

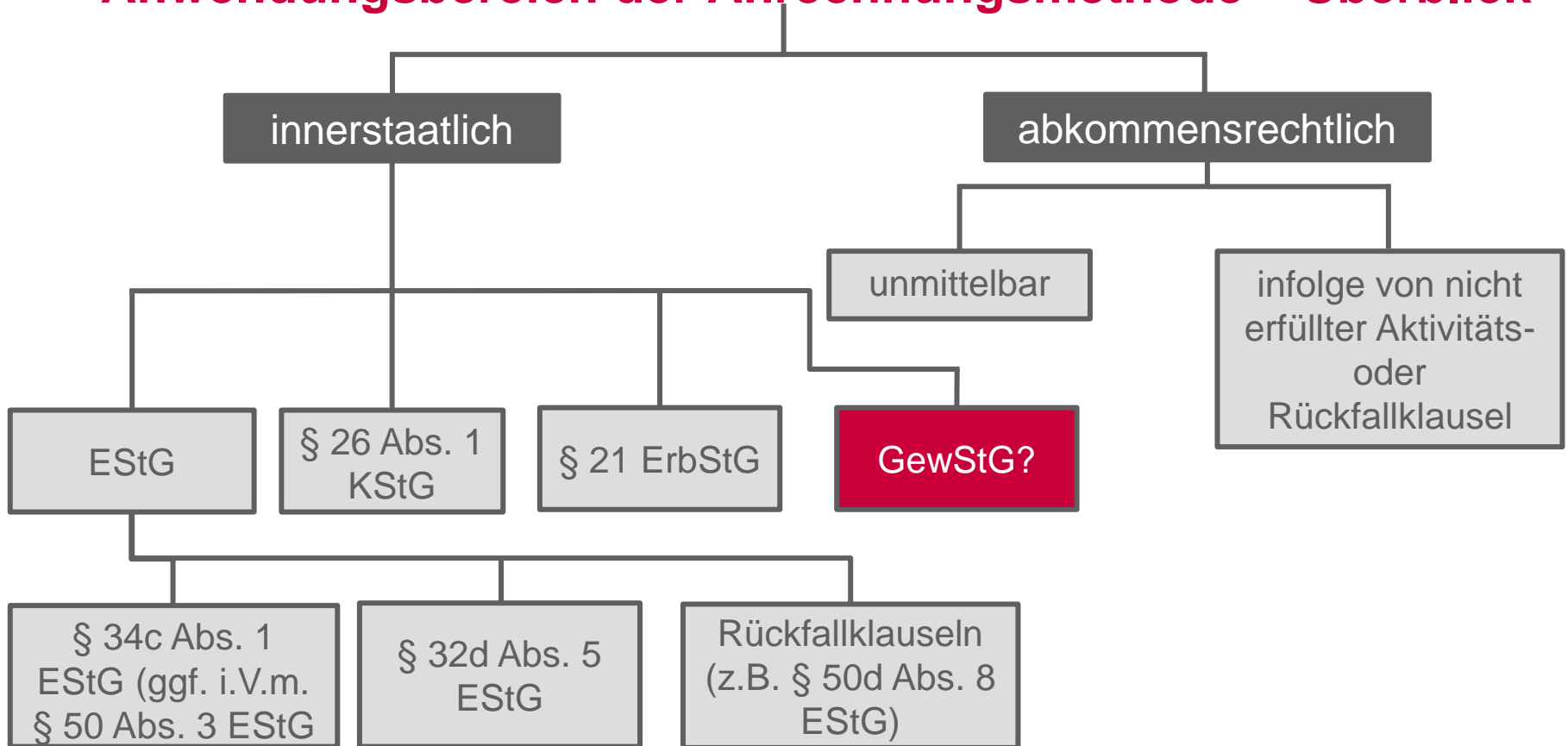
Aktuelle Entwicklungen bei der Steueranrechnung

Hamburger Forum Unternehmenssteuerrecht
21. September 2021

Ausgangspunkt: Gesamtwirtschaftliche Fragen

- Völkerrechtliches Souveränitätsprinzip: Recht der Staaten frei zu entscheiden, welche Sachverhalte sie besteuern und welche nicht → (drohende) Doppelbesteuerung, weil keine ausschließliche Anwendung des Quellen- oder des Wohnsitzstaatsprinzips erfolgt.
- Prinzipien bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte:
 - ↳ Kapitalimportneutralität
 - ↳ Kapitalexportneutralität
- Praktische Auswirkungen:
 - ↳ Ermittlung der ausländischen Einkünfte, ggfs. vs. Progressionsvorbehalt
 - ↳ Nachweis der ausländischen Steuerbelastung und ggfs. der vollständigen Ausnutzung aller Steuerermäßigungsmöglichkeiten
 - ↳ Rückwirkungen auf die Verlustberücksichtigung?

Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode – Überblick





Abkommensrechtliche Aktivitätsklauseln – z.B. Verweis auf § 8 AStG

„Statt der Bestimmungen des Buchstabens a (Freistellung) sind die Bestimmungen des Buchstabens b anzuwenden auf **Einkünfte** im Sinne der Artikel 7 (Unternehmensgewinne) und 10 (Dividenden) und auf die diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögenswerte, wenn die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person nicht nachweist, dass die Betriebsstätte in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie den Gewinn erzielt hat, ihre **Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich** aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des deutschen Außensteuergesetzes fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 8 Abs. 2 dieses Gesetzes fallenden Beteiligungen bezieht.“

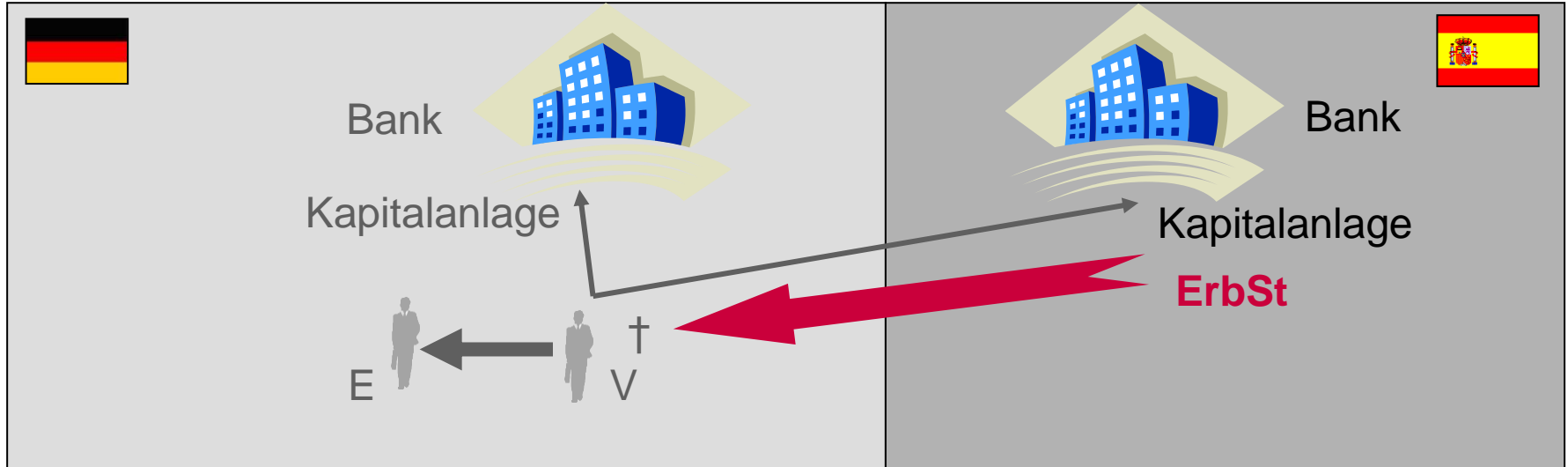
(so z.B. DBA-Estland, -Lettland, -Litauen, -Malta, -Polen)

Beachte: Zinsen (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG) gelten stets als „passiv“, sofern sie keine „Nebeneinkünfte“ einer aktiven Tätigkeit sind! Ausnahme: Großbritannien, Spanien, Lichtenstein und Luxemburg

Auswirkungen der unterschiedlichen Regelungen

Bruttoertrag	Einnahmen	Einkünfte	Gewinne	
				
Bruttogrößen		Nettogrößen		
<u>Beispiel:</u>	Zinsen		Produktion	
Bruttoerträge	100	5 %	2.000	95 %
./. Aufwand	0		1.500	
Einkünfte	100	17 %	500	83 %
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ➤ nationales Recht 				
?	EStG	EStG	EStG	

Ausland erfüllt Anforderungen für deutsche Anknüpfungspunkte nicht – Bsp. EuGH-Urt. v. 12.02.2009, C-67/08, Rs. Margarete Block

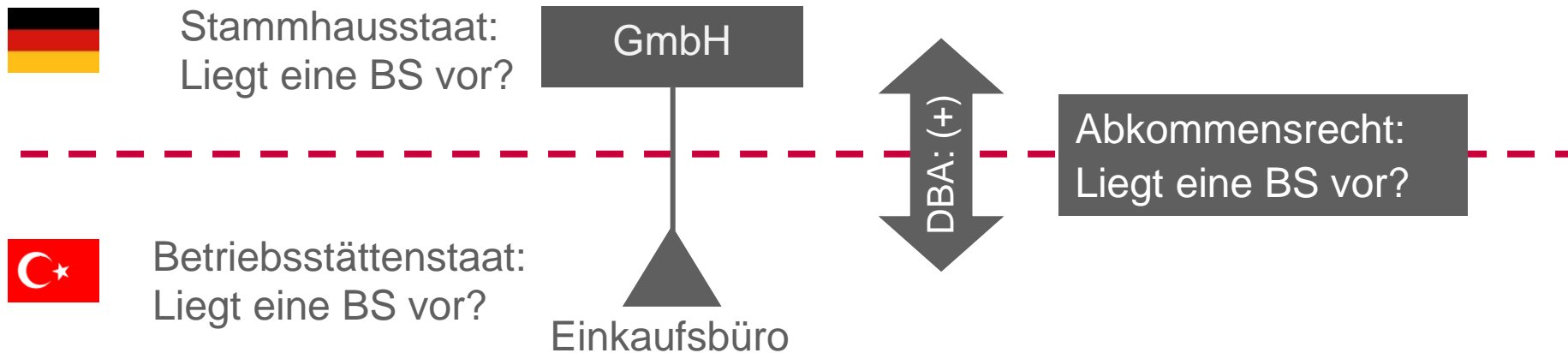


FA: Spanische ErbSt = Nachlassschuld und als solche abziehbar

E: Anrechnung der spanischen ErbSt und Erstattung, soweit diese die deutsche Erbschaftsteuer übersteigt

FG: keine Anrechnung, weil die Kapitalanlage kein ausländisches Vermögen i.S.v. § 121 BewG ist

Entsprechende Betrachtung im Outboundfall – BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBI II 2017, 230



„Der in § 9 Nr. 3 GewStG verwendete Begriff der Betriebsstätte bestimmt sich nicht nach der Definition des jeweils einschlägigen DBA, sondern nach innerstaatlichem Recht.“

Umfang der Anrechnung: Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrags als Ausgangspunkts

„Die 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.“

(§ 34c Abs. 1 Satz 2 EStG, Herv. d. Verf.)

„**Abweichend** von § 34c Abs. 1 S. 2 EStG ist die auf die ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Körperschaftsteuer in der Weise zu ermitteln, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens, einschließlich der ausländischen Einkünfte, ohne Anwendung der §§ 37 und 38 ergebende deutsche **Körperschaftsteuer** im Verhältnis dieser **ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte** aufgeteilt wird.

(§ 26 KStG, Herv. d. Verf.)

Per-Country-Limitation

- Gesonderte Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages für jeden Staat → verstärktes Entstehen von nicht anrechenbarer Steuer, weil damit eine Saldierung von höheren und niedrigeren Steuerbelastungen ausgeschlossen wird
- Belastungsbeispiel für eine inländische Kapitalgesellschaft

	Einkomm- en/ Ein- künfte	Auslän- dische Steuern	Anrechnung per Country limitation	Anrechnung over all limitation
Staat A	100	5	5	} 45
Staat B	200	40	30	

- Rechtliche Zulässigkeit: EuGH vom 28.2.2013 und BFH vom 18.12.2013
- Wirtschaftliche Zweckmäßigkeit vor dem Hintergrund der mit der Anrechnung ausländischer Steuern grds. verfolgter Zwecksetzungen? → Vereinbarkeit mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Folgerichtigkeit?

Auswirkungen der Abzugsbeschränkung nach Satz 4

„Gehören ausländische Einkünfte der in § 34d Nummer 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art zum Gewinn eines inländischen Betriebes, sind bei ihrer Ermittlung Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzuziehen, die mit den diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“

- Eingeführt durch das StVergAbG, anzuwenden ab Vz. 2003
- Anwendung auf die im Gesetz genannten Einkünfte, im Übrigen gelten die bisherigen Rspr.-Grundsätze weiter
- Mittelbarer Zusammenhang ausreichend, d.h. kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang

Ausgewählte Zweifelsfragen

- Unbestimmtheit der Regelung
 - ↪ Entstehungszusammenhang?
 - ↪ Zweckzusammenhang?
 - ↪ Zeitlicher Zusammenhang?
- } kumulativ oder alternativ?
- Auswirkungen von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben?
 - Behandlung von Betriebsausgaben in Vz., in denen es keine ausländischen Einkünfte gibt?
 - Verstoß gegen DBA-Recht?
 - Ungleichbehandlung von privaten und betrieblichen Aufwendungen?
 - ...

Pflicht zu Billigkeitsmaßnahmen bei verbleibender „übermäßiger“ Besteuerung trotz Anrechnung

- Ausgangspunkt: BFH vom 19.6.2013, II R 10/12, BStBl. II 2013, 746, Verfassungsbeschwerde (1 BvR 2488/13) durch Beschluss vom 22.9.2015 nicht zur Entscheidung angenommen.
- Ausgangsfall: Hohe ErbSt-Belastung in Deutschland (29%) und Frankreich (55%) im Jahr 2000 von insgesamt nominell 84% → **Nach** Teilerlass im Billigkeitswege → 71,76% Steuern auf das ererbte französische Vermögen
- Verstoß einer übermäßigen, konfiskatorischen Steuerbelastung als Verletzung des Rechts auf Eigentum (Art. 1 des 1. ZP-EMRK)? BFH: „Auch in diesem Zusammenhang kommen indes Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO und dem jeweils maßgebenden Recht des ausländischen Staates, der ebenfalls der EMRK beigetreten ist, als ausreichende Abhilfemaßnahmen in Betracht. Auf nähere Einzelheiten braucht in diesem Zusammenhang nicht eingegangen zu werden, da Billigkeitsmaßnahmen nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind.“

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!!!**