

V. Steuerermäßigungen

1. Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften

§ 34c

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417;
BStBl. I 2015, 58)

(1) ¹Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und 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. ²Die auf die ausländischen Einkünfte nach Satz 1 erster Halbsatz entfallende deutsche Einkommensteuer ist in der Weise zu ermitteln, dass der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens, einschließlich der ausländischen Einkünfte, nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b ergebende durchschnittliche Steuersatz auf die ausländischen Einkünfte anzuwenden ist. ³Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens 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. ⁴Gehören 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. ⁵Die ausländischen Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen.

(2) Statt der Anrechnung (Absatz 1) ist die ausländische Steuer auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, 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 Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung des Absatzes 1 besonders schwierig ist.

(6) ¹Die Absätze 1 bis 3 sind vorbehaltlich der Sätze 2 bis 6 nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht. ²Soweit in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer vorgesehen ist, sind Absatz 1 Satz 2 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. ³Absatz 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. ⁴Bezieht sich ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staates, so sind die Absätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden. ⁵In den Fällen des § 50d Absatz 9 sind die Absätze 1 bis 3 und Satz 6 entsprechend anzuwenden. ⁶Absatz 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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 34c . 1

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

B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer 49

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1	49		
1. Kein Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens	49		
2. Unbeschränkt Steuerpflichtiger	50		
a) Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige	50		
b) Folgen für beschränkt Steuerpflichtige	51		
3. Heranziehung mit ausländischen Einkünften zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden ausländischen Steuer in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen	58		
a) Ausländische Einkünfte	58		
b) Heranziehung zu einer ausländischen Steuer	61		
c) Ausländische Steuer, die der deutschen Einkommensteuer entspricht	62		
d) Heranziehung in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen	64		
4. Keine Geltung für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 (geson-			
		derter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen) anzuwenden ist	65
		II. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1	71
		1. Anrechnung der festgesetzten und gezahlten und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzten ausländischen Steuer	71
		a) Festgesetzte Steuer	71
		b) Gezahlte Steuer	72
		c) Um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt	73
		d) Nachweis der ausländischen Einkünfte und Steuern nach § 68b EStDV	74
		2. Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt	79
		a) Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer	79
		b) Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt	80

	Anm.		Anm.
3. Ermittlung der auf die ausländischen Einkünfte nach Satz 1 Halbs. 1 entfallenden Einkommensteuer – „Höchstbetrag“ (Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 Halbs. 1)	86	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) Der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b ergebende durchschnittliche Steuersatz	87	d) Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen, die mit bestimmten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Abs. 1 Satz 4)	94
c) Ausländische Einkünfte	89	5. Ermittlung der anzurechnenden ausländischen Steuern (Abs. 1 Satz 5)	97
d) Zu versteuerndes Einkommen	90		
4. Ermittlung der ausländischen Einkünfte (Abs. 1 Sätze 3 und 4)	91		
a) Grundsätze der Ermittlung	91		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Abzug ausländischer Steuern bei der
Einkunftsermittlung statt Anrechnung
auf die deutsche Einkommensteuer
nach Abs. 1 104**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2	104	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
1. Kein Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens	104		
2. Möglichkeit der Anrechnung nach Abs. 1	105		
3. Antrag	107		

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Abzug ausländischer Einkommensteuer
in anderen Fällen 114**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3	114	1. Mit Abs. 1 übereinstimmende Tatbestandsmerkmale	115
II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3	115		

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

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

**E. Erläuterungen zu Abs. 5:
Erlass oder Pauschalierung der auf ausländische Einkünfte entfallenden deutschen Einkommensteuer** 171

	Anm.
I. Auffangtatbestand bei verbleibender, aber außenwirtschaftlich unerwünschter Doppelbesteuerung	171
II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 5	176
1. Zweckmäßigkeit aus volkswirtschaftlichen Gründen (Abs. 5 Alt. 1)	176
2. Anwendung des Abs. 1 besonders schwierig (Abs. 5 Alt. 2)	177
III. Rechtsfolgen des Abs. 5 ..	180
1. (Teil-)Erlass oder Festsetzung in einem Pauschbetrag ..	180

	Anm.
2. Auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer	182
3. Ermessensentscheidung	183
IV. Entscheidung der obersten Finanzbehörden der Länder oder der von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des BMF	184
V. Anwendungsfälle des Abs. 5	191
1. Auslandstätigkeitserlass	191
2. Pauschalierungserlass	192

**F. Erläuterungen zu Abs. 6:
Anrechnung ausländischer Steuern bei Bestehen von Doppelbesteuerungsabkommen** 201

	Anm.
I. Keine Anwendung der Abs. 1 bis 3 bei Doppelbesteuerungsabkommen-Einkünften (Abs. 6 Satz 1) ..	201
1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 1	201
2. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1 ..	202
II. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätze 2 bis 5 und Abs. 2, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen die Anrech-	

	Anm.
nungsmethode vorsieht (Abs. 6 Satz 2)	204
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	207

	Anm.
a) Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen anzurechnende ausländische Steuer	207
b) Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätze 2 bis 5	208
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 bis 5 mit Doppelbesteuerungsabkommen	211
c) Entsprechende Anwendung von Abs. 2 (Steuerabzug)	212
aa) Abzugsmethode statt Doppelbesteuerungsabkommen-Anrechnung	212
bb) Ausschluss des Abzugs fiktiver Steuern (Abs. 6 Satz 2 Teils. 3)	213
III. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Satz 3 im Fall der Freistellungsmethode (Abs. 6 Satz 3)	218
IV. Auffang-Regelung bei mangelnder Doppelbesteuerungsabkommen-Entlastung (Abs. 6 Satz 4)	219
1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 4	219

	Anm.
2. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 4: Entsprechende Anwendung der Anrechnungsmethode (Abs. 1) oder der Abzugsmethode (Abs. 2)	229
V. Entsprechende Anwendung von Abs. 1 bis 3 und Satz 6 in den Fällen des § 50d Abs. 9 (Abs. 6 Satz 5)	230
VI. Anwendung von Abs. 3 bei Besteuerung von Einkünften aus Drittstaaten (Abs. 6 Satz 6)	234
1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 6	234
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 sonst 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; HELLWIG, Die Anrechnung ausländischer Steuern und die Grenzen des Ausgleichs ausländischer Verluste, DB 1984, 2264; LÜDICHE, Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften, Köln 1985; 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; WASSERMAYER, Anrechnung ausländischer Steuern – Einige Anmerkungen zu einem Grundsatzurteil zu § 34c EStG, FR 1991, 680; BARANOWSKI, Zur Ermittlung und Umrechnung ausländischer Einkünfte, DB 1992, 240; 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; WASSERMAYER, 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; URBANNS, Höchstbeträge bei der anrechenbaren ausländischen Steuer aus Kapitaleinnahmen nach § 34c EStG, Inf.

1996, 585; WAGNER, Steueroptimierung durch Steueranrechnung, StBp. 1996, 298; AMANN, Zur Systematik der Ermittlung ausländischer Einkünfte, DB 1997, 796; REICHERT, Anrechnung, Abzug oder Pauschalierung ausländischer Steuern? – Entscheidungsregeln für die Ausübung des Wahlrechts gemäß § 34c EStG, DB 1997, 131; SCHÖN, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in Gedenkschrift für Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743; VOGEL, Internationales Steuerrecht, DStZ 1997, 269; VOGEL, Die Mär von den „Rückfall-Klauseln“ in Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 1997, Beihefter zu Heft 24; BARANOWSKI, Anmerkung zum Urteil des BFH v. 24.3.1998, I R 38/97, IWB 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; MENHORN, 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; LÜDICKE, Internationale Aspekte des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, IStR 2003, 433; MEINHARDT, Quellensteuerbelastung ausländischer Zinserträge trotz Doppelbesteuerungsabkommen beim Direkt- und Investmentfondsanleger, DStR 2003, 1780; MÜLLER/WANGLER, Qualifikationskonflikte bei der Beteiligung 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 ausländischen 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; GROTHERR, Ausgabenberücksichtigung bei ausländischen Einkünften, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS 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, ISR 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; ISMER, Verwirrung beim An-

rechnungshöchstbetrag: Unionsrechtliche Probleme der geplanten Neufassung des § 34c EStG, IStR 2014, 925; DESENS, Der neue Anrechnungshöchstbetrag in § 34c Abs. 1 S. 2 EStG – ein unionsrechts- und verfassungswidriges, fiskalisches Eigentor, IStR 2015, 77; SIEGLE, Die Anrechnungsmethode des § 34c Abs. 1 EStG – ein mathematischer Irrgarten?, DStR 2015, 508; WASSERMEYER, Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern gemäß § 34c EStG in Missbrauchsfällen, IStR 2016, 825; KAMPHAUS/NITZSCHKE, Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags bei Steueranrechnung durch den Organträger, IStR 2017, 96; POHL, Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern im Organkreis, BB 2017, 1825.

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. 43, 1001). 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. 1003). 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. 1006). Bei der Befreiungs- oder auch Freistellungsmethode stellt der Ansässigkeitsstaat die ausländ. Einkünfte von seiner Besteuerung frei, ggf. unter ProgrVorb. (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. 1006).

► *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 allg. 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 StAnrechnung 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 ermächtigt 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 StErmäßigung. 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/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 34c Rz. 1 ff. [11/2015]).

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

▶ *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 Ermächtigung der Verwaltung zum 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): Neueinfügung des Abs. 4 betr. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen und Verschiebung der bisherigen Abs. 4 und 5 in die 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): Grundlegende Umgestaltung des § 34c:

▶ *Ergänzung des Abs. 1 Satz 1*, dass nur noch die „keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende“ ausländ. Steuer anzurechnen war.

- ▶ *Neueinfügung des Abs. 2* in der heutigen Form.
- ▶ *Neueinfügung des Abs. 3* in weitgehend der heutigen Fassung. Verschiebung des bisherigen Abs. 3 in den Abs. 5.
- ▶ *Aufhebung des Abs. 5* mit der Gegenseitigkeitsregelung für ausländ. Staatsangehörige als Voraussetzung der Anrechnung.
- ▶ *In Abs. 6 Satz 1 Übernahme* des DBA-Vorrangs aus dem bisherigen Abs. 2, wobei in einem neuen Satz 2 für die DBA-Anrechnung die Abs. 1 Sätze 2 und 3 und Abs. 2 für anwendbar erklärt wurden und als Satz 3 der heutige Satz 4 eingeführt wurde.
- ▶ *In Abs. 7 Übernahme* der bisher in Abs. 6 enthaltenen Verordnungsermächtigung, wobei die Nr. 1, 5 und 6 aufgrund der Neuregelungen entbehrlich geworden waren und entfielen und die bisherigen Nr. 2–4 zu den Nr. 1–3 wurden.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Neuerungen mW ab dem VZ 1992:

- ▶ *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 Entsch. auf nachgeordnete FinBeh. zu delegieren.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Zitierung des mW 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). Ersetzung „Bundesminister“ durch „Bundesministerium“ in Abs. 5.

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). Aufhebung von Abs. 4, so dass dieser letztmals für den VZ 1998 anzuwenden ist (§ 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 mW 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).

JSStG 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, mW 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.

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Neufassung des Abs. 1 Satz 2, dass die ausländ. Einkünfte nicht mehr in das Verhältnis zur Summe der Einkünfte gestellt werden, sondern der durchschnittliche StSatz auf die ausländ. Einkünfte angewandt wird. Anpassung des Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1, indem der Verweis auf die Summe der Einkünfte entfällt. Anwendung erstmals für den VZ 2015 (§ 52 Abs. 1 Satz 1) mit Übergangsregelung für alle noch offenen Fälle aus VZ bis einschließlich 2014 (§ 52 Abs. 34a; BMF v. 4.5.2015 – IV B 3 - S 2293/09/10005 - 04, IV A 3 - S 1900/07/10107 - 45 – DOK 2015/0295660, BStBl. I 2015, 452; LfSt. Rhld.-Pf. v. 4.5.2015, DStR 2015, 1689).

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. StBelastung – wie im Regelfall – voneinander ab, so unterliegen die Einkünfte nach der Anrechnung im Erg. der höheren der beiden StBelastungen.

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. 17.1.2019 – IV B 2 - S 1301/07/10017 - 10, 2019/0034103, BStBl. I 2019, 31; Übersicht über die Anrechenbarkeit von Quellensteuern des

BZSt. mit Stand 1.1.2018, SIS 182068). Die Staaten, gegenüber denen Abs. 1–3 noch eigenständige Bedeutung haben, lassen sich im Wesentlichen aus Anhang 12 zu EStH ersehen. Im Rahmen der DBA sind die Sätze 2–5 des Abs. 1 als technische Vorschriften für die StAnrechnung 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 StPfl. (§ 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 europarechtl. bedenklich (ausführl. SCHÖNFELD in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, vor § 34c Rz. 31 ff. [11/2015]). Siehe hierzu Anm. 79.

Einstweilen frei.

7–14

IV. Geltungsbereich des § 34c

15

Sachlicher Geltungsbereich: § 34c ist für die KSt über § 26 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 Gewinnerinkunftsarten 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, Satz 2, Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2).

Verweisungen auf § 34c:

- ▶ *AStG:*
- ▷ *Hinzurechnungsbesteuerung:* Bei der StAnrechnung 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 Steuerpflichtige* gilt § 50 Abs. 3: § 34c Abs. 1–3 ist bei den Gewinneinkunftsarten grds. entsprechend anzuwenden (s. § 50 Anm. 400 ff.; HAASE, StuB 2008, 435).
- ▷ *Der Hinweis auf § 34c in § 32d Abs. 5 idF des JStG 2008* ist mit dem JStG 2009 entfallen und durch eine Sonderregelung ersetzt worden (s. Anm. 2).
- ▶ *GenStG*: Siehe Anm. 110.
- ▶ *InvStG*: § 4 Abs. 2–4 InvStG aF enthielt umfassende Regelungen zur Anrechnung und Abzug ausländ. Steuern auf Erträge aus Investmentanteilen und verwies 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. Im Zollkodex-AnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) wurde die Anrechnung bei der KSt in § 26 Abs. 2 Satz 1 KStG vom neu gefassten § 34c entkoppelt, so dass er die bisherige Regelung des § 34c beibehält (Bedenken im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG von DESENS, IStR 2015, 77 [81 ff.]).
- ▶ *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.).

17–30 Einstweilen frei.

31

VI. Verfahrensfragen zu § 34c

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

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

- ▶ *Fälle der einheitlichen und gesonderten Feststellung:*
 - Eine inländ. Personenmehrheit erzielt ausländ. Einkünfte.
 - An einer ausländ. Personenmehrheit sind mindestens zwei (vgl. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO) Personen beteiligt, die in Deutschland stpfl. sind.
- ▶ *Folgen:* Zu den festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vgl. Leitfaden der FinVerw., OFD Nürnberg v. 26.8.2004, SIS-Dokument 043549 Rz. 8 iVm. Anhang 6; BFH v. 18.7.1990 – I R 115/88, BStBl. II 1990, 951; BFH 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

1. Kein Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens

49

Abs. 1 ist originär nur anwendbar, wenn die Einkünfte aus einem Staat stammen, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat (Abs. 6 Satz 1; s. Anm. 202). Solche Staaten sind aus dem Anhang 12 zu EStH 2017 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 ESt des Vertragsstaats nicht bezieht (Abs. 6 Satz 4).

2. Unbeschränkt Steuerpflichtiger

a) Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige

50

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., 254 ff.). Die gleichzeitige unbeschränkte StPfl. in einem ausländ. 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 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411, zur US-LLC; HAGENA, 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. 400 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

58 a) Ausländische Einkünfte

Ausländische Einkünfte sind nur die in § 34d aufgezählten Einkünfte (OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Rz. 2.2). Sind Einkünfte keine ausländ. iSd. § 34d, kann eine darauf anfallende ausländ. Steuer nur im Rahmen von Abs. 3 abgezogen werden, s. Anm. 114 ff.

59–60 Einstweilen frei.

61 b) Heranziehung zu einer ausländischen Steuer

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

Herangezogen: Der Stpfl. muss mit ausländ. Einkünften zu einer ausländ. Steuer herangezogen werden. Daher muss gerade der Stpfl., der die ausländ. Einkünfte nach deutschem 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, 4. Aufl. 2017, Rz. 15.4, 18.52).

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 ausländ. ESt auch auf die ESt auf Einkünfte des Ehegatten anzurechnen, der keine ausländ. Einkünfte erzielt hat (§§ 26 Abs. 1 Satz 1, 26b). Dies gilt nicht in Fällen des § 1a, da § 1a nicht auf § 34c verweist.

▶ *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, 4. Aufl. 2017, Rz. 18.53).

▶ *Organschaft:* Eine ausländ. Steuer von Einkünften der OG ist beim OT nach § 34c zu berücksichtigen (vgl. § 19 Abs. 1 bis 3 KStG; WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rz. 39 [8/2018]). Ist OT eine PersGes., sind die Gesellschafter zur Anrechnung berechtigt (§ 19 Abs. 4 KStG).

▶ *Personengesellschaft:* Angerechnet werden können anteilig auch ausländ. Steuern, die von der PersGes. geleistet wurden, an der der Stpfl. beteiligt ist (vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187; OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Rz. 3.6.1).

▶ *Treuband:* 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 Las-

ten geht (vgl. BFH v. 5.2.1992 – I R 9/90, BStBl. II 1992, 607; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 18.52).

Qualifikationskonflikte:

► *Qualifikation einer ausländischen Personengesellschaft in Deutschland als Körperschaft:* Die ausländ. Steuer kann beim Gesellschafter auf die Steuer auf die Dividenden angerechnet werden, weil der Gesellschafter zur ausländ. Steuer herangezogen wird (WASSERMAYER, IStR 1995, 49 [51]; aus Billigkeitsgründen; aA GEURTS in FROTSCHER/GEURTS, § 34c Rz. 13 [9/2013]; Zurechnung zur Körperschaft; wohl auch aA BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 – DOK 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 4.1.4.2).

► *Qualifikation einer ausländischen Körperschaft in Deutschland als Personengesellschaft:* Die auf den Gesellschaftsgewinn erhobene ausländ. KSt ist bei den Gesellschaftern anrechenbar, weil aus deutscher Sicht der Gesellschafter zur ausländ. Steuer herangezogen wird (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 – DOK 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 4.1.4.1; HANDZIK in LBP, § 34c Rz. 16 [2/2014]; HAUSWIRTH in LADEMANN, § 34c Rz. 39 [5/2017]; WASSERMAYER, IStR 2016, 825). Nicht anrechenbar sind ausländ. Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen, da diese als Entnahmen keine stbaren Einkünfte darstellen (BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 – DOK 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 4.1.4.1; MÜLLER/WANGLER, IStR 2003, 145 [151]; aA WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rz. 35 [8/2018]; HAUSWIRTH in LADEMANN, § 34c Rz. 39 [5/2017]).

Basisgesellschaften: Nicht als KapGes. sind gem. § 42 AO ausländ. Basisgesellschaften zu behandeln. Basisgesellschaften sind KapGes., die ohne wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe im niedrig besteuerten Ausland zwischengeschaltet werden und die keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfalten (zB BFH v. 10.6.1992 – I R 105/89, BStBl. II 1992, 1029). Die ausländ. Steuer der Basisgesellschaft soll mangels Subjektidentität bei den inländ. Gesellschaftern nicht anzurechnen sein (BFH v. 24.2.1976 – VIII R 155/71, BStBl. II 1977, 265; BFH v. 2.3.2016 – I R 73/14, BStBl. II 2016, 887; HANDZIK in LBP, § 34c Rz. 16 [2/2014]). 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; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 34c Rz. 2; WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rz. 38 [8/2018]; WASSERMAYER, IStR 2016, 825; offengelassen 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; BFH v. 27.3.1996 – I R 49/95, BStBl. II 1997, 91; WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rz. 29 [8/2018]),

§ 34c Anm. 62–70 B. Abs. 1: Anrechnung ausl. Steuern auf dt. ESt

- der StSatz,
- die Höhe der eintretenden StBelastung 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: Anhang 12 zu EStH 2017 enthält eine nicht abschließende Aufzählung. Das BMF kann feststellen, welche nicht aufgeführten ausländ. Steuern der deutschen ESt entsprechen (H 34c Abs. 1–2 EStH 2017). 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 entsprechenden 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.

63 Einstweilen frei.

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

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. Wurde 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, 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. 211).

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 ausländ. 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 ausländ. 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

a) Festgesetzte Steuer

71

Veranlagungssteuern: Eine Festsetzung ist anzunehmen, sobald die Steuer-schuld im Rahmen des ausländ. Steuerverfahrens durch eine behördliche Entsch. bestimmt wird (vgl. WEINSCHÜTZ in LADEMANN, § 34c Rz. 54 [3/2014]).

Abzugsteuern: Bei ausländ. 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 ausländ. 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 ausländ. 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).

b) Gezahlte Steuer

72

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

Zahlung ist die Verwirklichung des Steueranspruchs durch Zahlung oder andere Vorgänge nach §§ 224 ff. AO (vgl. WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 23A OECD-MA Rz. 98 [1/2015]). 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 Rz. 71 [8/2018]), sondern dem der Anrechnung zugrunde liegenden Wechselkurs abzuziehen (glA MÜLLER-DOTT in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 26 KStG Rz. 66 [11/2007]).

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; BFH v. 24.3.1998 – I R 38/97, BStBl. II 1998, 471). In der Praxis muss somit bei jeder ausländ. Besteuerung fristgerecht geprüft werden, ob die erfolgte Besteuerung auch aus deutscher Sicht zutr. ist, und ggf. ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden (KAMINSKI, Stbg 2008, 399).

74 **d) Nachweis der ausländischen Einkünfte und Steuern nach § 68b EStDV**

Nach 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, rkr.: 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; FG Berlin-Brandenb. v. 18.5.2017 – 13 K 13280/14, SIS 181823, Az. BFH I R 10/18). 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 nicht zwingend 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 2017). 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; FinBeh. Hamb. v. 9.5.2015, SIS 151567). Bei Wertpapieren ausländ. Emittenten erkennt die FinVerw. die vom inländ. depot-

führenden 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.

EU-Recht: Die Anforderungen an den Belegnachweis verstoßen nicht gegen die Dienstleistungsfreiheit aus Art. 56 AEUV, denn in dem Nachweiserfordernis liegt jedenfalls keine unzumutbare Belastung für den Stpfl. (FG Berlin-Brandenb. v. 18.5.2017 – 13 K 13280/14, SIS 181823, Az. BFH I R 10/18).

Einstweilen frei.

75–78

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

a) Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer

79

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 vergütet, noch vor- oder zurückgetragen werden (BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086). Eine Billigkeitsmaßnahme (§§ 163, 227 AO) kommt ebenfalls nicht in Betracht (BFH v. 26.10.1972 – I R 125/70 BStBl. II 1973, 271; OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Rz. 2.9). Bei einem Überschuss ist zu prüfen, ob der Abzug nach Abs. 2 zu einem günstigeren Erg. 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 ausländischer 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 Voroder Rücktrag gewährt werden muss (CORDEWENER/SCHNITGER, StuW 2006, 50 [74]; THÖMMES, IWB 2013, 293 [296]; POHL, ISR 2013, 134 [136]).
- ▷ *Erzielt ein Steuerpflichtiger 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, rkr., 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 (BFH v. 9.2.2011 – I R 71/10, BStBl. II 2011, 500) hat der EuGH (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). Zu der unzureichenden gesetzlichen Neuregelung s. Anm. 86.
- ▷ *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, 18. Aufl. 2019, § 34c Rz. 28; POHL, ISR 2013, 134 [136]; aA BFH v. 18.12.2013 – I R 71/10, DStR 2014, 693, Rz. 19 ff.; FG Schl.-Holst. v. 9.3.2011 – 2 K 221/08, EFG 2011, 1528, Rechtsstreit für erledigt erklärt durch Beschluss v. 9.3.2015 – 2 K 27/14, nv.).
- ▷ *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 Entsch. der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit zu bestimmen (BFH v. 18.12.2013 – I R 71/10, DStR 2014, 693, Rz. 23 ff.; BFH 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).

b) Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt 80

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, Rz. 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).

Einstweilen frei.

81–85

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:

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

Ein Beispiel für die Ermittlung des Höchstbetrags für die StAnrechnung findet sich in H 34c Abs. 3 EStH 2017.

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 (dazu 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).

Zu versteuerndes Einkommen: Siehe Anm. 90.

Bis zum VZ 2014 wurde im Nenner auf das zvE und nicht auf die Summe der Einkünfte abgestellt. Dies führte dazu, dass die ausländ. Steuern nur teilweise angerechnet wurden und somit in der Gesamtbelastung auch Einkünfte besteuert wurden, die bei einem rein innerdeutschen Fall aufgrund persönlicher Abzüge nicht besteuert worden wären. Dies lässt sich anhand eines vereinfachten Beispiels zeigen (komplexere Beispiele bei DESENS, IStR 2015, 77).

Beispiel: Es wird ein einheitlicher StSatz von 20 % im Inland und im Ausland unterstellt. Ausländische Einkünfte von 10000 € ergeben mit inländ. Einkünften von 20000 € eine Summe der Einkünfte von 30000 €. Deutschland berücksichtigt einen SA-Abzug von 10000 € und einen Grundfreibetrag von 10000 €, so dass auf die verbleibenden 10000 € insgesamt deutsche Steuern iHv. 2000 € anfallen. Das Ausland berücksichtigt keine persönlichen Begünstigungen und besteuert die 10000 € ausländ. Einkünfte mit 2000 €. Nach der bisherigen Formel wurde die ausländ. Steuer bis zur Höhe von 1/3 der deutschen ESt angerechnet, also bis zu 667 €. Damit verblieb eine Gesamtbelastung von 2000 € ausländ. Steuer zzgl. 1333 € deutsche Steuer, also 3333 € und somit eine höhere Belastung als die 2000 € bei einem reinen Inlandsfall.

Der EuGH hat in der Rechtssache de Groot (EuGH v. 12.12.2002 – C-385/00, FR 2003, 141, Rz. 43 f.) folgende Aussagen getroffen: Es ist grds. Sache des Wohnsitzstaats, dem Stpfl. sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften stl. Vergünstigungen zu gewähren, da dieser Staat am besten die persönliche Steuerkraft des Stpfl. beurteilen kann, weil dieser dort den Mittelpunkt seiner persönlichen und seiner Vermögensinteressen hat. Der Staat, aus dem die Einkünfte stammen, ist nur dann zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation verpflichtet, wenn der Stpfl. sein gesamtes oder nahezu gesamtes zvE aus einer Tätigkeit bezieht, die er in diesem Staat ausübt, und in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat, so dass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben. Auf Vorlagebeschluss des BFH (BFH v. 9.2.2011 – I R 71/10, BStBl. II 2011, 500) hat der EuGH in der Rechtsache Beker und Beker (EuGH v. 28.2.2013 – C-168/11, GmbHR 2013, 442) entschieden, dass die Kosten der persönlichen Lebensführung sowie die personen- und familienbezogenen Umstände bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags zu berücksichtigen sind und die bisherige Regelung des Abs. 1 Satz 2 europarechtswidrig ist.

Anstelle auf die Summe der Einkünfte wird ab dem VZ 2015 auf das zvE abgestellt. Somit werden die in § 2 Abs. 3, 4 und 5 genannten Abzugsposten berücksichtigt. Entsprechend der Forderung des EuGH gehören hierzu eine Reihe persönlicher Verhältnisse, wie etwa der Altersentlastungsbetrag, SA, agB und Kinderfreibeträge. Darüber hinaus werden auch sonstige vom Einkommen abzuziehende Beträge berücksichtigt, wie etwa der Verlustabzug; damit geht die Neufassung über die Forderung des EuGH hinaus (dazu ISMER, IStR 2014, 925 [926]; DESENS, IStR 2015, 77 [80 f.]). Allerdings findet der Grundfreibetrag keine Berücksichtigung. Im Beispielfall berechnet sich das zvE als die Summe der Einkünfte von 30000 € abzgl. der 10000 € SA, also 20000 €. Die 2000 € deutsche Steuern (20 % auf 20000 € zvE abzgl. 10000 € Grundfreibetrag) ergeben einen durchschnittlichen StSatz von 10 %. Somit sind 10 % von 10000 € ausländ. Steuern anzurechnen, also 1000 €. Damit verbleibt eine Gesamtbelastung

von 2000 € ausl. Steuer zzgl. 1000 € deutsche Steuer, also 3000 €, und somit immer noch eine höhere Belastung als die 2000 € in einem reinen Inlandsfall.

In der Übergangsregelung (§ 52 Abs. 34a) für die noch offenen Fälle bis zum VZ 2014 wird statt auf das zVE auf die Summe der Einkünfte abgestellt, diese aber reduziert um die Beträge nach §§ 24a, 24b, 10, 10a, 10b, 10c, 33 bis 33b, Kinderfreibeträge und den Grundfreibetrag. Mit der Übergangsregelung werden somit nur persönliche Verhältnisse berücksichtigt, also nicht etwa ein Verlustabzug, dafür aber der Grundfreibetrag. Im Beispielfall ergibt sich daraus: Die Summe der Einkünfte von 30000 € ist um die 10000 € SA und den Grundfreibetrag von 10000 € auf 10000 € zu verringern. Das Verhältnis der ausl. Einkünfte zu diesen 10000 € beträgt 100 %. Somit ist die ausl. Steuer von 2000 € komplett auf die deutsche ESt anzurechnen. Damit fällt nur noch die ausl. Steuer von 2000 € an und es ergibt sich dieselbe Belastung wie in einem reinen Inlandsfall. Somit wird mit der Übergangsregelung eine vollständige Entlastung erreicht. Dies führt zwar dazu, dass Deutschland die SA und den Grundfreibetrag ausschließlich den inl. Einkünften zuordnet, aber genau dies ist europarechl. geboten.

Der Grundfreibetrag wird zwar in der Übergangsregelung berücksichtigt, nicht jedoch in der Neuregelung (eine Vergleichsberechnung bei SIEGLE, DStR 2015, 508). Der Grundfreibetrag gehört zu den an die persönliche und familiäre Situation geknüpften stl. Vergünstigungen, die nach der EuGH-Rspr. vom Wohnsitzstaat zu berücksichtigen sind (so deutlich der BFH v. 18.12.2013 – I R 71/10, FR 2014, 664, Rz. 17, unter Bezugnahme auf EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01 – Gerritse, BStBl. II 2003, 859; schon zuvor CORDEWENER/SCHNITGER, StuW 2006, 50 [70]; ISMER, IStR 2013, 297 [300]). Daher ist die Neuregelung insoweit nicht europarechtskonform, als sie den Grundfreibetrag nicht berücksichtigt (ebenso ISMER, IStR 2014, 925 [926]; DESENS, IStR 2015, 77 [80]; nach LÜDICKE in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 34c Rz. 183 [11/2015], hat jede Behörde und jedes erstinstanzlich angerufene Gericht aufgrund der *Acte-claire*-Doktrin diese Punkte entgegen dem Gesetzeswortlaut zu berücksichtigen). Statt der Neufassung sollte die Übergangsregelung des § 52 Abs. 34a dauerhaft angewendet werden.

Einzelheiten:

► *Durchschnittsteuersatz*: Die gesetzliche Höchstbetragsformel geht davon aus, dass alle Einkünfte einschließlich der ausl. 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) Der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b ergebende durchschnittliche Steuersatz

87

Der durchschnittliche Steuersatz ist auf das zVE 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 ProgrVorb. (§ 32b) auf das zVE ergibt,

§ 34c Anm. 87–89 B. Abs. 1: Anrechnung ausl. Steuern auf dt. ESt

- 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).

Die sich danach ergebende ESt ist ins Verhältnis zum zvE (ohne die Kapitaleinkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3, s. Anm. 92) zu setzen. Daraus ergibt sich der durchschnittliche StSatz. Gestaltungsmöglichkeiten bestehen bei Ehegatten durch Wahl der Einzel- statt der Zusammenveranlagung.

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 StFestsetzung sind. Auch die pauschale GewStAnrechnung nach § 35 wird nicht berücksichtigt.

Die Pauschsteuer, die nach dem Pauschalierungserlass (PauschE, s. Anm. 192) auf ausländ. Einkünfte erhoben wird, ist ebenfalls nicht in die aufzuteilende ESt einzubeziehen (R 34c Abs. 3 Satz 1 EStR 2012; Rz. 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; Rz. 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, Rz. 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, Rz. 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. Dies folgt aus der „Mechanik“ des Satzes 2, obwohl an sich auf Verluste keine deutsche ESt entfallen kann.

d) Zu versteuerndes Einkommen

90

Das zVE ist nach deutschem Recht zu ermitteln und entspricht dem Begriff des § 2 Abs. 5 (s. § 2 Anm. 850 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).

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; BFH 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 Rz. 2.2; MATHIAK, FR 1991, 735; für die Einbeziehung 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 ProgrVorb. 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 Rz. 84 ff. [10/2003]; extensiver R 34c Abs. 3 Satz 4 EStR 2012; zur früheren Rechtslage OFD Frankfurt v. 15.1.1998, StEK EStG § 34c Nr. 191). Das Erg. 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; BFH v. 18.12.2013 – I R 71/10, DSStR 2014, 693, Rz. 18; zum Fall negativer inländ. Einkünfte jedoch OFD Erfurt v. 8.5.2000, nv.: Zurechnung des

§ 34c Anm. 91–93 B. Abs. 1: Anrechnung ausl. Steuern auf dt. ESt

tatsächlich in Anspruch genommenen Freibetrages allein zu den ausl. 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 WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 23A OECD-MA Rz. 112 (1/2015).

► *Steuerfreiheit*: Es sind nur Einkünfte zu berücksichtigen, auf welche deutsche ESt entfällt. Damit sind stfreie Einkünfte nicht anzusetzen (vgl. HEINICKE in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 34c Rz. 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 StTarif des § 32d Abs. 1 oder die Günstigerprüfung des § 32 Abs. 6 anzuwenden sind, unterliegen der eigenständigen StAnrechnung 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 ausl. 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, 38. Aufl. 2019, § 34c Rz. 12).

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

Keine Berücksichtigung: Die nicht besteuerten Einkünfte sind bei der Berechnung der Höhe der ausl. 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]).

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; REESE/HEHLMANN, Die Berücksichtigung mittelbarer Aufwendungen bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags nach § 34c Abs. 1 S. 4 EStG ist europarechtswidrig, IStR 2015, 461; EBEL, Anrechnungsbegrenzung des § 34c I S. 4 EStG – Regelungsreichweite eines fiskalisch motivierten Systembruchs, FR 2016, 241; ERNST & YOUNG GMBH, Anrechnung ausländischer Steuern: Der „wirtschaftliche Zusammenhang“ bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG, IStR 2016, 922; SPRANG, Begriff des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ iSd § 34c I Satz 4 EStG, NWB 2016, 3012; WACKER, Anm. zu BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, IStR 2016, 666; WASSERMEYER, Der wirtschaftliche Zusammenhang i.S. des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG, in LÜDICKE/MELLINGHOFF/RÖDDER (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosh, München 2016, 439; KUDERT, Der „wirtschaftliche Zusammenhang“ im Außensteuerrecht aus steuerrechtlicher und (betriebs-)wirtschaftlicher Sicht, StuW 2018, 75; TSCHATSCH/UMLAUFF, Der „wirtschaftliche Zusammenhang“ in § 34c I 4 EStG, NWB 2018, 3079; WACKER, Das Veranlassungsprinzip national und international – eine Zwischenbilanz aus Sicht des Ertragsteuerrechts, BB 2018, 2519.

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; BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657; BFH v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577; gegen BMF v. 23.12.1997 – IV C 1 - S 2293 - 15/97, BStBl. I 1997, 1022). 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 ausländ. 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 Lizenzcinnahmen, relevant.

Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen: Siehe § 4 Abs. 1 und 4. Zu den BVMinderungen gehören auch Teilwertabschreibungen (BFH v. 18.4.2018 – I R 37/16, BFH/NV 2018, 873, Rz. 33; TSCHATSCH/UMLAUFF, NWB 2018, 3079 [3081]), auch wenn sie im PV nicht als WK qualifiziert werden könnten (WACKER, BB 2018, 2519 [2528]).

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). Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist nur anzunehmen, wenn die Ausgaben geleistet werden, um bestimmbare ausländ. Einnahmen zu erzielen, auch wenn sich die Ausgaben nicht konkret einzelnen Einnahmen zuordnen lassen. Der BFH stellt auf das Veranlassungsprinzip ab: Maßgeblich soll die werbende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments sein. Stehen Aufwendungen in mehreren Zusammenhängen, sind diese anteilig zuzuordnen; soweit dies nicht möglich ist, sind die Aufwendungen den Einkünften zuzuordnen, die im Vordergrund stehen (BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48; BFH v. 18.4.2018 – I R 37/16, BFH/NV 2018, 873; krit. ERNST & YOUNG GMBH, IStR 2016, 922). Somit sind auch Gemeinkosten zu berücksichtigen (WACKER, BB 2018, 2519 [2528]). Die Einnahmen müssen allerdings im gleichen VZ anfallen wie die Aufwendungen, so dass vorgelagerte Aufwendungen nicht zu berücksichtigen sind (GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 34c Rz. 15; LÜDICKE in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 34c Rz. 204 [11/2015]). Einzelfragen:

▶ *Refinanzierungskosten und Lizenzgebühren* sind zu berücksichtigen (GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 34c Rz. 15).

▶ *Teilwertabschreibungen* sind nur zu berücksichtigen, soweit es zu Einnahmen im selben VZ kommt, etwa zu einer Dividendenausschüttung, und soweit die Teilwertabschreibung nicht nach § 8b KStG irrelevant ist (GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 34c Rz. 15; TSCHATSCH/UMLAUFF, NWB 2018, 3079 [3083]). Der BFH hat offen gelassen, ob Teilwertabschreibungen bei Wertpapieren zu berücksichtigen sind, die vorrangig zu dem Zweck erworben wurden, um an deren Wertveränderungen teilzuhaben (BFH v. 18.4.2018 – I R 37/16, BFH/NV 2018, 873, Rz. 35).

▶ *Allgemeine Verwaltungskosten*: 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 Rz. 89.3 [10/2003]). Daher ist die Vorschrift uE eng auszulegen und auf Fälle zu beschränken, die den Refinanzierungskosten ähneln (GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 34c Rz. 15). Der BFH hat jedenfalls eine pauschale Schätzung der Höhe der Verwaltungskosten abgelehnt (BFH v. 18.4.2018 – I R 37/16, BFH/NV 2018, 873, Rz. 28 f.).

▶ *Personalaufwendungen* für die Verwaltung des mit den ausländ. Einkünften verbundenen operativen Geschäfts sind nach dem BFH zu berücksichtigen und im Schätzwege zuzuteilen (BFH v. 18.4.2018 – I R 37/16, BFH/NV 2018, 873, Rz. 37). Dem ist für die spezifischen Personalaufwendungen für die Verwaltung zuzustimmen, in Abgrenzung zu den allgemeinen Verwaltungskosten.

▶ *Depotgebühren* für ausländ. Kapitalanlagen sind zu berücksichtigen (BFH v. 18.4.2018 – I R 37/16, BFH/NV 2018, 873, Rz. 27; KUDERT, StuW 2018, 75 [82 f.]).

▶ *Bei Versicherungsunternehmen* sind Zuführungen von rechnungsmäßigen und außerrechnungsmäßigen Zinsen und Rückstellungen für die Beitragsrückerstattung nicht zu berücksichtigen, da sie vorrangig dem inländ. Versicherungsgeschäft zuzuordnen sind (BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48, Rz. 25 ff.; SPRANG, NWB 2016, 3012).

5. Ermittlung der anzurechnenden ausländischen Steuern (Abs. 1 Satz 5) 97

Abs. 1 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. Irrelevant ist es, wenn die Höhe der Einkünfte im VZ anhand von Einkünften bestimmt wird, die in einem anderen Zeitraum erzielt wurden und damit gleichsam geschätzt werden (BFH v. 31.7.1991 – I R 51/89, BStBl. II 1991, 922, mit Anm. o.V., HFR 1991, 12, und Anm. DB, DStR 1991, 1415; FG Köln v. 22.9.1999 – 6 K 2225/96, EFG 2000, 567, rkr.; krit. KAUFMANN, IStR 1994, 419).

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

Auf die bezogenen Einkünfte entfallend (sachliche Begrenzung):

► *Aufteilung der Einkünfte:* Die im ausländ. Steuerbescheid festgesetzte ausländ. Steuer ist im Verhältnis der ausländ. Einkünfte iSd. § 34d zu den anderen dort erfassten Einkünften aufzuteilen (vgl. BFH v. 21.5.1986 – I R 37/83, BStBl. II 1986, 739; WASSERMEYER, FR 1991, 680): Falls der ausländ. Staat deutsche ESt anrechnet, ist auf die ausländ. Steuer vor Anrechnung der deutschen ESt abzustellen. Bei ausländ. Quellensteuern bedarf es keiner Aufteilung. Ermäßigungen in der Bemessungsgrundlage sind insoweit zu berücksichtigen, als sie nach dem ausländ. StRcht 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 ausländ. Steuer, dass bestimmte Einkünfte tarifbegünstigt besteuert werden. Nach Auffassung des BFH ist damit die auf die ausländ. Einkünfte iSd. § 34d entfallende ausländ. Steuer möglichst exakt zu ermitteln und nicht wie bei Abs. 1 Satz 2 mit dem Durchschnittssteuersatz zu arbeiten (s. Anm. 87).

► *Keine Kürzung bei höherer ausländischer Bemessungsgrundlage:* Ist die Bemessungsgrundlage der ausländ. Einkünfte bei Ermittlung nach ausländ. Recht höher als bei Ermittlung nach deutschem Recht, so ist die anrechenbare ausländ. Steuer dennoch nicht verhältnismäßig zu kürzen, sondern es ist die tatsächlich auf die Einkünfte entfallende ausländ. Steuer anzurechnen.

BMF v. 18.2.1992 – IV C 6 - S 2293 - 17/91, 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; WASSERMEYER, FR 1991, 680; WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rz. 43 (8/2018); 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 ausländ. Einkünfte in Deutschland dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40, sind die anrechenbaren ausländ. 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 ausländ. Steuer zur Anrechnung zulassen. Diese Vorschrift ist nicht Gesetz geworden (s. BTDrucks. 14/3366, 119).

► *Sparer-Pauschbetrag*: Soweit der Sparer-Pauschbetrag noch zur Anwendung kommt (vgl. Anm. 91), können Steuern auf im Ausland erzielte Kapitalerträge nur angerechnet werden, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen insgesamt den Sparer-Pauschbetrag überschreiten (FG Hamb. v. 14.3.2006 – VI 373/03, SIS 062762, rkr.).

98–103 Einstweilen frei.

**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

104 1. Kein Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens

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. 202). 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).

105 2. Möglichkeit der Anrechnung nach Abs. 1

Aufgrund der Formulierung „Statt der Anrechnung (Absatz 1)“ müssen alle Tatbestandsmerkmale von Abs. 1 erfüllt sein, die in Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 49 ff.) und Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 97) aufgeführt sind. Sonst kommt nur ein Abzug der ausländ. Steuern nach Abs. 3 in Betracht.

106 Einstweilen frei.

107 3. Antrag

Wahlrecht: Der Abzug nach Abs. 2 statt der Anrechnung nach Abs. 1 setzt einen Antrag des Stpfl. voraus. Bei Organschaft trifft die Entsch. der OT (OFD Frankfurt v. 15.1.2018, DB 2018, 347; MAAS, BB 1985, 2228; aA POHL, BB 2017, 1825), wobei der Abzug der ausländ. Steuern dann auf Ebene der OG erfolgt (OFD Frankfurt v. 15.1.2018, DB 2018, 347).

► *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*:

▷ *Zusammen veranlagte 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 StFestsetzung 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; BFH 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 Rz. 83 [8/2018]; HANDZIK in LBP, § 34c Rz. 58 [2/2014]) 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 ausl. Recht von der Gesellschaft gezahlt werden mussten. Ist kein Antrag gestellt, sind die ausl. 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 Beteiligten einheitlich ausgeübt werden; jeder Beteiligte kann mW 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.

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

Abzug der ausländischen Steuer: Der Begriff „die ausländische Steuer“ iSd. Abs. 2 ist mit dem in Abs. 1 identisch: Abziehbar sind alle ausl. 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 ausl. Steuer wie BA oder WK bei der jeweiligen Einkunftsart abzuziehen ist, zu der die entsprechenden ausl. 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 ausl. Steuern mindern den Gewerbeertrag des § 7 GewStG (BTD Drucks. 12/1108, 61). Abgezogene ausl. 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 ausl. 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 ausl. Steuern sind wie andere WK zu behandeln (LICKTEIG, DStR 1995, 792).
- ▷ *Steuerrückstellungen:* Für die ausl. 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 ausl. Einkünfte von §§ 2a Abs. 1, 15a erfasst, unterliegen darauf entfallende ausl. 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. Die Steuer auf Kapitaleinkünfte, welche dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 unterliegen, kann nur zu 60 % abgezogen werden (BTDrucks. 16/2712; R 34c Abs. 2 Satz 3 EStR 2012 bezieht sich nur noch auf die StAnrechnung nach § 34c Abs. 1 und 6).

Einstweilen frei.

111–113

<p style="text-align: center;">D. Erläuterungen zu Abs. 3: Abzug ausländischer Einkommensteuer in anderen Fällen</p>

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

114

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

1. Mit Abs. 1 übereinstimmende Tatbestandsmerkmale

115

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. 202). Besteht mit dem Quellenstaat ein DBA, so ist Abs. 3 über Abs. 6 Satz 6 anzuwenden.

Unbeschränkt Steuerpflichtige: Siehe Anm. 50 und zur Steuersubjektidentität 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. 91.

Einstweilen frei.

116–117

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

118

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

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

- Der Staat des zweiten Wohnsitzes erhebt ESt auf Einkünfte, die aus einem dritten Staat (KRABBE, BB 1980, 1146) oder aus Deutschland stammen (vgl. Var. 3).
- Zins- oder Lizenzentnahmen werden in einer ausländ. BS 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 steuernden 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; Rz. 4.3.7. Betriebsstättenverwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076; vgl. BTDrucks. 8/3648, 19f.; 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.

119–125 Einstweilen frei.

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

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, Rz. 4; FG Nürnberg v. 12.9.2007 – V 248/2005, SIS 081880, rkr.).

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 verbleiben-

de Steuer des Quellenstaats nach Abs. 1 oder 2 zu berücksichtigen. Die Steuer des Drittstaats ist in voller Höhe nach Abs. 3 zu berücksichtigen (ebenso HAUSWIRTH in LADEMANN, § 34c Rz. 121 [5/2017]). Rechnet der Quellenstaat die Steuer des Drittstaats an, so ist nach Ansicht von WAGNER (in BLÜMICH § 34c Rz. 90 [8/2018]) und GOSCH (in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 34c Rz. 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.

Einstweilen frei.

127–170

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

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

I. Auffangtatbestand bei verbleibender, aber außenwirtschaftlich unerwünschter Doppelbesteuerung 171

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 StAnrechnung 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 – IV C 6 - S 2293 - 11/84, 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; Hess. FG v. 5.12.2017 – 1 K 501/16, EFG 2018, 732, Az. BFH I R 7/18). 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.; FinBeh. Berlin v. 19.3.2014, DStR 2014, 1555).

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 anzuwen-

den (BFH v. 20.4.1988 – I R 197/84, BStBl. II 1988, 983; BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sondernr. 1, Rz. 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 (Hess. FG v. 5.12.2017 – 1 K 501/16, EFG 2018, 732, Az. BFH I R 7/18; 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 (Hess. FG v. 5.12.2017 – 1 K 501/16, EFG 2018, 732, Az. BFH I R 7/18; 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/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 34c Rz. 421 [11/2015]). Allerdings gilt Abs. 5 nicht, wenn das DBA die betreffenden ausländ. Einkünfte von der inländ. Besteuerung freistellt (vgl. BFH v. 11.9.1987 – VI R 19/84, BStBl. II 1987, 856; BFH v. 27.3.1991 – I R 180/87, BFH/NV 1992, 248).

Verfahrensfragen:

▶ *Kein Antragserfordernis*: Die FinBeh. können von Amts wegen tätig werden (LÜDICKE in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 34c Rz. 475 [11/2015]). Der ATE (Abschn. VI) und der PauschE (Rz. 2) verlangen einen Antrag (hierzu Gosch, DStZ 1988, 136).

▶ *Grundlagenbescheid*: Die Entsch. nach Abs. 5 ist ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO; Hess. FG v. 5.12.2017 – 1 K 501/16, EFG 2018, 732, Az. BFH I R 7/18), und zwar auch bei Delegation auf das FA. Das FA kann vor der Entsch. nach Abs. 5 die Veranlagung durchführen (§ 155 Abs. 2 AO; BFH v. 13.1.1966 – IV 166/61, BStBl. III 1966, 556; BFH v. 9.12.1987 – II R 212/82, BStBl. II 1988, 309; Gosch, DStZ 1988, 136).

▶ *Frist*: Die Anwendung von Abs. 5 kann auch noch nach Bestandskraft des StBescheids bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung beantragt werden (Hess. FG v. 5.12.2017 – 1 K 501/16, EFG 2018, 732, Az. BFH I R 7/18; OFD Hannover v. 25.10.1993, StEK EStG § 34c Nr. 168; enger Gosch, DStZ 1988, 136).

172–175 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 5

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

Zweckmäßigkeit aus volkswirtschaftlichen Gründen liegt nur vor, wenn die Steuerbegünstigung der deutschen Außenwirtschaft dient (BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548), etwa bei Förderung von Kapitalinvestitionen deutscher Unternehmen im Ausland, um diese bei Konkurrenzsituationen mit Wettbewerbern im Ausland zu unterstützen (BMF in BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548; vgl. LÜDICKE in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 34c Rz. 561 ff. [11/2015]). 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; BFH 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 Rz. 111 [8/2018]).

Einstweilen frei.

178–179

III. Rechtsfolgen des Abs. 5

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

180

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

Festsetzung in einem Pauschbetrag: Bei Festsetzung in einem Pauschbetrag bleiben die Einkünfte – vergleichbar §§ 40–40b – bei der allgemeinen EStVeranlagung 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).

Einstweilen frei.

181

2. Auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer

182

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

Darauf entfallende deutsche Einkommensteuer: Abs. 5 setzt voraus, dass der Stpfl. mit ausländ. Einkünften einer ausländ. Besteuerung unterworfen wurde und mit denselben Einkünften einer Besteuerung im Inland unterliegt (BFH v. 20.4.1988 – I R 197/84, BStBl. II 1988, 88, unter II.3). Nur die auf ausländ. Einkünfte entfallende ESt kann ganz oder teilweise erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden. Die Ermittlung des 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 LÜDICE in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 34c Rz. 471 [11/2015]).

Anspruch auf fehlerfreie Ermessensausübung: Der Stpfl. hat grds. nur einen Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entsch. der zuständigen Behörde (§ 5 AO und § 102 FGO). Eine ablehnende Entsch. 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; FG Köln v. 22.3.2018 – 7 K 585/15, EFG 2018, 1748, Az. BFH I R 20/18; FG Berlin-Brandenb. v. 16.12.2014 – 4 K 4264/11, EFG 2015, 928, rkr.). Siehe zum Auslandstätigkeitserlass (ATE) und PauschE Anm. 191 und 192.

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

Zuständig für die Entsch. 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; BFH v. 10.7.1970 – VI R 48/67, BStBl. II 1970, 728; BFH 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 Entsch. der obersten Landesbehörde bekannt geben (Gosch, DStZ 1988, 136).

Zustimmung des BMF: Diese muss nicht im Einzelfall erfolgen, sondern kann auch allg. 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 (Rz. 1, s. Anm. 192) allg. als erteilt. Davon wird man auch beim Auslandstätigkeitserlass (ATE) (s. Anm. 191) ausgehen können.

Einstweilen frei.

185–190

V. Anwendungsfälle des Abs. 5

1. Auslandstätigkeitserlass

191

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, 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; GOLENA, Berücksichtigung von Unterbrechungen bei einer nach dem Auslandstätigkeitserlass begünstigten Tätigkeit, IStR 1993, 421; FAJER, 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 ‚Peterson 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 – IV B 6 - S 2293 - 50/83, BStBl. I 1983, 470.

Zweck des Auslandstätigkeitserlasses (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; FG Köln v. 22.3.2018 – 7 K 585/15, EFG 2018, 1748, Az. BFH I R 20/18; WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rz. 123 [8/2018]; REINHARDT, DB 1983, 2246), und die finanzielle Motivation von ArbN für eine Auslandstätigkeit (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 15.133).

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 zwar verfassungsgemäß (BFH v. 8.12.

2010 – I B 98/10, BFH/NV 2011, 596; FG Berlin-Brandenb. v. 16.12.2014 – 4 K 4264/11, EFG 2015, 928, rkr.), aber 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 ProgrVorb. 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 stfref (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).

192 2. Pauschalierungserlass

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

Fundstelle: BMF v. 10.4.1984 – IV C 6 - S 2293 - 11/84, BStBl. I 1984, 252; Änderung durch BMF v. 24.11.2003 – IV B 4 - S 2293 - 46/03, BStBl. I 2003, 747.

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

Inhalt:

► *Pauschal zu besteuernde Einkünfte*: Nach dem PauschE ist die ESt unbeschränkt Stpfl. (Rz. 3.1 PauschE) auf Antrag (Rz. 2) für folgende laufende Einkünfte pauschal festzusetzen, sofern sie nach deutschem StRecht durch BV-Vergleich ermittelt werden (vgl. Rz. 3 ff. PauschE):

- aus Gewerbebetrieb für in einem ausländ. Staat befindliche BS,
- 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 steuernden Einkünfte beträgt einheitlich 25 % der Einkünfte, höchstens 25 % des zvE. Die Einkünfte unterliegen nicht dem ProgrVorb. (Rz. 8 PauschE).

- ▶ *Verhältnis zu Abs. 1 bis 3:* Die ausländ. Steuern auf die pauschal besteuerten Einkünfte können weder angerechnet noch abgezogen werden (Rz. 8 PauschE).
- ▶ *Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:* Der PauschE gilt nicht für Einkünfte aus einem DBA-Staat (Rz. 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 Doppelbesteuerungs- abkommen-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 ausländ. Staat stammen, mit dem das DBA besteht (BFH v. 1.4.2003 – I R 39/02, BStBl. II 2003, 869). Ansonsten kommt Abs. 6 Satz 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 ausländ. Staat stammen, wenn es an jedem ausländ. 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.). Unseres Erachtens 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 ausländ. Staat, wenn sie im DBA entweder als solche definiert sind oder dem ausländ. Staat ein Quellenbesteuerungsrecht zusteht (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261; FG München v. 22.4.2008 – 1 K 5245/04, EFG 2008, 1629, rkr.; abl. 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 Düss. v. 18.7.2005, DB 2005, 1598; OFD Frankfurt v. 19.7.2006, SIS 064440). In diesem

§ 34c Anm. 201–204 F. Abs. 6: Anrechnung ausl. Steuern bei DBA

Fall handelt es sich nicht um Einkünfte aus dem ausländ. Staat, sondern um inländ. Einkünfte (so OFD Düss. 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 ausländ. Einkünfte von der deutschen Besteuerung frei, ist dadurch die Doppelbesteuerung vermieden (zum ProgrVorb. vgl. § 32b). Die DBA-Freistellung ist zwingend. Der Stpfl. kann keine andere Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wählen. § 50d Abs. 9 gewährt in bestimmten Fällen die DBA-Freistellung nicht; nach Abs. 6 Satz 5 sind in diesen Fällen Abs. 1–3 und Satz 6 entsprechend anzuwenden.

Anrechnungsmethode: Sieht das DBA die Anrechnung der ausländ. 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 ausländ. Steuern nach Abs. 2 abgezogen werden (Abs. 6 Satz 2).

Keine Beseitigung der Doppelbesteuerung: Beseitigt das DBA (aus Sicht Deutschlands als Anwenderstaat; BFH v. 11.10.2017 – I R 42/15, BFH/NV 2018, 616, Rz. 35) 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)

204 1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 2

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 2017; 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. BMF v. 12.5.1998 – IV C 6 - § 1301 - 18/98, BStBl. I 1998, 554; Übersicht bei OFD Frankfurt v. 1.8.2012, DB 2012, 2602; GROTHERR in GOSCH/KROPPEL/GROTHERR/KRAFT, Art. 23A/23B OECD-MA Rz. 260 ff. [7/2016]). Bei fiktiven ausländ. Steuern bedarf es keiner Festsetzung oder Zahlung. Zur Anrechnung fiktiver Steuern bei Stückzinsen s. BMF v. 6.12.2011 – IV C 5 - S 2363/07/0002 - 03, 2011/0978994, juris; 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 2017; 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 2017), ebenso wie in Nicht-DBA-Fällen nach Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 73).

b) Entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätze 2 bis 5

aa) Technische Durchführung der Doppelbesteuerungsabkommen-Anrechnung 208

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.

§ 34c Anm. 208–210 F. Abs. 6: Anrechnung ausl. Steuern bei DBA

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, Rz. 2.8.2; GROTHERR in GOSCH/KROPPEN/GROTHERR/KRAFT, Art. 23A/23B OECD-MA Rz. 236 und 245 [6/2016]; ISMER in VOGEL/LEHNER, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rz. 146).

► *Die per-country-limitation* ist zu beachten (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261; WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 23A OECD-MA Rz. 103 [1/2015]; OFD Frankfurt v. 24.8.1998, StEK EStG § 34c Nr. 194, Rz. 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/KRAFT, Art. 23A/23B OECD-MA Rz. 227 [6/2016]; 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 – IV C 6 - S 1301 - 18/98, 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. 210).

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).

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

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.

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

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 bis 5 mit Doppelbesteuerungsabkommen 211

Es sind drei Fälle zu unterscheiden:

- Ausdrücklicher DBA-Vorbehalt oder Übereinstimmung mit der DBA-Regelung: Die Anwendung einseitiger Regeln ist zulässig und Abs. 6 Satz 2 ist anwendbar.
- Keine DBA-Regelung: Auch hier gilt uE Abs. 6 Satz 2 (Art. 23A/23B Rz. 62 OECD-MK; aA MÖSSNER, DStJG 8 [1985], 135 [163]: abzustellen ist auf den Kontext der DBA-Regelung).
- Abweichende DBA-Regelung: Die DBA-Regelung ist vorrangig (ebenso WAGNER in BLÜMICH, § 34c Rz. 138 [8/2018]).

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 Rz. 143 [8/2018]).

bb) Ausschluss des Abzugs fiktiver Steuern (Abs. 6 Satz 2 Teils. 3) 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 Rz. 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 Rz. 2).

Einstweilen frei.

214–217

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

Bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte sind solche ausländ. Einkünfte nicht zu berücksichtigen, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dem DBA mit

§ 34c Anm. 218–228 F. Abs. 6: Anrechnung ausl. Steuern bei DBA

diesem Staat nicht besteuert werden können (s. zu Abs. 1 Satz 3 Anm. 93). 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 Rz. 145 [2/2014]), 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-Kanada, Prot. Nr. 9; MENCK, IStR 1999, 147), so dass Abs. 6 Sätze 1 und 2 gelten.

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.

220–228 Einstweilen frei.

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 Einkünftermittlung 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

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 StAnrechnung 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****a) Systematische Einordnung des Abs. 6 Satz 6**

234

Abs. 6 Satz 6 (damals Abs. 6 Satz 5) wurde mW 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 besteuernenden 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 besteuernenden Staat stammen: Voraussetzung ist lediglich, dass die Einkünfte nicht aus dem besteuernenden 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 Rz. 33 ff. [10/2010]).

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.

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

Doppelbesteuerungsabkommen-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.

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

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).

240 Einstweilen frei.

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, 142f.): Der Regelungsinhalt des Abs. 1 war von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfasst, die Regelung des § 68c Abs. 2 EStDV von § 153 Abs. 2 AO und die Regelung des § 68c Abs. 3 EStDV von § 351 Abs. 1 AO. Zu Änderungsmöglichkeiten s. Anm. 71 f.

§ 34c