. § 2 Anm. 540 ff.). Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist, sind jedoch nicht zu berücksichtigen (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1). Das Abstellen auf die Summe der Einkünfte verstößt gegen den EUV; hierzu und zu Lösungsansätzen s. Anm. 79 und 86.

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

#### a) Grundsätze der Ermittlung

91

**Der deutschen Einkommensteuer unterliegend:** Bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte sind nur nach deutschem StRecht stbare und stpfl. (insbes. nicht nach DBA stfreie) Einkünfte zu berücksichtigen (BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261; FG Hamb. v. 30.5.2002 – VI 157/01, EFG 2002, 1534, rkr.; 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, 680 [681 f.]; SCHNITGER, IStR 2003, 73 [74]). Die Einkünfte unterliegen nicht der deutschen ESt, wenn sie lediglich in den Progressionsvorbehalt einfließen (FG München v. 24.4.2001 – 12 K 1814/97, EFG 2001, 1133, rkr.).

**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 2012). Dabei sind alle deutschen Vorschriften zur Ermittlung der Einkünfte anzuwenden (s. ergänzend § 32b Anm. 119). Einzelfragen:

► *Betriebsausgaben und Werbungskosten* 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; MÜLLER-DOTT in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 26 KStG Rn. 84 ff.; extensiver R 34c Abs. 3 Satz 4 EStR 2012; zur früheren Rechtslage OFD Frankfurt v. 15.1.1998, StEK EStG § 34c Nr. 191). Das Ergebnis eines in wirtschaftlicher Einheit stehenden Währungstermingeschäfts ist einzubeziehen (BFH v. 22.6.2011 – I R 103/10, BStBl. II 2012, 115).

► *Wenn der Sparer-Pauschbetrag relevant wird*, weil die Option nach § 32d Abs. 2 ausgeübt wird (vgl. Abs. 1 Halbs. 2), ist er nach dem Verhältnis der ausländ. zu den inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen aufzuteilen (so noch zum Sparer-Freibetrag R 34c Abs. 3 Satz 6 EStR 2005; BFH v. 16.5.2001 – I R 102/00, BStBl. II 2001, 710; v. 18.12.2013 – I R 71/10, DStR 2014, 693 – Rz. 18; 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 nach Abzug der Aufwendungen zugrunde zu legen, auch wenn sich die Quellensteuer anhand des Bruttobetrags bemisst (s. auch Anm. 208).

► *Währungsumrechnung der ausländischen Einkünfte*: Siehe BARANOWSKI, DB 1992, 240; zu Kursgewinnen und -verlusten WASSERMAYER in WASSERMAYER, Art. 23A OECD-MA Rn. 112.

► *Steuerfreiheit*: Es sind nur Einkünfte zu berücksichtigen, auf welche deutsche Einkommensteuer entfällt. Damit sind steuerfreie Einkünfte nicht anzusetzen (vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXXIII. § 34c Rn. 6).

► *Teileinkünfteverfahren*: Einnahmen und Ausgaben nach §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 sind nur zu 60 % anzusetzen (R 34c Abs. 3 Satz 5 EStR 2012).

92 **b) Keine Berücksichtigung von Einkünften aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1)**

**Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist**: Einkünfte iSd. § 20, auf welche der gesonderte Steuertarif des § 32d Abs. 1 oder die Günstigerprüfung des § 32 Abs. 6 anzuwenden sind, unterliegen der eigenständigen Steueranrechnung des § 32d Abs. 5.

**Keine Berücksichtigung**: Die nicht besteuerten Einkünfte sind nach dem klaren Wortlaut weder bei der Ermittlung des zVE noch bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte noch bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte zu berücksichtigen. Somit werden die betroffenen Einkünfte vollständig aus dem System des § 34c herausgenommen und dem System des § 32d Abs. 5 unterworfen.

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

**Einkünfte, die nicht besteuert werden**: Nicht besteuert werden Einkünfte nur, wenn auf sie keinerlei Steuer erhoben wird. Die Erhebung einer minimalen Steuer reicht aus, um die Einkünfte als besteuert anzusehen (SCHNITGER, IStR 2003, 73; LÜDICKE, IStR 2003, 433 [434]).

**Nach dem Recht des Herkunftsstaats**: Die Nichtbesteuerung muss auf einer Rechtsgrundlage des Herkunftsstaats beruhen. Werden die Einkünfte entgegen der Gesetzeslage nicht besteuert, ist Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 nicht einschlägig (MÜLLER-DOTT, DB 2003, 1468 [1469]; HEINICKE in SCHMIDT XXXIII. § 34c Rn. 12).

**In dem Staat, aus dem sie stammen**: Siehe Anm. 64.

**Keine Berücksichtigung**: Die nicht besteuerten Einkünfte sind bei der Berechnung der Höhe der ausländ. Einkünfte nicht zu berücksichtigen. Anders als die in Halbs. 1 genannten Einkünfte sind sie bei der Berechnung des zVE und der Summe der Einkünfte einzubeziehen (anders zur Fassung vor dem JStG 2009 noch MÜLLER-DOTT, DB 2003, 1468 [1469]).

94 **d) 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.

**Rechtsentwicklung:** Der durch das StVergAbG v. 16.5.2003 (s. Anm. 2) eingefügte 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. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799; v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657; v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577; gegen BMF v. 10.2.1998, FR 1998, 391). Das Erfordernis eines konkreten Zusammenhangs wurde mit Satz 4 durch das eines wirtschaftlichen Zusammenhangs ersetzt. Damit sind mehr BA abzuziehen. Je mehr BA abgezogen werden, desto geringer sind die ausländischen Einkünfte und desto geringer ist der Anrechnungshöchstbetrag.

**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. 221.

**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 BE darstellen. Nicht erfasst ist § 34d Nr. 2. Daher sind etwa BA, die mit dem gewerblichen Verkauf von UV zusammenhängen, nicht betroffen. Im Wesentlichen wird Satz 4 bei Einkünften aus Kapitalvermögen und bei sonstigen Einkünften, etwa bei Lizenzentnahmen, relevant.

**Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen:** Siehe § 4 Abs. 1 und 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 wirtschaftlich 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 allgemeine Fixkosten, wie etwa Verwaltungskosten, einbeziehen würde (vgl. auch LÜDICKE, IStR 2003, 433 [434]). Eine Abgrenzung dieser Kosten ist oftmals nicht durchführbar (MÜLLER-DOTT, DB 2003, 1468 [1470]; MÜLLER-DOTT in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 26 KStG Rn. 89.3). Daher ist die Vorschrift eng auszulegen und auf Fälle zu beschränken, die den Refinanzierungskosten ähneln (GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 34c Rn. 15). Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist nur anzunehmen, wenn die Ausgaben geleistet werden, um bestimm- bare ausländ. Einnahmen zu erzielen, auch wenn sich die Ausgaben nicht konkret einzelnen Einnahmen zuordnen lassen.

Einstweilen frei.

95–96

## 5. 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; WASSERMEYER, FR 1991, 680).

**Auf die im Veranlagungszeitraum 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. Ir-

relevant 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, EFG 2000, 567, rkr.; krit. KAUFMANN, IStR 1994, 419).

Für die zeitliche Zuordnung der anzurechnenden ausl. 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 ausl. Steuern anrechenbar, die bereits gezahlt sind (s. Anm. 72).

#### **Auf die bezogenen Einkünfte entfallend (sachliche Begrenzung):**

► *Aufteilung der Einkünfte:* Die im ausl. Steuerbescheid festgesetzte ausl. Steuer ist im Verhältnis der ausl. 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 ausl. Staat deutsche ESt anrechnet, ist auf die ausl. Steuer vor Anrechnung der deutschen ESt abzustellen. Bei ausl. Quellensteuern bedarf es keiner Aufteilung. Ermäßigungen in der Bemessungsgrundlage sind insoweit zu berücksichtigen, als sie nach dem ausl. StRecht unmittelbar bei der Ermittlung der einzelnen Einkünfte ansetzen (BFH v. 21.5.1986 – I R 37/83, BStBl. II 1986, 739). Der BFH berücksichtigt zudem bei der Aufteilung der ausl. Steuer, dass bestimmte Einkünfte tarifbegünstigt besteuert werden. Nach Auffassung des BFH ist damit die auf die ausl. Einkünfte iSd. § 34d entfallende ausl. 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 ausländischer Bemessungsgrundlage:* Ist die Bemessungsgrundlage der ausl. Einkünfte bei Ermittlung nach ausl. Recht höher als bei Ermittlung nach deutschem Recht, so ist die anrechenbare ausl. Steuer dennoch nicht verhältnismäßig zu kürzen, sondern es ist die tatsächlich auf die Einkünfte entfallende ausl. Steuer anzurechnen.

BMF v. 18.2.1992, BStBl. I 1992, 123; BFH v. 2.2.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727, mit Anm. GOUTIER/SCHMALZ, KFR F. 11 AStG § 15, 1/94; WASSERMAYER, FR 1991, 680; WAGNER in BLÜMICH, § 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.

► *Teileinkünfteverfahren:* Unterliegen die ausl. Einkünfte in Deutschland dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40, sind die anrechenbaren ausl. Steuern nicht zu kürzen (R 34c Abs. 2 Satz 3 EStR 2012; FG Hamb. v. 24.4.2009 – 3 K 6/09, EFG 2010, 9, rkr.; 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 ausl. Steuer zur Anrechnung zulassen. Diese Vorschrift ist nicht Gesetz geworden (s. BTDrucks. 14/3366, 119).

► *Sparerpauschbetrag:* Soweit der Sparerpauschbetrag noch zur Anwendung kommt (vgl. Anm. 81), können Steuern auf im Ausland erzielte Kapitalerträge nur angerechnet werden, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen insgesamt den Sparerpauschbetrag überschreiten (FG Hamb. v. 14.3.2006 – VI 373/03, SIS 062762).

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Abzug ausländischer Steuern bei der Einkunftsermittlung statt Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer nach Abs. 1**

**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.

## I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2

### 1. Kein Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens

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 sich das DBA nicht auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staats bezieht (Abs. 6 Satz 4).

### 2. Möglichkeit der Anrechnung nach Abs. 1

105

Aufgrund der Formulierung „Statt der Anrechnung (Absatz 1)“ müssen alle Tatbestandsmerkmale von Abs. 1 erfüllt sein, die in Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 50 ff.) und Abs. 1 Satz 5 (s. 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 2012; vgl. auch BTDrucks. 8/3648, 21). Dies ist Folge der für Abs. 1 geltenden per-country-limitation (s. Anm. 80), da Abs. 2 nur an die 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 2012; s. das Rechenbeispiel in FinMin. Nds. v. 31.7.1996, FR 1996, 686).

▷ *Fiktive Quellensteuern:* Siehe Anm. 213.

**Zweckmäßigkeit der Antragsausübung:** 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;
- 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; RICHTER, BB 1999, 613.

#### Verfahren:

► *Die allgemeinen Grundsätze* für die Ausübung stl. Antragsrechte gelten (vgl. 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; v. 13.2.1997 – IV R 59/95, BFH/NV 1997, 635; R 34c Abs. 4 Satz 7 EStR 2012). Zudem kann der Antrag im Rahmen der Änderung von StBescheiden nach §§ 164, 165 oder 172 ff. AO nachgeholt oder zurückgenommen werden (R 34c Abs. 4 Satz 7 EStR 2012). Die Antragsstellung nach Bestandskraft der StFestsetzung 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 Sätze 3–6 EStR 2012; WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rn. 83; HANDZIK in LBP, § 34c Rn. 58) oder im Veranlagungsverfahren 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; erst recht, wenn die Steuern nach dem ausländ. Recht von der Gesellschaft gezahlt werden mussten. 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 2012). 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 2012).

108–109 Einstweilen frei.

## II. Rechtsfolge des Abs. 2: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind

110

**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 Sätze 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; krit. 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 (BTDrucks. 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, wenn der begünstigte Steuersatz nicht eingreift:* Die ausländ. Steuer ist bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 4 Satz 4 vor Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags abzuziehen (vgl. HORLEMANN, DStR 1995, 1535; krit. LICKTEIG, DStR 1995, 792 und 1536).
- ▷ *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 Verlustrück- 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 2012).

**Abzug nur, soweit die ausländische Steuer auf Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind:** Diese Einschränkung wurde durch das JStG 2007 eingeführt. Sie ergab sich zuvor bereits aus § 3c Abs. 1. Durch die Neufassung kann die Steuer auf Kapitaleinkünfte, welche dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 unterliegen, jedoch nur noch zu 60 % abgezogen werden (BTDrucks. 16/2712; R 34c Abs. 2 Satz 3 EStR 2012 bezieht sich nur noch auf die Steueranrechnung nach § 34c Abs. 1 und 6). Vor der Änderung durch das JStG 2007 sollte die ausländ. Steuer trotz § 3c Abs. 2 vollständig abziehbar sein (R 34c Abs. 2 Satz 3 EStR 2005; DESENS, IStR 2003, 613 [615], Fn. 33; MENHORN, DStR 2005, 1885 [1887 f.]).

Einstweilen frei.

111–113

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

114 **I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3**

Abs. 3 lässt den Abzug ausländ. Steuern vom Einkommen bei der Ermittlung der Einkünfte von unbeschränkt 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**

115 **1. Mit Abs. 1 übereinstimmende Tatbestandsmerkmale**

**Kein Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens:** 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 6 anzuwenden.

**Unbeschränkt Steuerpflichtige:** Siehe Anm. 50 und zur Subjektidentität Anm. 61.

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

**Festgesetzt, gezahlt und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt:** Siehe Anm. 71–74.

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

116–117 Einstweilen frei.

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

**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, die aus einem dritten Staat (KRABBE, BB 1980, 1146) oder aus Deutschland stammen (vgl. Var. 3).
- Zins- oder Lizenzentnahmen werden in einer ausländ. Betriebsstätte vereinnahmt und dort besteuert, stammen jedoch aus einem dritten Staat (vgl. KRABBE, BB 1980, 1146; Gesetzesbegründung BTDrucks. 8/3648, 21) oder aus Deutschland (vgl. Var. 3).

Hat Deutschland mit dem besteuernenden Staat ein DBA abgeschlossen, so ist Abs. 3 nur unter den Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 6 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 unter den Katalog der ausländ. Einkünfte nach § 34d fallen.

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 sowohl Var. 2 als auch Var. 3 einschlägig.

Einstweilen frei.

119–125

### III. Rechtsfolge des Abs. 3: Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte von Amts wegen 126

**Abzug der ausländischen Steuer:** Siehe Anm. 110.

**Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte:** Siehe 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; FG Nürnberg v. 12.9.2007 – V 248/2005, rkr., SIS 081880).

**Abzug der Steuer eines Drittstaats:**

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

► *Quellenstaat berücksichtigt Drittstaatensteuer:* Besteuert ein dritter Staat Einkünfte aus dem Quellenstaat und berücksichtigt der Quellenstaat die Steuer des Drittstaats im Rahmen seiner eigenen Besteuerung durch Anrechnung oder Abzug von der Bemessungsgrundlage (ein wohl seltener Fall), so ist uE die verbleibende Steuer des Quellenstaats nach Abs. 1 oder 2 zu berücksichtigen. Die Steuer des Drittstaats ist in voller Höhe nach Abs. 3 zu berücksichtigen (ebenso WEIN-SCHÜTZ in LADEMANN, § 34c Rn. 121). Rechnet der Quellenstaat die Steuer des Drittstaates an, so ist nach Ansicht von WAGNER in BLÜMICH (§ 34c Rn. 90) und GOSCH (in KIRCHHOF XIII, § 34c Rn. 33) dagegen wie folgt vorzugehen: Auf die Steuer des Quellenstaats vor Anrechnung der Drittstaatensteuern ist Abs. 1 oder 2 anzuwenden. Auf die Steuer des Drittstaats 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 Drittstaats abzuziehen, unabhängig davon, ob diese Steuer in einem anderen Staat berücksichtigt wurde.

127–170 Einstweilen frei.

**E. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Erlass oder Pauschalierung der auf ausländische Ein-  
künfte entfallenden deutschen Einkommensteuer**

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

171 **I. Auffangtatbestand bei verbleibender, aber außenwirtschaftlich unerwünschter Doppelbesteuerung**

**Systematik:** Abs. 5 ist Auffangtatbestand für die Fälle, in denen die DBA und die Abs. 1 bis 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. Vergleichbar ist § 50 Abs. 4.

**Anwendungsfälle des Abs. 5** sind vor allem der

- Auslandstätigkeitserlass (ATE, BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470, s. Anm. 191) als Nachfolger des Montageerlasses und der
- Pauschalierungserlass (PauschE, BMF v. 10.4.1984, BStBl. I 1984, 252, s. 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 – 17 K 85/85 E, EFG 1992, 673, rkr.).

**Verhältnis von Abs. 5 zu anderen Vorschriften:**

- ▶ *Verhältnis zu § 50 Abs. 4:* Bei beschränkter StPflcht ist nicht Abs. 5 anzuwenden (fehlender Verweis in § 50 Abs. 3), sondern § 50 Abs. 4.
- ▶ *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. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sondernr. 1, Tz. 12.2.2).
- ▶ *Verhältnis zu § 163 AO:* Abs. 5 stellt eine Billigkeitsregelung dar (BFH v. 20.4.1988 – I R 197/84, BStBl. II 1988, 88), die gegenüber § 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 Doppelbesteuerungsabkommen:* Abs. 5 gilt auch bei ausländ. Einkünften aus einem DBA-Staat (Umkehrschluss zu Abs. 6 Satz 1; vgl. LÜDICKE in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 34c Rn. 421). Allerdings gilt Abs. 5 nicht, wenn das DBA die betreffenden ausländ. Einkünfte von der in-

länd. Besteuerung freistellt (vgl. BFH v. 11.9.1987 – VI R 19/84, BStBl. II 1987, 856; v. 27.3.1991 – I R 180/87, BFH/NV 1992, 248).

#### Verfahrensfragen:

► *Kein Antragsverfahren*: Die FinBeh. können von Amts wegen tätig werden (LÜDICKE in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 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; v. 9.12.1987 – II R 212/82, BStBl. II 1988, 309; Gosch, DStZ 1988, 136; aA LÜDICKE in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 34c Rn. 462).

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

Einstweilen frei.

172–175

## II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 5

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

176

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, BStBl. II 1978, 548; vgl. LÜDICKE in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 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 – 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548).

**Keine Steuerbegünstigung für andere Zwecke:** Ein Erlass nach Abs. 5 kommt nicht aus anderen, etwa aus humanitären Gründen, in Betracht (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. 1 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 Abs. 1 besonders schwierig (Abs. 5 Alt. 2)

177

**Tatsächliche Schwierigkeiten:** Die besonderen Schwierigkeiten bei der Anwendung der Anrechnungsmethode nach Abs. 1 dürfen nicht im rechtl. Bereich, 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, BStBl. III 1966, 556).

Anrechenbare ausländ. Steuer lässt sich nicht ermitteln, weil sie zusammen mit anderen Steuern durch eine einheitliche Pauschale abgegolten ist (WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rn. 111).

178–179 Einstweilen frei.

### III. Rechtsfolgen des Abs. 5

#### 180 1. (Teil-)Erlass oder Festsetzung in einem Pauschbetrag

**(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 allgemeinen ESt-Veranlagung außer Ansatz (vgl. § 40 Abs. 3 Satz 3). Stattdessen wird auf diese Einkünfte eine gesonderte Steuer mit Abgeltungswirkung erhoben. Der Pauschbetrag ist der tariflichen ESt 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).

181 Einstweilen frei.

#### 182 2. Auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer

**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 EStBetrags, 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.

#### 183 3. Ermessensentscheidung

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 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 LÜDICKE in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 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 – XI 634/82, 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). Siehe zum ATE und PauschE Anm. 191 und 192.

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

184

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. 13.1.1966 – IV 166/61, BStBl. III 1966, 556; v. 10.7.1970 – VI R 48/67, BStBl. II 1970, 728; v. 9.12.1987 – II R 212/82, BStBl. II 1988, 309; Hess. FG v. 12.5.1982 – VII 60-61/81, 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, BStBl. II 1970, 728). So gilt die Zustimmung des BMF bei Vorliegen der Voraussetzungen des PauschE (Tz. 1, s. Anm. 192) allgemein als erteilt. Davon wird man auch beim ATE (s. Anm. 191) ausgehen können.

Einstweilen frei.

185–190

## V. Anwendungsfälle des Abs. 5

### 191 1. Auslandstätigkeitserlass

**Schrifttum:** KLÖCKNER, Steuerfreiheit nach dem Auslandstätigkeitserlass, DB 1983, 2594; REINHART, Nochmals: Zum Progressionsvorbehalt nach dem Auslandstätigkeitserlass, DB 1985, 1316; REINHART, Der Auslandstätigkeitserlass, DB 1983, 2246; LÜDICKE, Zum Progressionsvorbehalt nach dem Auslandstätigkeitserlass, DB 1985, 78; SCHIEBER in FLICK/WASSERMAYER/BECKER/SCHÖNFELD, 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; CLOER/HAGEMANN, Arbeitnehmerfreizügigkeitsbeschränkung durch Auslandstätigkeitserlass, IWB 2013, 357; GOSCH, Das EuGH-Urteil ‚Petersen und Petersen‘ und seine Konsequenzen für den Auslandstätigkeitserlass und die öffentliche Entwicklungshilfe, IStR 2013, 325; POHL, Die Beschränkung des Auslandstätigkeitserlasses auf inländische Arbeitgeber ist unionsrechtswidrig, ISR 2013, 136.

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

**Zweck** des ATE ist die Förderung der deutschen Exportwirtschaft, um deren internationale Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten (BFH v. 8.12.2010 – I B 98/10, BFH/NV 2011, 596; WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rn. 123; REINHARDT, DB 1983, 2246), und die finanzielle Motivation von ArbN für eine Auslandstätigkeit (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 15.141).

**Freistellung:** Nach Maßgabe des ATE sind unbeschränkt und beschränkt stpfl. (§ 50 Abs. 4) ArbN eines inländ. ArbG von der Besteuerung des Arbeitslohns freizustellen, den der ArbN aufgrund eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses für eine mindestens dreimonatige begünstigte Tätigkeit im Ausland erhält. Die Beschränkung auf einen inländ. ArbG ist europarechtswidrig (EuGH v. 28.2.2013 – C-544/11, BStBl. II 2013, 847; auf Vorlagebeschluss FG Rhld.-Pf. v. 18.3.2011 – 4 K 2249/08, EFG 2012, 131; OFD NRW DB 2013, 2892: Anwendung auf alle offenen Fälle). Da der ATE nicht abschließend ist, ist er nicht unwirksam, sondern es besteht ein Anspruch auf Anwendung des ATE in Bezug auf ArbG im EU-Ausland (vgl. POHL, ISR 2013, 136, 137).

► *Keine der deutschen Einkommensteuer entsprechende ausländische 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 – 17 K 85/85 E, EFG 1992, 673, rkr., zum Montageerlass; BÖCHER, StWa. 1991, 201).

► *Progressionsvorbehalt:* Die StFreistellung steht unter Progressionsvorbehalt mit Grundlage in Abs. 5 (REINHART, DB 1985, 1316; aA LÜDICKE, DB 1985, 78: Grundlage in § 32b; s. näher § 32b Anm. 39).

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

► *Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:* 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

**Schrifttum:** KRABBE, Der neue Pauschalierungserlass, RIW 1985, 51; LÜDICKE, Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften, Köln 1985.

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

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

### Inhalt:

► *Pauschal zu besteuernde Einkünfte:* Nach dem Pauschalierungserlass ist die ESt unbeschränkt Stpfl. (Tz. 3.1 PauschE) auf Antrag (Tz. 2) für folgende laufende Einkünfte pauschal festzusetzen, sofern sie nach deutschem StRecht durch BV-Vergleich 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. BV 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 besteuernenden Einkünfte beträgt einheitlich 25 % der Einkünfte, höchstens 25 % des zVE. Die Einkünfte unterliegen nicht dem Progressionsvorbehalt (Tz. 8 PauschE).

► *Verhältnis zu Abs. 1 bis 3:* Die ausländ. Steuern auf die pauschal besteuerten Einkünfte können weder angerechnet noch abgezogen werden (Tz. 8).

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

Einstweilen frei.

193–200

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

### I. Keine Anwendung der Abs. 1 bis 3 bei Doppelbesteuerungsabkommen-Einkünften (Abs. 6 Satz 1)

#### 1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 1

201

**Bestehen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung:** Deutschland muss mit dem ausländ. Staat ein DBA geschlossen haben, das sich auf Steuern vom Einkommen bezieht (zum Stand der DBA vgl. Anm. 6). Soweit das DBA die Anrechnung von Steuern anordnet, sind die im DBA getroffenen Regelungen vorrangig. Soweit das DBA keine Regelungen enthält, sind ergänzend über Abs. 6 Regelungen des § 34c anzuwenden.

**Einkünfte stammen aus dem ausländischen Staat:** Die Einkünfte müssen aus dem ausl. 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 6 iVm. Abs. 3 Var. 2 in Betracht. Wie das „stammen“ zu definieren ist, ist noch nicht abschließend geklärt. Fest steht, dass Einkünfte nicht aus dem ausl. Staat stammen, wenn es an jedem ausl. Anknüpfungspunkt fehlt (BFH v. 24.3.1998 – I R 38/97, BStBl. II 1998, 471). Fest steht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, dass diese jedenfalls dann aus dem anderen Vertragsstaat stammen, wenn die Tätigkeit dort tatsächlich ausgeübt und der die Bezüge zahlende ArbG dort ansässig ist (BFH v. 1.7.2009 – I R 113/08, BFH/NV 2009, 1992). Inwieweit daneben auf die Merkmale des § 34d (so FG Ba.-Württ. v. 19.3.1997 – 3 K 171/92, EFG 1997, 984, rkr.) abgestellt werden kann, hat der BFH offengelassen (BFH v. 17.11.2010 – I R 76/09, BStBl. II 2012, 276; vgl. auch FG Hamb. v. 17.5.2013 – 6 K 73/12, EFG 2013, 1671, rkr.). UE ist wie folgt zu entscheiden: Abs. 6 regelt die Folgen für Einkünfte, auf die ein DBA anzuwenden ist. Der Anwendungsbereich des Abs. 6 wird damit nicht durch § 32d bestimmt, sondern durch das DBA. Nach DBA stammen die Einkünfte aus dem ausl. Staat, wenn sie im DBA entweder als solche definiert sind oder dem ausl. Staat ein Quellenbesteuerungsrecht zusteht (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261; FG München v. 22.4.2008 – 1 K 5245/04, EFG 2008, 1629, rkr.; ablehnend BFH v. 2.3.2010 – I R 75/08, BFH/NV 2010, 1820).

► **Doppelbesteuerungsabkommen-Rückfallklauseln:** Nach einigen DBA werden Einkünfte nicht als 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; OFD Frankfurt v. 19.7.2006, SIS 064440). In diesem Fall handelt es sich nicht um Einkünfte aus dem ausl. Staat, sondern um inländ. Einkünfte (so OFD Düsseldorf v. 18.7.2005, DB 2005, 1598).

## 202 2. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1

Die Abs. 1 bis 3 sind vorbehaltlich Abs. 6 Sätze 2 bis 6 nicht anzuwenden. Damit gilt:

**Freistellungsmethode:** Stellt das DBA die ausl. Einkünfte von der deutschen Besteuerung frei, ist dadurch die Doppelbesteuerung vermieden (zum Progressionsvorbehalt 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 gewährt in bestimmten Fällen die DBA-Freistellung nicht. Nach dem durch das JStG 2007 neu eingefügten Abs. 6 Satz 5 sind in diesen Fällen Abs. 1–3 und Satz 6 entsprechend anzuwenden.

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

203 Einstweilen frei.

## II. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätze 2 bis 5 und Abs. 2, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnungsmethode vorsieht (Abs. 6 Satz 2)

### 1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 2

204

**Doppelbesteuerungsabkommen-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 2012; 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). Anderenfalls kommt nur eine Maßnahme nach Abs. 6 Satz 4 in Betracht.

**Festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer:**

▶ *Grundsatz:* Diese Voraussetzungen sind nur für die DBA-Anrechnung erforderlich, soweit sie das jeweilige DBA verlangt. Abs. 1 Satz 1 gilt – wie aus Abs. 6 Sätze 1 und 2 hervorgeht – nicht (BFH v. 15.3.1995 – I R 98/94, BStBl. II 1995, 580). Zur Kürzung um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch s. jedoch Anm. 207.

▶ *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. 1.8.2012, DB 2012, 2602; GROTHERR in GOSCH/KROPPEL/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. 6.12.2011, BStBl. I 2011; BFH v. 9.6.2010 – I R 94/09, BStBl. II 2011, 860.

Einstweilen frei.

205–206

### 2. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 2: Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätze 2 bis 5 und Abs. 2 auf die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen anzurechnende ausländische Steuer

#### a) Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen 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 „Anrechnung“ EStH 2012; 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. 5 „Anrechnung“ EStH 2012), ebenso wie nunmehr in Nicht-DBA-Fällen nach Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 73).

**b) Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätze 2 bis 5**208 **aa) Technische Durchführung der Doppelbesteuerungsabkommen-Anrechnung**

**Entsprechende Anwendung** bedeutet, dass Abs. 1 Sätze 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 (s. Anm. 79–94).

► *Ausländische 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 abkommensrechtl. regelmäßig zulässig.

Vgl. BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799, mit Anm. o.V., HFR 1994, 658, und Anm. DB, IStR 1994, 504; BRENNER, DStZ 1995, 97; PILTZ, IStR 1995, 71; BFH v. 8.4.1997 – I R 68/96, FR 1997, 648, 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; OFD Frankfurt v. 15.1.1998, StEK EStG § 34c Nr. 191.

► *Eine Aufteilung der ausländischen 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; GROTHERR in GOSCH/KROPPEN/GROTHERR, Art. 23 A/23 B OECD-MA Rn. 236 und 245; VOGEL in VOGEL/LEHNER V. Art. 23 OECD-MA Rn. 153).

► *Die per-country-limitation* ist zu beachten (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261; WASSERMAYER in WASSERMAYER, Art. 23A OECD-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, wenn in einem DBA die Anrechnung einer fiktiven ausländ. Steuer vorgesehen ist (s. Anm. 204).

► *Nachweis der ausländischen Steuern:* Bei DBA-Anrechnung besteht die Nachweispflicht gem. § 68b EStDV in gleicher Weise (GROTHERR in GOSCH/KROPPEN/GROTHERR, Art. 23 A/23 B OECD-MA Rn. 227; vgl. auch BFH v. 26.8.1993 – I B 87/93, BFH/NV 1994, 175). Zu 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 im Quellenstaat nach dessen Recht nicht besteuert werden (s. Anm. 93). Hierzu zählt nach Abs. 6 Satz 3 auch die Nichtbesteuerung aufgrund DBA (s. Anm. 218). Im Falle fiktiver Steuern ist Abs. 1 Satz 3 jedoch nicht anzuwenden (Abs. 6 Satz 2 Halbs. 3; s. Anm. 209).

**Entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 4:** Betriebsausgaben, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den dort genannten betrieblichen ausländ. Einkünften stehen, sind zu berücksichtigen (s. Anm. 94). Zur 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).

**bb) Keine Anwendung bei Einkünften, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist (Abs. 6 Satz 2 Teils. 2)** 209

Ebenso wie in Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 (s. Anm. 65) sind auch im Rahmen des Abs. 6 Einkünfte aus Kapitalvermögen von der Anrechnung auszunehmen, die dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 oder der Günstigerprüfung des § 32d Abs. 6 unterliegen und somit nach § 32d Abs. 5 berücksichtigt werden.

**cc) Ausschluss von Abs. 1 Satz 3 bei fiktiven Steuern (Abs. 6 Satz 2 Teils. 3)** 210

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

**dd) Vereinbarkeit des Verweises auf Abs. 1 Sätze 2–5 mit Doppelbesteuerungsabkommen** 211

Es sind drei Fälle zu unterscheiden:

- Ausdrücklicher Doppelbesteuerungsabkommen-Vorbehalt oder Übereinstimmung mit der Doppelbesteuerungsabkommen-Regelung: Die Anwendung einseitiger Regeln ist zulässig und Abs. 6 Satz 2 ist anwendbar.
- Keine Doppelbesteuerungsabkommen-Regelung: Auch hier gilt uE Abs. 6 Satz 2 (Art. 23A/23B Tz. 62 OECD-MK; aA MÖSSNER, DStJG 8 [1985], 135 [163]; abzustellen ist auf den Kontext der DBA-Regelung).
- Abweichende Doppelbesteuerungsabkommen-Regelung: Die DBA-Regelung ist vorrangig (ebenso WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rn. 138).

**c) Entsprechende Anwendung von Abs. 2 (Steuerabzug)**

**aa) Abzugsmethode statt Doppelbesteuerungsabkommen-Anrechnung** 212

**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 2012; 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 der Ausnahme für fiktive Steuern s. Anm. 213.

**Vereinbarkeit mit Doppelbesteuerungsabkommen:** 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 (WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rn. 143).

**bb) Ausschluss des Abzugs fiktiver Steuern (Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2)** 213

Fiktive ausländ. Steuern können zwar nach Abs. 1 angerechnet (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., OFD Nürnberg. v. 26.8.2004, SIS-Dokument 04 35 49 Anhang 1 Tz. 2).

214–217 Einstweilen frei.

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

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; HANDZIK in LBP, § 34c Rn. 145), ist uE nicht möglich: Einem Umkehrschluss steht das Wort „auch“ in Abs. 6 Satz 3 entgegen.

### IV. Auffang-Regelung bei mangelnder Doppelbesteuerungsabkommen-Entlastung (Abs. 6 Satz 4)

#### 219 1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 4

**Bei Einkünften aus einem Doppelbesteuerungsabkommen-Staat:** Siehe Anm. 201.

**Kein Bezug des Doppelbesteuerungsabkommens auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staats:** 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 (zB die Staaten- und Gemeindeeinkommensteuern in den USA: FinMin. Schl.-Holst. v. 9.6.2011, DStR 2011, 1621).

**Sonst keine Beseitigung der Doppelbesteuerung nach den Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens:** Bis einschließlich VZ 2006 bezog sich Satz 4 auch auf sonstige Fälle, in welchen die Doppelbesteuerung aus Sicht des deutschen Rechts (BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BB 2010, 1897) nach den Vorschriften des DBA nicht beseitigt wird, 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.u.).

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-Kana-

da, Prot. Nr. 13; MENCK, IStR 1999, 147), so dass Abs. 6 Sätze 1 und 2 gelten. Das DBA-Norwegen sieht sogar die Freistellung vor (Prot. Nr. 10).

Das JStG 2007 hat diese Alternative ab dem VZ 2007 gestrichen, weil sie für bestimmte alte DBA gedacht war, die zwischenzeitlich revidiert sind (BTDrucks. 16/2712). Soweit es doch noch Fälle geben sollte, wird in diesen Fällen keine innerstaatliche Entlastung von der Doppelbesteuerung mehr gewährt. Auch schon nach altem Recht war Satz 4 nur einschlägig, wenn die Doppelbesteuerung mangels einer DBA-Vorschrift nicht beseitigt wurde. Er war und 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) oder in Fällen abkommenswidriger Besteuerung.

Einstweilen frei.

220–228

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

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

## V. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 bis 3 und Satz 6 in den Fällen des § 50d Abs. 9 (Abs. 6 Satz 5) 230

**Rechtsentwicklung:** Abs. 6 Satz 5 wurde parallel mit dem § 50d Abs. 9 durch das JStG 2007 eingefügt, und zwar für alle noch offenen VZ (§ 52 Abs. 49 Satz 3).

**Tatbestandsmerkmal:** Es liegt eine StFreistellung aufgrund eines DBA vor, § 50d Abs. 9 schließt aber die StFreistellung aus, so dass die Einkünfte in Deutschland entgegen dem DBA besteuert werden, sog. *switch over*-Klausel (vgl. § 50d Anm. 122).

**Rechtsfolge:** Anrechnung oder Abzug der ausländ. Steuer in Deutschland durch entsprechende Anwendung der Abs. 1 bis 3 und Satz 6: Mit Abs. 1 bis 3 kommen dieselben Vorschriften zur Anwendung wie im Nicht-DBA-Fall. Darüber hinaus kommt auch Abs. 6 Satz 6 zur Anwendung. Da ein DBA vorliegt, sind Abs. 1 bis 3 nicht unmittelbar anzuwenden. Da das DBA keine Steueranrechnung vorsieht, ist der Verweis des Abs. 6 Satz 2 nicht anwendbar. Und Abs. 6 Satz 3 ist nicht anwendbar, da das DBA in den Fällen des § 50d Abs. 9 eine Freistellung in Deutschland vorsieht und nicht in dem ausländ. Staat. Für die Fälle, in welchen § 50d Abs. 9 eine Freistellung ausschließt und somit die Erhebung deutscher Steuern ermöglicht, gewährt Abs. 6 Satz 5 die Anrechnung der ausländ. Steuern.

Einstweilen frei.

231–233

## VI. Anwendung von Abs. 3 bei Besteuerung von Einkünften aus Drittstaaten (Abs. 6 Satz 6)

### 1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 6

#### 234 a) Systematische Einordnung des Abs. 6 Satz 6

Abs. 6 Satz 6 (damals Abs. 6 Satz 5) wurde mit Wirkung ab VZ 2000 (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). Während Satz 1 bei DBA-Einkünften Abs. 1 bis 3 für nicht anwendbar erklärt, lässt Satz 6 die Anwendung von Abs. 3 zu, 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 6 ohne Bedeutung, da es um den Abzug von Steuern des DBA-Staats 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 6 insoweit keine Ausnahme von Abs. 6 Satz 1 darstellt, sondern eine eigenständige Einschränkung von Abs. 3.

#### 235 b) Besteuerung durch den Staat, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, von Einkünften, die nicht aus dem steuernden Staat stammen

**Staat, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht:** Dies ist ein Tatbestandsmerkmal. Eine analoge Anwendung von Satz 6 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. Zur 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 6 irrelevant. Unter Satz 6 fallen auch inländ. Einkünfte.

236 Einstweilen frei.

#### 237 c) Besteuerung nicht durch eine Gestaltung verursacht, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen

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 Abzugs 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. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 42 AO Rn. 33 ff.).

**Verursachung:** 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.

**d) Keine Gestattung der Besteuerung der Einkünfte durch das Doppelbesteuerungsabkommen** 238

**DBA-Verstoß als Tatbestandsmerkmal:** Das DBA gestattet die Besteuerung der Einkünfte, wenn es dem DBA-Staat zumindest auch das Besteuerungsrecht zuweist. In diesem Fall ist das Tatbestandsmerkmal des Abs. 6 Satz 6 nicht erfüllt und daher Abs. 3 unanwendbar. Damit verbleiben für die ausnahmsweise Gestattung des Abzugs nach Abs. 3 durch Abs. 6 Satz 6 nur Fälle, in denen der DBA-Staat gegen das DBA verstößt.

**Notwendigkeit dieses Tatbestandsmerkmals:** Es ist notwendig, um eine sachgerechte Besteuerung zB in dem Fall zu erzielen, 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, rechnet der DBA-Staat die deutsche Steuer auf seine eigene Steuer an. Es wäre nicht sachgerecht, wenn nun Deutschland die Steuer des DBA-Staats wiederum bei der deutschen Besteuerung berücksichtigen würde.

**2. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 6: Anwendung von Abs. 3** 239

Als Ausnahme zu Abs. 6 Satz 1 ist Abs. 3 anzuwenden, dh. trotz Eingreifens eines DBA kann die abkommenswidrige ausländ. ESt bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden (s. Anm. 126).

Einstweilen frei. 240

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

241

**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. 80. Zum SteuerVO-ÄndVO v. 17.11.2010 s. Anm. 2.

**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, 142 f.): 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. Zu Änderungsmöglichkeiten s. Anm. 71 f.

§ 34c