

Anrechnung
ausländischer Steuern
im deutschen und
internationalen Steuerrecht
—
Analyse mit Rechtsvergleich

*Dissertation zur Erlangung des Doktorgrades
an der Fakultät für Rechtswissenschaft
der Universität Hamburg
vorgelegt von Nadine Lichtblau
Hamburg, 2014*

Tag der Disputation: 17. Dezember 2014

Erstgutachter: Prof. Dr. Jürgen Lüdicke
Zweitgutachter: Prof. Dr. Markus Kotzur

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht	III
Literaturverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	XXV
Inhaltsverzeichnis	XXX
A. Einleitung und Gang der Untersuchung	1
B. Grundlagen	5
I. Begriff der Doppelbesteuerung	5
1. Abgrenzung der Doppelbesteuerung zur Doppelbelastung	5
2. Differenzierung innerhalb der Doppelbesteuerung zwischen wirtschaftlicher und juristischer Doppelbesteuerung	6
II. Ursprung der Doppelbesteuerung	7
III. Ausschaltung der Doppelbesteuerung	9
1. Betriebs- und volkswirtschaftliche Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	9
2. Insbesondere: Finanzwirtschaftlicher Ansatz zu den Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	9
3. Rechtswissenschaftliche Grundfragestellungen der Vermeidung der Doppelbesteuerung	10
IV. Möglichkeiten und Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	18
1. Möglichkeiten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	18
2. Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	22
V. Gegenüberstellung von Anrechnungs- und Freistellungsmethode	28
1. Grundsätzliche Unterschiede von Anrechnungs- und Freistellungsmethode	29
2. Wirkungsweise der Anrechnungsmethode	30
3. Wirkungsweise der Freistellungsmethode	38
4. Zwischenergebnis	42
VI. Kombinierte Verwendung der Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	43
VII. Europarechtliche Überlegungen zu den Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, insbesondere zur Anrechnungsmethode	46
1. Anrechnungs- oder Freistellungsmethode als europarechtlich vorzugswürdige Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	47
2. Nebeneinander von Anrechnungs- und Freistellungsmethode im Einklang mit Europarecht	50

3.	Sonderproblem: Meistbegünstigung und fiktive Anrechnung in der Europäischen Union	51
4.	Zusammenfassung der europarechtlichen Überlegungen	52
VIII.	Historische Entwicklung der Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in Deutschland	52
1.	Entwicklung der unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in Deutschland	53
2.	Entwicklung bilateraler Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in Deutschland	54
IX.	Aktuelle und zukünftige Verwendung der Anrechnungsmethode in Deutschland	55
1.	Unilaterale Verwendung der Anrechnungsmethode	55
2.	Verwendung der Anrechnungsmethode im Rahmen von bilateralen Maßnahmen	55
3.	Untersuchung der Anrechnungsmethode in ausgewählten Besteuerungssituationen	57
X.	Schlussfolgerungen zur Ausgangsposition der Anrechnungsmethode als eine Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	66
C.	Die Anrechnung ausländischer Steuern nach den Modellen internationaler Organisationen	67
I.	Anrechnung ausländischer Steuern nach dem Muster der OECD	67
1.	Vermeidung der Doppelbesteuerung aus Sicht der OECD: Art. 23 OECD-MA und der OECD-MK	67
2.	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus Sicht der OECD	68
3.	Probleme der Anrechnungsmethode aus Sicht der OECD	69
4.	Fazit zum OECD-MA und dem OECD-MK	89
II.	Anrechnung nach dem Musterabkommen der UN	90
III.	Fazit zu den Musterabkommen	90
D.	Problemfokussierter Rechtsvergleich – Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in ausgewählten Staaten	91
I.	Großbritannien	92
1.	Entwicklung der Anrechnung	92
2.	Voraussetzungen der Anrechnungsmethode	94
3.	Besonderheiten der britischen Anrechnungsmethode	96
4.	Besonderheiten bei DBA	97
5.	Fazit für Großbritannien	99
II.	USA	99
1.	Unilaterale Anrechnung	100
2.	US-amerikanische Anrechnung in DBA	111
IV		

3.	Fazit für die Vereinigten Staaten	115
III.	Österreich	115
1.	Ausgangssituation in Österreich	116
2.	Durchführung der Anrechnung	118
3.	Anrechnungsbegrenzung	119
4.	Fazit für Österreich	132
IV.	Schweiz	133
1.	Grundlagen der Anrechnung in der Schweiz	133
2.	Voraussetzungen der Anrechnungsmethode	134
3.	Fiktive Steueranrechnung	138
4.	Anrechnungsüberhang	139
5.	Zeitliche Probleme	139
6.	DBA der Kantone	139
7.	Fazit für die Schweiz	140
V.	Niederlande	140
1.	Ausgestaltung der Anrechnung	141
2.	Begrenzung der Anrechnung	142
3.	Besonderheiten bei der Anrechnung	143
4.	Fazit für die Niederlande	143
VI.	Finnland	144
1.	Ausgestaltung der Anrechnung	144
2.	Besonderheiten der Anrechnung	145
3.	Fazit für Finnland	146
VII.	Australien	147
1.	Grundsätzliche Verwendung der Anrechnungsmethode	147
2.	Ausgestaltung der Anrechnungsmethode	147
3.	Begrenzungen der australischen Anrechnungsmethode	148
4.	Fazit für Australien	149
VIII.	Kanada	149
1.	Voraussetzungen der Anrechnungsmethode	150
2.	Besonderheiten im System der Anrechnungsmethode	151
3.	Besonderheiten der Anrechnung nach kanadischen DBA	151
4.	Fazit für Kanada	151
IX.	Fazit des Rechtsvergleichs	152
E.	Ausgestaltung der deutschen Anrechnungsmethode: § 34c EStG	153
I.	Anwendungsbereich des § 34c EStG	153
1.	Direkter und entsprechender Anwendungsbereich	153
2.	Zeitlicher Anwendungsbereich	155
3.	Persönlicher Anwendungsbereich	157
II.	Konkrete Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in § 34c Abs. 1 EStG	164
1.	Steuersubjektidentität	164
2.	Steuerobjektidentität	178

3.	Durchführung der Anrechnung: Anrechnungshöchstbetrag	201
4.	Wirkung der Anrechnung	213
5.	Rechtsfolge der Anrechnung	214
6.	Problemschwerpunkte	214
III.	Alternative Steuervermeidung gemäß § 34c EStG	232
1.	Steuerabzug nach § 34c Abs. 2 und Abs. 3 EStG	232
2.	Steuererlass und -pauschalierung nach § 34c Abs. 5 EStG	236
IV.	Fazit zur Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in Deutschland	238
F.	Vorschläge zur zukünftigen Ausgestaltung der Anrechnungsmethode	239
I.	Zu erwartende Umgestaltung des § 34c Abs. 1 EStG	239
II.	Weitere Ansätze zur Veränderung der Anrechnungsmethode	240
1.	Abzug vor gewöhnlicher Anrechnung	240
2.	Teilweiser Abzug des Anrechnungsüberhangs	240
III.	Folgerungen aus der Anrechnungssystematik anderer nationaler Gesetze	241
1.	Begrenzung des § 21 ErbStG	242
2.	Erweiterung des § 21 ErbStG	242
3.	Ausblick auf Entwicklung des § 21 ErbStG im Kontrast zu § 34c EStG	243
4.	Schlussfolgerungen für § 34c EStG	243
IV.	Folgerungen aus der Anrechnungssystematik europäischer Vorschriften	244
V.	Folgerungen aus den Überlegungen der OECD zur Anrechnung	244
VI.	Folgerungen aus den Anrechnungssystemen anderer Staaten	244
VII.	Stellungnahme zur möglichen Ausgestaltung der Anrechnungsmethode	245
G.	Thesen	246
I.	Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung	246
II.	Anrechnung ausländischer Steuern als eine Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	246
III.	Rechtsvergleich: Anrechnung ausländischer Steuern in anderen Staaten	246
IV.	Deutsche Norm zur Anrechnung ausländischer Steuern – § 34c EStG	247
V.	Zukünftige Anwendung der Anrechnungsmethode aus deutscher Sicht	247
H.	Schlussbetrachtung	248
I.	Fazit zur Verwendung der Anrechnungsmethode	248
II.	Fazit zur Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in Deutschland: Zukunft des § 34c EStG	248

Literaturverzeichnis

- Achatz, Markus / Gröhns, Bernhard / Weninger, Rudolf* (Bulletin for International Taxation 2004): Taxation of Non-Resident Individuals in Austria, in: Bulletin for International Taxation 2004, 525-531
- Amann, Robert / Götsche, Max / Stockmann, Frank* (RIW 2003): Aktuelle Änderungen im deutschen internationalen Steuerrecht, in: RIW 2003, 814-822
- Ault, Hugh / Arnold, Brian* (Comparative Income Taxation): Comparative Income Taxation – A Structural Analysis, 3. Auflage, Alphen aan den Rijn/Niederlande 2010
- Avery Jones, John* (SWI 2000): The view from a Tax Credit Country – Der Blickwinkel eines Anrechnungsstaates –, in: SWI 2000, 511-516
- Avery Jones, John* (FS Lodin): A Tale of Two Taxes: The Interaction Between Treaty and Unilateral Relief, in: Andersson, Krister / Melz, Peter / Silfverberg, Christer (Hrsg.), Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Stockholm/Schweden 2001, S. 64-73
- Avery Jones, John* (Bulletin for International Taxation 2012): Avoiding Double Taxation: Credit versus Exemption – The Origins, in: Bulletin for International Taxation 2012 (Volume 66), No. 2
- Bachem, Hellmuth* (Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Ertragsteuern): Die optimale Ausgestaltung der unilateralen Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Ertragsteuern der deutschen internationalen Unternehmung, Köln 1971
- Bahns, Jochen / Sommer, Ulrike* (IStR 2011): Neues DBA mit Großbritannien in Kraft getreten – ein Überblick, in: IStR 2011, 201-208
- Baker, Philipp* (Bulletin for International Taxation 1998): Some Aspects of United Kingdom Double Taxation Relief, in: Bulletin for International Taxation 1998, 445-454
- Bates, John* (Tax Notes International 2011): Nature Abhors a Splitter: The FTC Splitter and Indirect FTC Rules, in: Tax Notes International 2011, 517-535
- Bauen, Marc* (Steuerrecht der USA): Das internationale Steuerrecht der USA, 2. Auflage, Wien/Österreich 2007
- Becerra, Juan Angel* (Tax Treaties in North America): Interpretation and Application of Tax Treaties in North America, Amsterdam/Niederlande 2007
- EBecker, Enno* (Das Einkommensteuergesetz): Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Band II, 1. Teil, §§ 1-18, Stuttgart 1928
- EBecker, Enno* (Grundlagen der Einkommensteuer): Die Grundlagen der Einkommensteuer, Herne/Berlin, 1940/1982
- HBecker, Helmut* (BB 1977): Tücken bei der Anrechnung ausländischer Steuern, in: BB 1977, 536-537
- JBecker, Johannes / Fuest, Clemens* (WD 2011): Steuerliche Freistellung oder Anrechnungsverfahren für ausländische Einkommen?, in: WD 2011, 401-405
- JDBecker, Jan Dierk / Loose, Thomas* (IStR 2012): Zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die Gewerbesteuer, in: IStR 2012, 57-63
- Benecke, Andreas / Schnitger, Arne* (IStR 2003): Gemeinschaftsrechtlich bedingte Anrechnung von Körperschaftsteuer bei fiktiv unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht? – zugleich Anmerkung des BFH-Urteils vom 12.11.2002 – I R 67/01 –, in: IStR 2003, 649-657
- Birk, Dieter* (Steuerrecht): Steuerrecht, 16. Auflage, Heidelberg 2013

- Blumenstein, Ernst / Locher, Peter* (System des schweizerischen Steuerrechts): System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich/Schweiz 2002
- Blümich, Walter / Heuermann, Bernd / Brandis, Peter* (Hrsg.) (Blümich, EStG bzw. Blümich, KStG): Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar (Loseblatt), München 1989 (122. Ergänzungslieferung, Stand: März 2014)
- Bode, Peter* (RIW/AWD 1976): Wege zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei beschränkt Steuerpflichtigen, in: RIW/AWD 1976, 327-332
- van Boeijen-Ostaszewska, Ola* (Hrsg.) (European Tax Handbook 2011): European Tax Handbook 2011, Amsterdam/Niederlande 2011
- Brähler, Gernot* (Internationales Steuerrecht): Internationales Steuerrecht, 7. Auflage, Wiesbaden 2012
- Brenner, Dieter* (FS Haas): Besonderheiten bei der Anrechnung ausländischer Steuern nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz und einigen anderen Abkommen, in: Crezelius, Georg / Raupach, Arndt / Schmidt, Ludwig / Uelner, Adalbert, Steuerrecht und Gesellschaftsrecht als Gestaltungsaufgabe, Freundesgabe für Franz Josef Haas zur Vollendung des 70. Lebensjahres, Herne 1996, S. 49-56
- Brugger, Florian* (SWI 2010): Anrechnungshöchstbetrag und Gruppenbesteuerung – Tax Credit Limitation and Group Taxation –, in: SWI 2010, 466-471
- Brunsbach, Stefan / Endres, Dieter / Lüdicke, Jürgen / Schnitger, Arne* (IFSt 480): Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012 –, in: IFSt 480
- Bühler, Ottmar* (Prinzipien des Internationalen Steuerrechts): Prinzipien des Internationalen Steuerrechts – Ein systematischer Versuch –, Amsterdam/Niederlande 1964
- Burmester, Gabriele* (Die Anrechnungsmethode im deutschen Steuerrecht): Die Anrechnungsmethode im deutschen Steuerrecht, in: Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Anrechnungs- und Freistellungsmethode –, Wien/Österreich 1995, S. 241-268
- Carr, James / Changtor, Chanin / Hoerner, Jason* (Tax Notes International 2011): New Foreign Tax Credit Rules' Potential Impact on the High Tax Exception for Subpart F Income, in: Tax Notes International 2011, 141-147
- Cordewener, Axel* (FR 2005): Körperschaftsteueranrechnung für Gebietsfremde versus Kapitalverkehrsfreiheit – Zum Gutachten des EFTA-Gerichtshofs in Sachen Fokus Bank ASA* – Oder: Wie drei Richter aus Island, Liechtenstein und Norwegen auszogen, die EU-Staaten das Fürchten zu lehren! –, in: FR 2005, 345-359
- Cordewener, Axel / Schnitger, Arne* (StuW 2006): Europarechtliche Vorgaben für die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode, in: StuW 2006, 50-78
- Couzin, Robert* (Bulletin for International Taxation 2002): Relief of Double Taxation, in: Bulletin for International Taxation 2002, 266-268
- Creifelds, Karl / Weber, Klaus / Cassardt, Gunnar* (Rechtswörterbuch): Rechtswörterbuch, 21. Auflage, München 2013
- Crezelius, Georg* (FS Beusch): Organschaft und Ausland, in: Beisse, Heinrich / Lutter, Marcus / Näger, Heribald (Hrsg.), Festschrift für Karl Beusch zum 68. Geburtstag am 31. Oktober 1993, Berlin 1993, S. 153-166
- Daurer, Veronika / Tüchler, Nicole* (Bulletin for International Taxation 2012): Foreign Tax Credit – Is a Carry-Forward Obligatory?, in: Bulletin for International Taxation 2012, 563-571

- Dautzenberg, Norbert* (DB 1994): Doppelbesteuerung und EG-Vertrag: Die Anrechnungsmethode als gemeinschaftsrechtlicher Mindeststandard? – Zur Übertragung des EuGH-Urteils vom 5.5.1982 Rs. 15/81 auf die direkten Steuern – , in: DB 1994, 1542-1545
- Davies, David* (Principles of International Double Taxation Relief): Principles of International Double Taxation Relief, London 1985
- Debatin, Helmut* (FR 1960): Doppelbesteuerungsabkommen, in: FR 1960, 495
- Deloitte Touche Tohmatsu International* (Finland): Finland, New York/USA 1999
- Djanani, Christiana* (Internationales Steuerrecht): Internationales Steuerrecht – österreichisches Außensteuerrecht, OECD-Musterabkommen, österreichische Doppelbesteuerungsabkommen –, 2. Auflage, Wien/Österreich 1998
- Djanani, Christiana / Brähler, Gernot* (Internationales Steuerrecht): Internationales Steuerrecht – Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 4. Auflage, Wiesbaden 2008
- Djanani, Christiana / Holzknecht, Renate* (Internationales Steuerrecht): Internationales Steuerrecht – Grundriß der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien/Österreich 1990
- Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg / Mayr, Gunter* (Grundriss des österreichischen Steuerrechts): Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 10. Auflage, Wien/Österreich 2012
- Ebling, Klaus* (Unilaterale Maßnahmen): Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Ertrag, Mainz 1970
- Ebling, Klaus* (DStR 1976): Die unilateralen Maßnahmen zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung – Eine summarische Bestandsaufnahme – , in: DStR 1976, 231-237
- Ebner, Christian* (NWB Fach 3 (30/2008)): Umsetzungsprobleme bei der Abgeltungsteuer – Erhöhte Anforderungen an die Beraterschaft bei Kapitaleinkünften ab 2009 – , in: NWB Fach 3 (30/2008), 15139-15164
- Eckerstorfer, Martin / Gruber, Martina* (SWI 2011): SWI-Jahrestagung: Ausländische sonstige Bezüge – DBA mit Anrechnungsmethode, in: SWI 2011, 21-22
- Eglmaier, Silvia* (IStR 2011): Erwiderung zu Kessler / Dietrich (IStR 2011, 108): Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die deutsche GewSt, in: IStR 2011, 951-952
- Eglmaier, Silvia* (IStR 2011): Nochmals: Keine Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die deutsche GewSt – Duplik zu Kessler / Dietrich in diesem Heft S. 953, in: IStR 2011, 955-958
- Englisch, Joachim* (European Taxation 2004): Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part One), in: European Taxation 2004, 323-327
- Englisch, Joachim* (Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse): Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von Grundfreiheiten?, Bonn 2008
- Escher, Felix* (Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung): Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, Bern/Schweiz 1974
- Finney, Malcolm J. / Dixon, John C.* (Companies Operating Overseas): Companies Operating Overseas: UK Tax Law and Practice, Cornwall/Großbritannien 1986
- Flick, Hans* (Maßnahmen von Großbritannien und Nordirland): Die Maßnahmen des Vereinigten Königreichs von Großbritannien und Nordirland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern, Bergisch-Gladbach 1956
- Flick, Hans* (Problematik des § 34c EStG): Problematik des § 34c EStG, in: van Hoorn, J. , Beseitigung der Doppelbesteuerung, Vorträge vom 9. Dezember 1957, Bergisch-Gladbach 1957
- Flick, Hans* (Finanzarchiv NF 21, 1961): Methoden zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern, in: Finanzarchiv NF 21, 1961, 86-116

- Fränznick, Siegfried / Schutter, Ernst-Georg* (Praktikum der Besteuerung ausländischer Einkünfte): Praktikum der Besteuerung ausländischer Einkünfte – Einführung und Erläuterungen zum amtlichen Steuererklärungsvordruck AUS –, Köln 1994
- Freddo, Elisa* (The relevance of Art. 23A/B): The relevance of Art. 23A/B (1) OECD MC in the case of qualification conflicts, in: Schilcher, Michael / Weninger, Patrick (Hrsg.), *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Wien/Österreich 2008, S. 413-438
- Frotscher, Gerrit* (Internationales Steuerrecht): *Internationales Steuerrecht*, 3. Auflage, München 2009
- Frotscher, Gerrit* (Hrsg.) / *Geurts, Matthias* (Frotscher, EStG): *Einkommensteuergesetz, Praxis-Kommentar* (Loseblatt), Freiburg 1999 (181. Ergänzungslieferung, Stand: Mai 2014)
- Frotscher, Gerrit / Maas, Ernst* (Hrsg.) (Frotscher/Maas, KStG): *Körperschaft-, Gewerbesteuer- und Umwandlungssteuergesetz, Praxis-Kommentar* (Loseblatt), Freiburg 1997 (122. Ergänzungslieferung, Stand: Januar 2014)
- Galea, Erika* (Trends in Methods): Trends in the Methods of Avoiding Double Taxation, in: Stefaner, Markus / Züger, Mario (Hrsg.), *Tax Treaty Policy and Development*, Wien/Österreich 2005, S. 411-428
- Gassner, Wolfgang* (Die Zukunft der österreichischen Abkommenspolitik): Die Zukunft der österreichischen Abkommenspolitik, in: *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts*, Lang, Michael (Hrsg.), Wien/Österreich 1999, S. 89-107
- Gassner, Wolfgang* (SWI 1999): Anrechnungsvortrag schon nach derzeit geltendem Recht möglich? – tax credit carry forward de lege lata? –, in: SWI 1999, 59-60
- Gassner, Wolfgang* (SWI 1999): Die Abkommenspolitik Österreichs – Double taxation treaty policy of Austria –, in: SWI 1999, 195-200
- Geiger, Rudolf / Khan, Daniel-Erasmus / Kotzur, Markus* (Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV): *EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische Union und Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Kommentar*, 5. Auflage, München 2010.
- Gibson, Thomas H.* (Bulletin for International Taxation 1989): Limitations on the Foreign Tax Credit, in: *Bulletin for International Taxation* 1989, 423-445
- Gmür, Peter* (Anrechnung in der Schweiz): Die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern in der Schweiz (pauschale Steueranrechnung), Zürich/Schweiz 1976
- Gosch, Dietmar* (DStZ 1988): Erlaß und Pauschalierung nach §§ 34c Abs. 5, 50 Abs. 7 EStG als Billigkeitsmaßnahmen, in: DStZ 1988, 136-141
- Gosch, Dietmar / Kroppen, Heinz-Klaus / Grotherr, Siegfried* (Hrsg.) (DBA-Kommentar): *DBA-Kommentar* (Loseblatt), Hamm 1997 (24. Ergänzungslieferung, Stand: November 2013)
- Gosch, Dietmar* (Außensteuerliche Aspekte der Gewerbesteuer): *Außensteuerliche Aspekte der Gewerbesteuer*, Grünes Heft zur Internationalen Besteuerung Nr. 177, Hamburg 2011
- Göydeniz, Suat* (IStR 2011): Seminar C: Anrechnungs- vs. Freistellungsmethode – Steuerpolitische Grundsatzüberlegungen, in: IStR 2011, 665-668
- Grotherr, Siegfried* (FS Flick): Organschaftsfragen bei Auslandsbeziehungen, in: Klein, Franz (Hrsg.), *Unternehmen Steuern, Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag*, Köln, 1997, S. 757-779
- Grotherr, Siegfried* (FS Fischer): Problembereiche und Zweifelsfragen der fiktiven Steueranrechnung in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, in: Kleinedamm, Hans-Jochen (Hrsg.), *Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung Festschrift für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag*, Berlin 1999, S. 567-588

- Grotherr, Siegfried* (FS Wassermeyer): Zweifelsfragen zur Ausgabenberücksichtigung bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte, in: Gocke, Rudolf / Gosch, Dietmar / Lang, Michael (Hrsg.), Körperschaftsteuer-Internationales Steuerrecht-Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, S. 303-321
- Grotherr, Siegfried* (RIW 2006): Außensteuerrechtliche Bezüge im JStG 2007, in: RIW 2006, 898-914
- Grotherr, Siegfried / Herfort, Claus / Strunk, Günter (u.a.)* (Internationales Steuerrecht): Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, Achim 2010
- Grützner, Dieter* (StuB 2003): Beabsichtigte Änderungen bei der Besteuerung von Auslandsbeziehungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG), in: StuB 2003, 22-25
- Gupta, Sunil* (Subject-to-tax Clauses): Subject-to-tax Clauses in Tax Treaties, in: Stefaner, Markus / Züger, Mario (Hrsg.), Tax Treaty Policy and Development, Wien/Österreich 2005, S. 177-198
- Gutiérrez, Carlos u.a.* (Hrsg.) (Global Corporate Tax Handbook 2011): Global Corporate Tax Handbook 2011, Amsterdam/Niederlande 2011
- Haas, Wolfgang* (ISr 2011): Reformbedarf im deutschen internationalen Steuerrecht, in: ISr 2011, 353-361
- Haas, Wolfgang* (Reformbedarf im deutschen internationalen Steuerrecht): Reformbedarf im deutschen internationalen Steuerrecht, in: Lüdicke, Jürgen (Hrsg.), Internationales Steuerrecht – Aufbruch oder Konsolidierung?, Köln 2011, S. 21-44
- Haase, Florian* (Internationales und Europäisches Steuerrecht): Internationales und Europäisches Steuerrecht, 3. Auflage, Heidelberg 2011
- Haase, Florian* (StuB 2008): Unilaterale Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der beschränkten Steuerpflicht, in: StuB 2008, 435-436
- Haase, Florian* (ISr 2010): Steueranrechnung bei divergierender Einkünftezurechnung und Qualifikationskonflikten, in: ISr 2010, 45-49
- Haase, Florian / Bründel, Katrin* (ISr 2011): DBA und Personengesellschaften – Irrungen und Wirrungen im Notenwechsel zum DBA-Spanien, in: ISr 2011, 255-259
- Häger, Jan* (Meistbegünstigung): Meistbegünstigung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen – Eine Untersuchung vor dem Hintergrund des Welthandelsrechts und des primären Gemeinschaftsrechts –, Baden-Baden 2008
- Hamdan, Binke* (Beseitigung durch ErbStG): Die Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung durch § 21 ErbStG – Eine Untersuchung aus verfassungsrechtlicher und gemeinschaftsrechtlicher Sicht, Bonn 2007
- Harris, Peter* (British Tax Review 1999): An historic view of the principle and options for double tax relief, in: British Tax Review 1999, 469-489
- Hauser, Hansgeorg* (MSISr 21 (1995)): Freistellung oder Anrechnung als Regelmethode in Doppelbesteuerungsabkommen?, in: Vogel, Klaus / Wassermeyer, Franz (u.a.), Freistellung im Internationalen Steuerrecht, rechtlich und rechtspolitisch, in: MSISr 21 (1995), S. 47-54
- Hechtner, Frank* (BB 2009): Die Anrechnung ausländischer Steuern im System der Schedule nach den Änderungen durch das JStG 2009, in: BB 2009, 76-83
- Heining, A.* (IfStRA, Doppelbesteuerung und Internationale Vertragsgestaltung): Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft e.V. (Hrsg.), Doppelbesteuerung und Internationale Vertragsgestaltung, Herne 1961
- Helminen, Marjaana* (Finnish International Taxation): Finnish International Taxation, 2. Auflage, Helsinki 2005

- Herdin, Judith / Zieseritsch, Ursula* (Bescheide nach § 48 BAO): Bescheide nach § 48 BAO und ihre höchstrichterliche Kontrolle – Die Praxis vor Erlassung der Verordnung zu § 48 BAO, in: Lang, Michael (Hrsg.), Unilaterale Maßnahmen zu Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO, Wien/Österreich 2004, S. 233-247
- Herrmann, Horst* (Steueranrechnung und Gesamthandsvermögen): Steueranrechnung und Gesamthandsvermögen – Wirtschaftliche, zivilrechtliche, steuerrechtliche und bilanzrechtliche Wertung – , Berlin 1995
- Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt* (EStG): Einkommensteuergesetz, Kommentar (Loseblatt), Köln 2009 (262. Ergänzungslieferung, Stand: April 2014)
- Hey, Johanna* (StuW 2004): Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, in: StuW 2004, 193-211
- Hiller, Gerhard* (INF 1993): Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern – Über einen erneuten Schnellschuß des Steuergesetzgebers – , in: INF 1993, 126-130
- Hofbauer, Ines* (Die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte aus WTO-Sicht): Die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat aus WTO-rechtlicher Sicht, in: Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Schuch, Josef / Starlinger, Claus (Hrsg.), Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien/Österreich 2005, S. 49-82
- Höhn, Ernst* (Hrsg.) (Handbuch Schweiz): Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Auflage, Bern/Schweiz 1993
- Höhn, Ernst / Waldburger, Robert* (Steuerrecht): Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern/Schweiz 2001
- Holthaus, Jörg* (IStR 2011): Ausländische Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und deren Veräußerung nach den DBA – Streitfall Spanien und andere DBA – , in: IStR 2011, 385-387
- van Hoorn Jr., J.* (British Tax Review 1976): Unilateral relief for international double income taxation in the Netherlands, in: British Tax Review 1976, 84-98
- Horlemann, Heinz-Gerd* (DStR 1995): Änderungen der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und Abzug ausländischer Quellensteuern gem. § 34c Abs. 2 EStG – Erwiderung und Ergänzung zu *Lickteig* in DStR 1995, 792 – , in: DStR 1995, 1535-1536
- Hull, Howard R.* (Bulletin for International Taxation 2002): The Foreign Tax Credit in Switzerland, in: Bulletin for International Taxation 2002, 124-129
- Hundt, Florenz* (DB 1980, Beilage Nr. 17): Änderungen des Außensteuerrechts durch das Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze*) – und Behebung der Doppelbesteuerung in anderen Industriestaaten – , in: DB 1980, Beilage Nr. 17, 1-28
- Hüsing, Silke* (SteuerStud 2007): Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung und die Wirkung ausländischer Verluste im deutschen internationalen Ertragsteuerrecht, in: SteuerStud 2007, 312-324
- IFA* (Cahier Volume 80a): International income tax problems of partnerships, Cahier Volume 80a, Den Haag/Niederlande 2005
- IFA* (Cahier Volume 96b): Key practical issues to eliminate double taxation of business income, Cahier Volume 96b, Den Haag/Niederlande 2011
- Institut der Wirtschaftsprüfer* (DB 1977): Zur direkten Steueranrechnung nach § 34c EStG und § 26 Abs. 1 KStG 1977 – Stellungnahme des Steuerfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., in: DB 1977, 322-326

- Internationale Handelskammer* (Hrsg.) (Internationale Doppelbesteuerung): Internationale Doppelbesteuerung: Ein Überblick über Probleme, Lösungsvorschläge und Ergebnisse, Paris/Frankreich 1939
- Isebaert, Mathieu* (EC Law and Sovereignty): EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation, Amsterdam/Niederlande 2010
- Ismer, Roland* (IStR 2013): Die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei Anrechnungshöchstbetrag und Progressionsvorbehalt, in: IStR 297-302
- Jackel, Monte / Gerson, Craig* (Tax Notes International 2011): The FTC Splitter Rules Under Subchapter K, in: Tax Notes International 2011, 381-396
- Jacob, Friedhelm / Hagen, Antje* (IStR 2013): Die inländische gewerbliche Personengesellschaft: ansässige Person mit Abkommenschutz?, in: IStR 2013, 485-490
- Jacobs, Otto* (Hrsg.) (Internationale Unternehmensbesteuerung): Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Auflage, München 2011
- Jankowiak, Ingo* (Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht): Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Baden-Baden 2009
- Jann, Martin / Weidlich, Richard* (SWI 2004): Das Verschwinden des negativen Progressionsvorbehaltes – The end of the negative proviso safeguarding progression –, in: SWI 2004, 263-267
- Jirousek, Heinz / Schuch, Josef / Sutter, Franz* (Bulletin for International Taxation 2004): Unilateral Relief from Double Taxation in Austria, in: Bulletin for International Taxation 2004, 372-381
- Kahler, Björn* (Freistellungsmethode): Die Freistellungsmethode in deutschen Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag – Betrachtung der Freistellungsmethode in deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Untersuchung ihrer Folgen im Ertragssteuerrecht und Prüfung ihrer Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag –, Frankfurt am Main 2007
- Kaminski, Bert* (Unternehmenssteuerreform 2008): Ausgewählte Internationale Aspekte der Unternehmenssteuerreform 2008, Grünes Heft zur Internationalen Besteuerung Nr. 154, Hamburg 2007
- Kessler, Wolfgang / Dietrich, Marie-Louise* (IStR 2011): Den Worten sollten Taten folgen: die Umsetzung eines Doppelbesteuerungsabkommens, in: IStR 2011, 108-110
- Kessler, Wolfgang / Dietrich, Marie-Louise* (IStR 2011): Von schlafenden Hunden – zugleich Erwiderung zu Eglmaier in diesem Heft S. 951, in: IStR 2011, 953-955
- Keuthen, Markus* (Die Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung im EG-Binnenmarkt): Die Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung im EG-Binnenmarkt, Berlin 2009
- Kirchhof, Paul* (Hrsg.) (Kirchhof, EStG): Einkommensteuergesetz, 13. Auflage, Heidelberg 2014
- Kirchhof, Paul / Söhn, Hartmut / Mellinghoff, Rudolf* (Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG): Einkommensteuergesetz, Kommentar (Loseblatt), Heidelberg 1986 (247. Ergänzungslieferung, Stand: April 2014)
- Kluge, Volker* (Das Internationale Steuerrecht, 2. Auflage): Das internationale Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2. Auflage, München 1983
- Kluge, Volker* (Das Internationale Steuerrecht): Das Internationale Steuerrecht, 4. Auflage, München 2000
- Kofler, Georg* (SWI 2006): Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht – Treaty override, juridical double taxation and community law –, in: SWI 2006, 62-74
- Kofler, Georg* (Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht): Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Michael Lang (Hrsg.), Wien/Österreich 2007

- FKöhler, Franz* (FR 1993): Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern vom Einkommen nach § 34 c Abs. 1 und 4 EStG, in: FR 1993, 489-494
- SKöhler, Stefan* (DStR 2003): Aktuelles Beratungs-Know-how Internationales Steuerrecht, in: DStR 2003, 1156-1160
- Koppe, Fritz* (Hrsg.) (Jahrbuch des Steuerrechts): Jahrbuch des Steuerrechts, Jahrgang VI, Berlin 1925
- Korn, Klaus / Carlé, Dieter / Stahl, Rudolf / Strahl, Martin* (Hrsg.) (Korn, EStG): Einkommenssteuergesetz, Kommentar (Loseblatt), Bonn 2000 (78. Ergänzungslieferung, Stand: Januar 2014)
- CKorn, Christian* (Germany): Germany, in: Lang, Michael (Hrsg.), Recent Tax Treaty Developments around the Globe, Wien/Österreich 2009, S. 159-180
- Krabbe, Helmut* (BB 1979): Möglichkeiten der Reform des § 34c EStG – (Anrechnung ausländischer Steuern) – , in: BB 1979, 1340-1342
- Krabbe, Helmut* (BB 1980): Berücksichtigung ausländischer Steuern vom Einkommen bei der deutschen Besteuerung, in: BB 1980, 1146-1150
- Krabbe, Helmut* (IStR 2000): OECD-Musterabkommen 2000, in: IStR 2000, 196-201
- Krebühl, Hans-Herbert* (FS Ritter): Das Steueranrechnungsverfahren in den USA – Ein Vorbild für Deutschland? – , in: Kley, Max Dietrich (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Ritter zum 60. Geburtstag, Köln 1997, S. 147-166
- Krickl, Rudolf / Jerabek, Richard / Rittsteuer, Franz* (SWI 2010): BMF kippt Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuer – Austrian Ministry of Finance Denies Carry-Forward of Foreign Withholding Tax, in: SWI 2010, 152-162
- Kühlbacher, Thomas* (ÖStZ 2009): Die Rs Damseaux: Ist juristische Doppelbesteuerung im Gemeinschaftsrecht nun endgültig erlaubt?, in: ÖStZ 2009, 496-500
- Kühlbacher, Thomas* (SWI 2011): Zur Anrechnungsmethode bei ausländischen Portfoliodividenden unter § 10 KStG – ECJ accepts credit method despite difficulty of proof – , in: SWI 2011, 116-124
- Lademann, Fritz* (Hrsg.) (EStG): Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Loseblatt), Band VIII, Stuttgart 1997 (202. Ergänzungslieferung, Stand: März 2014)
- Lang, Michael* (Doppelbesteuerung und innerstaatliches Recht): Doppelbesteuerung und innerstaatliches Recht, Die Einordnung von Doppelbesteuerungsabkommen in die österreichische Rechtsordnung, Wien 1992
- Lang, Michael* (SWI 2002): Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung – Losses of Foreign Permanent Establishments and Tax Treaty Interpretation – , in: SWI 2002, 86-94
- Lang, Michael* (Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen): Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, Wien/Österreich 2002
- Lang, Michael* (Die Kompetenz des Bundesministers für Finanzen zur Erlassung von Bescheiden gemäß § 48 BAO): Die Kompetenz des Bundesministers für Finanzen zur Erlassung von Bescheiden gemäß § 48 BAO, in: Lang, Michael (Hrsg.), Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO, Wien/Österreich 2004, S. 217-232
- Lang, Michael* (IStR 2005): Wohin geht das Internationale Steuerrecht?, in: IStR 2005, 289-297
- Lang, Michael* (FS Reiss): Die Zukunft der Doppelbesteuerungsabkommen im Lichte von Columbus Container, in: Kirchhof, Paul / Nieskens, Hans (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiss, Köln 2008, S. 679-696
- Lang, Michael* (SWI 2011): Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz, in: SWI 2011, 192-198

- Lang, Michael / Loukota, Helmut / Reich, Markus / Wassermeyer, Franz / Zorn, Nikolaus* (SWI 2002): Konsequenzen der neuen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu den Auslandsverlusten – Podiumsdiskussion* – Consequences of the latest decisions of the supreme administrative court on foreign losses – panel discussion –, in: SWI 2002, 428-441
- Lange, Joachim* (Personengesellschaften im Steuerrecht): Personengesellschaften im Steuerrecht, 8. Auflage, Herne 2011
- Laudacher, Marco* (UFSjournal 2011): Anrechnung ausländischer Quellensteuer bei negativem Einkommen des Gruppenträgers, in: UFSjournal 2011, 273-274
- Läufer, Benedikt Christoph* (Aktivitätsklauseln in den deutschen DBA): Aktivitätsklauseln in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Wiesbaden 2014
- Lehner, Moris* (StuW 1998): Wettbewerb der Steuersysteme im Spiegel europäischer und US-amerikanischer Steuerpolitik, in: StuW 1998, 159-173
- Lehner, Moris* (FS Vogel): Wurzeln des Internationalen Steuerrechts im biblischen und im talmudischen Recht, in: Kirchhof, Paul / Lehner, Moris / Raupach, Arndt / Rodi, Michael (Hrsg.), Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2000, S. 1149-1162
- Lehner, Moris* (DStJG 23 (2000)): Begrenzung der nationalen Besteuerungsgewalt durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages, in: Pelka, Jürgen (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, in: DStJG 23 (2000), 263-285
- Lickteig, Elke* (DStR 1995): Änderung der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und Abzug ausländischer Quellensteuern gem. § 34c Abs. 2 EStG, in: DStR 1995, 792-795
- Lippert, Gustav* (Internationales Finanzrecht): Handbuch des Internationalen Finanzrechts, 2. Auflage, Wien/Österreich 1928
- Littmann, Eberhard / Bitz, Horst / Pust, Hartmut* (Hrsg.) (EStG): Das Einkommensteuerrecht, Kommentar (Loseblatt), Band 5, Stuttgart 1988 (104. Ergänzungslieferung, Stand: April 2014)
- Locher, Peter* (Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz): Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Auflage, Bern/Schweiz 2005
- Lončarević, Branka* (Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung und konsumorientierte Systeme): Die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung von Einkommen und konsumorientierte Systeme, Frankfurt am Main 2004
- Lornsen, Birgitt* (Unilaterale Maßnahmen): Unilaterale Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Frankfurt am Main 1987
- Loukota, Helmut* (FS Stoll): Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung gemäß § 48 BAO, in: Doralt, Werner u.a. (Hrsg.), Steuern im Rechtsstaat, Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag, Wien/Österreich 1990, S. 407-421
- Loukota, Helmut* (SWI 1993): Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer – Foreign tax credit against the Austrian trade tax –, in: SWI 1993, 8-12
- Loukota, Helmut* (SWI 1994): Braucht Österreich ein DBA-Durchführungsgesetz? – Is a DTC-Implementation act needed in Austria? –, in: SWI 1994, 7-15
- Loukota, Helmut* (Multilateral Tax Treaties): Multilateral Tax Treaty Versus Bilateral Treaty Network, in: Lang, Michael (Hrsg.), Multilateral Tax Treaties – New Developments in International Tax Law, Wien/Österreich 1997, S. 83-103
- Loukota, Helmut* (SWI 2001): Neuerungen bei der zwischenstaatlichen Verlustverwertung – New developments in the treatment of cross-border losses –, in: SWI 2001, 163-169

- Loukots, Helmut* (Unilaterale Methoden): Die Gründe für die Erlassung der § 48 BAO-Verordnung, in: Lang, Michael (Hrsg.), Unilaterale Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO –, Wien/Österreich 2004, S. 13-22
- Loukots, Helmut / Jirousek, Heinz* (Steuerfragen international, 1997): Steuerfragen international – 400 amtliche Anfragebeantwortungen zum internationalen Steuerrecht, Band 3, Wien/Österreich 1997
- Loukots, Walter* (Credit Method and Community Law): The Credit Method and Community Law, in: Lang, Michael / Schuch, Josef / Staringer, Claus (Hrsg.), Tax Treaty Law and EC Law, Wien/Österreich 2007, S. 125-149
- Loukots, Walter / Staringer, Claus* (Unilaterale Maßnahmen): Die Anrechnung ausländischer Steuern nach § 1 Abs. 2 der Verordnung zu § 48 BAO, in: Lang, Michael (Hrsg.), Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO, Wien/Österreich 2004, S. 149-166
- Loukots, Walter / Stefaner, Markus C.* (Bestimmung der Quelle bei Zinsen und Lizenzgebühren nach Art 11 und 12 OECD-MA): Bestimmung der Quelle bei Zinsen und Lizenzgebühren nach Art 11 und 12 OECD-MA, in: Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Schuch, Josef / Staringer, Claus (Hrsg.), Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien/Österreich 2005, S. 247-272
- Lüdicke, Jürgen* (IStR 2003): Internationale Aspekte des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, in: IStR 2003, 433-444
- Lüdicke, Jürgen* (FS Wassermeyer): Darf im internationalen Steuerrecht noch differenziert werden?, in: Gocke, Rudolf / Gosch, Dietmar / Lang, Michael (Hrsg.), Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, S. 473-488
- Lüdicke, Jürgen* (DBA-Politik): Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, Baden-Baden 2008
- Lüdicke, Jürgen* (Bulletin for International Taxation 2010): Exemption and Tax Credit in German Tax Treaties – Policy and Reality, in: Bulletin for International Taxation 2010, 609-619
- Lüdicke, Jürgen* (FS Avery Jones): Exemption and Tax Credit in German Tax Treaties – Policy and Reality, in: Baker, Philip (Hrsg.), Tax Polymath: A life in international taxation – essays in honour of John F. Avery Jones, Amsterdam/Niederlande 2010, S. 269-296
- Lüdicke, Jürgen* (Beihefter zu IStR 2013): Anmerkungen zur deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, in: Beihefter zu IStR 2013, 26-46
- Lüdicke, Jürgen* (IStR 2013): Subject-to-tax-Klauseln nach den DBA – Bemerkungen zum BMF-Schreiben vom 20.6.2013 – , in: IStR 2013, 721-731
- Lüdicke, Jürgen / Kempf, Andreas / Brink, Thomas* (Hrsg.) (Verluste): Verluste im Steuerrecht, Baden-Baden 2010
- Maisto, Guglielmo* (Credit versus Exemption): Credit and Exemption under Domestic Tax Law and Treaties, in: Lang, Michael u.a. (Hrsg.), Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics, Amsterdam/Niederlande 2010, S. 319-359
- Malinski, Peter* (Währungsschwankungen und Doppelbesteuerung): Währungsschwankungen und Doppelbesteuerung, Berlin 1992
- Mang, Martin* (SWI 2004): Verwertung von Auslandsverlusten nach dem SteuerreformG 2005 – Pflicht oder Wahlrecht? – Utilization of foreign losses after the tax reform act 2005 – right or obligation? – , in: SWI 2004, 486-491
- Manke, Klaus* (DStZ 1983): Entwicklungstendenzen der Doppelbesteuerungsabkommen, in: DStZ 1983, 69-78

- Mann, Alexander* (Einkünftekorrektornormen): Einkünftekorrektornormen im deutschen Internationalen Steuerrecht: Die Vergleichbarkeit des § 1 AStG mit Europäischem Gemeinschaftsrecht, Frankfurt am Main 2009
- Mathiak, Walter* (FR 1991): Anrechnung ausländischer Steuern – Zur Auslegung des § 34c Abs. 1 EStG, in: FR 1991, 735-739
- Mattsson, Nils* (Intertax 2000): Multilateral Tax Treaties – A Model for The Future?, in: Intertax 2000, 301-308
- Maunz, Theodor / Düring, Günter* (Maunz/Düring, GG): Grundgesetz, Kommentar (Loseblatt), München 1999 (70. Ergänzungslieferung, Stand: Dezember 2013)
- Mäusli-Allenspach, Peter / Oertli, Mathias* (Das schweizerische Steuerrecht): Das schweizerische Steuerrecht – Ein Grundriss mit Beispielen, 6. Auflage, Bern/Schweiz 2010
- McDaniel, Paul / Ault, Hugh / Repetti, James* (Introduction to United States International Taxation): Introduction to United States International Taxation, 5. Auflage, Den Haag/Niederlande 2005
- Meilicke, Wienand / Portner, Rosemarie* (IStR 2004): Grenzen für den Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode, in: IStR 2004, 397-402
- Menck, Thomas* (IStR 1999): OECD-Bericht zur Personengesellschaft und zum Qualifikationskonflikt – ein Überblick, in: IStR 1999, 147-149
- Menhorn, Matthias* (IStR 2002): Anrechnungshöchstbetrag gem. § 34c EStG noch gemeinschaftskonform?, in: IStR 2002, 15-18
- Mennel, Annemarie* (DStR 1968): Die Anrechnung ausländischer Steuern – Vorschriften entsprechend oder ähnlich § 34c Abs. 1 EStG im internationalen Vergleich, in: DStR 1968, 690-693
- Mennel, Annemarie* (RIW/AWD 1977): Internationaler Vergleich der Anrechnung ausländischer Steuern, in: RIW/AWD 1977, 470-476
- Meretzki, Ayk* (IStR 2011): Zur Anwendung des Methodenartikels: Die Frage nach der Perspektive und dem maßgeblichen Recht, in: IStR 2011, 213-219
- Michalska, Joanna* (Influence of EC law): Influence of EC law on the interpretation of the methods to avoid double taxation in tax treaties, in: Schilcher, Michael / Weninger, Patrick (Hrsg.), Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation, Wien/Österreich 2008, S. 215-239
- Michels, Rolf* (DB 1981): Anrechnung, Abzug oder Pauschalierung ausländischer Steuern – Eine Analyse der Entscheidungsalternativen nach der Änderung des § 34c EStG – , in: DB 1981, 22-27
- Mitschke, Wolfgang* (DStR 2011): Das Treaty Override zur Verhinderung einer Keimmalbesteuerung aus Sicht der Finanzverwaltung, in: DStR 2011, 2221-2229
- Morlock, Günter* (JbFfSt 2009/2010): Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c EStG bei Lizenzentnahmen aus dem Ausland, in: JbFfSt 2009/2010, 815-830
- Mössner, Jörg Manfred* (DStJG 8 (1985)): Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Vorzüge, Nachteile, aktuelle Probleme – , in: Klaus Vogel (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, in: DStJG 8 (1985), S. 135-169
- Mössner, Jörg Manfred (u.a.)* (Steuerrecht international tätiger Unternehmen): Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Auflage, Köln 2012
- Müller, Claudia* (Die Vermeidung der Doppelbesteuerung aus europarechtlicher Sicht und das deutsche Verfahren zur Anrechnung ausländischer Steuern): Die Vermeidung der Doppelbesteuerung aus europarechtlicher Sicht und das deutsche Verfahren zur Anrechnung ausländischer Steuern, Grünes Heft zu Internationalen Besteuerung Nr. 163, Hamburg 2009

- JMüller, Johann* (The Netherlands): The Netherlands in international tax planning, 2. Auflage, Amsterdam/Niederlande 2007
- Müller-Dott, Johannes Peter* (DB 2003): Zur Rechtsänderung des § 34c EStG zur Anrechnung ausländischer Steuern durch das StVergAbG, in: DB 2003, 1468-1470
- Nieminen, Martti* (Bulletin for International Taxation 2010): Abolition of Double Taxation in the Treaty of Lisbon, in: Bulletin for International Taxation 2010, 330-335
- Nowotny, Clemens* (SWI 1999): Erkenntnis des VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat – Decision of the administrative court on the crediting of foreign withholding taxes if there are losses in the resident state –, in: SWI 1999, 388-392
- Oberson, Xavier / Hull, Howard R.* (Switzerland in International Tax Law): Switzerland in International Tax Law, 4. Auflage, Amsterdam/Niederlande 2011
- OECD* (Partnership Report): The Application of the OECD-Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation Nr. 6, Paris/Frankreich 1999
- Oliver, David* (British Tax Review 1999): Double taxation relief for companies: some observations, in: British Tax Review 1999, 459-468
- Peters, Albert* (Steuerpolitik in Zeiten der Haushaltskonsolidierung): Steuerpolitik in Zeiten der Haushaltskonsolidierung, in: Lüdicke, Jürgen (Hrsg.), Internationales Steuerrecht – Aufbruch oder Konsolidierung?, Köln 2011, S. 1-19
- Pfaar, Michael / Jüngling, Friederike* (IStR 2009): Fiktive Anrechnung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren, in: IStR 2009, 610-615
- Philipp, Alfred* (Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren): Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren – Probleme des zwischenstaatlichen Steuerrechts, Wien/Österreich 1971
- Philipp, Alfred / Binder, Karl* (Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Österreich): Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Österreich, Wien/Österreich 1983
- Piltz, Detlev* (FS Wassermeyer): Zur Ermittlung und Besteuerung grenzüberschreitender Sondervergütungen – das Verhältnis von nationalem Recht und DBA, in: Gocke, Rudolf / Gosch, Dietmar / Lang, Michael (Hrsg.), Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, S. 747-756
- Pißel, Ludwig / Koppe, Fritz* (Das Einkommensteuergesetz): Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 mit Aus- und Durchführungsbestimmungen – unter Berücksichtigung aller bisher ergangenen Änderungen insbesondere der Notverordnung vom 1. Dezember 1930, 4. Auflage, Berlin 1931
- Postlewaite, Philip / Donaldson, Samuel A.* (International Taxation): International Taxation – Corporate and Individual, Band 1, 5. Auflage, Durham/USA 2010
- Prang, Klaus-Martin* (Vertragspolitik): Die Vertragspolitik der Bundesrepublik Deutschland beim Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen, Frankfurt am Main 1982
- Prokisch, Rainer* (DStJG 28 (2005)): Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, in: von Groll, Rüdiger (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, in: DStJG 28 (2005), 229-253
- Quantschnigg, Peter* (Hrsg.) u.a. (Gruppenbesteuerung): Gruppenbesteuerung: Kommentar und systematische Darstellungen, Wien/Österreich 2005

- Rädler, Albert* (StuW 1960): Entspricht unser Außensteuerrecht der Neuordnung unserer Außenwirtschaft im Gemeinsamen Markt?, in: StuW 1960, 728-746
- Rädler, Albert* (Die direkten Steuern): Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Amsterdam/Niederlande 1960
- Rädler, Albert* (FS Debatin): Meistbegünstigung im europäischen Steuerrecht?, in: Burmester, Gabriele / Endres, Dieter (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, Festschrift für Helmut Debatin zum 70. Geburtstag, München 1997, S. 335-348
- Rädler, Albert / Raupach, Arndt* (Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen): Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München 1966
- Ratzinger, Stefan* (Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags): Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags, in: Sutter, Franz Philipp / Wimpissinger, Christian (Hrsg.), Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen, Wien/Österreich 2002, S. 225-248
- Reeger, Franz / Stoll, Gerold* (BAO-Kommentar): Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Wien/Österreich 1966
- Rehfeld, Lars* (DStR 2010): Aktivitätsvorbehalte in DBA-Methodenartikeln im Lichte der Niederlassungsfreiheit, in: DStR 2010, 1809-1815
- Reichert, Gudrun* (DB 1997): Anrechnung, Abzug oder Pauschalierung ausländischer Steuern? – Entscheidungsregeln für die Ausübung des Wahlrechts gemäß § 34c EStG –, in: DB 1997, 131-135
- Reuter, Hans-Peter* (FR 1973): Mängel bei der Anrechnung ausländischer Steuern, in: FR 1973, 470-472
- Richter, Heiner* (BB 1999): Anrechnung oder Abzug der ausländischen Steuer – Ermittlung
- Rindler, Reinhard* (Die anrechenbare ausländische Steuer): Die anrechenbare ausländische Steuer, in: Sutter, Franz Philipp / Wimpissinger, Christian (Hrsg.), Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen, Wien/Österreich 2002, S. 199-224
- Rödler, Thomas / Schumacher, Andreas* (DStR 2003): Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, in: DStR 2003, 805-819
- Romstorfer, Rainer* (Tax Treaty Policy and Development): Capital Export and Capital Import Neutrality in Tax Treaties, in: Stefaner, Markus / Züger, Mario (Hrsg.), Tax Treaty Policy and Development, Wien/Österreich 2005, S. 63-82
- Runge, Bernd* (DB 1973): Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c EStG und § 19a KStG, in: DB 1973, 898-899
- Rupp, Thomas / Ott, Johann-Paul / Knies, Jörg / Faust, Tanja* (Internationales Steuerrecht): Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, Stuttgart 2014
- Rust, Alexander* (Internationale Doppelte Nichtbesteuerung): Internationale Doppelte Nachbesteuerung, in: Lüdicke, Jürgen (Hrsg.), Vermeidung der Doppelbesteuerung und ihre Grenzen, Köln 2013, S. 37-50
- Rytöhonka, Risto* (European Taxation 1982): Finland – Unilateral Relief Measures for Avoidance of International Double Taxation of Income, in: European Taxation 1982, 107-113
- Schanz, Georg* (Finanzarchiv 1923): Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund, in: Finanzarchiv 1923, Band II, 40. Jahrgang, S. 1-18 / 353-370
- Schänzle, Thomas* (IStR 2009): Generalthema II: Steuerliche Behandlung von Wechselkurschwankungen, in: IStR 2009, 514-521

- Schaumburg, Harald* (StuW 2000): Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, in: StuW 2000, 369-377
- Schaumburg, Harald* (Internationales Steuerrecht): Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, Köln 2011
- Scheffler, Wolfram* (RIW 1985): Zur Ausübung des Wahlrechts nach § 34c, in: RIW 1985, 641-649
- Scheffler, Wolfram* (DB 1993): Betriebswirtschaftliche Analyse des Wahlrechts zwischen Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern nach dem Steueränderungsgesetz 1992, in: DB 1992, 845-851
- Schelle, Dieter* (FS Berufsakademie): Ausgewählte Fragen des grenzüberschreitenden Steuerrechts, in: Sommer, Ulrich (Hrsg.), Steuerrecht – Gesellschaftsrecht – Berufsrecht, Festschrift zum 15jährigen Bestehen der Fachrichtung Steuern und Prüfungswesen der Berufsakademie Villingen-Schwenningen, Freiburg 1995, S. 240-246
- Schiessl, Martin / Keller, Bernd* (IStR 2011): Übergang auf die Anrechnungsmethode – Paradigmenwechsel in der Abkommenspolitik?, in: IStR 2011, 285-290
- Schmidt, Christian* (IStR 1996): Zur DBA-Anwendung und inländischen Steuerpflicht bei im Sitzstaat rechtsfähigen ausländischen Personengesellschaften – Zugleich eine kritische Auseinandersetzung mit den Verlautbarungen verschiedener Landesfinanzbehörden zur Qualifizierung tschechischer bzw. slowakischer Kommanditgesellschaften und deren Ausschüttungen – , in: IStR 1996, 14-23
- Schmidt, Ludwig / Weber-Grellet, Heinrich* (Hrsg.) (Schmidt, EStG): Einkommensteuergesetz, Kommentar, 33. Auflage, München 2014
- Schneeweiss, Hermann* (SWI 2006): Betriebsstättendiskriminierungsverbot: Kein Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige bei doppelter Verlustverwertung – Loss carry forward and non-discrimination provision for permanent establishments –, in: SWI 2006, 312-317
- Schnitger, Arne* (IWB 2001, Fach 11, Gruppe 2): Die Rechtssache AMID und ihre Folgen für die Freistellungs- und Anrechnungsmethode, in: IWB 2001, Fach 11 Gruppe 2, 469-474
- Schnitger, Arne* (IStR 2002): Die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, eine Sackgasse?, in: IStR 2002, 478-480
- Schnitger, Arne* (IStR 2003): Internationale Aspekte des Entwurfs eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG), in: IStR 2003, 73-78
- Schnitger, Arne* (IStR 2003): Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei steuerfreien ausländischen Einkünften unter besonderer Beachtung von § 8b Abs. 5 KStG, in: IStR 2003, 298-303
- Schnitger, Arne* (IStR 2013): Seminar I: Länder und Gemeindesteuern und internationale Besteuerung, in: IStR 2013, 626-629
- Schnitger, Arne / Papantonopoulos, Andreas* (BB 2005): Deutsche Vorabentscheidungsersuchen zu den direkten Steuern des Jahres 2004, in: BB 2005, 407-414
- Schön, Wolfgang* (GS Knobbe-Keuk): Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Schön, Wolfgang / Flume, Werner (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, Köln 1997, S. 743-777
- Schön, Wolfgang* (EWS 2000): Freie Wahl zwischen Zweigniederlassung und Tochtergesellschaft – ein Grundsatz des Europäischen Unternehmensrechts, in: EWS 2000, 281-290
- Schön, Wolfgang* (StbJb 2003/04): Unternehmensbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, in: StbJb 2003/04, 27-67
- Schönfeld, Jens* (StuW 2006): Doppelbesteuerung und EG-Recht – Ergänzende Überlegungen zu Cordewener / Schnitger, StuW 2006, 50 – , in: StuW 2006, 79-84

- Schönfeld, Jens* (IStR 2007): Ausgewählte internationale Aspekte der neuen Regelung über die Kapitalertragsteuer, in: IStR 2007, 850-853
- Schuch, Josef* (SWI 1994): Ausländische Steuern und Anrechnungshöchstbetrag – Foreign taxes and maximum tax credit –, in: SWI 1994, 156-160
- Schuch, Josef* (SWI 1995): Verfahrensrechtliche Probleme der Anrechnung ausländischer Steuern – The Crediting of Foreign Taxes according to Procedural Law –, in: SWI 1995, 373-381
- Schuch, Josef* (Der Anrechnungshöchstbetrag): Der Anrechnungshöchstbetrag, in: Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Anrechnungs- und Befreiungsmethode –, Wien/Österreich 1995, S. 11-59
- Schuch, Josef* (Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen): Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien/Österreich 1998
- Schuch, Josef* (Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen): Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien/Österreich 2002
- Schuch, Josef* (Das Konzept der Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung der Doppelbesteuerung): Das Konzept der Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: Lang, Michael (Hrsg.), Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 AO, Wien/Österreich 2004, S. 23-47
- Schulze-Brachmann, Arno* (Doppelbesteuerung): Doppelbesteuerung: Texte der geltenden Doppelbesteuerungsabkommen mit einer einführenden Darstellung der Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Stuttgart 1961
- Schwarz, Jonathan* (Tax Treaties): Tax Treaties: United Kingdom Law and Practice, London/Großbritannien 2002
- Semer, Scott L.* (International Tax Journal 2011): Anti-Deferral and Anti-Tax Avoidance – Code Sec. 909, Notice 2010-92 and the Rule of Law –, in: International Tax Journal 2011, 5-8; 47-48
- Shaviro, Daniel* (Rethinking Foreign Tax Creditability): Rethinking Foreign Tax Creditability, in: Lang, Michael u.a. (Hrsg.), Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics, Amsterdam/Niederlande 2010, S. 363-379
- Siegrist, Adolf* (Staatsverträge): Staatsverträge zur Beseitigung der Doppelbesteuerung – insbesondere ein Vergleich des schweizerisch-deutschen und des deutsch-französischen Vertrages –, Zürich/Schweiz 1957
- Simader, Karin* (SWI 2009): SWI-Jahrestagung: Per-Item-Limitation, in: SWI 2009, 237-240
- Smailes, David* (Tolley's Income Tax): Tolley's Income Tax 2010-2011, 95. Auflage, London/Großbritannien 2010
- Söffing, Günter / Wrede, Friedrich* (FR 1980): Das Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze (Teil I), in: FR 1980, 365-384
- Spitaler, Armin* (Das Doppelbesteuerungsproblem): Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Reichenberg 1936
- Stefaner, Markus Christoph* (Verlustfälle im Anwendungsbereich der Verordnung): Verlustfälle im Anwendungsbereich der Verordnung, in: Lang, Michael (Hrsg.), Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO –, Wien/Österreich 2004, S. 167-184
- Stiller, Wojciech* (SWI 2009): Polnische „Switch-over-Klausel“ – von der Anrechnungs- zur Freistellungsmethode – Polish „switch-over clause“ – From the credit method to the exemption method –, in: SWI 2009, 36-41
- Stobbe, Ludwig* (DStZ 1990): Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer, in: DStZ 1990, 194-198

- Stockmann, Frank* (Bulletin for International Taxation 1995): Should the exemption method have priority over the credit method in international tax law? – Report on the 12th Munich Symposium on International Taxation –, in: Bulletin for International Taxation 1995, 285-288
- Strasser, Christof* (Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen): Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen, Wien/Österreich 2005
- Strobl, J.* (Praktische Hinweise USA): Praktische Hinweise für die Zusammenarbeit mit Firmen und Anwaltsgemeinschaften in den USA, in: Heining, A. (Hrsg.), Doppelbesteuerung und internationale Vertragsgestaltung, Herne 1960
- Strutz, Georg* (Kommentar zum Einkommensteuergesetz): Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 nebst den Ausführungsbestimmungen, Erster Band, Einleitung, §§ 1-18, Berlin 1927
- Sumption, Antony* (Taxation of overseas income): Taxation of overseas income and gains, 4. Auflage, London/Großbritannien 1982
- Sutter, Franz Philipp* (SWI 2004): Die DBA-Freistellungsmethode als unzulässige Beihilfe i.S.d. Art. 87 EG?, in: SWI 2004, 4-13
- Sutter, Franz Philipp* (Die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte): Die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat aus beihilfenrechtlicher Sicht, in: Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Schuch, Josef / Staringer, Claus (Hrsg.), Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien/Österreich 2005, S. 83-122
- Taferner, Monika* (Artistes and Sportsmen): Source versus Residence Principle – Artistes and Sportsmen, in: Aigner, Hans-Jörgen / Loukota, Walter (Hrsg.), Source Versus Residence in International Tax Law, Wien/Österreich 2005, S. 253-280
- Taylor, Rodney* (Double Taxation Relief): Double Taxation Relief, 3. Auflage, London/Großbritannien 1998
- Thurmayr, Georg* (DB 1996): Vorgehensweise der Finanzverwaltung bei der Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Einkünften aus Kapitalvermögen – Besitz eine mehrfach gestufte Verhältnisrechnung zur Berücksichtigung des Sparer-Freibetrags eine gesetzliche Grundlage? –, in: DB 1996, 1696-1701
- Tipke, Klaus / Lang, Joachim (u.a.)* (Steuerrecht): Steuerrecht, 21. Auflage, Köln 2013
- Tochackova, Andrea* (Freistellungs- und Anrechnungsmethode): Freistellungs- und Anrechnungsmethode als Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: Sutter, Franz Philipp / Wimpissinger, Christian (Hrsg.), Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen, Wien/Österreich 2002, S. 17-34
- Tumpel, Michael* (Die fiktive Anrechnung): Die fiktive Anrechnung (matching credit, tax sparing credit), in: Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung – Anrechnungs- und Freistellungsmethode –, Wien/Österreich 1995, S. 61-98
- Tumpel, Michael* (DStJG 23 (2000)): Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, in: Pelka, Jürgen (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, in: DStJG 23 (2000), S. 321-372
- Tumpel, Michael* (ÖStZ 2003): Der Einfluss der Grundfreiheiten des EG-Rechts auf die Doppelbesteuerungsabkommen, in: ÖStZ 2004, 154-157
- Urtz, Christoph* (§ 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung): § 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: Gassner, Wolfgang / Lang, Mi-

- chael / Lechner, Eduard (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien/Österreich, 1995, S. 359-385
- Vacovec, Kenneth / James, Tonya / Hoiberg, Les* (Bulletin for International Taxation 2001): The U.S. Foreign Tax Credit for Corporate Taxpayers, in: Bulletin for International Taxation 2001, 397-406
- Valová, Denisa / Bodenloher, Christian / Koch, Dirk* (IStR 2002): Die Rückfallklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen, in: IStR 2002, 405-407
- Verdino, Philip* (Die Problematik des Anrechnungszeitraums): Die Problematik des Anrechnungszeitraums, in: Sutter, Franz Philipp / Wimpissinger, Christian, Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen, Wien/Österreich 2002, S. 249-266
- Vetter, Tobias* (FS WU Wien): Die Leitlinien der deutschen und österreichischen Abkommenspolitik und deren Umsetzung in den Doppelbesteuerungsabkommen, in: Gassner, Wolfgang / Lang, Michael (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien, Wien/Österreich 1998, S. 471-484
- HVogel, Horst* (Auswirkungen der DBA in der Praxis): Die Auswirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen in der Praxis, in: Heining, A. (Hrsg.), Doppelbesteuerung und Internationale Vertragsgestaltung, Herne 1961
- Vogel, Klaus* (BB 1983): Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste – Der neue § 2 a des Einkommensteuergesetzes, in: BB 1983, 180-188
- Vogel, Klaus* (DStZ 1997): Internationales Steuerrecht, in: DStZ 1997, S. 269-281
- Vogel, Klaus* (Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik): Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik – Befreiungs- oder Anrechnungsmethode?, in: Lang, Michael (Hrsg.), Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts, Wien/Österreich 1999, S. 59-70
- Vogel, Klaus* (FS Fischer): Neuere Befürworter des Quellenprinzips (Territorialprinzips) in den Vereinigten Staaten, in: Kleineidamm, Hans-Jochen (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, Festschrift für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag, Berlin 1999
- Vogel, Klaus* (Bulletin for International Taxation 2002): Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?, in: Bulletin for International Taxation 2002, 4-10
- Vogel, Klaus / Lehner, Moris* (DBA): Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Auflage, München 2008
- Wassermeyer, Franz* (IStR 1995): Merkwürdigkeiten bei der Auslegung von DBA durch die Finanzverwaltung, in: IStR 1995, 49-51
- Wassermeyer, Franz* (SWI 2000): Die Anwendung der Anrechnungs- und Befreiungsmethode im neuen DBA Deutschland-Österreich – The application of the credit and exemption method in the new tax treaty between Germany and Austria – , in: SWI 2000, 150-153
- Wassermeyer, Franz* (Grenzüberschreitende Sondervergütungen und Betriebsstätteneinkünfte, Podiumsdiskussion): Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit, Grenzüberschreitende Sondervergütungen und Betriebsstätteneinkünfte, Podiumsdiskussion, in: Lüdicke, Jürgen (Hrsg.), Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Betriebsstätteneinkünfte, Köln 2003, S. 207-220
- Wassermeyer, Franz / Baumhoff, Hubertus / Schönfeld, Jens* (Hrsg.) (Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht): Außensteuerrecht, Kommentar (Loseblatt) Köln 1999 (71. Ergänzungslieferung, Stand: November 2013)

- Wassermeyer, Franz / Kaeser, Christian / Schwenke, Michael* (Hrsg.) (Wassermeyer, DBA): Doppelbesteuerung, Band I: Systematik und Kommentierung des OECD-MA, Kommentar (Loseblatt), München 1997 (126. Ergänzungslieferung, Stand: März 2014)
- Wassermeyer, Franz / Lang, Michael / Schuch, Josef* (Doppelbesteuerung): Doppelbesteuerung, Kommentar, Wien/Österreich 2004
- Waters, Mike* (British Tax Review 1999): "For this relief, much thanks", in: British Tax Review 1999, 448-458
- Watzke, Otto* (Probleme der Internationalen Doppelbesteuerung): Probleme der Internationalen Doppelbesteuerung – Gutachten für den 1. österreichischen Juristentag –, Wien/Österreich 1961
- Watzke, Otto / Pollak, Robert / Philipp, Alfred* (Internationales Steuerrecht): Internationales Steuerrecht – Innerstaatliche Vorschriften und zwischenstaatliche Vereinbarungen, Wien/Österreich 1964
- Weber-Grellet, Heinrich* (Europäisches Steuerrecht): Europäisches Steuerrecht, München 2005
- de Weerth, Jan* (DB 2011): Neues zur KSt-Anrechnung über die Grenze – Zugleich Anm. zu EuGH-Urteil vom 10.2.2011 – Rs. C-436/08 und Rs. C-437/08, Haribo und Österreichische Satalinen, DB0406479 –, in: DB 2011, 559-562
- Weiser, Benedikt* (Rechtsprechung und Rechtsetzung auf dem Gebiet der direkten Besteuerung): Rechtsprechung und Rechtsetzung auf dem Gebiet der direkten Besteuerung in der Europäischen Union – Freistellung oder Anrechnung –, Frankfurt am Main 1998
- Wengler, Wilhelm* (Begriffsbildung im internationalen Steuerrecht): Beiträge zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung – Die Begriffsbildung im internationalen Steuerrecht –, Berlin und Leipzig 1935
- Wetter, Herbert* (Die internationale Doppelbesteuerung): Die internationale Doppelbesteuerung, insbesondere bei Erwerbsunternehmungen, Wädenswil 1939
- Wichmann, Michael* (FR 2011): Anmerkungen zur deutschen Abkommenspolitik, in: FR 2011, 1082-1086
- Widmer, Max* (RIW/AWD 1976): Tendenzen in der Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: RIW/AWD 1976, 566-571
- Widmer, Max* (Steuer Revue 1983): Die pauschale Steueranrechnung (I), in: Steuer Revue Revue fiscale 1983, 55-119
- Wiesner, Werner / Kirchmayr, Sabine / Mayr, Gunter* (Gruppenbesteuerung): Gruppenbesteuerung, Praxiskommentar, 2. Auflage, Wien/Österreich 2009
- Wölfert, Jessica / Quinten, Roland / Schiefer, Florian* (BB 2013): Auswirkungen des EuGH-Urteils in der Rs. Beker auf die Investmentbesteuerung – § 4 Abs. 2 InvStG unionsrechtskonform?, in: BB 2013, 2076-2081
- Wüthrich, Rolf* (European Taxation 2001): Switzerland – Foreign Tax Credit Modifications, in: European Taxation 2001, 408-411
- Zimmermann, Erich* (Hrsg.) (Kommentar zum Einkommensteuergesetz): Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 3. Auflage, Stuttgart 1925
- Zorn, Nikolaus* (SWI 1993): Anrechnungshöchstbetrag bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat – The highest tax credit for losses posted in the residence state –, in: SWI 1993, 246-251

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere(r) Auffassung
Abl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
a.E.	am Ende
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Absetzung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung des Bundesrechts (Schweiz)
AStG	Außensteuergesetz
Az.	Aktenzeichen
BAO	Bundesabgabenordnung (Österreich)
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.
betr.	betreffend
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen (Zeitschrift)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des BVerfG
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)

DStZ	Deutsche Steuer-Zeitschrift (Zeitschrift)
EC	European Community
ECJ	European Court of Justice
EFTA	European Free Trade Association
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ErbStB	Erbschaftsteuerberater (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
Finanzarchiv NF	Finanzarchiv neue Fassung (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
FTC	foreign tax credit
GewStG	Gewerbsteuergesetz
Glp.	Gliederungspunkt
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GrS	Großer Senat
GS	Gedächtnisschrift
HRF	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
IFA	International Fiscal Association
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
IfStRA	Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft e.V.

INF	Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
insbes.	insbesondere
InvStG	Investmentsteuergesetz
i.S.d.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe(Zeitschrift)
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MC	Model Convention
Mio.	Million(en)
MSiStR	Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht (Zeitschrift)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
Nr.	Nummer(n)
nv	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe(Zeitschrift)
öBGBI	Bundesgesetzblatt (Österreich)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	Musterabkommen der OECD
OECD-MK	Musterkommentar zum OECD-MA
OECD-NM	Stellungnahmen von Nichtmitgliedstaaten zum OECD-MA
OEEC	Organisation for European Economic Development
öESStG	Einkommensteuergesetz Österreich
OFD	Oberfinanzdirektion
ökStG	Körperschaftsteuergesetz (Österreich)
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitschrift (Zeitschrift)
öVwGH	österreichischer Verwaltungsgerichtshof
PiStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
R	Richtlinie
Reichs-Gesetzbl.	Reichs-Gesetzblatt

RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	amtliche Sammlung der Entscheidungen des RFH
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RIW/AWD	Recht der Internationalen Wirtschaft / Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters (Zeitschrift)
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite
Sec.	Section
Slg.	Sammlung
sog.	sogenannte/r/s
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch (Zeitschrift)
StEK	Steuer-Erlasse in Karteiform
SteuerreformG	Steuerreformgesetz
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVergAbG	Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer(n)
u.a.	und andere
UFS	Unabhängiger Finanzsenat (Österreich)
UFSjournal	Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenats (Zeitschrift)
UN	United Nations (Vereinte Nationen)
UN-MA	Musterabkommen der Vereinten Nationen
v.	vom
v.a.	vor allem
vgl.	vergleiche
vs.	versus (gegen)
VV NW FinMin	Verwaltungsvorschriften des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen
VZ	Veranlagungszeitraum
WD	Wirtschaftsdienst (Zeitschrift)
WTO	World Trade Organisation

XXVIII

WU
WVK

Wirtschaftsuniversität
Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge

z.B.
Ziff.

zum Beispiel
Ziffer

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	III
Literaturverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	XXV
Inhaltsverzeichnis	XXX
A. Einleitung und Gang der Untersuchung	1
B. Grundlagen	5
I. Begriff der Doppelbesteuerung	5
1. Abgrenzung der Doppelbesteuerung zur Doppelbelastung	5
2. Differenzierung innerhalb der Doppelbesteuerung zwischen wirtschaftlicher und juristischer Doppelbesteuerung	6
II. Ursprung der Doppelbesteuerung	7
III. Ausschaltung der Doppelbesteuerung	9
1. Betriebs- und volkswirtschaftliche Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	9
2. Insbesondere: Finanzwirtschaftlicher Ansatz zu den Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	9
3. Rechtswissenschaftliche Grundfragestellungen der Vermeidung der Doppelbesteuerung	10
a. (Keine) völkerrechtliche Pflicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	10
b. Europarechtskonforme Ausübung der nationalen Besteuerungsbefugnisse	12
c. Einwirkungen des Grundgesetzes auf grenzüberschreitende Sachverhalte	15
d. Jedoch: Anforderungen an die Staaten im Rahmen der Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	16
IV. Möglichkeiten und Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	18
1. Möglichkeiten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	18
a. Unilaterale Möglichkeiten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	18
b. Bilaterale Möglichkeiten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	19
c. Multilaterale Möglichkeiten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	21
2. Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	22
a. Freistellungsmethoden	22
XXX	

b.	Anrechnungsmethoden	23
(1)	Arten der Anrechnung: direkte und indirekte Anrechnung	23
(2)	Umfang der Anrechnung: unbegrenzte und begrenzte Anrechnung	24
c.	Abzugsmethode	26
d.	Beispielsfall	27
V.	Gegenüberstellung von Anrechnungs- und Freistellungsmethode	28
1.	Grundsätzliche Unterschiede von Anrechnungs- und Freistellungsmethode	29
2.	Wirkungsweise der Anrechnungsmethode	30
a.	Kapitalexportneutralität	30
b.	Auswirkungen für die Steuerpflichtigen	32
c.	Auswirkung auf Steueraufkommen	33
d.	Verwaltungsaufwand	35
e.	Politische Aspekte	36
f.	Begrenzung der Anrechnung als Problem?	37
3.	Wirkungsweise der Freistellungsmethode	38
a.	Kapitalimportneutralität	38
b.	Auswirkung für Steuerpflichtige	39
c.	Verwaltungsaufwand	40
d.	Auswirkung auf das Steueraufkommen	40
e.	Weitere (politische) Aspekte	41
4.	Zwischenergebnis	42
VI.	Kombinierte Verwendung der Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	43
VII.	Europarechtliche Überlegungen zu den Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, insbesondere zur Anrechnungsmethode	46
1.	Anrechnungs- oder Freistellungsmethode als europarechtlich vorzugswürdige Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	47
2.	Nebeneinander von Anrechnungs- und Freistellungsmethode im Einklang mit Europarecht	50
3.	Sonderproblem: Meistbegünstigung und fiktive Anrechnung in der Europäischen Union	51
4.	Zusammenfassung der europarechtlichen Überlegungen	52
VIII.	Historische Entwicklung der Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in Deutschland	52
1.	Entwicklung der unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in Deutschland	53
2.	Entwicklung bilateraler Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in Deutschland	54
IX.	Aktuelle und zukünftige Verwendung der Anrechnungsmethode in Deutschland	55
1.	Unilaterale Verwendung der Anrechnungsmethode	55

2.	Verwendung der Anrechnungsmethode im Rahmen von bilateralen Maßnahmen	55
3.	Untersuchung der Anrechnungsmethode in ausgewählten Besteuerungssituationen	57
a.	Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren	57
b.	Einkünfte von Künstlern und Sportlern	58
c.	Aufsichtsratsvergütungen	59
d.	Unbewegliches Vermögen und Veräußerungsgewinne	60
e.	Betriebsstätteneinkünfte	61
f.	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	62
g.	Besondere Klauseln in DBA	63
h.	Möglichkeiten einer Systematisierung?	65
X.	Schlussfolgerungen zur Ausgangsposition der Anrechnungsmethode als eine Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	66
C.	Die Anrechnung ausländischer Steuern nach den Modellen internationaler Organisationen	67
I.	Anrechnung ausländischer Steuern nach dem Muster der OECD	67
1.	Vermeidung der Doppelbesteuerung aus Sicht der OECD: Art. 23 OECD-MA und der OECD-MK	67
2.	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus Sicht der OECD	68
3.	Probleme der Anrechnungsmethode aus Sicht der OECD	69
a.	Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode aus Sicht der OECD	69
(1)	Art. 23B OECD	69
(2)	Art. 23A OECD-MA	70
b.	Auswirkungen der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Fokus auf die Anrechnungsmethode	71
c.	Besondere Probleme im Zusammenhang mit der Anrechnungsmethode aus Sicht der OECD	72
(1)	Ergänzungsbedürftigkeit der Anrechnungsmethode des Art. 23B OECD-MA	72
(2)	Vorschläge der OECD zu den Voraussetzungen der Anrechnungsmethode	73
(a)	Anrechenbare ausländische Steuer	73
(b)	Einkünfte einer im Vertragsstaat ansässigen Person	75
(c)	Anrechnungshöchstbetrag	76
(3)	Qualifikationskonflikte	78
(4)	Steueranrechnung bei Anwendung unterschiedlicher Zuweisungsartikel	79
(5)	Keine zeitliche Identität	80
(6)	Verluste	82

(7) Beschränktes Besteuerungsrecht bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, Art. 23A Abs. 2 OECD-MA	83
(a) Dividenden	83
(b) Zinsen	83
(c) Lizenzgebühren	84
(d) Problem der Anrechnungsmethode in Dreistaaten- Konstellationen	84
(e) Fazit zu beschränkten Besteuerungsrechten	85
(8) Vermögensteuern	86
(9) Fiktive Anrechnung	87
d. Lösungen durch die OECD?	89
4. Fazit zum OECD-MA und dem OECD-MK	89
II. Anrechnung nach dem Musterabkommen der UN	90
III. Fazit zu den Musterabkommen	90
D. Problemfokussierter Rechtsvergleich – Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in ausgewählten Staaten	91
I. Großbritannien	92
1. Entwicklung der Anrechnung	92
2. Voraussetzungen der Anrechnungsmethode	94
3. Besonderheiten der britischen Anrechnungsmethode	96
4. Besonderheiten bei DBA	97
a. Anrechnung vs. Freistellung	98
b. Fiktive Anrechnung	98
5. Fazit für Großbritannien	99
II. USA	99
1. Unilaterale Anrechnung	100
a. Grundlagen der US-amerikanischen Anrechnung	100
b. Anrechnung oder Abzug?	101
c. Berechnung der ausländischen Einkünfte	102
d. Anrechenbare Steuer	103
e. Anrechnungszeitraum	104
f. Anrechnungsbegrenzung	105
g. Einzelne Faktoren des Anrechnungshöchstbetrags	105
h. <i>Overall limitation</i> und <i>basket limitation</i>	106
i. Anrechnungsüberhänge	109
j. Verluste	109
(1) Ausländische Verluste	110
(2) Inländische Verluste	110
k. Zwischenergebnis für die unilaterale Anrechnung in den USA	111
2. US-amerikanische Anrechnung in DBA	111
a. Anrechnung vs. Freistellung	113
b. <i>Saving clause</i> und verbleibende Doppelbesteuerung	113

c.	Quellenregeln	114
3.	Fazit für die Vereinigten Staaten	115
III.	Österreich	115
1.	Ausgangssituation in Österreich	116
2.	Durchführung der Anrechnung	118
a.	Materielle Voraussetzungen	118
b.	Formelle Voraussetzungen	119
3.	Anrechnungsbegrenzung	119
a.	Anrechnungshöchstbetrag	120
b.	Zeitliche Probleme bei der Anrechnung	122
c.	Begrenzung im Quellenstaat	124
d.	Verluste	125
(1)	Verlustausgleich	125
(2)	Weitere Probleme im Zusammenhang mit Verlusten	126
e.	Anrechnungsüberhänge	127
f.	Fiktive Anrechnung	130
g.	Besonderheiten bei DBA	131
4.	Fazit für Österreich	132
IV.	Schweiz	133
1.	Grundlagen der Anrechnung in der Schweiz	133
2.	Voraussetzungen der Anrechnungsmethode	134
a.	Anwendung der pauschalen Steueranrechnung	134
b.	Anwendungsbereich der pauschalen Steueranrechnung	135
c.	Ausschluss der pauschalen Anrechnung	135
d.	Herabgesetzte pauschale Anrechnung	136
e.	Pauschaler Anrechnungsbetrag	137
f.	Nettosteuerung	138
3.	Fiktive Steueranrechnung	138
4.	Anrechnungsüberhang	139
5.	Zeitliche Probleme	139
6.	DBA der Kantone	139
7.	Fazit für die Schweiz	140
V.	Niederlande	140
1.	Ausgestaltung der Anrechnung	141
2.	Begrenzung der Anrechnung	142
3.	Besonderheiten bei der Anrechnung	143
4.	Fazit für die Niederlande	143
VI.	Finnland	144
1.	Ausgestaltung der Anrechnung	144
2.	Besonderheiten der Anrechnung	145
3.	Fazit für Finnland	146
VII.	Australien	147
1.	Grundsätzliche Verwendung der Anrechnungsmethode	147

2.	Ausgestaltung der Anrechnungsmethode	147
3.	Begrenzungen der australischen Anrechnungsmethode	148
4.	Fazit für Australien	149
VIII.	Kanada	149
1.	Voraussetzungen der Anrechnungsmethode	150
2.	Besonderheiten im System der Anrechnungsmethode	151
3.	Besonderheiten der Anrechnung nach kanadischen DBA	151
4.	Fazit für Kanada	151
IX.	Fazit des Rechtsvergleichs	152
E.	Ausgestaltung der deutschen Anrechnungsmethode: § 34c EStG	153
I.	Anwendungsbereich des § 34c EStG	153
1.	Direkter und entsprechender Anwendungsbereich	153
2.	Zeitlicher Anwendungsbereich	155
3.	Persönlicher Anwendungsbereich	157
a.	Unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige	157
b.	Beschränkt Einkommensteuerpflichtige	158
(1)	Europarechtliche Bedenken der Beschränkung der Anrechnung bei beschränkt Steuerpflichtigen	159
(a)	Ungleichbehandlung	159
(b)	Rechtfertigung	160
(2)	Konsequenz für die Anrechnung ausländischer Steuern von beschränkt Steuerpflichtigen	161
c.	Wechsel von beschränkter zur unbeschränkten Steuerpflicht (und vice versa)	161
d.	Körperschaftsteuerpflichtige	162
II.	Konkrete Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in § 34c Abs. 1 EStG	164
1.	Steuersubjektidentität	164
a.	Ehegatten	164
b.	Personengesellschaften	165
(1)	Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften	166
(a)	Qualifikation einer Gesellschaft im Inland als Personengesellschaft und im Ausland als Körperschaft	167
(b)	Qualifikation einer Gesellschaft im Inland als Körperschaft und im Ausland als Personengesellschaft	168
(c)	Ergebnis zu den Qualifikationskonflikten im Rahmen der Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c EStG	169
(2)	Besondere Konstellation bei Personengesellschaften: Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer eines Gesellschafters, der mit den Einkünften der Gesellschaft zusammenhängende Einkünfte hat	169
c.	Steuerzahlung durch einen Dritten und Steuer eines Dritten	171
d.	Basisgesellschaften	172

e.	Organschaft	173
	(1) Probleme im Rahmen der Anrechnung ausländischer Steuern im Falle einer Organschaft in Deutschland	174
	(2) Rechtsvergleichende Überlegungen zur Gruppenbesteuerung	175
	(3) Schlusserwägungen zu den Gruppenbesteuerungssystemen	177
f.	Hinzurechnung nach AStG	178
g.	Ergebnis zur Steuersubjektidentität	178
2.	Steuerobjektidentität	178
a.	Ausländische Einkünfte	179
	(1) Begriff der ausländischen Einkünfte in den DBA	179
	(2) Problem bei der Auslegung des Begriffs der „ausländischen Einkünfte“ in Dreistaatensituation	180
	(a) Europarechtliche Fragestellung der Dreiecksproblematik	181
	(b) Lösung aus Sicht des Europarechts und Rechtfertigung	182
	(c) Schlussfolgerungen unter Berücksichtigung der deutschen Regelung zur Drittstaatenanrechnung	183
b.	Ermittlung der ausländischen Einkünfte	184
	(1) Zeitlicher Zusammenhang	184
	(2) Wirtschaftlicher Zusammenhang	185
	(3) Verfassungs- und europarechtliche Bedenken bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte	187
	(a) Verfassungskonforme Auslegung des Begriffs „in wirtschaftlichem Zusammenhang“ in § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG	187
	(b) Weitere verfassungsrechtliche Probleme bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte	188
	(c) Europarechtliche Aspekte bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte	189
	(4) Ergebnis zur Ermittlung der ausländischen Einkünfte	190
c.	Besteuerung ausländischer Einkünfte im Ausland	191
	(1) Ausländische Steuer	191
	(2) Der deutschen Steuer entsprechende Steuer	191
	(3) Festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer	193
	(4) Tatsächliche Besteuerung im Ausland	194
	(5) Nachweis über Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuer	196
	(6) Nichtbesteuerung ausländischer Einkünfte im Ausland	197
d.	Sonderproblem: Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer	197
	(1) Differenzierung zwischen Fällen mit und ohne DBA	198
	(2) Einführung der Anrechnung ausländischer Steuern auf Gewerbesteuer?	199

3.	Durchführung der Anrechnung: Anrechnungshöchstbetrag	201
a.	Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags	201
b.	Probleme bei einzelnen Faktoren des Anrechnungshöchstbetrages	202
	(1) Ausländische Einkünfte	203
	(2) Deutsche Einkommensteuer	203
	(3) Probleme der unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen im In- und Ausland	204
	(a) Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf deutsche Steuer	204
	(b) Auswirkungen von ausländischer Brutto- und inländischer Nettobesteuerung	207
	(c) Ergebnis für das Problem der unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen	208
	(4) Summe der Einkünfte	208
	(a) Europarechtliche Überlegungen zur Berücksichtigung der Kosten der persönlichen Verhältnisse	208
	(b) Änderung des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG unter Anknüpfung an die „Summe der Einkünfte“	211
	(c) Weitere Probleme mit dem Begriff „Summe der Einkünfte“	212
4.	Wirkung der Anrechnung	213
5.	Rechtsfolge der Anrechnung	214
6.	Problemschwerpunkte	214
a.	Grenzen der Steueranrechnung	214
	(1) Problem des Anrechnungsüberhangs	214
	(a) Ursachen eines Anrechnungsüberhangs	215
	(b) Notwendigkeit einer Lösung des Problems der Anrechnungsüberhänge	217
	(c) Bisherige Lösung des Problems des Anrechnungsüberhangs durch die Rechtsprechung und Bewertung durch die Literatur sowie eigene Schlussfolgerung	217
	(d) Verfahrensrechtliche Ausgestaltung des Anrechnungsvortrags	219
	(2) Betragsmäßige Begrenzung der Anrechnung durch § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG	220
	(a) Anrechnungshöchstbetrag	220
	(b) <i>Per country limitation</i>	221
	(c) <i>Per item limitation</i>	223
	(d) Nebeneinander von verschiedenen Begrenzungen	224
	(e) <i>Per community limitation</i>	224
	(f) <i>Overall limitation</i>	226

(g) Ergebnis der Art der Begrenzung als Entscheidung des jeweiligen Ansässigkeitsstaates	226
(3) Zeitliche Begrenzung der Anrechnung durch § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG	227
(4) Sachliche Begrenzung der Anrechnung durch § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG	228
b. Auswirkung von Verlusten auf die Anrechnung	229
(1) Nicht anrechenbare ausländische Steuer bei anderweitigen (inländischen) Verlusten	230
(2) Notwendigkeit eines Anrechnungsübertrags in Verlustfällen?	230
III. Alternative Steuervermeidung gemäß § 34c EStG	232
1. Steuerabzug nach § 34c Abs. 2 und Abs. 3 EStG	232
a. Steuerabzug nach § 34c Abs. 2 EStG	233
b. Steuerabzug nach § 34c Abs. 3 EStG	233
c. Wirkung des Steuerabzugs	233
d. Abzug oder Anrechnung?	234
(1) Keine inländische Steuer auf ausländische Einkünfte	235
(2) Ausländische Steuer über Anrechnungshöchstbetrag	236
2. Steuererlass und -pauschalierung nach § 34c Abs. 5 EStG	236
IV. Fazit zur Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in Deutschland	238
F. Vorschläge zur zukünftigen Ausgestaltung der Anrechnungsmethode	239
I. Zu erwartende Umgestaltung des § 34c Abs. 1 EStG	239
II. Weitere Ansätze zur Veränderung der Anrechnungsmethode	240
1. Abzug vor gewöhnlicher Anrechnung	240
2. Teilweiser Abzug des Anrechnungsüberhangs	240
III. Folgerungen aus der Anrechnungssystematik anderer nationaler Gesetze	241
1. Begrenzung des § 21 ErbStG	242
2. Erweiterung des § 21 ErbStG	242
3. Ausblick auf Entwicklung des § 21 ErbStG im Kontrast zu § 34c EStG	243
4. Schlussfolgerungen für § 34c EStG	243
IV. Folgerungen aus der Anrechnungssystematik europäischer Vorschriften	244
V. Folgerungen aus den Überlegungen der OECD zur Anrechnung	244
VI. Folgerungen aus den Anrechnungssystemen anderer Staaten	244
VII. Stellungnahme zur möglichen Ausgestaltung der Anrechnungsmethode	245
G. Thesen	246
I. Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung	246
II. Anrechnung ausländischer Steuern als eine Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	246
III. Rechtsvergleich: Anrechnung ausländischer Steuern in anderen Staaten	246

IV.	Deutsche Norm zur Anrechnung ausländischer Steuern – § 34c EStG	247
V.	Zukünftige Anwendung der Anrechnungsmethode aus deutscher Sicht	247
H.	Schlussbetrachtung	248
I.	Fazit zur Verwendung der Anrechnungsmethode	248
II.	Fazit zur Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in Deutschland: Zukunft des § 34c EStG	248

A. Einleitung und Gang der Untersuchung

Ein großer und immer größer werdender Teil der Wirtschaft ist über die nationalen Staatsgrenzen hinaus tätig, auch Arbeitnehmer sind immer mobiler; längst ist daher auch das Steuerrecht global zu denken. In grenzüberschreitenden Fällen kann es zu einer Besteuerung sowohl im In- als auch (zusätzlich) im Ausland kommen. Die vorliegende Arbeit soll sich der grundlegenden Aufarbeitung der Anrechnungsmethode als eine Maßnahme der Vermeidung dieser möglichen Doppelbesteuerung widmen. Ausgangspunkt für die Untersuchung ist dabei die deutsche Regelung. Es sollen die konkrete Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in der Bundesrepublik untersucht und die Möglichkeiten der Anwendung dieser Methode erörtert werden. Dabei sind stets die nationale (deutsche) Ebene, die supranationale Ebene der Europäischen Union und die Ebene des Völkerrechts zu unterscheiden.

Wenn kein bilaterales Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (sog. Doppelbesteuerungsabkommen – DBA) eingreift, gilt in Deutschland unilateral die Anrechnungsmethode. Im deutschen Einkommensteuerrecht werden gemäß § 34c EStG ausländische Steuern auf die deutsche Steuer angerechnet. Es sind keine Bestrebungen bekannt, dies zu ändern. § 34c EStG scheint ein Gesetz zu sein, das symptomatisch für den deutschen (Steuer-)Gesetzgeber ist: Mächtig und behäbig mit sechs, früher sieben Absätzen sowie Sätzen, die lang und mit Verweisen auf andere Regelungen gespickt sind. Im Laufe seines Bestehens wurde der Paragraph oft geändert. Dies erschwert die Lesbarkeit und Verständlichkeit erheblich. § 34c EStG soll internationale Doppelbesteuerung vermeiden und wirkt hierzu insbesondere in Richtung der Interessen der Steuerpflichtigen. Durch die Ausgestaltung der Norm wird das deutsche Steueraufkommen beeinflusst, so dass auch staatliche, besonders fiskalische Interessen betroffen sind. Da die entgegengesetzten Interessen von Steuerpflichtigen und Steuerstaat vielfach kollidieren, wurde die Norm im Laufe der Zeit komplizierter und detailreicher. Es ist auszuloten, ob der geltende § 34c EStG eine verfassungskonforme Regelung darstellt oder einer Nachbesserung bedarf.¹

In seinen DBA vereinbart Deutschland als Ansässigkeitsstaat hauptsächlich die Freistellungsmethode als Regelmethode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und nimmt dann ausländische Einkünfte von der deutschen Besteuerung aus – obwohl gemäß der Art. 23 der Musterabkommens von OECD und UN sowohl die Anrechnungs- als auch die Freistellungsmethode zur Verfügung stehen. Die Divergenz zu § 34c EStG und der darin unilateral geregelten Anrechnung ausländischer Steuern macht stutzig. Es gibt tatsächlich nur wenige DBA, in denen Deutschland die Anrechnungsmethode als Regelmethode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

¹ Der *BDI* listet die Norm in seiner Mängelliste des deutschen Steuerrechts, in der besonders überarbeitungsbedürftige Steuergesetze aufgeführt werden, z.B. zu finden im Internet unter http://www.bdi.eu/download_content/SteuernUndFinanzpolitik/Maengelliste_komplett_mit_Deckblatt.pdf; recherchiert am 10.7.2014, S. 12.

vereinbart hat. Dies könnte seinen Grund darin haben, dass die Anrechnungsmethode als Regelmethode zur Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung in DBA vereinbart wird, wenn es aufgrund einer niedrigen oder fehlenden Besteuerung im anderen Vertragsstaat bei Vereinbarung der Freistellungsmethode zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommen würde, die auf eine aus deutscher Sicht mangelhafte Besteuerung im anderen Vertragsstaat zurückzuführen ist.² Dies gilt in jedem Fall, wenn es wegen einer gänzlich fehlenden Besteuerung in diesem anderen Staat nicht zu einer internationalen Doppelbesteuerung kommen kann,³ denn Voraussetzung für Doppelbesteuerung ist schon dem Wortlaut nach eine „doppelte“ Besteuerung im In- und Ausland. Die Anwendung der Anrechnungsmethode durch den Ansässigkeitsstaat führt zur (einmaligen) Besteuerung des Steuerpflichtigen im Inland.

Obwohl Deutschland in seinen DBA grundsätzlich die Freistellungsmethode vereinbart und dies weiterhin tun wird⁴, finden sich für die Anrechnungsmethode auch bilateral wichtige Verwendungsmöglichkeiten. Der Grund für diese praktische Bedeutung ist, dass Deutschland in den DBA regelmäßig für einzelne abkommensrechtliche Einkunftsarten bzw. einzelne Besteuerungsszenarien die Anrechnungsmethode vereinbart. Dazu gehören Einkünfte mit geteiltem Besteuerungsrecht (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren). Für diverse andere Einkunftsarten, z.B. Einkünfte von Sportlern und Künstlern, Aufsichtsratsvergütungen, Veräußerungsgewinne bei Immobiliengeschäften oder Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen insgesamt, wurde in einigen deutschen DBA ebenfalls die Anrechnungsmethode vereinbart. Daneben wird die Anrechnungsmethode im Rahmen von bestimmten DBA-Klauseln verwendet, bei denen unter spezifischen Voraussetzungen statt der Freistellungs- die Anrechnungsmethode angewendet wird (z.B. *subject to tax*- oder *switch over*-Klauseln)⁵. In deutschen DBA wird zudem oft vereinbart, dass bei unterschiedlicher Behandlung eines Sachverhalts in den beiden Vertragsstaaten, die zu einer doppelten Nichtbesteuerung oder zu einer niedrigeren Besteuerung (als ohne diesen sog. Qualifikationskonflikt) führt, von der grundsätzlich vereinbarten Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode gewechselt wird.⁶ Außerdem behält sich Deutschland in sei-

² Dies vermutet auch *Haas*, Reformbedarf im deutschen internationalen Steuerrecht, S. 21 (41).

³ So *Peters*, Steuerpolitik in Zeiten der Haushaltskonsolidierung, S. 1 (10).

⁴ Dies ergibt sich aus Art. 22 Abs. 1 der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA v. 22.8.2013, abgedruckt z.B. im IStR-Beihefter zu Heft 10/2013, 46; elektronisch unter http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=9, recherchiert am 28.3.2014. Umfangreiche Anmerkungen von *Lüdicke* finden sich ebenfalls im IStR-Beihefter zu Heft 10/2013, 26ff.

⁵ Details zu diesen Klauseln, ihre Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen finden sich ab S. 63 dieser Arbeit.

⁶ Z.B. Art. 23 Abs. 1 Buchst. e) aa) des DBA zwischen Deutschland und Irland aus 2011. Die praktische Relevanz solcher Regelungen zeigt sich z.B. in der Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen Deutschland und der Schweiz vom 20.12.2010 (BStBl I 146), wonach für bestimmte Einkünfte leitender Angestellter von Kapitalgesellschaften aus Sicht des Ansässigkeitsstaats Deutschlands die Freistellungs- (und nicht die Anrechnungsmethode) angewendet wird, vgl. BMF-Schreiben v. 3.12.2013, BStBl I 2013, 1610.

nen DBA teilweise vor, insgesamt „nach [gehöriger] Konsultation“ mit der jeweils zuständigen ausländischen Behörde zur Anrechnungsmethode zu wechseln.⁷ Diese Beispiele sind nicht als abschließende Aufzählung anzusehen. Es handelt sich um häufig auftretende Fälle der Anrechnungsmethode. Schon diese kurze Auflistung zeigt, dass die deutsche Abkommenspolitik in Bezug auf den Methodenartikel vielfältig ist. Die Gründe für die Vereinbarung der einen oder anderen Methode in einem DBA sind nicht von außen erkennbar. Dies ist sicherlich dem Umstand geschuldet, dass DBA auf Verhandlungen zweier Staaten miteinander basieren und das Resultat bei unterschiedlich verlaufenden Verhandlungen naturgemäß verschieden ist. Im Schrifttum wurden wegen der zuletzt stetigen Erweiterung des Anwendungsbereichs der Anrechnungsmethode Hinweise für eine „stillschweigende [...] Neuausrichtung“ der deutschen Abkommenspolitik hin zur Anrechnungsmethode bemerkt.⁸ Mit der Veröffentlichung der Verhandlungsgrundlage für deutsche DBA vom 22.8.2013 wurde das Nebeneinander der Freistellungsmethode als Regelmethode und der Anrechnungsmethode in spezifischen Situationen manifestiert.

Zusätzlich zur beschriebenen (bilateralen) Situation hat der deutsche Gesetzgeber die Anrechnungsmethode für nachfolgend erläuterte Konstellationen (unilateral) besonders angeordnet. Trotz Vereinbarung der Freistellungsmethode im einschlägigen DBA sollen ausländische Steuern in diesen Konstellationen angerechnet werden. Um die missbräuchlichen Nutzung der Effekte der im jeweiligen Abkommen geregelten Freistellungsmethode zu verhindern, wird in § 20 Abs. 2 AStG⁹ festgehalten, dass ungeachtet der DBA in bestimmten Fällen von Einkünften ausländischer Betriebsstätte eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen von der Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode gewechselt wird. § 50d Abs. 8 EStG¹⁰ besagt, dass die Freistellungsmethode bei Einkünften unbeschränkt Steuerpflichtiger aus nichtselbstständiger Tätigkeit nur angewandt wird, wenn der andere, nach DBA zur Besteuerung berechnete Staat tatsächlich und effektiv besteuert (sog. *subject to tax*-Klausel). Andernfalls wird auf die Anrechnungsmethode zurückgegriffen, um eine (einmalige) Besteuerung sicherzustellen. Eine sog. *switch over*-Klausel wurde durch die Einführung von § 50d Abs. 9 EStG¹¹ geschaffen. Danach sind trotz Vereinba-

⁷ Z.B. Art. 23 Abs. 1 Buchst. e) bb) des DBA zwischen Deutschland und dem Vereinigten Königreich aus 2010. Ebenso in Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b der deutschen Verhandlungsgrundlage.

⁸ Es werden im Schrifttum Hinweise für eine „stillschweigende (...) Neuausrichtung“ gefunden, vgl. *Schiessl/Keller*, IStR 2011, 285 (290).

⁹ Zur Europarechtskonformität dieser Norm: EuGH, Urteil v. 6.12.2007, C-298/05 („Columbus Container Services“), Slg. 2007, I-10451, Rn. 57.

¹⁰ § 50d Abs. 8 EStG ist sehr umstritten. Aus Sicht einiger Finanzgerichte ist die Norm jedoch verfassungskonform: FG Bremen, Urteil v. 20.2.2011, 1 K 28/10 5, EFG 2011, 1431 (rkr.) und FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 30.6.2009, 6 K 1415/09, EFG 2009, 1649, wogegen Revision beim BFH eingelegt wurde, Az. I R 66/09, welche am 10.1.2012 zu einem Normkontrollantrag beim BVerfG geführt hat. Das Verfahren (Az. 2 BvL 1/12) ist dort anhängig.

¹¹ § 50d Abs. 9 EStG ist umstritten. Für die Verfassungsmäßigkeit sprach sich das FG Bremen aus, FG Bremen, Urteil v. 10.2.2011, 1 K 20/10 (3), EFG 2011, 988. Der BFH hat diese Frage

zung der Freistellung ausländischer Einkünfte im einschlägigen DBA Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht freizustellen, sondern entsprechende ausländische Steuern anzurechnen, wenn aufgrund unterschiedlicher Qualifizierung von Ansässigkeits- und Quellenstaat oder aufgrund fehlender der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht im anderen Staat andernfalls gar nicht besteuert wird. Diese äußerst umstrittenen Vorschriften¹² werden als *treaty override*¹³ zu Recht kritisiert, ebenso die in den letzten Jahren angefügten Absätze 10 und 11 des § 50d EStG. Vor allem die Rechtssicherheit als wichtiger „Standortfaktor“¹⁴ ist in Gefahr, wenn nationale Gesetzesänderungen völkerrechtlich wirksamen DBA entgegenstehen.

Die vorliegende Arbeit betrachtet die Anrechnungsmethode im Lichte der Interessen der Steuerpflichtigen und des Steuerstaates. Interessant sind neben speziellen Einzelproblemen die grundsätzlichen Fragen nach der Begrenzung der Anrechnung, vor allem durch den Anrechnungshöchstbetrag und die in Deutschland geltende *per country limitation*. Von außerordentlicher Relevanz ist die Problematik der sog. Anrechnungüberhänge, die entstehen, wenn der ausländische Steuerbetrag den Anrechnungshöchstbetrag übersteigt und die Anrechnung im Rahmen der inländischen Besteuerung so nicht zu einer vollständigen Nivellierung der ausländischen Besteuerung führt. Mögliche Hintergründe dieser Anrechnungüberhänge werden erörtert und ihre Rechtsfolgen mit anderen Rechtsordnungen verglichen.

Die Vorgehensweise im Rahmen dieser Untersuchung ist dabei folgende: Zunächst werden allgemeine Überlegungen zu den Grundlagen der Doppelbesteuerung angestellt, die historische Entwicklung der Anrechnungsmethode nachgezeichnet und die beiden relevantesten Methoden – Anrechnungsmethode und Freistellungsmethode – nebeneinander gestellt und unter europarechtlichen Gesichtspunkten abgewogen (B). Hiernach wird die Anrechnungsmethode nach den Musterabkommen der OECD und UN (C) sowie die Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in ausgewählten anderen Staaten (D) untersucht, wobei für den Rechtsvergleich vornehmlich traditionelle Anrechnungsstaaten gewählt wurden. Anschließend folgt ein detaillierter Blick auf die Anrechnungsmethode in Deutschland (E), der in Reformüberlegungen für die zugrunde liegende Norm, § 34c EStG, und Entwicklungsmöglichkeiten der deutschen Anrechnungsmethode mündet (F). Zuletzt werden die wesentlichen Feststellungen der Arbeit in Form von Thesen zusammengetragen (G) und in einer Schlussbetrachtung zusammengefasst (H).

bislang offengelassen, weil es im Revisionsverfahren nicht auf diese Frage ankam, BFH, Urteil v. 11.1.2012, I R 27/11, BFHE 236, 327.

¹² Kritisiert werden sie z.B. von *Lüdicke*, in: FS Avery Jones, S. 269 (292f.). Kritik wurde schon bei der Einführung der Norm an der „etwas missverständlichen“ Formulierung geäußert, vgl. *Grotherr*, RIW 2006, 898 (908f.).

¹³ Zur grundsätzlichen Problematik eines *treaty override*, vgl. z.B. die ausführliche Kommentierung von *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Einl. Rn. 193ff.

¹⁴ Vgl. *Hey*, StuW 2004, 193 (208).

B. Grundlagen

Für das Verständnis der Anrechnungsmethode und ihrer speziellen Probleme ist die Kenntnis einiger Grundlage des internationalen Steuerrechts erforderlich. Zu Beginn wird der Begriff der Doppelbesteuerung eingegrenzt (I und II). Darauf folgend werden die möglichen Ansätze und Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung vorgestellt (III und IV). Danach werden speziell die Anrechnungs- und Freistellungsmethode einander gegenüber gestellt (V) und ihre Verwendungsmöglichkeiten, auch im Zusammenspiel miteinander, dargelegt (VI). Zudem werden generelle europarechtliche Fragestellungen zur Anrechnungsmethode erörtert (VII), die im weiteren Verlauf der Arbeit, vor allem bei den Erörterungen zur deutschen Grundnorm zur Vermeidung der Doppelbesteuerung § 34c EStG, an den jeweils relevanten Stellen vertieft und ergänzt werden. Zuletzt wird die historische Entwicklung der Anrechnungsmethode aus deutscher Sicht abgebildet (VIII), aus der Vorschläge für die zukünftige Verwendung der Anrechnungsmethode in deutschen DBA entwickelt werden (IX). Das Ende dieses Abschnitts bildet die Zusammenfassung der Ausgangsposition dieser Arbeit (X).

I. *Begriff der Doppelbesteuerung*

Doppelbesteuerung tritt im internationalen Steuerrecht dann auf, wenn zwei Staaten das Besteuerungsrecht für einen grenzüberschreitenden Sachverhalt beanspruchen.¹⁵ Problematisch ist dies nur, wenn die doppelte Besteuerung zu einer höheren und insgesamt unangemessenen steuerlichen Belastung führt, die den Wirtschaftsverkehr beeinflussen kann.¹⁶ Es muss zwischen wirtschaftlicher und juristischer Doppelbesteuerung differenziert werden. Zudem ist der Begriff der Doppelbesteuerung von dem der Doppelbelastung abzugrenzen.

1. Abgrenzung der Doppelbesteuerung zur Doppelbelastung

Von der internationalen Doppelbesteuerung ist die Doppelbelastung zu unterscheiden. Ausschlaggebendes Abgrenzungskriterium ist die Abgabenhöhe. Doppelbe-

¹⁵ Dies entspricht dem früheren Verständnis des Begriffs der Doppelbesteuerung, vgl. *Internationale Handelskammer*, Internationale Doppelbesteuerung, S. 7.

¹⁶ Diese zweite Komponente ist im OECD-MK in der Einleitung in Rn. 1 angelegt. Zum Begriff der Doppelbesteuerung gehören dort neben der „Erhebung zweier Steuern in zwei oder mehreren Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum“ die „nachteiligen Folgen für den Waren-, Dienstleistungs-, Kapital-, Technologie- und Personenverkehr“. Vgl. ähnlich z.B. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 3.

steuerung entsteht, wenn mehrere Abgabenhoeheiten konkurrieren.¹⁷ Eine Doppelbelastung stellt hingegen eine Situation dar, in der nur eine einzige Abgabenhoeheit ihren Besteuerungsanspruch in der Art durchsetzt, dass ein Steuerpflichtiger doppelt betroffen ist, etwa wenn das Einkommen einer natuerlichen Person innerhalb einer Jurisdiktion zuerchst mit Einkommensteuer und anschliessend mit Erbschaftsteuer belastet wird¹⁸ oder ein Steuerobjekt doppelt belastet wird, wenn z.B. in Deutschland auf den Gewinn einer Kapitalgesellschaft zugleich Gewerbe- und Koerperschaftsteuer erhoben werden.

2. Differenzierung innerhalb der Doppelbesteuerung zwischen wirtschaftlicher und juristischer Doppelbesteuerung

Im Rahmen der internationalen Doppelbesteuerung sind die Begriffe wirtschaftliche und juristische Doppelbesteuerung (und die jeweiligen Maessstaebae zur Vermeidung derselben) zu unterscheiden.

Juristische Doppelbesteuerung (*legal or juridical double taxation*) liegt dann vor, wenn ein Steuersubjekt mit demselben wirtschaftlichen Ergebnis (=Steuerobjekt) von verschiedenen Hoehheitstraegern zu sich ueberschneidenden, gleichartigen Steuern herangezogen wird.¹⁹ Diese „internationale Doppelbesteuerung im Rechtssinne“²⁰ liegt nicht vor, wenn nicht dasselbe Steuersubjekt betroffen ist.²¹ Im Unterschied dazu wird bei der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (*economic double taxation*) das identische Steuerobjekt von verschiedenen Hoehheitstraegern steuerlich erfasst, wobei an verschiedene Steuersubjekte angeknuepft wird.²² Entscheidend fuer die Abgrenzung verschiedener Steuersubjekte voneinander ist ihre rechtliche Selbststaendigkeit, wobei in der Praxis regemaessig eine Verbindung zwischen den Steuersubjekten besteht.²³ Das Problem der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung tritt typischerweise im Koerperschaftsteuerrecht auf: Neben der Besteuerung des Gewinns einer Kapitalgesellschaft kommt es bei den aufgrund des Trennungsprinzips separat von der Gesellschaft zu betrachtenden Gesellschaeftern zu einer Besteuerung des jeweiligen Gewinnanteils der Gesellschaefter (z.B. Gewinn der GmbH und die Gewinnausschuettingen an die Gesellschaefter). § 8b Abs. 1 KStG regelt in Deutschland die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, wenn die Gewinnausschuetting von einer anderen Kapitalgesellschaft vereinnahmt wird. Zur Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung hingegen ist im Koerperschaftsteuerrecht § 26 KStG ein-

¹⁷ Vgl. *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem, S. 92; ebenso *Ebling*, Unilaterale Massnahmen, S. 53; *Debatin*, FR 1960, 495; *Rädler*, Die direkten Steuern, S. 17.

¹⁸ Vgl. *Escher*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, S. 44f.

¹⁹ So Tz. 1 des OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

²⁰ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Einl. Rn. 2.

²¹ Vgl. dazu schon (mit Beispiel) *Heining*, in: *IfStRA*, Doppelbesteuerung und Internationale Vertragsgestaltung, S. 17f.

²² Vgl. Tz. 2 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

²³ So auch schon *Prang*, Vertragspolitik, S. 18.

schlägig, der im Wesentlichen auf § 34c EStG verweist. § 34c EStG als deutsche Grundnorm zur Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung ist zur Vermeidung juristischer Doppelbesteuerung im deutschen Einkommensteuergesetz konzipiert und trifft keine Aussage zur wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.²⁴

Doppelbesteuerung im Sinne der vorliegenden Arbeit meint stets die (internationale) juristische Doppelbesteuerung.

II. *Ursprung der Doppelbesteuerung*

Doppelbesteuerung tritt auf, weil grenzüberschreitende Sachverhalte von mindestens zwei sich überschneidenden Rechtsordnungen erfasst werden, seien die einzelnen nationalen Regelungen auch in sich stimmig, diskriminierungsfrei oder sogar identisch.²⁵ Im grenzüberschreitenden Besteuerungsfall überschneiden sich die Steuersysteme und können internationale Doppelbesteuerung verursachen. Unterschieden werden der *Outbound*-Fall, in dem ein inländischer Steuerpflichtiger im Ausland Einkünfte erzielt, und der *Inbound*-Fall, in dem ein ausländischer Steuerpflichtiger im Inland Einkünfte erzielt. Die meisten Fälle von Doppelbesteuerung betreffen die Schnittmenge von (inländischer) unbeschränkter und (ausländischer) beschränkter subjektiver Steuerpflicht.²⁶ Doppelbesteuerung ist insbesondere eine logische Folge des Nebeneinanders von Welteinkommensprinzip, d.h. Besteuerung des gesamten Welteinkommens einer (unbeschränkt) steuerpflichtigen Person, und Quellenprinzip, d.h. Besteuerung der auf dem jeweiligen Staatsgebiet erzielten Einkünfte eines (beschränkt) Steuerpflichtigen. Zwei unbeschränkte Steuerpflichten (etwa wenn ein Steuerpflichtiger jeweils einen Wohnsitz im In- und Ausland hat)²⁷ können ebenfalls aufeinander treffen, ebenso wie zwei beschränkte Steuerpflichten (zwei Staaten betrachten bestimmte Einkünfte als auf ihrem Territorium erzeugt und besteuern diese bei derselben beschränkt steuerpflichtigen Person)²⁸.

Es wird im Schrifttum vorgetragen, dass Doppelbesteuerung theoretisch dann vermieden werden könne, wenn die Staaten einheitlich ausschließlich das Quellenprinzip oder das Welteinkommensprinzip geregelt hätten.²⁹ Diese Hypothese stößt an ihre Grenzen, wenn nicht der „klassische“ Fall eines Überschneidens von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht vorliegt, sondern wenn mehr als ein Staat die Quelle von bestimmten Einkünften eines (beschränkt oder unbeschränkt)

²⁴ So explizit *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 1.

²⁵ Z.B. *Kofler*, SWI 2006, 62 (64ff.).

²⁶ Tz. 3 a) OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA bezieht sich auf diese Konstellation. Die Möglichkeit einer solchen Konstellation wurde früher ebenso gesehen, vgl. *Prang*, Vertragspolitik, S. 19.

²⁷ So Tz. 3 b) OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

²⁸ So Tz. 3 c) OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

²⁹ Vgl. *Birk*, Steuerrecht, Rn. 1452; *Gmür*, Anrechnung in der Schweiz, S. 44; ebenso *Flick*, Finanzarchiv NF 21, 1961, S. 86 (90), der aus Sicht der Steuerpflichtigen auf die Einschränkung der Steuerpflicht abstellt, im Ergebnis aber zum gleichen Ergebnis kommt.

Steuerpflichtigen für sich beansprucht, so dass auch das Territorialitätsprinzip zu einer Doppelbesteuerung führen würde. Dies gilt ebenso, wenn ein Steuerpflichtiger in zwei Staaten einen Wohnsitz hält, er zwei Mal unbeschränkt steuerpflichtig ist und es entsprechend allein unter dem Welteinkommensprinzip zur Doppelbesteuerung kommt. Zudem ist die Besteuerung von Steuerinländern mit ihrem Welteinkommen weltweit in vielen Steuersystemen fest verankert, ebenso wie die Besteuerung von Steuerausländern mit den im Inland erzielten Einkünften, so dass eine einheitliche Regelung praktisch nicht denkbar ist. Mögen Effizienz und Gerechtigkeit des Welteinkommensprinzips bezweifelt werden³⁰, die Staaten beschränken sich nicht auf eine Besteuerung nach dem Quellenprinzip und werden dies in Zukunft nicht tun. Der Ursprung der Doppelbesteuerung liegt in der den Staaten zustehenden Souveränität, den Umfang der Steuerpflicht frei bestimmen zu können.³¹ Ein „Einheitssteuerrecht“ aller Staaten ist keine realistische Option.³²

Deutschland hat die subjektive Steuerpflicht, vergleichbar mit den Regelungen vieler anderer Staaten, folgendermaßen geregelt: In § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG findet sich die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht, die an den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt des Steuerpflichtigen anknüpft. Als Folge ist ein unbeschränkt Steuerpflichtiger mit seinem gesamten Welteinkommen im Inland steuerbar (sog. Welteinkommensprinzip oder Universalprinzip)³³, also auch mit dem Teil, welcher aufgrund einer anderen unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht der Besteuerung im Ausland unterliegt. In § 1 Abs. 4 EStG ist die beschränkte Steuerpflicht normiert. Natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland unterliegen nach § 1 Abs. 4 EStG (vorbehaltlich des Vorrangs von Sonderformen der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 und Abs. 3 bzw. § 1a EStG) mit den in § 49 EStG enumerativ aufgelisteten inländischen Einkünften der beschränkten Besteuerung (sog. Territorialprinzip oder Quellenprinzip)³⁴. Parallel zum einkommensteuerrechtlichen System kennt das deutsche Körperschaftsteuerrecht ebenfalls eine unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 KStG) für bestimmte, in § 1 Abs. 1 KStG genannte Rechtsformen mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland mit der Folge der Besteuerung sämtlicher in- und ausländischer Einkünfte im Inland (vgl. § 1 Abs. 2 KStG) sowie eine beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG), die sich lediglich auf inländische Einkünfte § 49 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG erstreckt.

³⁰ Vgl. *Vogel*, DStZ 1997, 269 (273).

³¹ So schon *Ebling*, DStR 1976, 231; *Prang*, Vertragspolitik, S. 18f. Ähnlich: EuGH, Urteil v. 14.11.2006, C-513/04 („Kerckhaert-Morres“), Slg. 2006, I-10967, Rn. 20.

³² Dies wurde schon früh erkannt, vgl. *Lippert*, Internationales Finanzrecht, S. 675 und *Siegrist*, Staatsverträge, S. 19. Die Schaffung eines Einheitssteuerrechts wird nicht ernsthaft erwogen.

³³ Vgl. z.B. *Ebling*, in: Blümich, EStG, § 1 Rn. 40.

³⁴ Dazu ausführlich *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 28.

III. Ausschaltung der Doppelbesteuerung

Unter dem Oberbegriff „Ausschaltung“ von Doppelbesteuerung werden verschiedene Begriffe zusammengefasst: Die Doppelbesteuerung kann von vornherein vermieden (*avoidance*), im Nachhinein gemildert (*alleviation*) oder ganz beseitigt (*elimination*) werden.³⁵ Es gibt verschiedene Blickwinkel, aus denen die Ausschaltung der Doppelbesteuerung betrachtet werden kann.

1. Betriebs- und volkswirtschaftliche Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Gesamtwirtschaftlich wird die Vermeidung der Doppelbesteuerung als anzustrebendes Ziel betrachtet.³⁶ Zu unterscheiden sind betriebswirtschaftliche und volkswirtschaftliche Begründungsansätze.

Betriebswirtschaftlich (aus Sicht der betroffenen Investoren) führt die Doppelbesteuerung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts zu einer höheren Belastung einer bestimmten Investition als in einem vergleichbaren rein inländischen Sachverhalt.³⁷ So wird eine grenzüberschreitende Investition zusätzlich zur Besteuerung im Inland mit ausländischen Steuern belastet, so dass das betriebswirtschaftliche Endergebnis verringert wird und die Investition unwirtschaftlich sein könnte.

Betrachtet man die Doppelbesteuerung aus einer volkswirtschaftlichen Perspektive (aus Sicht der betroffenen Staaten), so fällt auf, dass Doppelbesteuerung zur Behinderung des internationalen Leistungsaustausches führt, welcher grundsätzlich für alle Beteiligten, insbesondere für exportorientierte Staaten, nachteilhaft ist.³⁸

Im Ergebnis könnten diese betriebs- und volkswirtschaftlichen Nachteile der Doppelbesteuerung die finanzwirtschaftlichen Vorteile übersteigen.³⁹

2. Insbesondere: Finanzwirtschaftlicher Ansatz zu den Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Finanzwirtschaftlich muss aus Sicht der beteiligten Staaten berücksichtigt werden, dass die Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu Ausfällen bei den Einnahmen der Staaten führen.⁴⁰ Lange Zeit herrschte im finanzwissenschaftlichen Schrifttum die Ansicht vor, dass von den Methoden zur Vermeidung von Doppelbe-

³⁵ Vgl. schon *Flick*, Finanzarchiv NF 21, 1961, S. 86 (90).

³⁶ Vgl. so schon *Prang*, Vertragspolitik, S. 21.

³⁷ So *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 4.

³⁸ Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 4f.; auch schon *Prang*, Vertragspolitik, S. 21.

³⁹ So auch schon *Prang*, Vertragspolitik, S. 21.

⁴⁰ So schon *Bachem*, Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Ertragsteuern, S. 29f.

steuerung das Anrechnungsverfahren vorzuziehen sei, was sich insbesondere wegen der Komplexität und Kostspieligkeit der Anrechnungsmethode zugunsten der Freistellungsmethode verändert haben soll.⁴¹ Gerade durch die Verwendung der Anrechnungsmethode macht sich ein Staat in Bezug auf die Höhe der eigenen Einnahmen von der Höhe der Steuern des anderen Staates abhängig, denn er nimmt jeweils nur die Differenz zur inländischen Steuer ein. Der inländische Steueranspruch ist abhängig von der Höhe der ausländischen Steuer und kann den gesamten inländischen Steuerbetrag ausmachen, wenn die ausländische Steuerlast gleich hoch oder höher ist als die inländische Steuer. Andererseits mindert der Staat, der nicht die Anrechnungs-, sondern die Freistellungsmethode verwendet, seine Staatseinnahmen potentiell ebenfalls, weil er darauf „verzichtet“, bestimmte Einkünfte zu besteuern.

3. Rechtswissenschaftliche Grundfragestellungen der Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Ausschaltung der Doppelbesteuerung findet ihren Ansatz in der rechtswissenschaftlichen Diskussion bei der Frage nach der Verantwortlichkeit von Ansässigkeits- bzw. Wohnsitzstaat oder Tätigkeits- bzw. Quellenstaat für die Doppelbesteuerung und einer rechtlichen Verpflichtung aus Völkerrecht, Europarecht oder nationalem Recht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung. Aus der Lösung dieser Vorfrage können Schlussfolgerungen für die Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung gezogen werden, wobei sich die vorliegende Arbeit insbesondere mit der Anrechnungsmethode beschäftigen wird.

a. (Keine) völkerrechtliche Pflicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Doppelbesteuerung entsteht per definitionem beim Aufeinandertreffen zweier Rechtsordnungen. Erst die zusätzliche Besteuerung in einem zweiten Staat, sei es im Quellenstaat oder im Ansässigkeitsstaat oder aufgrund anderer Konstellationen⁴², führt zur Doppelbesteuerung. Oft schon sind im Schrifttum die Staaten, die über ihr Territorium hinaus eine unbeschränkte Steuerpflicht auf das Welteinkommen geltend haben, als Verursacher der Doppelbesteuerung bezeichnet worden. Sie müssten

⁴¹ So *JBecker/Fuest*, WD 2011, 401 (405). Welcher Methode aus finanzwissenschaftlicher Sicht der Vorrang zu gewähren ist, soll in dieser Arbeit mit juristischem Schwerpunkt nicht vertieft erörtert werden.

⁴² So z.B. im Fall „Block“, bei dem Spanien eine in Spanien angelegte Kapitalforderung eines in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Erblassers durch Erbschaft eines in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Erben doppelt besteuert hat, vgl. EuGH, Urteil v. 12.2.2009, C-67/08 („Block“), Slg. 2009, I-883, Rn. 28.

primär die Vermeidung der Doppelbesteuerung betreiben.⁴³ Dennoch soll der Ansässigkeitsstaat völkerrechtlich nicht verpflichtet sein, die ausländische Steuer zu berücksichtigen,⁴⁴ auch wenn eine Verpflichtung zweckmäßig erscheinen könnte.⁴⁵ In der deutschen Finanzgerichtsbarkeit wurde eine Pflicht der Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schon früh von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abgelehnt⁴⁶, was immer wieder bestätigt wurde⁴⁷. Der BFH billigte die Doppelbesteuerung als Konsequenz der parallelen Ausübung der Besteuerungsrechte der Staaten.⁴⁸ Dies überzeugt. Es besteht kein entsprechender allgemeiner Rechtsgrundsatz zur Vermeidung von Doppelbesteuerung insgesamt, denn viele nationale Steuersysteme ermöglichen Doppelbesteuerung bzw. regeln diese und ihre Vermeidung ganz selbstverständlich als Teil ihrer Rechtsordnung. Es existiert zudem kein Völkergewohnheitsrecht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, z.B. durch Abschluss von DBA. Dies zeigt sich vor allem daran, dass es ein weltweites Netz von DBA geben mag, doch haben in keinem Fall alle oder nur die überwiegende Mehrheit von Staaten DBA miteinander abgeschlossen. Nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts, die gemäß Art. 25 Satz 2 GG den Gesetzen vorgehen und unmittelbar zu Rechten und Pflichten für die Bundesbürger führen, ist ein Besteuerungsrecht des Inlands für ausländische Sachverhalte anerkannt, wenn eine hinreichend enge Anknüpfung an das Inland besteht, ein sog. *genuine link*.⁴⁹ Diese Möglichkeit zur Besteuerung führt jedoch in keinem Fall zu einer entsprechenden Pflicht, weder im Hinblick auf eine entsprechende Besteuerung noch zur Vermeidung von daraufhin entstehender Doppelbesteuerung. Das völkerrechtliche Prinzip der Souveränität der Staaten rechtfertigt vielmehr die sich überschneidenden Steuersysteme und damit die Doppelbesteuerung. Im Ergebnis besteht – weder für den Ansässigkeitsstaat noch den Quellenstaat – eine völkerrechtliche Pflicht zur Vermeidung von Doppel-

⁴³ Die Verantwortung zur Vermeidung von Doppelbesteuerung wird grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat auferlegt, vgl. EuGH, Urteil v. 14.2.1995, C-279/93 („Schumacker“), Slg. 1995, I-225, Rn. 32 mit Bezug auf das „internationale Steuerrecht“ und die OECD. In der Literatur sind Anhänger dieser Ansicht bspw. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 7; *Schaumburg*, StuW 2000, 369 (375); *Schönfeld*, StuW 2006, 79 (80f.).

⁴⁴ So schon *EBecker*, Grundlagen der Einkommensteuer, S. 147; *Bühler*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, S. 167; *Ebling*, DStR 1976, 231; *Flick*, Problematik des § 34c EStG, S. 8; *Rädler*, StuW 1960, 728 (736); *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem, S. 239 und S. 609; *Widmer*, RIW/AWD 1976, 566 (567). Die Auffassung findet im Schrifttum heute überwiegende Zustimmung, vgl. *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, Rn. D 1; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 2.6; *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Einl. Rn. 11ff. m.w.N.

⁴⁵ Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 10; *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 4 („sachgerecht“); *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Einl. Rn. 24ff.

⁴⁶ BFH, Urteil v. 14.2.1975, VI R 210/72, BStBl II 1975, 497 (498).

⁴⁷ Z.B. FG Düsseldorf, Urteil v. 7.12.2010, 13 K 1214/06 E, EFG 2011, 878, Rn. 42 m.w.N.

⁴⁸ BFH, Urteil v. 14.2.1975, VI R 210/72, BStBl II 1975, 497 (498). Das erste Mal wurde dies durch den BFH für das Jahr 1958 geäußert, vgl. BFH, Urteil v. 16.8.1963, VI 96/62 U, BStBl III 1963, 486 (487f.). Diese Rechtsprechung wurde mehrfach bestätigt, z.B. BFH, Urteil v. 24.6.2009, X R 57/06, BStBl II 2009, 1000.

⁴⁹ Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 28; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn. 18.

besteuerung, erst recht nicht gegenüber den Steuerpflichtigen. Nur wenn ein DBA abgeschlossen wurde, ist wegen des Grundsatzes „pacta sunt servanda“ für den Ansässigkeitsstaat, der mit dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht teilt, die Vermeidung der Doppelbesteuerung eine unmittelbare Pflicht.⁵⁰ Eine Pflicht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung kann sich also aus dem einschlägigen DBA ergeben, eine allgemeine Pflicht ergibt sich aus dem Völkerrecht jedoch nicht.

b. Europarechtskonforme Ausübung der nationalen Besteuerungsbefugnisse

Die Vermeidung von Doppelbesteuerung könnte europarechtlich geboten sein. Nach der Rechtsprechung des EuGH sind Nachteile, die sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten ergeben können, keine nach EU-Recht verbotenen Beschränkungen, sofern eine solche Ausübung nicht diskriminierend ist – obwohl sie potentiell zu Doppelbesteuerung führt.⁵¹ Internationale Doppelbesteuerung könnte danach grundsätzlich hinzunehmen sein. Es ist zu prüfen, ob diese Rechtsprechung, die zu Sachverhalten von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung erging, auf die juristische Doppelbesteuerung übertragbar ist.⁵² Im Schrifttum wird schon lange und bislang ohne Ergebnis darüber diskutiert, ob oder in welcher Form ein europarechtliches Verbot der Doppelbesteuerung besteht.⁵³ Die herrschende Meinung lehnt eine entsprechende Pflicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ab.⁵⁴ Dazu lässt sich Folgendes ausführen.

Abgesehen von der Mutter-/Tochterrichtlinie⁵⁵, der Zinsrichtlinie⁵⁶ und der EG-Schiedskonvention vom 23.7.1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Fall von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen⁵⁷, die alle auf die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zielen, wurden bislang im europäischen Primär- oder Sekundärrecht keine Maßnahmen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung getroffen. Eine Kompetenz der EU zum Erlass solcher Maßnahmen besteht nicht. Dem Unionsrecht, insbesondere den Grundfrei-

⁵⁰ Vgl. *Schön*, in: GS Knobbe-Keuk, S. 743 (773).

⁵¹ EuGH, Urteil v. 14.11.2006, C-513/04 („Kerckhaert-Morres“), Slg. 2006, I-10967, Rn. 19f.; EuGH, Urteil v. 16.7.2009, C-128/08 („Damseaux“), Slg. 2009, I-6823, Rn. 27; EuGH, Urteil v. 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 („Haribo und Salinen“), Slg. 2011, I-305.

⁵² So auch *Kühlbacher*, ÖStZ 2009, 496 (500) zum EuGH-Fall „Damseaux“.

⁵³ So schon vor über 50 Jahren: *Rädler*, StuW 1960, 728 (730). Diese Aussage findet heute immer noch Unterstützung, z.B. *Schönfeld*, StuW 2006, 79.

⁵⁴ Vgl. EuGH, Urteil v. 12.2.2009, C-67/08 („Block“), Slg. 2009, I-883, Rn. 31 und die herrschende Ansicht in der Literatur, z.B. *Hey*, StuW 2004, 193 (202); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 14.5.

⁵⁵ Richtlinie 90/435/EWG des Rates v. 23.7.1990.

⁵⁶ Richtlinie 2003/48/EWG des Rates v. 3.6.2003.

⁵⁷ Die EG-Schiedskonvention wurde veröffentlicht in BGBl II 93, 1309, ihre Änderung in BGBl II 99, 1082.

heiten, sind in Bezug auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung keine allgemeinen Kriterien für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten zu entnehmen.⁵⁸ Die Harmonisierung der Steuersysteme im Bereich der direkten Steuern, die besonders zur Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung beitragen würde, wurde von der EU mit der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) im Bereich der Körperschaftsteuer als Ziel definiert, aber von vielen Mitgliedsstaaten abgelehnt. Grund dafür ist die Souveränität der Mitgliedstaaten. Anders als die Harmonisierung der indirekten Steuern, die in Art. 113 AEUV ihre Rechtsgrundlage findet, ist eine solche Rechtsangleichung für die direkten Steuern gemäß Art. 114 Abs. 2 AEUV gerade nicht vorgesehen.⁵⁹ Ein Mitgliedstaat ist nicht verpflichtet, sein Ertragsteuersystem an das anderer Mitgliedstaaten anzupassen, um Doppelbesteuerung zu verhindern.⁶⁰ Es besteht danach keine unmittelbare Pflicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Eine (mittelbare) Pflicht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung könnte sich aus der Pflicht der Mitgliedstaaten zur loyalen Zusammenarbeit aus Art. 4 Abs. 3 EUV ergeben. Nach Art. 4 Abs. 3 UAbs. 2 EUV müssen die Mitgliedstaaten alle geeigneten Maßnahmen zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus dem europarechtlichen Primärrecht ergeben, ergreifen und nach Art. 4 Abs. 3 UAbs. 3 EUV müssen die Mitgliedstaaten die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgaben unterstützen und alle Maßnahmen unterlassen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten. Die Pflicht zur Loyalität aus Art. 4 Abs. 3 EUV bezieht sich z.B. auf die Schaffung eines Binnenmarktes, der gemäß Art. 26 Abs. 2 AEUV als „Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der [EU-]Verträge gewährleistet ist“, definiert wird. Auch ohne eine explizite Regelung stellt die Vermeidung von Doppelbesteuerung aus Sicht der EU ein Ziel dar, welches von den Mitgliedstaaten aktiv verfolgt werden sollte.⁶¹ In jedem Fall müssen die Mitgliedstaaten ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben,⁶² insbesondere sind die Grundfreiheiten zu beachten.

⁵⁸ Ähnlich: EuGH, Urteil v. 12.2.2009, C-67/08 („Block“), Slg. 2009, I-883, Rn. 30 in einem Fall betreffend die Doppelbesteuerung durch Erbschaftsteuer.

⁵⁹ Eine solche Rechtsangleichung müsste wohl auf die allgemeinen Vorschriften zur Rechtsangleichung im Binnenmarkt (Art. 114, 116 AEUV) gestützt werden, vgl. Khan, in: Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 113 Rn. 5; wobei Art. 114 Abs. 1 AEUV nach Art. 114 Abs. 2 AEUV auf Steuern grundsätzlich nicht anwendbar ist.

⁶⁰ EuGH, Urteil v. 12.2.2009, C-67/08 („Block“), Slg. 2009, I-883, Rn. 31; ebenso EuGH, Urteil v. 6.12.2007, C-298/05 („Columbus Container Services“), Slg. 2007, I-10451, Rn. 51.

⁶¹ So EU-Kommission v. 11.11.2011 zur „Doppelbesteuerung im Binnenmarkt“, KOM 2011 (712) endgültig, S. 3f., zu finden im Internet unter [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/com\(2011\)712_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/com(2011)712_de.pdf), recherchiert am 13.1.2012.

⁶² Dies ist ständige Rechtsprechung des EuGH, z.B. EuGH, Urteil v. 4.10.1991, C-246/89 („Kommission / Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland“), Slg. 1991, I-4585, Rn. 15.

Ogleich sich für die Mitgliedstaaten eine allgemeine Pflicht zur Schaffung eines einheitlichen Binnenmarkts ohne (steuerliche) Grenzen und damit zur Vermeidung von Doppelbesteuerung ergibt, bleibt fraglich, ob sich hieraus im Falle der Nichterfüllung der Pflicht rechtliche Konsequenzen ergeben. Dies kann bezweifelt werden, da sich die Pflicht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung nicht auf die Mitgliedstaaten in einer bestimmten Rolle (Ansässigkeits- oder Quellenstaat) bezieht und so eine gerichtliche Entscheidung einer EU-widrigen Maßnahme im Rahmen der Vermeidung der Doppelbesteuerung gar nicht möglich ist.⁶³ Das Einklagen einer speziellen Maßnahme zur Vermeidung von Doppelbesteuerung dürfte schon wegen des weiten Ermessensspielraums der nationalen Gesetzgeber bei der Verfolgung genereller EU-Ziele, wie etwa dem Binnenmarkt gemäß Art. 26 AEUV, nicht möglich sein. Auch die Feststellung, dass eine bestimmte getroffene Maßnahme zur Doppelbesteuerung führt, diese möglich macht oder nicht verhindert, dürfte nicht konkret genug sein, um zu einem gerichtlichen Erfolg vor dem EuGH oder einem nationalen Gericht zu führen. Die den Mitgliedstaaten gegenüber bestehende Pflicht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung entfaltet schließlich keine unmittelbare Wirkung für das einzelne betroffene Rechtssubjekt. Dies ergibt sich daraus, dass die Pflicht der Staaten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung nicht zu einem Anspruch des einzelnen EU-Bürgers bzw. eines entsprechend betroffenen Unternehmens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung führt. Die an die Staaten gerichtete Verpflichtung führt nicht zu einem Anspruch des einzelnen und damit nicht zum Bestehen eines subjektiven Rechts, welches vor Gericht geltend gemacht werden kann.

An dieser Stelle lohnt ein Blick in das frühere europäische Primärrecht. Die Mitgliedstaaten waren bis zum Inkrafttreten des AEUV in Art. 293 Var. 2 EGV⁶⁴ explizit zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der damaligen EG und heutigen EU aufgerufen. Ob aus dieser Norm eine tatsächliche Pflicht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, z.B. durch den Abschluss von DBA im Bereich der direkten Steuern, folgte, bleibt eine an dieser Stelle nicht zu klärende Auslegungsfrage. Die Bürger der Mitgliedstaaten konnten aus Art. 293 Var. 2 EGV jedenfalls keinen individuellen Anspruch auf Vermeidung von Doppelbesteuerung herleiten.⁶⁵ Art. 293 EGV wurde ohne Nennung von Gründen nicht in den AEUV aufgenommen. Die Norm entfaltet heute keine Wirkung mehr. Die auf ihr basierenden Überlegungen betreffend (k)einen individuellen Anspruch zur Vermeidung von Doppelbesteuerung sind jedoch noch immer zutreffend.

Dem Europarecht ist keine unmittelbare Pflicht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zu entnehmen. Es ist jedoch – selbst ohne eine entsprechende explizite Pflicht zur Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung oder ein Verbot dersel-

⁶³ So auch *Nieminen*, Bulletin for International Taxation 2010, 330 (331f.).

⁶⁴ Art. 293 Var. 2 EG lautete: „Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen: (...) die Beseitigung der Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft (...)“.

⁶⁵ EuGH, Urteil v. 12.5.1998, C-336/96 („Gilly“), Slg. 1998, I-2793, Rn.16; FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 6.6.2002, 4 K 2643/00 zu einem grenzüberschreitenden Fall von Erbschaftsteuer mit Verweis auf das EuGH-Urteil „Gilly“.

ben – die allgemeine Pflicht zur loyalen Zusammenarbeit von Mitgliedstaaten und Union bei der Erreichung der unionalen Ziele aus Art. 4 Abs. 3 EUV zu berücksichtigen, die aber keine unmittelbare Wirkung entfaltet. Selbstverständlich müssen dennoch die auf dem Gebiet der Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffenen Maßnahmen von den Mitgliederstaaten der EU stets im Einklang mit dem Unionsrecht, vor allem ohne Verstoß gegen die europäischen Grundfreiheiten, getroffen werden.

c. Einwirkungen des Grundgesetzes auf grenzüberschreitende Sachverhalte

Neben den eben diskutierten völker- und europarechtlichen Regelungen wirkt die nationale Rechtsordnung, aus deutscher Sicht insbesondere das Grundgesetz, auf grenzüberschreitende Sachverhalte ein. Die Doppelbesteuerung eines Sachverhaltes im In- und Ausland könnte gegen verschiedene Grundrechte verstoßen. Im Schrifttum wurden verfassungsrechtliche Zweifel bzgl. der Anrechnungsmethode erhoben, welche aber aufgrund der langen Tradition der Staaten dennoch keine Rolle spielen sollen.⁶⁶ Dieses Argument überzeugt so nicht. Tatsächlich ist es wie folgt: Einerseits kommt die Verletzung von Freiheitsgrundrechte in Betracht (insbesondere Art. 12, Art. 14, Art. 2 Abs. 1 GG), andererseits könnte ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG vorliegen. Insbesondere letzterer soll hier geprüft werden.⁶⁷ Art. 3 Abs. 1 GG verlangt die Gleichbehandlung von (wesentlich) Gleichem und die Ungleichbehandlung von (wesentlich) Ungleichen. Im Steuerrecht leitet das Bundesverfassungsgericht hieraus den Grundsatz der Steuergerechtigkeit ab, konkretisiert durch den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, sowie das Nettoprinzip, wonach die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit nur am disponiblen Einkommen des Steuerpflichtigen anknüpfen darf.⁶⁸

Zunächst sind die Vergleichsgruppen beschränkt Steuerpflichtige einerseits und unbeschränkt Steuerpflichtige andererseits zu prüfen. Unbeschränkt Steuerpflichtige werden mit ihrem gesamten Welteinkommen besteuert, wohin beschränkt Steuerpflichtige schon wegen des *genuine link* nur mit ihren inländischen Einkünften besteuert werden dürfen. Diese wesentlichen Unterschiede zwischen den beiden Gruppen rechtfertigen unterschiedliche steuerrechtliche Regelungen. Es fehlt für diese Vergleichsgruppe an der der unzulässigen Ungleichbehandlung. Dies hat auch der

⁶⁶ Vgl. *Galea*, in: Trends in Methods, S. 411 (424).

⁶⁷ Weitere verfassungsrechtliche Einzelfragestellungen finden sich im Rahmen der Aufarbeitung des § 34c EStG im nationalen Teil ab S. 153.

⁶⁸ Z.B. BVerfG, Urteil v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 Rn. 44.

BFH schon früh so entschieden.⁶⁹ Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt danach nicht vor.

Im Schrifttum wird argumentiert, dass der deutsche Staat grenzüberschreitende Sachverhalte benachteiligen und gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen würde, wenn er nicht berücksichtigen würde, wenn ausländischen Einkünfte schon mit ausländischen Steuern belastet sind.⁷⁰ Danach dürfte ein Ansässigkeitsstaat – unabhängig davon, ob er die Ursache für die Doppelbesteuerung gesetzt hat – nicht außer Acht lassen, dass die Einkünfte des unbeschränkt Steuerpflichtigen bereits im Ausland besteuert wurden. Die zugrunde liegende Vergleichsgruppe – unbeschränkt Steuerpflichtige mit inländischen Einkünften ohne weitere Einkunftsquelle im Ausland und unbeschränkt Steuerpflichtige mit (insgesamt gleich hohen) inländischen und ausländischen Einkünften – mag ungleich behandelt werden, indem die letztgenannte Gruppe mit einem Teil ihrer Einkünfte, nämlich den ausländischen Einkünften, die schon im Ausland besteuert wurden, doppelt besteuert wird. Doch überzeugt dieses Argument nicht, wenn man es im Lichte der vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Prinzipien der Steuergerechtigkeit und Leistungsfähigkeit betrachtet. Unbeschränkt Steuerpflichtige sollen anhand ihrer gesamten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden. Diese bezieht sich auf das gesamte Einkommen eines Steuerpflichtigen und umfasst gerade auch die ausländischen Einkünfte. Die beiden Vergleichsgruppen von Steuerpflichtigen mit und ohne ausländische Einkünfte werden unter Verwirklichung des Welteinkommensprinzips konsequent gleich behandelt, wenn ihr gesamtes Einkommen besteuert wird – unabhängig davon, ob die zugrunde liegenden Einkünfte als in- oder ausländisch zu qualifizieren sind. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt hier ebenfalls nicht vor.

d. Jedoch: Anforderungen an die Staaten im Rahmen der Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Selbst wenn die Staaten grundsätzlich keine konkrete Pflicht trifft, die internationale Doppelbesteuerung zu verhindern, liegt es auf der Hand, dass die Doppelbesteuerung ein und desselben wirtschaftlichen Ergebnisses vermieden werden sollte und ein grenzüberschreitender Sachverhalt entsprechend nur einmal besteuert werden sollte.⁷¹ Substantiell treffen an dieser Stelle der Bedarf der Staaten, die sich durch die Steuereinnahmen finanzieren, und die Bedürfnisse der Steuerpflichtigen nach angemessener Besteuerung ihres wirtschaftlichen Ergebnisses aufeinander. Die not-

⁶⁹ Das erste Mal wurde dies durch den BFH für das Jahr 1958 geäußert, vgl. BFH, Urteil v. 16.8.1963, VI 96/62 U, BStBl III 1963, 486 (487f.).

⁷⁰ So schon früh: *Flick*, Problematik des § 34c EStG, S. 10; ebenso für die heutige Zeit: *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 23; *Geurts*, in: *Frotscher*, EStG, § 34c Rn. 1b.

⁷¹ Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 1 Rn. 93 und Rn. 96, der dies explizit als Grundsatz der Einmalbesteuerung bezeichnet.

wendigen Besteuerungsmaßnahmen der Staaten dürfen aus der Perspektive der Steuerpflichtigen den internationalen Wirtschaftsverkehr nicht behindern. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist aus verschiedenen Gründen gesamtwirtschaftlich sinnvoll, wenngleich es nachvollziehbar ist, dass die Staaten bei dieser Vermeidung ihre eigenen Besteuerungsansprüche möglichst weitreichend wahren wollen. Es ist darauf hinzuweisen, dass eine einvernehmliche Lösung der beteiligten Staaten, z.B. die Aufteilung von Steuerquellen zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, angestrebt werden könnte.⁷² Dazu könnte der Ansässigkeitsstaat konkret zur Methode der Steueranrechnung als minimale Maßnahme zur Vermeidung von Doppelbesteuerung verpflichtet werden.⁷³ Diese eher wirtschaftlichen und steuerpolitischen Überlegungen münden in dem Befund, dass der Ansässigkeitsstaat in einer guten Position ist, um internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden. Der Quellenstaat hat jedoch ebenfalls die Möglichkeit dazu.

Zudem muss jeder Staat, wenn er Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung trifft, bestimmte rechtliche Anforderungen erfüllen. Aus deutscher Sicht gilt im Rahmen der Eingriffsverwaltung des Steuerrechts das in Art. 20 Abs. 3 GG verankerte rechtsstaatliche Prinzip des Gesetzesvorrangs, nach dem eine staatliche Maßnahme nicht mit höherrangigem Recht kollidieren darf.⁷⁴ Ein deutsches Steuergesetz darf danach nicht gegen im Rang über einem Bundesgesetz stehendes Recht verstoßen, also insbesondere nicht gegen das Grundgesetz (welches Geltungsvorrang hat) oder eine unionsrechtliche Regelung (welche Anwendungsvorrang hat). Zur Klarstellung: Es besteht keine völkerrechtliche Pflicht zur Vermeidung juristischer Doppelbesteuerung durch einen konkreten Staat, weder in seiner Funktion als Ansässigkeits- noch als Quellen- bzw. Tätigkeitsstaat. Eine solche Pflicht entsteht lediglich beim Abschluss eines DBA für die Vertragsparteien im Rahmen der im DBA geregelten Sachverhalte. Im rechtlichen Rahmen dieses DBA sind die Staaten dann zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichtet, entweder teilen sie die Besteuerungsansprüche auf oder der Ansässigkeitsstaat wird als vorrangiger Adressat des einschlägigen Methodenartikels zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichtet. Dabei kommt er dieser Pflicht ausreichend nach, wenn er (irgendeine) Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (in der Regel Anrechnungs- oder Freistellungsmethode) anwendet. Die Methode bzw. Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung muss in europarechtlicher Hinsicht derart ausgestaltet sein, dass sie nicht allgemein diskriminierend ist (insbesondere Art. 18 ff. AEUV) oder gegen andere europarechtliche Vorschriften (v.a. die Grundfreiheiten, speziell Art. 63 Abs. 1 AEUV) verstößt. Es muss bei der Ausgestaltung der Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zudem das national höherrangige Recht beachtet

⁷² Vgl. *Schön*, EWS 2000, 281 (290), der darin eine Pflicht sieht, die aus der Freiheit der Mitgliedstaaten bei der Aufteilung der Besteuerungsrechte (in der Entscheidung des EuGH „Gilly“) folgt; ebenso schon *Flick*, Problematik des § 34c EStG, S. 9f.

⁷³ So etwa *Schönfeld*, *StuW* 2006, 79 (81); dies wird nach einer Auffassung indirekt aus der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit herleitet, vgl. *Dautzenberg*, *DB* 1994, 1542 (1545).

⁷⁴ Vgl. z.B. *Herzog/Grzeszick*, in: *Maunz-Düring*, GG, Art. 20 Rn. 72.

werden. In Deutschland meint dies bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wege entsprechender (Bundes)Gesetze vor allem das Grundgesetz, insbesondere den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG. Die eben genannten Anforderungen gelten selbstverständlich auch dann, wenn der Staat nicht völkervertragsrechtlich verpflichtet ist, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, dies aber aus anderen, z.B. steuerpolitischen Gründen dennoch tut.

IV. *Möglichkeiten und Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*

Es sollen im folgenden Abschnitt die verschiedenen Möglichkeiten und Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erläutert werden.

1. Möglichkeiten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

Aus Sicht eines Staates gibt es verschiedene normative Möglichkeiten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung: den Erlass eines unilateralen Gesetzes oder den Abschluss eines völkerrechtlichen Vertrages mit einem oder mehreren anderen Staaten, womit insbesondere die bereits genannten DBA gemeint sind.

a. Unilaterale Möglichkeiten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

Die meisten Staaten haben in ihren nationalen Gesetzen Regelungen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung erlassen. Im internationalen Vergleich wurde am häufigsten die Anrechnungsmethode als unilaterale Maßnahme zur Vermeidung von Doppelbesteuerung geregelt.⁷⁵

Das deutsche Einkommensteuergesetz befasst sich insbesondere in § 34c EStG mit der Steuerermäßigung für ausländische Einkünfte.⁷⁶ Gemäß der Zentralnorm § 34c Abs. 1 EStG ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt, anzurechnen. Kurz: Die im Ausland erhobene Steuer wird auf die inländische Steuer angerechnet. Statt der Anrechnung können die ausländischen Steuern auf Antrag gemäß § 34c Abs. 2 EStG

⁷⁵ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 33f.

⁷⁶ § 34d EStG, der definiert, was ausländischen Einkünfte im Sinne des § 34c EStG sind, gehört ebenfalls zu diesem Abschnitt des EStG, der sich mit der Steuerermäßigung speziell ausländischer Einkünfte befasst.

alternativ bei der Ermittlung der Einkünfte als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfallen, die nicht steuerfrei sind.

b. Bilaterale Möglichkeiten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

Die praktisch wirksamste Möglichkeit zur Beseitigung der Doppelbesteuerung besteht in der Vereinbarung bilateraler Staatsverträge.⁷⁷ Vor Anwendung eines DBA ist stets zu prüfen, ob ein Steueranspruch der Vertragsstaaten nach inländischem Recht überhaupt besteht. Ein DBA teilt lediglich einen aufgrund nationalen Rechts bestehenden Steueranspruch zwischen den Vertragsparteien auf.

In Deutschland gilt bei Eingreifen eines der über 90⁷⁸ DBA: Nach § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG kommen die Anrechnungs- bzw. Abzugsmethode gemäß § 34c Abs. 1 bis Abs. 9 EStG nicht zur Anwendung, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein DBA besteht. Das jeweilige DBA kann im Methodenartikel die Anrechnungsmethode (*credit method*) regeln⁷⁹ oder – wie in den meisten Fällen⁸⁰ – die Freistellungsmethode (*exemption method*) anordnen.⁸¹ Für den Fall, dass die Anrechnungsmethode vereinbart wird, kommt § 34c EStG unter der Maßgabe der § 34c Abs. 6 Satz 2 bis 6 EStG zur Anwendung, d.h. die Detailregelungen der Anrechnung richten sich dann nach nationalem Recht.

Vorlagen für DBA liefern die Musterabkommen, die von der OECD⁸² und den UN⁸³ veröffentlicht werden. Beide Muster waren und sind Richtlinien für bilaterale DBA zwischen zwei Staaten.⁸⁴ Dabei unterscheiden sich die beiden Mustertexte vor allem in ihren Zielgruppen unter den Staaten. Die OECD, die sich insbesondere dem Austausch der an ihr beteiligten Staaten über wirtschaftliche Fragen, der optimalen Entwicklung der Weltwirtschaft und der finanziellen Stabilität der an ihr beteiligten Staaten verschrieben hat und damit auch einen Beitrag zur Lösung der steuerrechtlichen Probleme mit wirtschaftlichen Auswirkungen für die an ihr beteiligten Staaten leisten will, berücksichtigt hauptsächlich die Interessen der (an der OECD beteilig-

⁷⁷ Dies wurde schon in der Vergangenheit festgestellt: vgl. *Siegrist*, Staatsverträge, S. 20; *Flick*, Finanzarchiv NF 21, 1961, 86 (90); *Internationale Handelskammer*, Internationale Doppelbesteuerung, S. 10.

⁷⁸ Eine detaillierte Liste ist zu finden auf den Internetseiten des BMF unter http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2014-02-22-stand-dba-1-januar-2014.pdf?__blob=publicationFile&v=1, recherchiert am 29.3.2014.

⁷⁹ Im dem DBA wird die Anrechnungsmethode in diesem Fall nur als Methode eingeführt. Für die Einzelheiten wird auf die Anwendung der inländischen Vorschrift, also in Deutschland § 34c EStG, verwiesen. Für Details, siehe nationaler Teil ab S. 153.

⁸⁰ Vgl. *Lüdicke*, DBA-Politik, S. 63.

⁸¹ Die Methoden werden einander im Verlauf dieser Arbeit gegenüber gestellt, siehe ab S. 22.

⁸² Die derzeit geltende Fassung des OECD-MA wurde 2010 aktualisiert.

⁸³ Die derzeit geltende Fassung des UN-MA wurde zuletzt 2001 aktualisiert.

⁸⁴ So schon *Mennel*, RIW/AWD 1977, 470 (471), Fn. 5.

ten 34) Industriestaaten.⁸⁵ Die UN als Nichtregierungsorganisation mit 193 Mitgliedstaaten, die als eigenständiges Völkerrechtssubjekt gemäß der Präambel ihrer Charter den wirtschaftlichen Fortschritt aller Völker fördern will, bezieht die Interessen der Entwicklungsländer und sich entwickelnden Schwellenländer als Vertragspartner eines DBA ein, welche grundsätzlich anders gelagert sind als die der industriell entwickelten Staaten.⁸⁶ Die unterschiedlichen Interessenlagen haben Auswirkungen auf die vorzugswürdige Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in den jeweiligen DBA: So spielt bei den Entwicklungsländern vor allem eine Rolle, dass die Anrechnungsmethode eine Steuervergünstigung für eine ausländische Investition aufhebt, weil sie die Steuer auf den Gewinn aus einer solchen Investition im Ansässigkeitsstaat auf das Inlandsniveau anhebt.⁸⁷ Je größer der Steuervorteil, den ein Entwicklungsland auf bestimmte Investitionen zulässt, desto größer ist der „Rest“ der Besteuerung im Wohnsitzstaat, in der Regel in einem Industriestaat. Dieser Steuervorteil kann durch die Anrechnung fiktiver Steuern (*tax sparing method* oder *matching credit*)⁸⁸ in Höhe des erteilten Steuernachlasses gesichert werden.⁸⁹ Alternativ ist für die Entwicklungsländer die Verwendung der Freistellungsmethode von Vorteil, allerdings vom industriell entwickelten Vertragspartner regelmäßig nicht gewollt, da die Missbrauchsgefahr der Regelung durch Steuerpflichtige und Entwicklungsstaaten groß ist und das Steuerniveau insgesamt auf Null reduziert werden könnte. Die fiktive Anrechnung wurde in mehr als der Hälfte der deutschen DBA vereinbart.⁹⁰ Sie wurde jedoch wegen des beschriebenen Missbrauchspotentials in der letzten Zeit tendenziell weniger vereinbart und läuft in älteren DBA teilweise aus. Bei Anwendung des deutschen Gesetzes (§ 34c Abs. 1 EStG) ohne entsprechende Regelung in einem DBA ist die fiktive Anrechnung nicht möglich, da die ausländische Steuer nach ausländischem Recht festgesetzt und tatsächlich gezahlt worden sein muss. Die unilaterale Regelung zur Anrechnung und die bilaterale Vereinbarung unterscheiden sich an dieser Stelle.

Seit 2013 gibt es mit der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA vom 22.8.2013 ein speziell deutsches „Muster-DBA“, in welchem zwar neben der Freistellungsmethode als Regelmethode die Anrechnung ausländischer Steuern auf bestimmte, besonders bezeichnete Einkunftsarten vorgesehen ist, nicht jedoch die fiktive Anrechnung. Das deutsche Musterabkommen, welches in Form eines BMF-

⁸⁵ Vgl. die Selbstdarstellung der OECD im Internet, zu finden unter <http://www.oecd.org/berlin/dieoecd/geschichte.htm> (recherchiert am 11.7.2014).

⁸⁶ Dies gilt heutzutage ebenso wie früher, dazu ausführlich *Heining*, in: IfStRA, Doppelbesteuerung und Internationale Vertragsgestaltung, S. 28ff.

⁸⁷ Vgl. *Heining*, in: IfStRA, Doppelbesteuerung und Internationale Vertragsgestaltung, S. 30; *Rädler/Raupach*, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, S. 567; dies gilt heute noch, vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Art. 23 Rn. 192.

⁸⁸ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 194ff.

⁸⁹ Vgl. schon *Schulze-Brachmann*, Doppelbesteuerung, S. 234; *HVogel*, Auswirkungen der DBA in der Praxis, S. 44; ebenso *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 183.

⁹⁰ Vgl. *Grotherr*, in: FS Fischer, S. 567 (586). Eine Übersicht über deutsche DBA mit der Vereinbarung zur Anrechnung fiktiver Steuern findet sich bei *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 191.

Schreibens veröffentlicht wurde, zeigt – unverbindlich für zukünftige Verhandlungen – die inhaltliche Grundeinstellung der deutschen Verhandlungsposition. Zu beachten ist, dass das Ergebnis einzelner Verhandlungen von diesem Musterabkommen mehr oder weniger stark abweichen kann.

c. Multilaterale Möglichkeiten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

Die Internationale Handelskammer hat 1939 eine Veröffentlichung herausgegeben, in welchem der Abschluss eines allgemeinen Abkommens mit einer Beitrittsmöglichkeit für alle Staaten vorgeschlagen wurde, mit dem Ziel der größtmöglichen Einheitlichkeit für die grenzüberschreitende Besteuerung.⁹¹ Technisch sollte ein Abkommen zwischen einigen Staaten geschlossen werden, welchem andere Staaten beitreten sollten.⁹² Ein gemeinsam von allen Staaten abgeschlossenes Abkommen ist illusorisch und hat sich deshalb nicht durchsetzen können.⁹³ Es existieren lediglich vereinzelte multilaterale DBA, z.B. das Nordische Abkommen von 1997 zwischen Dänemark, Norwegen, Schweden, Finnland und Island.⁹⁴ Die Frage, welche Rolle multilaterale DBA künftig spielen können, wird immer wieder aufgeworfen.⁹⁵ Vor allem in speziell verbundenen Regionen, z.B. innerhalb der Andengemeinschaft oder im asiatisch-pazifischen Raum, kann ein multilaterales Abkommen aufgrund der regionalen Besonderheiten sinnvoll sein.⁹⁶ Ebenso wird ein gemeinsames europäisches Abkommen diskutiert.⁹⁷ Zu beachten ist dabei Folgendes: Gerade der Abschluss einzelner, inhaltlich unterschiedlicher Abkommen ermöglicht es den Staaten, Sonderregelungen zwischen den betroffenen Vertragsparteien zu treffen. So können beim Abschluss der DBA Unterschiede zwischen Industrie- und Entwicklungsstaaten oder besondere Situationen aneinander angrenzender Staaten berücksichtigt werden. Die verschiedenen Steuersysteme und die verschiedenen in den Nationalstaaten erhobenen Steuerarten führen zu weiteren gewollten Unterschieden in den DBA. Andererseits kann bei einem multilateralen Abkommen die zusammengeschlossene Region (z.B. die EU) als einheitlicher Rechts- und Wirtschaftsraum wahrgenommen werden. Zudem ist der Abschluss eines multilateralen Vertrags gegenüber mehreren bilateralen Abkommen effizient, da nicht mehrfach Abkommensabschlüsse angestrebt werden müssen. Obgleich diese zuletzt genannten Gründe überzeugen, werden die Staaten in Bezug auf DBA wohl in Zukunft, wie auch schon in der Vergangenheit,

⁹¹ Vgl. *Internationale Handelskammer*, Internationale Doppelbesteuerung, S. 8ff.

⁹² Vgl. *Internationale Handelskammer*, Internationale Doppelbesteuerung, S. 10.

⁹³ So auch schon *Siegrist*, Staatsverträge, S. 20.

⁹⁴ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rn. 39.

⁹⁵ Vgl. *Mattsson*, *Intertax* 2000, 301ff.; *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 MA Rn. 17; 141ff.

⁹⁶ Vgl. *Loukota*, in: *Multilateral Tax Treaties*, S. 85 (86ff.).

⁹⁷ Vgl. *Englisch*, *European Taxation* 2004, 323 (327); *Tumpel*, *ÖStZ* 2003, 154 (157).

bilaterale Verträge bevorzugen, da nur diese sicherstellen, dass in die äußerst differenziert zwischen zwei Staaten geführten Verhandlungen allein die (souveräne) Entscheidung der Einzelstaaten über bestimmte Besteuerungsszenarien, insbesondere die Verteilung der Besteuerungsrechte, einfließen wird.

2. Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

Im Rahmen der eben genannten Möglichkeiten der Staaten zur Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung, von denen uni- und bilaterale Maßnahmen den multilateralen Abkommen vorzuziehen sind, gibt es verschiedene konkrete Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, darunter die Anrechnungs- und die Freistellungsmethode.

a. Freistellungsmethoden

Eine Methode zur Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung ist die Freistellungsmethode. Dabei nimmt der Wohnsitzstaat einseitig die ausländischen Einkünfte von der inländischen Besteuerung aus. Die fraglichen Einkünfte dürfen bzw. müssen⁹⁸ vom Quellenstaat besteuert werden. Als Variante der Freistellungsmethode ist vorstellbar, dass der Quellenstaat (und nicht der Ansässigkeitsstaat) die Einkünfte freistellt und insofern allein das Welteinkommensprinzip durchgreift.⁹⁹ Die Freistellungsmethode existiert ohne Einschränkung (uneingeschränkte Befreiung – *exemption*) und beschränkt (Befreiung mit Progressionsvorbehalt – *exemption with progression*).¹⁰⁰ Bei der unbeschränkten Freistellung werden die ausländischen Einkünfte im Rahmen der inländischen Besteuerung gänzlich außer Acht gelassen¹⁰¹. Nur wenige Staaten stellen die ausländischen Einkünfte frei, ohne dies von einer Besteuerung im Ausland abhängig zu machen und vor allem ohne die Einkünfte in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen. Die meisten Staaten, unter anderem Deutschland, stellen die ausländische Einkünfte von der Besteuerung im Ausland frei, jedoch unter Einbeziehung dieser Einkünfte in den Progressionsvorbehalt, d.h. die ausländischen Einkünfte werden zwar bei der inländischen Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt, wohl aber für die Berechnung des Steuersatzes.¹⁰² Das bewirkt z.B. in Deutschland wegen des progressiven Tarifs der Einkommensteuer eine Steigerung des Steuersatzes oder wegen der negativen Progression ggf. eine Minderung des

⁹⁸ Es kommt hierbei auf die Regelung durch den Ansässigkeitsstaat an, z.B. ob eine *subject to tax*-Klausel einschlägig ist.

⁹⁹ Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 161.

¹⁰⁰ Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 11.

¹⁰¹ So Tz. 14 a) des OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

¹⁰² So Tz. 14 b) des OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

Steuersatzes. Keinen Einfluss hat dies beim linear verlaufenden Körperschaftsteuertarif.

Die Freistellungsmethode wird von den Staaten Kontinentaleuropas beim Abschluss von DBA regelmäßig vereinbart, wenn sie die Besteuerungsrechte zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat aufteilen wollen.¹⁰³ Es spricht für die Freistellungsmethode, dass dabei eine sachgerechte(re) „Aufteilung“ der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten erfolgen kann. Dieser Ansatz zur Lösung des Problems der Doppelbesteuerung wurde schon zu Beginn der Diskussion um die Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung als sinnvoll erkannt: So wurde zu Beginn des 20. Jahrhunderts vorgeschlagen, dass jeweils der Staat das Besteuerungsrecht innehaben solle, dem der Steuerpflichtige (oder die fragliche Einkunftsquelle) wirtschaftlich zugehörig sei.¹⁰⁴ Der andere Staat habe dann sein Besteuerungsrecht ganz zurückzunehmen oder nur in Höhe eines vorher vereinbarten Anteils geltend zu machen.¹⁰⁵ Diese Überlegungen sind heute noch zutreffend.

b. Anrechnungsmethoden

Die grundsätzliche Funktionsweise der Anrechnungsmethode als weitere Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung wurde bereits angedeutet. Der Steuerpflichtige bleibt mit seinem gesamten Welteinkommen im Wohnsitzstaat steuerpflichtig.¹⁰⁶ Es wird die im Ausland gezahlte Steuer auf den Steuerbetrag, der im Inland anfällt, angerechnet. Traditionell wird die Anrechnungsmethode von den angelsächsischen Staaten als unilaterale Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung favorisiert.¹⁰⁷ Die ersten Überlieferungen zu Problemen der Anrechnung ausländischer Steuern findet sich in den Responsensammlungen des Salomo ben Adreth, der sich im 13. Jahrhundert in Spanien über diese und andere Rechtsfragen Gedanken machte.¹⁰⁸

(1) Arten der Anrechnung: direkte und indirekte Anrechnung

Grundsätzlich sind die direkte und die indirekte Anrechnung zu unterscheiden. Dies wird im folgenden Abschnitt anhand der deutschen Körperschaftsteuer erläutert. Di-

¹⁰³ Vgl. *HVogel*, Auswirkungen der DBA in der Praxis, S. 35; *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 204.

¹⁰⁴ Vgl. *EBecker*, Grundlagen der Einkommensteuer, S. 158; *Schanz*, Finanzarchiv 1923, S. 3/355 ff.

¹⁰⁵ Vgl. *Schanz*, Finanzarchiv 1923, S. 5/357.

¹⁰⁶ Vgl. *HVogel*, Auswirkungen der DBA in der Praxis, S. 35.

¹⁰⁷ Vgl. *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 428.

¹⁰⁸ Vgl. *Lehner*, in: FS Vogel, S. 1149 (1159ff.). Details zur historischen Entwicklung in Deutschland finden sich ab S. 52 dieser Arbeit.

rekte Anrechnung (*direct foreign tax credit*) bedeutet, dass die ausländische Steuer auf im Ausland erzielte eigene Einkünfte des Steuerpflichtigen bei der Berechnung der inländischen Steuer abgezogen wird.¹⁰⁹ Eine weitere Form der Anrechnung ist die indirekte Anrechnung (*indirect foreign tax credit*), die sich bis zum Jahr 2001 in § 26 Abs. 2 KStG befand. Die indirekte Anrechnung diente aufgrund der unterschiedlichen Steuersubjekte, die von ihr angesprochen werden, der Vermeidung von wirtschaftlicher (!) Doppelbesteuerung.¹¹⁰ Im Folgenden meint die Anrechnung ausländischer Steuern stets die direkte Anrechnung.

(2) Umfang der Anrechnung: unbegrenzte und begrenzte Anrechnung

Die umfänglichste Methode der Steueranrechnung ist die volle Anrechnung des Betrags der im Ausland gezahlten Steuer (sog. unbegrenzte Anrechnung – *full credit*). Dies ist für den Steuerpflichtigen die wohl günstigste Form der Anrechnungsmethode, weil die gesamte ausländische Steuer ohne jegliche Einschränkung im Rahmen der inländischen Besteuerung abgezogen werden kann.¹¹¹ Der Nachteil dieser Methode ist die starke Abhängigkeit der Anrechnung von der Höhe der ausländischen Steuer: Bei vergleichsweise hoher ausländischer Steuer muss der anrechnende Staat auf Steuern verzichten, die auf inländische Einkünfte entfallen. Erhöht der ausländische Staat seine Steuern, so bleibt ein geringerer Restbetrag für den Wohnsitzstaat, ohne dass es dort selbst Veränderungen im Steuersystem gegeben hätte.¹¹² Die Möglichkeit, dass die Steuer im ausländischen Staat betragsmäßig höher ist als im Inland, so dass die Steuer im Inland gänzlich ausfällt (und bei konsequenter Umsetzung sogar zurückgezahlt werden müsste), spricht aus Sicht des Wohnsitzstaates ebenso deutlich gegen die unbegrenzte Anrechnung. Die untere Grenze des eigenen Steuerbetrags liegt aus Sicht eines Ansässigkeitsstaates bei 0 €, denn eine „Negativsteuer“ wird ein Ansässigkeitsstaat aufgrund der Anrechnung ausländischer Steuern nicht festsetzen wollen, um nicht ausländische Steuer auszuführen.¹¹³ Die beschriebenen Effekte sind von einem Staat, der die Anrechnungsmethode verwendet, unerwünscht. Daher wird die unbeschränkte Form der Anrechnungsmethode von der OECD im OECD-MK nur in Abgrenzung zur gewöhnlichen Anrechnung in Tz. 16

¹⁰⁹ So allgemein auch Tz. 15 des OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA in Satz 2.

¹¹⁰ Da im Rahmen dieser Arbeit allein die Vermeidung von juristischer Doppelbesteuerung untersucht wird, soll die auf die indirekte Anrechnung zur Vermeidung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung nicht eingegangen werden.

¹¹¹ Die „uneingeschränkte Anrechnung“ wird in Tz. 16 a) des OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA beschrieben.

¹¹² So mit ausführlicher Funktionsanalyse schon *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem, S. 332f.

¹¹³ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (15).

des OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA erwähnt. Sie wurde (und wird) von keinem Staat genutzt.¹¹⁴

Die Anrechnungsmethode wird regelmäßig in ihrer Wirkung für den anrechnenden Staat abgemildert. Dies geschieht durch Festsetzung eines Höchstbetrags, der grundsätzlich beliebig hoch sein kann. Es wurde zu Beginn der Diskussion um die Anrechnungsmethode in der Literatur dafür die Hälfte der eigenen Steuer¹¹⁵ oder ein anderer festgesetzter Prozentsatz der inländischen Steuer¹¹⁶ vorgeschlagen. Bis zu dieser festgesetzten Grenze sollte die ausländische Steuer des Quellenstaates anzurechnet und der darüber hinausgehende Betrag vom (anrechnenden) Wohnsitzstaat nicht berücksichtigt werden. Vorteil dieser Aufteilung des Anrechnungsbetrags ist, dass nicht einem Staat die vollständige Last der Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgebürdet, sondern das materielle Opfer aufgeteilt wird.¹¹⁷

Eine weitere Version der Anrechnungsmethode wurde schon früher vor allem in der nordamerikanischen Gesetzgebung verwendet und ist heute Grundlage fast aller Anrechnungssysteme, z.B. der deutschen Regelung in § 34c EStG.¹¹⁸ Sie ähnelt der abgemilderten Anrechnungsmethode, bietet jedoch den Vorteil, dass das anrechenbare Maximum der anzurechnenden ausländischen Steuern nicht willkürlich festgelegt wird, sondern sich aus dem Verhältnis der ausländischen Einkünfte zu den Gesamteinkünften ergibt (sog. gewöhnliche Anrechnung – *ordinary credit*).¹¹⁹ Dabei steht der Höchstbetrag der anzurechnenden ausländischen Steuer zur inländischen Steuer wie die ausländischen Einkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte.¹²⁰ Im Ergebnis entspricht nach dieser Methode die Summe der Steuern des Ansässigkeitsstaats und des ausländischen Staats der Höhe der Steuer in einem (hypothetisch) reinen Inlandsfall, jedenfalls wenn die inländische Steuer auf den doppelt besteuerten Betrag höher ist als die ausländische Steuer auf diesen Betrag. Wenn die ausländische Besteuerung höher ist, als wenn die gesamten Einkünfte im Inland erzielt worden wären, ist der Gesamtsteuerbetrag nicht mit dem Fall der einseitigen inländischen Besteuerung identisch, sondern mit dem Fall der alleinigen Besteuerung im Ausland.¹²¹ Dennoch wird im zuletzt genannten Fall internationale Doppelbesteuerung mit der Anrechnungsmethode verhindert. Die im Vergleich zum inländischen Steuerbetrag übrig gebliebene Steuer resultiert dann allein aus der höheren Besteuerung des ausländischen Staates. Dies ist ein sachgerechtes Ergebnis, schließlich

¹¹⁴ Vgl. *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem, S. 335; *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (15).

¹¹⁵ So *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem, S. 336.

¹¹⁶ Vgl. *Flick*, Finanzarchiv NF 21, 1961, 86 (93) mit Hinweis auf eine Empfehlung des Völkerbundes aus 1927.

¹¹⁷ So auch schon *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem, S. 336.

¹¹⁸ Vgl. *Flick*, Finanzarchiv NF 21, 1961, 86 (93).

¹¹⁹ Vgl. auch schon *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem, S. 339. Heute findet sich die gewöhnliche Anrechnung in Tz. 16 b) des OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

¹²⁰ Vgl. zur Veranschaulichung mit mathematischer Formel, *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Art. 23 Rn. 125.

¹²¹ Vgl. *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem, S. 341.

muss der (anrechnende) Ansässigkeitsstaat lediglich die Doppelbesteuerung verhindern, nicht jedoch höhere ausländische Besteuerung auffangen und auf das (niedrigere) Inlandsniveau führen.

Der anzurechnende Höchstbetrag, Anrechnungshöchstbetrag genannt, kann auf unterschiedliche Arten berechnet werden. Es besteht die Möglichkeit, die Einkünfte aus sämtlichen ausländischen Staaten und die darauf anfallenden Steuern zusammenzurechnen und einheitlich zu behandeln (sog. *all country limitation*, häufiger *overall limitation* genannt).¹²² Der Anrechnungshöchstbetrag kann alternativ durch die sog. *per country limitation* begrenzt werden, nach der der anzurechnende Betrag getrennt nach den Einkünften aus den einzelnen ausländischen Staaten errechnet wird.¹²³ Es gibt zudem die Variante, die Einkünfte nach bestimmten Kriterien der Einkunftsart zusammenzufassen und jeweils separate Anrechnungshöchstbeträge zu bilden (sog. *per basket limitation*), welche insbesondere von den USA verwendet wird.¹²⁴ Die Begrenzung der Höchstbeträge für jede Einkunftsart oder Einkunftsquelle gesondert (sog. *limitation per item of income*) kommt im internationalen Vergleich nur ausnahmsweise vor.¹²⁵ Die genannten Begrenzungsarten können kombiniert werden, z.B. durch Bildung eines separaten Anrechnungshöchstbetrages für jedes Land und jede Einkunftsart (sog. *per country basket limitation*).¹²⁶ Diese Berechnungsart ist sehr differenziert und lässt kaum Ausgleichsmöglichkeiten zwischen Einkünften verschiedener Art und aus verschiedenen Ländern zu.

Zusätzlich kann für den Betrag der anzurechnenden ausländischen Steuer, der über den Anrechnungshöchstbetrag hinausgeht, die Möglichkeit eines Rücktrags in die vorausgegangenen Veranlagungszeiträume oder die Möglichkeit eines Vortrags auf die nachfolgenden Jahre bestehen (sog. *carry back and carry over/forward tax credit*).¹²⁷

c. Abzugsmethode

Alternativ zur Anrechnungsmethode kann in einigen Staaten die Abzugsmethode gewählt werden, so z.B. in Deutschland nach § 34c Abs. 2 und Abs. 3 EStG. Dabei werden die ausländischen Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte als Kosten, ge-

¹²² Vgl. auch schon *Ebling*, Unilaterale Maßnahmen, S. 117; ebenso *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 152.

¹²³ Vgl. auch schon *Ebling*, Unilaterale Maßnahmen, S. 116; ebenso *Wassermeyer/JoLüdicke*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c Rn. 176.

¹²⁴ Siehe im internationalen Teil ab S. 99.

¹²⁵ Vgl. *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 152. Das deutsche Steuerrecht kennt eine *per item limitation* für Einkünfte, die der Abgeltungssteuer unterliegen, § 32d Abs. 5 EStG – es wird dann ein Anrechnungshöchstbetrag für jeden einzelnen Zufluss aus einer Kapitalforderung, einer Beteiligung oder eines Veräußerungsgewinns differenziert berechnet. Dies wird auch im nationalen Teil ab S. 153 erläutert.

¹²⁶ Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 44.

¹²⁷ So z.B. in den USA gemäß section 904 (c) IRC.

nauer je nach Einkunftsart als Werbungskosten oder Betriebsausgaben, abgezogen.¹²⁸ Anders als bei der Anrechnung ausländischer Steuern vermindert sich beim Abzug ausländischer Steuern nicht die inländische Steuer, sondern deren Bemessungsgrundlage.¹²⁹

d. Beispielsfall

Zur Erläuterung werden die Methoden im folgenden Abschnitt anhand eines einfachen Beispielsfalls veranschaulicht: Der im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige S hat Einkünfte im Inland I in Höhe von 100 und im Ausland A in Höhe von 20, die nach dem Steuerrecht des Staates I mit einem linearen Steuertarif in Höhe von 50% in I besteuert werden. Der Staat A erhebt zudem Steuern in Höhe von 25% auf die Einkünfte in A. Es fallen ohne Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Steuern von 60 (50% von 120) in I und 5 (25% von 20) in A, insgesamt 65, an.

Unter der Freistellungsmethode werden nur die inländischen Einkünfte in I besteuert, die ausländischen Einkünfte aus A werden von der inländischen Besteuerung ausgenommen. Es fallen in I Steuern von 50% auf 100 an, also 50. Im Ausland werden wieder 20 mit 25% besteuert, so dass in A abermals 5 als Steuer anfallen. Insgesamt beträgt die Steuer des S 55. Für den Fall einer progressiven Ausgestaltung des Tarifs würden die 20 aus A in den Progressionsvorbehalt einbezogen.

Für die (gewöhnliche) Anrechnungsmethode muss zunächst der Anrechnungshöchstbetrag berechnet werden. Er ergibt sich aus dem Produkt der Steuer in I (60) und den ausländischen Einkünften (20), welches durch die Summe der Einkünfte (120) geteilt wird, dh. $60 \times 20 / 120$, im Ergebnis 10. Dieser Betrag darf nun (höchstens) vom inländischen Steuerbetrag 60 abgezogen werden. Es ergibt sich im Ergebnis im Inland eine Steuerbelastung von 50. Zusätzlich fallen im Ausland A Steuern in Höhe von 5 an, so dass die Gesamtbelastung des S bei 55 liegt.

Bei der Abzugsmethode wird die inländische Bemessungsgrundlage, die alle Einkünfte des S aus A und I, also 120, umfasst, um die ausländischen Steuern auf die Einkünfte aus A in Höhe von 5 ermäßigt. Die inländische Steuer wird aufgrund der daraus folgenden Bemessungsgrundlage von $120 - 5 = 115$ berechnet. 50% von 115 ergibt 57,50. Die Steuer in A in Höhe von 5 fällt dennoch an. Die Gesamtsteuerbelastung liegt bei 62,50.

Freistellungs- und Anrechnungsmethode führen hier zu einem gleichen Ergebnis, bei Anwendung der Abzugsmethode ist die Gesamtsteuerbelastung hingegen höher.

¹²⁸ So z.B. auch im deutschen Einkommensteuergesetz, welches in § 34c Abs. 1 EStG die Anrechnung der ausländischen Steuer und in § 34c Abs. 2 EStG den Abzug der ausländischen Steuer regelt. Die deutsche Abzugsmethode wird ausführlich ab S. 232 erläutert.

¹²⁹ Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rn. 15.

V. Gegenüberstellung von Anrechnungs- und Freistellungsmethode

Praktisch relevant sind unter den Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung einzig die Anrechnungs- und die Freistellungsmethode.¹³⁰ Im folgenden Kapitel sollen die beiden Methoden und ihre Wirkungen einander detailliert gegenübergestellt werden.¹³¹ Um die Anrechnungsmethode und die mit ihr im Zusammenhang stehenden Problemen auswerten zu können, ist es zweckmäßig, ihre Alternative zu kennen. Eine Gegenüberstellung der beiden Methoden ist daher sinnvolle Vorbereitung für die detaillierte Auseinandersetzung mit der Anrechnungsmethode. Dabei sollen die beiden Methoden in der Form kontrastiert werden, in der sie in der Praxis regelmäßig ausgestaltet sind: gewöhnliche¹³² Anrechnung mit Anrechnungshöchstbetrag und Freistellung mit Progressionsvorbehalt.

Der Gegenüberstellung von Anrechnungs- und Freistellungsmethode sind folgende Überlegungen voranzustellen: Ob die eine oder andere Methode gelten soll, bleibt eine Entscheidung des jeweiligen Staates im Rahmen der Besteuerung ausländischer Einkünfte. Ob er sich dabei an der Kapitalmarktimportneutralität oder Kapitalmarktexportneutralität orientiert, bleibt ihm überlassen.¹³³ Es besteht die Möglichkeit, auf die Zugrundelegung beider Grundsätze zu verzichten.¹³⁴ Bei der Wahl zwischen Anrechnungs- oder Freistellungsmethode können die Vertragsstaaten sich von anderen Überlegungen leiten lassen. Die bevorzugte Anwendung von Anrechnungs- oder Freistellungsmethode kann ihren Hintergrund in der (fehlenden) Besteuerung durch den Quellenstaat haben: Es wird vorgeschlagen, gegenüber Steueroasen die Anrechnungsmethode zu vereinbaren, gegenüber Entwicklungsländern die Freistellungsmethode und bei etwa gleich stark entwickelten Ländern die Freistellungsmethode.¹³⁵ Ein weiteres Kriterium ist die Art der Einkünfte. Je nach Bezug zur Einkunftsquelle kann die Besteuerung entweder durch die Wahl der Anrechnungsmethode dem Ansässigkeitsstaat oder durch die Wahl der Freistellungsmethode dem Quellenstaat zugewiesen werden: Bei enger Verknüpfung zum Quellenstaat (etwa bei unbeweglichem Vermögen) sei die Freistellungsmethode zu bevorzugen, wohingegen bei relativ schwachem oder eingeschränktem Anknüpfungspunkt zum Quellenstaat, die An-

¹³⁰ Dies wurde in dieser Arbeit schon ab S. 22 dargestellt.

¹³¹ Vgl. auch *Keuthen*, Die Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung im EG-Binnenmarkt. Für einen tabellarischen Vergleich, vgl. *Philipp*, Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren, S. 22 oder *Djanani*, Internationales Steuerrecht, S. 115.

¹³² Diesen Begriff nutzt die OECD, vgl. Tz. 16 MK zu Art. 23 OECD-MA.

¹³³ So sehen es im Ergebnis *Blanluet/Durand*, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 19.

¹³⁴ Es wird vertreten, dass die Staaten die Erreichung einer bestimmten Neutralität bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung gar nicht im Sinn hatten, sondern sich die Wahl der Methode an anderen sachlichen Anknüpfungspunkten, wie etwa einer personen- oder objektbezogenen Annäherung an die Problematik der Doppelbesteuerung, orientierte, vgl. *Avery Jones*, Bulletin for International Taxation 2012 (Volume 66), No. 2, Glp. 9.

¹³⁵ So z.B. *Philipp*, Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren, S. 42.

rechnungsmethode vorzugswürdig sein könnte.¹³⁶ Aus einem anderen Blickwinkel betrachtet stellt sich die Frage, ob eine ausländische Tätigkeit eines inländischen Steuerpflichtigen volkswirtschaftlich förderungswürdig ist. Ist dies der Fall, könnte die Freistellungsmethode angewendet werden, andernfalls würde die Besteuerung auf dem (höheren) Inlandsniveau erfolgen – was durch die Anrechnungsmethode erreicht wird.¹³⁷

Beide Methoden weisen sowohl Vor- als auch Nachteile auf.¹³⁸ Generell lässt sich nicht sagen, ob die eine oder die andere Methode sinnvoller oder vorteilhafter ist.¹³⁹ Dies kann von Fall zu Fall unterschiedlich sein. Die vielvertretene Ansicht im Schrifttum, dass die Freistellungsmethode vorzugswürdig sei¹⁴⁰, stimmt in dieser Pauschalität nicht.

1. Grundsätzliche Unterschiede von Anrechnungs- und Freistellungsmethode

Zunächst sollen die wesentlichen Unterschiede zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode verdeutlicht werden. Der OECD-MK nennt einen wesentlichen Unterschied¹⁴¹: Während die Anrechnungsmethode erst auf der Stufe der Steuer zur Anwendung kommt, setzt die Freistellungsmethode schon bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens an. Der OECD-MK selbst gibt kein Hinweis, welche Methode besser geeignet ist, Doppelbesteuerung zu vermeiden. Es folgt hieraus die Gleichwertigkeit der beiden Methoden, die aus verschiedenen Ansätzen zur Zweckmäßigkeit der Methoden folgt.¹⁴² Aus der Empfehlung der OECD ergibt sich nicht, für welche Methode aus Sicht der OECD die besseren Argumente sprechen. Die beiden Methoden haben unterschiedliche Zielrichtungen. Die Freistellungsmethode weist dem Staat das Besteuerungsrecht zu, welcher das „bessere Recht zur Besteuerung“ hat, während der freistellende Staat zurücksteht. Bei der Anrechnungsmethode wird die als ungerecht oder wirtschaftlich schädlich empfundene Gesamtsteuerlast des Steuerpflichtigen vermindert.¹⁴³ Das „bessere Recht zur Besteuerung“ ist freilich kein rechtliches Argument, zumal die Kriterien für dieses „bessere“ Recht unklar sind.

¹³⁶ Vgl. *Brähler*, Internationales Steuerrecht, S. 126.

¹³⁷ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 23B MA Rn. 3.

¹³⁸ So hat dies der BFH schon früher gesehen, BFH, Urteil v. 25.2.1976, I R 150/73, BStBl II 1976, 454.

¹³⁹ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Rn. 1356; a.A. *Loukotska*, der darauf hinweist, dass die beiden Methoden nicht gleich geeignet seien („not equally appropriate“), vgl. *Loukotska*, Credit Method and Community Law, S. 125 (127).

¹⁴⁰ Vgl. *Shaviro*, der ausführlich gegen die Anrechnungsmethode argumentiert, vgl. *Shaviro*, Rethinking Foreign Tax Creditability, S. 363ff.

¹⁴¹ Vgl. Tz. 17 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

¹⁴² Vgl. Tz. 28 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

¹⁴³ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 5.

Im Hinblick auf den steuerpolitischen Zweck sind die beiden Methoden wie folgt zu bewerten: Nach einer engen Auslegung soll mögliche Doppelbesteuerung vermieden oder zumindest vermindert werden. Nach einer weiten Auslegung soll zusätzlich die rechtmäßig oder unrechtmäßig herbeigeführte Keimnalbesteuerung verhindert werden.¹⁴⁴ Sowohl Freistellungs- als auch Anrechnungsmethode dienen der Verminderung von Doppelbesteuerung, mit unterschiedlichen Auswirkungen. Die Gefahr der Keimnalbesteuerung ist bei der Freistellungsmethode naturgemäß größer, da bei dieser Methode ein Staat bestimmte Einkünfte völlig von der Besteuerung ausnimmt, während bei der Anrechnungsmethode der Ansässigkeitsstaat die Nichtbesteuerung im Quellenstaat auffängt, wenn er sein Besteuerungsrecht auf das Welt-einkommen geltend macht.¹⁴⁵

Die beiden Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung nachfolgend anhand der folgenden Beurteilungsmaßstäbe untersucht: Auswirkungen für die Steuerpflichtigen, Einfluss auf das Steueraufkommen, Verwaltungsaufwand und weitere (steuerpolitische) Erwägungen.¹⁴⁶ Einen weiteren Aspekt bieten die Systeme von Kapitalimport- und Kapitalexporthneutralität.^{147, 148}

2. Wirkungsweise der Anrechnungsmethode

Bei der Anrechnungsmethode werden ausländische Steuern innerhalb zeitlicher und sachlicher Grenzen auf die inländische Steuer angerechnet. Im Folgenden wird die grundsätzliche Wirkung der Anrechnungsmethode untersucht.

a. Kapitalexporthneutralität

Während Kapitalexporthneutralität bedeutet, dass eine gleich hohe Besteuerung aller Investitionen (unabhängig von ihrem Investitionsort) im Ansässigkeitsstaat eines Steuerpflichtigen angestrebt wird, bedeutet Kapitalimportneutralität, dass alle Investitionen an einem Ort, unabhängig von der Besteuerung der die Investition tätigen Steuerpflichtigen, im Quellenstaat gleich behandelt und besteuert werden.¹⁴⁹ Der Grundsatz der Kapitalexporthneutralität bildet den Rahmen der Anrechnungsmethode. Bei detaillierter Betrachtung zeigt sich, dass die Anrechnungsmethode die Prin-

¹⁴⁴ Vgl. *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, S. 22; *Lüdicke*, DBA-Politik, S. 63.

¹⁴⁵ Vgl. *Vogel*, Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik, S. 59 (69), der dies zur Diskussion um die Anrechnungsmethode in den USA vorträgt.

¹⁴⁶ Vgl. *Flick*, Finanzarchiv NF 21, 1961, 86 (96ff.), der diese und noch weitere mögliche Maßstäbe nennt; ebenso *Maisto*, Credit versus Exemption, S. 319.

¹⁴⁷ Kritisch zum Begriff der „Neutralität“, vgl. *Vogel*, DSZ 1997, 269 (273).

¹⁴⁸ Das Potential von Kapitalimport- und Kapitalexporthneutralität sollte jedoch nicht überschätzt werden, da die Steuerpflichtigen sich im Zweifel mit ihren Unternehmungen nicht danach richten, vgl. *Semer*, International Tax Journal 2011, 5 (7f.) für die USA.

¹⁴⁹ Vgl. z.B. *Lehner*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rn. 267.

zipien von Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität gleichermaßen verwirklicht, wenn das in- und das ausländische Steuerniveau gleich hoch sind.¹⁵⁰ In allen übrigen Konstellationen erfüllt die Anrechnungsmethode zwar nicht den Grundsatz der Kapitalimportneutralität, jedoch immer noch den Grundsatz der Kapitalexportneutralität. Die Kapitalexportneutralität führt aus Sicht des Ansässigkeitsstaates zur Verwirklichung des Welteinkommensprinzips.¹⁵¹ Es kommt zu einer gleichmäßigen Besteuerung, da alle Einkünfte auf das jeweilige nationale Steuerniveau gehoben werden.¹⁵² Diese Wirkung der Kapitalmarktexportneutralität hat den Vorteil, dass ein hoher Grad an Gleichheit bei der Besteuerung erreicht wird.¹⁵³ Alle inländischen Steuerpflichtigen werden gleichbehandelt, unabhängig davon, ob sie ihre Investitionen im In- oder Ausland tätigen.¹⁵⁴ Dadurch könnte sich die Wahl eines Investitionsstandorts mehr an natürlichen und technischen Standortbedingungen orientieren als an steuerlichen. Es wurde in den USA interessanterweise festgestellt, dass ausländische Investoren eines Ansässigkeitsstaates, in welchem die Freistellungsmethode gilt, häufiger mit Staaten mit niedrigeren als mit hohen Steuern wirtschaftliche Beziehungen pflegen, wohingegen ausländische Investoren, deren Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode verfolgt, unabhängig von der Höhe der Steuern investieren.¹⁵⁵ Dies zeigt, dass die Anrechnungsmethode auf eine gleichmäßige Verteilung des wirtschaftlichen Exports hinwirken kann.

In der Praxis wird es in der Regel so sein, dass nur solche Staaten als Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode vereinbaren, die ein relativ hohes Steuerniveau haben, um die ausländische Steuer auf das inländische Steuerniveau zu heben. Hat in der umgekehrten Situation ein Ansässigkeitsstaat ein niedrigeres Steuerniveau als ein Quellenstaat, so wirkt sich dies wie folgt aus: Der Ansässigkeitsstaat muss nicht eine über die inländische Steuer hinausgehende ausländische Steuer auszahlen. Sein Steueraufkommen läge in diesem Fall hinsichtlich der ausländischen Einkünfte bei Null. Ihren Zweck, die Vermeidung von Doppelbesteuerung, erfüllt die Anrechnungsmethode in diesem Fall weiterhin, da die inländische Steuer auf die von der Doppelbesteuerung bedrohten Einkünfte vermieden wird und die Einkünfte nur einmal – und zwar im ausländischen Staat – besteuert werden.¹⁵⁶ Dass die Anrechnungsmethode in diesen Fällen nicht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung führen soll, ist damit als Scheinargument entlarvt.

¹⁵⁰ Vgl. *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 669.

¹⁵¹ Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 14.29.

¹⁵² Vgl. *Schönfeld*, *StuW* 2006, 79 (82).

¹⁵³ Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 20; so schon *Widmer*, *RIW/AWD* 1976, 566 (569).

¹⁵⁴ Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 21.

¹⁵⁵ Vgl. *Schmitger*, in: *IFSt* 480, 87 (91).

¹⁵⁶ Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 447.

b. Auswirkungen für die Steuerpflichtigen

Ein großer Vorteil der Anrechnungsmethode besteht für den einzelnen Steuerpflichtigen in der Berücksichtigung seiner persönlichen Leistungsfähigkeit bei seiner Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.¹⁵⁷

Insbesondere im Fall von ausländischen Verlusten wirkt sich die Anrechnungsmethode aus Sicht der Steuerpflichtigen vorteilhaft aus. Durch die Einbeziehung der ausländischen Einkünfte bei der deutschen Besteuerung können inländische Gewinne mit ausländischen Verlusten ausgeglichen werden, vgl. § 10d EStG.¹⁵⁸ Obwohl die Berücksichtigung der Verluste mit der Anrechnungsmethode nur beschränkt auf das Verlustjahr erfolgt, kann wegen der Möglichkeit des Steuerabzugs im Rahmen der Anrechnung des § 34c EStG, der wegen des Verlustvortrags zu einer Minderung des zukünftigen Steuerniveaus führen kann, im Gegensatz zur Nichtbeachtung der Verluste bei der Freistellungsmethode im Ergebnis eine wesentliche Steuerminderung für den Steuerpflichtigen bedeuten.¹⁵⁹ Ausländische Verluste wirken sich bei der Freistellungsmethode nicht derart aus, weil unter dieser Methode sowohl Gewinne als auch Verluste der ausländischen Tätigkeit außer Acht gelassen werden, wenn man von der Einbeziehung in den progressiven Steuersatz bei der Einkommensteuer absieht. Die Anrechnung ausländischer Steuern kann aus diesem Grund für Steuerpflichtige mit stark verlustträchtigen (ausländischen) Einkünften vorteilhafter sein als die Freistellungsmethode. Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass dieser Vorteil für den Steuerpflichtigen sich auf die Steuereinnahmen des Ansässigkeitsstaats negativ auswirkt.¹⁶⁰

Ebenso ist bei der Verwendung der Anrechnungsmethode aus Sicht der Steuerpflichtigen vorteilhaft, dass § 3c EStG nicht anwendbar ist.¹⁶¹ Gemäß § 3c Abs. 1 EStG dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Da die ausländischen Einkünfte nach der Anrechnungsmethode jedoch steuerpflichtig sind, können entsprechende Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Dies kann bei Verwendung der Anrechnungsmethode zu Steuergestaltungen der Steuerpflichtigen führen, bei denen bewusst mit diesen Kosten geplant wird, um die Steuer zu senken. Es wird in der Literatur dennoch vorgetragen, dass die Möglichkeiten der Steuerumgehung und der Steuerhinterziehung sich durch die Anrechnungsmethode grundsätzlich vermindern.¹⁶²

¹⁵⁷ Vgl. *Grotherr*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 23A/Art. 23B OECD-MA Rn. 34; ebenso schon *Rädler*, *StuW* 1960, 728 (736). Teilweise wird die unbegrenzte Steueranrechnung als vereinbar mit dem auf Art. 3 Abs. 1 GG beruhenden Leistungsfähigkeitsprinzip erachtet, vgl. *Schaumburg*, *StuW* 2000, 369 (375).

¹⁵⁸ So beurteilte es schon *Flick*, *Finanzarchiv* NF 21, 1961, 86 (113).

¹⁵⁹ Diese Schlussfolgerung zieht z.B. *Hüsing*, *SteuerStud* 2007, 312 (323).

¹⁶⁰ Vgl. *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 21.

¹⁶¹ Vgl. *Frotscher*, *Internationales Steuerrecht*, Rn. 174.

¹⁶² Vgl. *Grotherr*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 23A/Art. 23B OECD-MA Rn. 34.

Schließlich müssten die Steuerpflichtigen, wenn sie die Anrechnung vollständig in Anspruch nehmen wollen, die ausländischen Bemessungsgrundlagen vollständig offenlegen¹⁶³, insbesondere wegen der quotalen Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages.¹⁶⁴ Ob dies tatsächlich zu einer größeren Steuerehrlichkeit führt, kann bezweifelt werden, denn in Fällen von Steuerhinterziehung werden häufig bewusst nicht alle Einnahmequellen offengelegt.

c. Auswirkung auf Steueraufkommen

Die Anrechnungsmethode eignet sich nicht nur für binnenmarktbetonende Staaten wegen der in ihr zum Ausdruck kommenden Kapitalexporthneutralität¹⁶⁵, sondern ebenso aus Lenkungszielen. Der Ansässigkeitsstaat kann unter der Anrechnungsmethode bestimmen, mit welchem endgültigen Steuersatz die Einkünfte (mindestens) besteuert werden sollen.

Einen Nachteil für den anrechnenden Staat stellt die fehlende Selbstbestimmtheit bezüglich der Aufkommenshöhe dar. Diese hängt bei der Anrechnungsmethode unmittelbar von der Höhe der Steuer im Ausland ab.¹⁶⁶ Erhöht der ausländische Staat seine Steuern oder übersteigen diese vielleicht sogar das inländische Steuerniveau, so bewirkt dies eine Reduktion des inländischen Aufkommens – bis zu einem Betrag von Null.¹⁶⁷ Ein Quellenstaat könnte sich mit Blick auf die Anrechnungsmethode im Ansässigkeitsstaat geneigt fühlen, seine Steuern auf das Niveau des Ansässigkeitsstaates zu erhöhen, da der Anreiz für die Steuerpflichtigen zur Investition durch einen höheren Steuersatz des Ansässigkeitsstaates egalisiert wird. Dies wird in der Praxis nur eingeschränkt gelten, da die steuerlichen Verhältnisse eines Quellenstaates wohl nicht von den Bedingungen im Ansässigkeitsstaat abhängen, sondern – wenn diese Überlegungen im Steuerwettbewerb überhaupt eine Rolle spielen – von den Bedingungen einer Vielzahl seiner Handelspartner. Die Anrechnungsmethode kennt für dieses Phänomen einen Ausweg, welcher jedoch von den betroffenen Staaten vereinbart sein muss: die fiktive Steueranrechnung, bei der vom Ansässigkeitsstaat eine Anrechnung der ausländischen Steuern in der im DBA vereinbarten

¹⁶³ So schon *Flick*, Finanzarchiv NF 21, 1961, 86 (114).

¹⁶⁴ Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags wird ab S. 201 erläutert. Die dort aufgeführte Formel zeigt, dass eine Erhöhung der ausländischen Einkünfte im Zähler des Quotienten aus ausländischen Einkünften und Welteinkünften zu einer Erhöhung des Anrechnungshöchstbetrags führt. Eine Verringerung der ausländischen Einkünfte, z.B. durch Nichtangabe einiger ausländischer Einkünfte, führt zu einer (wahrscheinlich vom Steuerpflichtigen nicht gewollten) Verringerung des Anrechnungshöchstbetrages.

¹⁶⁵ Hierzu soeben ab S. 30 dieser Arbeit.

¹⁶⁶ Dies wurde schon früh als negativer Aspekt für den Ansässigkeitsstaat bewertet, vgl. *Flick*, Finanzarchiv NF 21, 1961, 86 (93; 112); *Hauser*, MSiStR 21 (1995), 47 (50). Noch immer wirkt sich die Anrechnungsmethode an dieser Stelle derart aus, vgl. *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 26.

¹⁶⁷ Vgl. *Wassermeyer/JoLüdicke*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 169.

Höhe durchgeführt wird, selbst wenn der Quellenstaat tatsächlich keine oder niedrigere Steuern erhebt.¹⁶⁸

Oft wird die Anrechnungsmethode aufgrund ihrer vermeintlichen wirtschaftlichen Komplikationen gegenüber der Freistellungsmethode als nachteilig erachtet. So wird im Schrifttum darauf hingewiesen, dass bei Verwendung der Anrechnungsmethode vom Ansässigkeitsstaat nicht genügend Rücksicht auf die wirtschaftliche Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem steuererhebenden (Quellen-)Staat genommen werde.¹⁶⁹ Durch das Heraufsetzen auf das jeweilige inländische Steuerniveau könnten die inländischen Investoren weniger Interesse an ausländischen Investitionen haben, da Steuervergünstigungen im Ausland an das inländische Niveau angeglichen werden.¹⁷⁰ Der Steuerpflichtige könnte vom unterschiedlichen Belastungsniveau in den Staaten nie profitieren, da es für ihn in jedem Fall beim höheren Besteuerungsniveau bleibt.¹⁷¹ Besondere Aktualität hat dieses Problem im Verhältnis der Industrie- zu den Entwicklungsländern.¹⁷² Das Anrechnungsverfahren kann in diesen oder anderen Fällen von unterschiedlichen Steuerniveaus in Ansässigkeits- und Quellenstaat bewirken, dass große Konzerne zur Vermeidung dieses „Heraufschleusungseffekts“ oder *topping up*-Effekts¹⁷³ in Niedrigsteuerstaaten, sog. *tax haven*-Staaten oder Steueroasen, Holding-Gesellschaften gründen.¹⁷⁴ Falls diese steuerbedingte Abwanderung tatsächlich zu beobachten wäre, würden (höher) besteuerte Ansässigkeitsstaaten dies selbstverständlich nicht begrüßen, da sie Steuersubstrat verlieren würden. Allerdings ist dieser Effekt im Steuerwettbewerb der Staaten rechtlich in keiner Weise negativ zu bewerten. Es gibt weder eine völkerrechtliche (noch eine europarechtliche) Pflicht für die Staaten, bei den direkten Steuern ein bestimmtes Steuerniveau zu halten. Dieses Argument kann daher nicht durchgreifen.

Für den Quellenstaat ergeben sich aus der Anrechnungsmethode keine unmittelbaren Nachteile, da er in seinem Besteuerungsrecht regelmäßig nicht beschränkt ist. Es ergeben sich für den Quellenstaat lediglich mittelbar nachteilige Auswirkungen durch die Anrechnungsmethode, da durch die Anhebung der Steuer auf das Niveau des Ansässigkeitsstaats die Wirtschaftspolitik des Quellenstaates (mit niedrigem Steuerniveau) konterkariert werden kann. Dies ist jedoch kein rechtliches Argument und soll nur der Vollständigkeit halber dargelegt werden.

¹⁶⁸ Vgl. *Wassermeyer/JoLüdicke*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 169. Zu Beispielen und Details der Problematik um die fiktive Anrechnung aus Sicht der OECD ab S. 87.

¹⁶⁹ Vgl. *Rädler*, *StuW* 1960, 728 (736).

¹⁷⁰ Vgl. *Tochackova*, Freistellungs- und Anrechnungsmethode, S. 17 (33); *Schönfeld*, *StuW* 2006, 79 (82); *Widmer*, *RIW/AWD* 1976, 566 (569); *Hauser*, *MSiStR* 21 (1995), 47 (50); *Stockmann*, *Bulletin for International Taxation* 1995, 285 (288).

¹⁷¹ Vgl. *Escher*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, S. 104f.; *Höhn/Waldburger*, *Steuerrecht*, § 32 Rn. 14.

¹⁷² Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Art. 23 Rn. 192. Ebenso schon wesentlich früher: *Rädler*, Die direkten Steuern, S. 241.

¹⁷³ Vgl. für diesen Begriff *Loukotska*, *Credit Method and Community Law*, S. 125 (136f.).

¹⁷⁴ Vgl. *Rädler*, *StuW* 1960, 728 (738).

d. Verwaltungsaufwand

In der praktischen Anwendung wird für die Anrechnungsmethode als bedeutender Nachteil angesehen, dass sie einen relativ großen Verwaltungsaufwand erfordert.¹⁷⁵ In Deutschland bedeutet dies Folgendes: Schon die Ermittlung des steuerrechtlich zu würdigenden Sachverhaltes stellt die Finanzverwaltung regelmäßig vor schwierige Aufgaben. Betroffen sind aber nicht nur die das Steuerverfahren betreibende (Finanz-)Verwaltung¹⁷⁶, sondern auch der jeweilige nach § 90 (Abs. 3) AO mitwirkungspflichtige Steuerpflichtige und andere mit dem Steuerpflichtigen verbundene Personen, die gemäß § 93 AO Auskünfte zu den ausländischen Sachverhalten liefern müssen.¹⁷⁷ Es muss festgestellt werden, ob ausländische Steuern gezahlt wurden und welche ausländischen Einkünfte besteuert wurden.¹⁷⁸ Die ausländische Steuer und die ihr zugrundeliegenden Einkünfte müssen dann von der deutschen Steuerverwaltung in die deutsche Besteuerung einbezogen werden. Die ausländischen Einkünfte müssen für jeden Staat einzeln errechnet werden, da im Rahmen der *per country limitation* separate Anrechnungshöchstbeträge pro Staat berechnet werden. Es wird dabei als vorteilhaft bewertet, dass die Berechnung der ausländischen Einkünfte im Rahmen der inländischen Besteuerung von der Verwaltung nach inländischem Steuerrecht, also auf bekannte Weise, vorgenommen wird.¹⁷⁹ Dennoch wird angenommen, dass häufig Fehler passieren, zulasten des Steuerpflichtigen oder zu seinen Gunsten.¹⁸⁰ Es ist darauf hinzuweisen, dass die Ermittlung der in- und ausländischen Einkünfte und deren Abgrenzung voneinander zur Ermittlung des Höchstbetrags nicht allein als Nachteil der Anrechnungsmethode bewertet werden darf, da dieser Aufwand für die Verwaltung ebenfalls bei der Freistellungsmethode besteht. Lediglich die weiteren Schritte, die über die Ermittlung der Einkünfte und ihre Qualifikation als in- oder ausländisch hinausgehen, nämlich die tatsächliche Besteuerung und die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages, sind Maßnahmen, welche nur unter der Anrechnungsmethode durchzuführen sind und die deshalb als Nachteil der Anrechnungsmethode zu bewerten sein könnten.

Wenn sich im Nachhinein Änderungen für den Steuerbescheid im Quellenstaat oder die ausländische Steuerzahlung ergeben, wirkt sich dies bei der Anrechnungs-

¹⁷⁵ Im internationalen Zusammenhang wird dies oft als „*complexity*“ bezeichnet im Gegensatz zu „*simplicity*“ im Rahmen der Freistellungsmethode, vgl. z.B. *Blanluet/Durand*, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 26.

¹⁷⁶ Die Definitionen der Begriffe „Behörde“ und „Finanzbehörde“ finden sich in § 6 AO; die Zuständigkeitsregelungen finden sich in §§ 16ff. AO.

¹⁷⁷ Vgl. *Schiessl/Keller*, IStR 2011, 285 (289); *JBecker/Fuest*, WD 2011, 401 (405). Befürworter der Anrechnungsmethode bestreiten dies nicht, vgl. *Avery Jones*, SWI 2000, 511 (513).

¹⁷⁸ Vgl. *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 26.

¹⁷⁹ Vgl. *Bühler*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, S. 194f.

¹⁸⁰ Vgl. *Stobbe*, DSStZ 1990, 194, der den Jahresbericht des Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg zitiert und sich auf die dort genannten „öfters wiederkehrenden Fehler und Bearbeitungsmängel“ durch zu hohe Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer bezieht.

methode auf die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat aus, d.h. es muss nicht nur der betroffene Quellenstaat die Bescheide ändern, sondern auch der Wohnsitzstaat.¹⁸¹

Es ist noch einmal darauf hinzuweisen, dass nicht nur die Verwaltung, sondern auch der Steuerpflichtige bei der Befolgung der Anrechnungsmethode mit Schwierigkeiten konfrontiert ist. Die relativ komplizierten Regelungen, die für die Anrechnungsmethode zumindest in Deutschland gelten, sind schwer zu verstehen und erfordern möglicherweise steuerberatende Unterstützung. Eine leichte Berechenbarkeit der in Deutschland zu zahlenden Steuer ist nach § 34c EStG für keinen der Beteiligten möglich. Dies könnte ein Sonderproblem der deutschen Anrechnungsmethode sein, welches im Ausland nicht besteht.¹⁸² Insgesamt wurde der Aufwand in der Steuerverwaltung für beide Methoden gleich hoch geschätzt.¹⁸³ Selbst wenn dies nicht auf die heutige Zeit übertragbar sein sollte, darf das Argument des hohen Verwaltungsaufwandes nicht zu hoch bewertet werden, weil es mangels verlässlicher Zahlen spekulationsanfällig ist. Zudem stellt dies ein fiskalisches, kein rechtliches Argument dar und ist im Rahmen dieser Arbeit nicht zu stark zu gewichten.

e. Politische Aspekte

Der Anrechnungsmethode wird ein „hegemonialer“ Charakter zugesprochen, weil sich der Ansässigkeitsstaat „von oben herab“ die Besteuerungsmacht zusichere.¹⁸⁴ Es kommt bei niedriger Besteuerung im Quellenstaat und höherer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zu einem sog. Heraufschleusungseffekt¹⁸⁵. Der Heraufschleusungseffekt wirkt nur in diese eine Richtung: Ist anders herum das ausländische Steuerniveau höher, so kommt es nicht zu innerstaatlichen Entlastungen.¹⁸⁶ Zudem kann es durch die unterschiedliche Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen im In- und Ausland, z.B. durch unterschiedliche Berücksichtigung von persönlichen Verhältnissen, zu mangelnder Anrechnung kommen, obwohl ein identisches Steuerniveau besteht. Der Heraufschleusungseffekt führt dazu, dass im Ergebnis im Wohnsitzstaat steuerliche Mehreinnahmen gegenüber der Freistellungsmethode entstehen können.¹⁸⁷ Der Heraufschleusungseffekt durch die Anrechnungsmethode wird als sinnvolle Antimissbrauchsmaßnahme angesehen¹⁸⁸, gerade in Bezug auf Einkünfte aus Steueroasen oder Niedrigsteuerländern. Dies gilt vor allem im Gegensatz zur Vereinbarung der Freistellungsmethode in einem DBA. Daher

¹⁸¹ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Rn. 1356.

¹⁸² Dieser Gesichtspunkt wird im rechtsvergleichenden Teil dieser Arbeit ab S. 91 untersucht.

¹⁸³ Vgl. *Bühler*, Prinzipien des Internationalen Steuerrecht, S. 196.

¹⁸⁴ Vgl. *Hauser*, MSiStR 21 (1995), 47 (51).

¹⁸⁵ Manchmal wird dieser Effekt „Steuernachholung“ genannt, vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Rn. 1356.

¹⁸⁶ So auch *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (15).

¹⁸⁷ Vgl. *Escher*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, S. 123.

¹⁸⁸ Vgl. *Hauser*, MSiStR 21 (1995), 47 (50f.); *Stockmann*, Bulletin for International Taxation 1995, 285 (288); *Tochackova*, Freistellungs- und Anrechnungsmethode, S. 17 (34).

wird vorgeschlagen, in den DBA von der Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode umzustellen.¹⁸⁹ Ziel einer solchen Umstellung wäre es, Anreize für eine Verlagerung der Einkünfte ins Ausland zu mindern.¹⁹⁰ Dies ist jedoch kritisch zu bewerten. Schließlich bekommt der Ansässigkeitsstaat unter Vereinbarung der Freistellungsmethode genau das, was ihm nach Zuteilung der Besteuerungsrechte durch ein von ihm vereinbartes DBA zusteht.¹⁹¹ Den (potentiellen) steuerlichen Mehreinnahmen durch die Anrechnungsmethode stehen daher im Ergebnis keine unbegründeten Mindereinnahmen im Vergleich zu einer hypothetisch vereinbarten Freistellungsmethode gegenüber.

f. Begrenzung der Anrechnung als Problem?

Eine für die gewöhnliche Anrechnung typische Ausgestaltung ist die Begrenzung der Anrechnung auf einen bestimmten Höchstbetrag. Dieser richtet sich regelmäßig nach dem anteilig auf die ausländischen Einkünfte entfallenden Betrag der inländischen Steuer. Es wurde im Schrifttum darauf hingewiesen, dass es nur dann zu einer vollständigen Vermeidung von Doppelbesteuerung kommt, wenn die ausländische Besteuerung nicht höher ist als dieser Verhältnisbetrag¹⁹² – ansonsten entsteht ein Anrechnungsüberhang. Die unterschiedlichen Begrenzungsmöglichkeiten der Anrechnung durch einen Anrechnungshöchstbetrag aus dem Verhältnis des Betrags der ausländischen Einkünfte zu den Gesamteinkünften, der häufig zusätzlich staatenbezogen (*per country limitation*) oder auf jede Einkunftsquelle einzeln (*per item limitation*) begrenzt ist und ggf. vor- oder zurückgetragen werden kann, führt zu unterschiedlichen Ergebnissen bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung.¹⁹³ Dies ist jedoch, anders als im Schrifttum beschrieben, kein spezielles Problem im Rahmen der Vermeidung der Doppelbesteuerung insgesamt, sondern lässt sich mit der Souveränität der Staaten bei der Ausgestaltung ihrer Steuergesetze begründen. Welche Begrenzung der Anrechnung ein Staat regelt, ist danach grundsätzlich ihm überlassen. Die Regelung selbst darf lediglich nicht gegen höherrangiges Recht verstoßen.¹⁹⁴

¹⁸⁹ Z.B. Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BT-Drs. 16/9421, S. 2.

¹⁹⁰ So BT-Drs. 16/6451, S. 2.

¹⁹¹ So schon *Escher*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, S. 123.

¹⁹² Vgl. *Rädler*, Die direkten Steuern, S. 241.

¹⁹³ Wie diese Begrenzungen wirken, wird in dieser Arbeit ab S. 220 problematisiert.

¹⁹⁴ Dies meint nicht nur die besondere grundrechtliche Relevanz der Problematik, siehe hierzu schon ab S. 16.

3. Wirkungsweise der Freistellungsmethode

Im folgenden Abschnitt der Arbeit wird die Wirkungsweise der Freistellungsmethode untersucht.

a. Kapitalimportneutralität

Die Freistellungsmethode schafft Kapitalimportneutralität und damit steuerliche Wettbewerbsneutralität am Standort der ausländischen Investition¹⁹⁵. Es werden alle in einem Staat getätigten Investitionen von unterschiedlichen Investoren wettbewerbsneutral behandelt, um auf dieser Ebene gleiche Bedingungen für den gesamten inländischen Markt zu erzeugen. Dadurch wird erreicht, dass alle ausländischen Unternehmen die gleichen Chancen auf einem Markt haben wie dort einheimische Unternehmen.¹⁹⁶ Alle Investitionen in einem Staat werden im Grundsatz gleich behandelt, so dass ausländische Investoren mit den inländischen Unternehmen zu gleichen Bedingungen konkurrieren können.¹⁹⁷ Es kommt zu einer Besteuerung der Steuerpflichtigen nach der relativen Leistungsfähigkeit, einer sog. Standortbesteuerung, bei der es für die Besteuerung auf den Standort der konkret zu steuernden Investition ankommt.¹⁹⁸ Dadurch wird dem Quellenstaat ein gewisser Vorrang bei der Besteuerung eingeräumt.¹⁹⁹ Die Kapitalimportneutralität wirkt daher vorteilhaft für Staaten, die ausländische Investitionen anlocken wollen. Unter der Kapitalexportneutralität wird diese Konkurrenzfähigkeit nicht ausgeglichen, sondern verschärft: Im Fall einer ausländischen Investition eines Unternehmers, der in einem Hochsteuerland ansässig ist, wird die Besteuerung dieser ausländischen Investition auf das inländische Steuerniveau geschleust, während inländische Unternehmen möglicherweise günstigere Steuerbedingungen dieses ausländischen Staates beanspruchen können. Dadurch erhöhen sich die Kosten des ausländischen Unternehmens und es kann seine Waren bei einem theoretisch gleich hohen Produktionswert nicht zu einem gleichen Preis bzw. mit gleicher Gewinnspanne verkaufen.

¹⁹⁵ Vgl. *Grotherr*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 23A / Art. 23B OECD-MA Rn. 34.

¹⁹⁶ Vgl. *Schiessl/Keller*, IStR 2011, 285, die diese Folge mit dem Beispiel der Vereinigten Arabischen Emirate und der dort völlig fehlenden Einkommensbesteuerung auf die Spitze treiben.

¹⁹⁷ So schon im Ansatz *Hauser*, MSiStR 21 (1995), 47 (51).

¹⁹⁸ Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 21f.; *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 23B MA Rn. 3.

¹⁹⁹ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, DBA, Art. 23B MA Rn. 3.

b. Auswirkung für Steuerpflichtige

Für die Steuerpflichtigen hat die Freistellungsmethode wirtschaftliche Vorteile, da ausländische Einkünfte von der Bemessungsgrundlage ausgenommen und damit im Rahmen der inländischen Besteuerung gar nicht bzw. nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes Berücksichtigung finden. Für die Steuerpflichtigen wirkt sich die Freistellungsmethode im Vergleich zur Anrechnungsmethode insbesondere bei einer niedrigen Steuer im Quellenstaat und einer höheren Steuer im Ansässigkeitsstaat somit positiv aus.²⁰⁰ Sie werden dann mit diesem niedrigen Steuersatz im Quellenstaat besteuert, ohne dass die Differenz zur höheren Besteuerung im Ansässigkeitsstaat „nachgeholt“ wird.

Aus Sicht eines in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen kann die Freistellungsmethode im Fall von ausländischen Verlusten jedoch zu Nachteilen führen, da diese ausländischen Verluste nach deutschem Steuerrecht nicht mit inländischen Gewinnen verrechnet werden können: In die deutsche Besteuerung werden nur solche (positiven und negativen) Einkünfte i.S.d. § 2 EStG einbezogen, für die Deutschland ein Besteuerungsrecht hat; im Übrigen ist lediglich die Einbeziehung im Wege des – negativen – Progressionsvorbehaltes nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG möglich, das heißt der Verlust wirkt sich mindernd auf den Einkommensteuertarif aus, ohne dass die Verluste das zu versteuernde Einkommen i.S.d. § 2 Abs. 5 EStG verringern.²⁰¹ Diese Nichtberücksichtigung von Verlusten ist das spiegelbildliche Ergebnis zur Nichteinbeziehung von Gewinnen und daher systemimmanent.²⁰² Aus Sicht der Steuerpflichtigen wird darin das Hauptproblem der Freistellungsmethode gesehen, welches durch verschiedene Klauseln in den DBA, ihre richterlichen Auslegungen und die nationalen Gesetze, insbesondere § 2a und § 3c EStG, verschärft wird.²⁰³ Eine neue Lösung für dieses generelle Problem im Rahmen der Freistellungsmethode zeigt sich im Falle eines in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen. 2001 entschied der öVwGH, dass im Ausland nicht verrechenbare ausländische Verluste im Entstehungsjahr im Inland berücksichtigt werden müssen, ohne dass er dies auf den Progressionsvorbehalt bezog.²⁰⁴ Diese Verluste müssen dann nachversteuert werden, wenn sie später im Ausland verrechnet werden können.²⁰⁵ Die Idee, auch

²⁰⁰ Vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, § 32 Rn. 14.

²⁰¹ So beurteilen es z.B. Escher, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, S. 121; Kahler, Freistellungsmethode, S. 86; Tochackova, Freistellungs- und Anrechnungsmethode, S. 17 (34). Der BFH sieht dies seit der Entscheidung eines Falles einer italienischen Betriebsstätte ebenfalls in dieser Weise: BFH, Urteil v. 12.1.1983, I R 90/79, BStBl II 1983, 382.

²⁰² Vgl. EuGH, Urteil v. 14.4.2008, C-414/06 („Lidl Belgium“), Slg. 2008, I-3601 Rn. 33; Unterstützer in der Literatur sind Englisch, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, S. 35; Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Einl. Rn. 265e.

²⁰³ So z.B. Kahler, Freistellungsmethode, S. 163ff., der sich in seiner Dissertation besonders mit der Freistellungsmethode auseinander setzt.

²⁰⁴ ÖVwGH, Erkenntnis v. 25.9.2001, 99/14/0217.

²⁰⁵ ÖVwGH, Erkenntnis v. 25.9.2001, 99/14/0217. Die Nachversteuerung führte zu heftiger Kritik im Schrifttum, vgl. Stefaner, Verlustfälle im Anwendungsbereich der Verordnung, S. 167 (171) m.w.N. in Fn. 19.

bei der Freistellungsmethode die Verluste in die Besteuerung einzubeziehen, wurde früher schon von anderer Seite vorgeschlagen²⁰⁶ und wird heute für die deutsche Rechtslage ebenfalls vertreten.²⁰⁷ Aus Sicht des EuGH wird nicht zwingend verlangt, dass ausländische Verluste grundsätzlich in die inländische Besteuerung einbezogen werden müssen.²⁰⁸ Hintergrund ist, dass die konkrete Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts (und damit auch die Berücksichtigung von Verlusten) den souveränen Mitgliedstaaten überlassen bleibt.²⁰⁹

c. Verwaltungsaufwand

Die Freistellungsmethode wird (im Vergleich zur Anrechnungsmethode) als leicht(er) anwendbar angesehen.²¹⁰ Es muss berücksichtigt werden, dass bei Verwendung der Freistellungsmethode in der Regel Missbrauchsvorschriften eingeführt (z.B. *subject to tax*- oder *switch over*-Klauseln, in Deutschland etwa § 50d Abs. 9 EStG oder § 20 Abs. 2 AStG) und angewendet werden, welche zusätzlichen Rechts- und Verwaltungsaufwand fordern. Daher wurde schon vertreten, dass der Verwaltungsaufwand bei Anrechnungs- und Freistellungsmethode sich die Waage halte.²¹¹ Es bleibt festzustellen, dass die Freistellungsmethode Anwendungsprobleme – wengleich andere als die Anrechnungsmethode – mit sich bringt.²¹²

d. Auswirkung auf das Steueraufkommen

Die Freistellung von ausländischen Quelleneinkünften bedeutet die Rücksicht des (freistellenden) Ansässigkeitsstaates auf die Besteuerungshoheit des ausländischen Quellenstaates.²¹³ Sie wirkt insofern souveränitätswahrend. Die Staaten beschränken sich im Ergebnis auf die Besteuerung der Einkünfte, welche auf ihrem Territorium entstehen.²¹⁴ Völkerrechtlich ist dies als *jurisdiction to prescribe* einzuordnen. Durch diese Begrenzung der eigenen Besteuerungsrechte wird dem anderen Staat Raum für die Durchsetzung eigener Steuernormen gelassen, sei es zu Lenkungs-

²⁰⁶ Vgl. *Escher*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, S. 143ff.

²⁰⁷ Vgl. *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, in: IFS 480, 117.

²⁰⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 15.5.2008, C-414/06 („Lidl Belgium“), Slg. 2008, I-3601 Rn. 44ff. mit Verweis auf das EuGH-Urteil „Marks & Spencer“ für sog. finale Verluste.

²⁰⁹ Weitere Erläuterungen zur Verlustproblematik folgen in dieser Arbeit ab S. 226.

²¹⁰ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Rn. 1356; *Haas*, IStR 2011, 353 (354). Hierzu schon ab S. 35 der vorliegenden Arbeit.

²¹¹ Vgl. *Escher*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, S. 100 und 124.

²¹² Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 448.

²¹³ Vgl. *Lüdicke*, DBA-Politik, S. 66.

²¹⁴ Vgl. *Grotherr*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 23A / Art. 23B OECD-MA Rn. 34, wo dies „Gesichtspunkt der Selbstbeschränkung der staatlichen Souveränität“ genannt wird.

oder Finanzierungszwecken.²¹⁵ Ausländische Einkünfte werden in Höhe des Steuer-
niveaus des Quellenstaates besteuert²¹⁶, Steuervorteile des Quellenstaates bleiben
erhalten²¹⁷. Im Gegensatz zur Anrechnungsmethode ist die vom Quellenstaat durch-
geführte Belastung auf die freigestellte Einkunftsart für die Steuerpflichtigen end-
gültig.

e. Weitere (politische) Aspekte

Bei der Freistellungsmethode ist es möglich, dass eine – von den vertragsschließen-
den Staaten möglicherweise nicht gewollte – doppelte Nichtbesteuerung auftritt.²¹⁸
Der Grund hierfür ist, dass bei der Freistellungsmethode die Ansässigkeitsstaaten ihr
Besteuerungsrecht aufgeben. Bei der Anrechnungsmethode hingegen nimmt der An-
sässigkeitsstaat seinen Steueranspruch nur insoweit zurück, als er die ausländische
Steuer des Quellenstaates bei seiner Besteuerung berücksichtigt. Es ist fraglich, ob
dies als (steuerpolitischer) Gesichtspunkt gegen die Freistellungsmethode zu bewer-
ten ist.

Bei der Auslegung von DBA sind die Auslegungsregeln des Wiener Überein-
kommens über das Recht der Verträge (WVK) zu beachten. Zu berücksichtigen ist,
dass nicht die Verhinderung von doppelter Nichtbesteuerung, sondern originär die
Verhinderung von internationaler Doppelbesteuerung Inhalt und Zweck der DBA ist
(vgl. Artikel 31 Abs. 1 WVK).²¹⁹ Die OECD nannte die Vermeidung von doppelter
Nichtbesteuerung im Musterabkommen bislang nicht explizit als Auslegungsziel,
doch wird die Kommentierung im OECD-Bericht über die Anwendung des OECD-
MA auf Personengesellschaften (sog. Partnership Report) und die Änderungen bzw.
Ergänzungen des Art. 23A OECD und seiner Kommentierung derart ausgelegt, dass
die OECD die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung in bestimmten Fällen als
Auslegungsziel erkannt hat.²²⁰ Es ergibt sich aus der Präambel einiger (deutscher)
DBA, die gemäß Art. 31 Abs. 1 WVK bei der Auslegung der DBA berücksichtigt
werden darf, dass nicht nur die Vermeidung von Doppelbesteuerung, sondern dane-
ben die Vermeidung von Nichtbesteuerung beabsichtigt wird. Die ist ebenso explizit
in der deutschen Verhandlungsgrundlage vom 22.8.2013 festgehalten. Die Zweck-
bestimmung wird durch verschiedene Inhalte der DBA unterstützt; gemeint sind in
erster Linie *subject to tax*-Klauseln, welche gewährleisten, dass alle Einkünfte be-
steuert werden. DBA sind im Ergebnis im Lichte der von den verhandelnden Staaten

²¹⁵ Vgl. *Lüdicke*, DBA-Politik, S. 67.

²¹⁶ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 23B MA Rn. 3.

²¹⁷ Vgl. *HVogel*, Auswirkungen der DBA in der Praxis, S. 36.

²¹⁸ Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 162; *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung
im Internationalen Steuerrecht, S. 74ff.

²¹⁹ Vgl. *Lüdicke*, DBA-Politik, S. 7; a.A. wohl *Wichmann*, FR 2011, 1082 und *Mitschke*, DStR
2011, 2221 (2226).

²²⁰ Vgl. *Rust*, Internationale Doppelte Nichtbesteuerung, S. 37 (50).

festgelegten Zwecke, also Vermeidung von Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung, zu bewerten.

Insgesamt führt die Freistellungsmethode durch ihre Wirkweise zu unzähligen Gestaltungsmöglichkeiten²²¹, wodurch es zu missbräuchlichen Steuergestaltungen kommen kann, welche bei Erreichen einer doppelten Freistellung zu doppelter Nichtbesteuerung führen. Dies ist vom Ansässigkeitsstaat, der die Freistellungsmethode verwendet und zugunsten der Vermeidung von Doppelbesteuerung auf sein Besteuerungsrecht verzichtet, regelmäßig nicht gewollt – sondern eine „einfache“ Besteuerung, sei es durch den Quellen- oder den Ansässigkeitsstaat. Bei einer (hypothetischen) Abschaffung der Freistellungsmethode könnte neben dem Wegfall dieser Steuerumgehungsmöglichkeiten (die ausländische Steuer wird in jedem Fall „einfach“ angerechnet) die Anrechnungsmethode als alleinige Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung übrig bleiben. Dies würde eine Vereinheitlichung und eine Vereinfachung insbesondere des nationalen Steuerrechts bewirken. Durch den Wegfall der Freistellungsmethode würden Teile des EStG²²² und AStG²²³, die sich mit diesen Gestaltungsmöglichkeiten befassen, wegfallen. Sie wären dann überflüssig. Diesem Argument darf jedoch nicht zu viel Gewicht verliehen werden, da es bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung nur darauf ankommen darf, dass Doppelbesteuerung effektiv vermieden wird und unerwünschte Nebeneffekte einer Methode (z.B. Anreize zur Steuergestaltung bei der Freistellungsmethode, die zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen) nicht den Ausschlag geben dürfen.²²⁴ Zudem kann ebenso die Anrechnungsmethode gestalterisch genutzt werden, etwa wenn zu berücksichtigende Kosten so geplant werden, dass sie zu einem bestimmten und für den Steuerpflichtigen günstigen Zeitpunkt anfallen, oder wenn rechnerisch besonders hohe Anrechnungshöchstbeträge angestrebt werden, um die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zu reduzieren.²²⁵

Das steuerpolitische Argument der doppelten Nichtbesteuerung mag die Vertragsstaaten eines DBA bei der Methodenwahl beeinflussen. Es führt aber nicht zu einer (Un-)Möglichkeit der Vereinbarung der Freistellungs- oder Anrechnungsmethode aus Rechtsgründen.

4. Zwischenergebnis

Die Freistellungsmethode ist ebenso wie die Anrechnungsmethode grundsätzlich geeignet, internationale Doppelbesteuerung zu verhindern. Beide Methoden haben spezifische Vor- und Nachteile, die je nach Sachverhalt unterschiedlich wirken. Eine pauschal zu bevorzugende Methode kann nach dieser Gegenüberstellung nicht iden-

²²¹ Vgl. *Gassner*, Die Zukunft der österreichischen Abkommenspolitik, S. 89 (97).

²²² Z.B. § 50d Abs. 9 EStG.

²²³ Z.B. § 20 Abs. 2 AStG.

²²⁴ Vgl. *Escher*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, S. 120ff.

²²⁵ Vgl. *Schnitger*, in: IFSt 480, 87 (97).

tifiziert werden. Jedenfalls gibt es keine überwiegenden (rechtlichen) Argumente für oder gegen die eine oder andere Methode.

VI. *Kombinierte Verwendung der Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung*

Im folgenden Teil soll die parallele Verwendung von Anrechnungs- und Freistellungsmethode untersucht werden. Die jeweiligen nationalen Gesetze beinhalten üblicherweise entweder die Anrechnungsmethode (z.B. in Deutschland) oder seltener die Freistellungsmethode (z.B. in den Niederlanden²²⁶). In DBA sind diese beiden Methoden häufig nicht ausschließlich vorgesehen, sondern jeweils miteinander kombiniert. Im Methodenartikel des DBA finden sich dann eine vorrangig anzuwendende Methode und eine in bestimmten anderen Fällen anzuwendende Methode.²²⁷ Dabei steht es den Staaten frei, die eine oder die andere Methode (vorrangig) zu vereinbaren.²²⁸ Faktisch gibt es in der Praxis keine „reine“ Anrechnungsmethode oder „reine“ Freistellungsmethode in den einzelnen Rechtsordnungen, denn beide Methoden existieren nebeneinander und miteinander.²²⁹ Wegen dieser Verknüpfung der beiden Methoden bezeichnet man die Systeme, die beide Methoden verwenden, als „hybrid“.²³⁰ Die Vertragspartner können dabei rechtliche, wirtschaftliche oder politische Gesichtspunkte beliebig und im Rahmen jeder Verhandlung neu bewerten.

Einerseits könnte sich Deutschland für die Zukunft in seinen DBA zur Freistellungsmethode bekennen, wie schon jetzt in den Fällen mit geteiltem Besteuerungsrecht. Da dies jedoch in keiner Weise die Bestrebungen des deutschen Staates zur Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung und zur Sicherung des Steueraufkommens unterstützt, scheint diese Variante wenig wahrscheinlich. Die Anrechnungsmethode wird von Deutschland als Ansässigkeitsstaat schon heute – sowohl in DBA als auch in § 34c EStG – verwendet, wenn eine effektive Besteuerung bei Vereinbarung der Freistellungsmethode wegen mangelnder Besteuerung im anderen Vertragsstaat fraglich ist. So wird durch die Anrechnungsmethode eine effektive Besteuerung der Steuerpflichtigen hergestellt, indem Doppelbesteuerung und zugleich doppelte Nichtbesteuerung vermieden werden. Andererseits könnte Deutschland in seinen DBA künftig ausschließlich die Anrechnungsmethode verwenden. Dies hätte den Vorteil, dass alle Einkünfte gleich behandelt würden, ohne Rücksicht auf die jeweilige Qualifizierung. Die aus Sicht des deutschen Steuerstaats gleichmäßige Behandlung aller Steuerpflichtigen, gleich in welchem Land und mit welcher Einkunftsart sie steuerpflichtig werden, spricht für diese Möglichkeit. Es kann hierbei nicht igno-

²²⁶ Details zu der rechtlichen Situation in den Niederlanden ab S. 140 dieser Arbeit.

²²⁷ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 8.

²²⁸ Vgl. *Schnitger*, in: *IFSt* 480, 87 (89).

²²⁹ So wird es auch im IFA General Report 2011 festgestellt, vgl. *Blanluet/Durand*, in: *IFA*, *Cahier* Volume 96b, S. 21; ebenso *Maisto*, *Credit versus Exemption*, S. 319.

²³⁰ Vgl. *Couzin*, *Bulletin for International Taxation* 2002, 266 (267).

riert werden, dass die Freistellungsmethode für die Steuerpflichtigen in vielen Fällen wirtschaftlich vorteilhafter ist. Zumindest für bestimmte, aktive Einkunftsarten könnten daher steuerpolitisch die Vorzüge der Freistellungsmethode trotz ihrer eventuellen Nachteile gegenüber der Anrechnungsmethode überwiegen, um einen Ausgleich der Interessen von Steuerpflichtigem und Steuerstaat zu erreichen.

Die OECD²³¹ schlägt im OECD-MA Kombinationen von Anrechnungs- und Freistellungsmethode vor, um Vor- und Nachteile der Methoden zu verbinden. Art. 23A OECD-MA beinhaltet in Abs. 1 grundsätzlich die Freistellungsmethode, schlägt in Abs. 2 jedoch die Anrechnung für ausländische Steuern von Dividenden und Zinsen vor. In Art. 23B OECD-MA findet sich die umgekehrte Kombination. Grundsätzlich findet nach dieser Vorschrift eine Anrechnung ausländischer Steuern statt. Falls Einkünfte (nach anderen Bestimmungen) freigestellt sind, wird die Einbeziehung dieser Einkünfte durch den Progressionsvorbehalt angeordnet.

Im internationalen Vergleich gilt die Freistellungsmethode häufig für aktive Einkünfte, die Anrechnungsmethode für passive Einkünfte.²³² Ein weiteres Kriterium für die Anwendung von verschiedenen Methoden wird in der Höhe der Differenz von ausländischer und inländischer Steuer gesehen: Bei einer vergleichbaren Höhe von inländischer und ausländischer Steuer (meist bei aktiven Einkünften oder Arbeitnehmereinkünften) könnte die Freistellungsmethode sinnvoll sein; während bei einer großen Differenz von (hohen) inländischen Steuern und (niedrigeren) ausländischen Steuern die Anrechnungsmethode sich derart auswirkt, dass dem Ansässigkeitsstaat ein eigenes Steueraufkommen bleibt.²³³

Die Anrechnungsmethode wurde im Schrifttum früher teilweise ausschließlich in Kombination mit der Freistellungs- oder Abzugsmethode als denkbar erachtet, da sie nicht als selbstständige Methode angesehen wurde.²³⁴ Heute sind verschiedene Kombinationsmöglichkeiten vorstellbar. Bilateral könnte die Freistellungsmethode angewandt werden und als Auffangmethode im Verhältnis zu Staaten, mit denen kein DBA (mehr) besteht, unilateral die Anrechnungsmethode eingreifen. Daneben sind Kombinationen auf DBA-Ebene denkbar. Welche Vermeidungsmethoden von den Ansässigkeitsstaaten für welche Art von Einkünften vereinbart werden, darf innerhalb eines DBA oder innerhalb eines Abkommensartikels unterschiedlich geregelt sein.²³⁵ Es muss dann aber insbesondere darauf geachtet werden, dass die vorliegende Ausgestaltung nicht aus gleichheitsrechtlichen Gründen gegen die EU-Grundfreiheiten verstößt und die Systemgerechtigkeit gewahrt wird.²³⁶

²³¹ Detailliert zum OECD-MA und OECD-MK ab S. 68 dieser Arbeit.

²³² Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 447.

²³³ Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 447.

²³⁴ Vgl. *Flick*, Finanzarchiv NF 21, 1961, 86 (116).

²³⁵ Vgl. *Grotherr*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 23A / Art. 23B OECD-MA Rn. 11.

²³⁶ So ausdrücklich *Lüdicke/Braunagel*, Verluste, S. 178 mit weiteren Hinweisen in Fn. 773.

Derzeit wird in den meisten deutschen DBA die Freistellung als Regelmethode und die Anrechnungsmethode als Ausnahme geregelt.²³⁷ Dieses Miteinander der Methoden wird in der Literatur unterstützt.²³⁸ Die Lösung hat den Vorteil, dass solche Einkünfte, die im Methodenartikel nicht von der Anrechnungsmethode erfasst werden, unter die Freistellungsmethode subsumiert werden. Grundsätzlich soll die Anwendung der Anrechnungsmethode als Ausnahmetatbestand dabei restriktiv ausgelegt werden.²³⁹ Es wird vorgeschlagen, künftig im Grundsatz die Freistellungsmethode als Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in DBA und für bestimmte Fallgruppen, namentlich Dividenden, Zinsen- und Lizenzgebühren, Einkünfte von Künstlern, Sportlern, Aufsichts- und Verwaltungsräten, Grundstücksgesellschaften und Arbeitnehmerverleihern die Anrechnungsmethode zu vereinbaren.²⁴⁰ Die Freistellung sollte von Aktivitätsklauseln abhängig gemacht werden.²⁴¹

Da die „Liste“²⁴² der Konstellationen, in denen die Anrechnungsmethode anzuwenden ist, in deutschen DBA mittlerweile sehr lang ist, ist zu prüfen, nicht die Freistellungsmethode als Regelmethode zu bevorzugen, sondern die Anrechnungsmethode mit ausgewählten Ausnahmen zur Freistellung (z.B. im neuen DBA mit Mauritius aus 2011).²⁴³ Es wird als reine Formulierungsfrage angesehen, was Regel und was Ausnahme ist, da die Freistellungsmethode als Regelmethode in neuen DBA oft mit Ausnahmen durchsetzt ist.²⁴⁴ Methodisch könnte Folgendes überzeugen: Neben der grundsätzlichen Anrechnung ausländischer Steuern könnten bestimmte Einkunftsarten, jedenfalls aktive Betriebsstätteneinkünfte und Arbeitnehmereinkünfte, freigestellt werden. Es könnte alternativ die Freistellungsmethode als Regelmethode beibehalten werden, versehen mit einer *subject to tax*-Klausel und/oder *switch over*-Klausel.²⁴⁵ So hätten die Steuerpflichtigen die Vorteile der Freistellungsmethode, gleichzeitig wären die Vertragsstaaten vor doppelter Nichtbesteuerung geschützt. Es wird angenommen, dass bspw. die USA als Ursprungsland der Anrechnungsmethode die Anrechnung bevorzugte und nicht die Freistellungsmethode in den Fokus nahm, weil die Idee der *subject to tax*-Klauseln zur Zeit der

²³⁷ Art. 22 Abs. 1 Buchst. a der deutschen Verhandlungsgrundlage v. 22.8.2013 lautet (ebenso wie viele in der Vergangenheit ausgehandelte DBA) „Soweit Buchstabe c nichts anderes vorsieht, werden die Einkünfte von der Bemessungsgrundlage ausgenommen.“

²³⁸ So z.B. Hauser, MSISr 21 (1995), 47 (52).

²³⁹ Vgl. Podewils, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 19.6.2010, I R 75/7, BStBl II 2011, 208.

²⁴⁰ Vgl. Hauser, MSISr 21 (1995), 47 (53); teilweise Lüdicke, DBA-Politik, S. 74ff. Die einzelnen Konstellationen werden im weiteren Verlauf dieser Arbeit noch detaillierter überprüft, siehe ab S. 57.

²⁴¹ So auch Lüdicke, DBA-Politik, S. 74ff.

²⁴² In einer Zusammenfassung von Bahns/Sommer zum neuen DBA mit England wird die Anrechnungsmethode wie folgt eingeführt: „Hiervon ausgenommen sind bspw. (...)“, was von einer großen Unübersichtlichkeit zeugt, vgl. Bahns/Sommer, ISr 2011, 201 (206).

²⁴³ Vgl. Vetter, in: FS WU Wien, S. 471 (478), der auf diese Tendenz hinweist.

²⁴⁴ Vgl. Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 21.

²⁴⁵ Vgl. Tochackova, Freistellungs- und Anrechnungsmethode, S. 17 (34). Dennoch werfen diese Rückfallklauseln viele Fragen auf, vgl. hierzu Wassermeyer, in: Wassermeyer, DBA, Art. 23A Rn. 161ff.

Einführung der Anrechnungsmethode in den USA noch nicht entstanden war.²⁴⁶ Wie auch immer der deutsche Staat seine DBA hierbei künftig aushandelt, es muss beachtet werden, dass die derzeitige Unübersichtlichkeit historisch gewachsen ist. Für die Zukunft wäre eine einheitliche Linie vorzugswürdig. Dieser entspricht es, wenn bei der Verwendung der zwei Vermeidungssysteme die exakten Abgrenzungskriterien deutlich sind. Diese Erwartung wird seit 2013 durch die deutsche Verhandlungsgrundlage vom 22.8.2013 erfüllt.

Zuletzt soll für das Nebeneinander von Freistellungs- und Anrechnungsmethode ein möglicher historischer Hintergrund aufgezeigt werden. Das Zusammenspiel von Vermeidungsmaßnahmen und -methoden in Deutschland ist durch Freistellungsmethode in deutschen DBA und die Anrechnungsmethode im deutschen nationalen Recht geprägt. Es wird argumentiert, dass die Einführung der Anrechnungsmethode im nationalen Recht darauf zurückzuführen sei, dass Deutschland bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung vor allem personenbezogene Steuern im Blick hatte (*personal tax approach*); in DBA hingegen wurde dagegen die Freistellungsmethode vereinbart, weil in Deutschland Objektsteuern (*impersonal taxes*) existieren.²⁴⁷ Anschaulich zeigt sich dies am Beispiel der Gewerbesteuer, auf welche einige von Deutschland abgeschlossenen DBA explizit Anwendung finden.²⁴⁸ Gerade weil es in Deutschland sowohl *personal taxes* als auch *impersonal taxes* gibt, ist das aufgezeigte Gemenge der beiden Methoden nicht überraschend.²⁴⁹ Vielmehr kann es als systemgerecht bezeichnet werden.

Richtigerweise schließen sich Anrechnungs- und Freistellungsmethode im Ergebnis nicht gegenseitig aus, sondern ergänzen einander.²⁵⁰

VII. *Europarechtliche Überlegungen zu den Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, insbesondere zur Anrechnungsmethode*

Die einzelnen möglicherweise europarechtswidrigen Regelungen der deutschen Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in § 34c EStG²⁵¹ werden in dieser Arbeit jeweils an relevanter Stelle überprüft. Nachfolgend sollen vorab, als eine Art allgemeiner Teil, einige europarechtliche Überlegungen zu den Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, insbesondere zur Anrechnungsmethode angestellt werden.

²⁴⁶ Vgl. *Vogel*, in: FS Fischer, S. 1007 (1014f.).

²⁴⁷ Vgl. *Avery Jones*, Bulletin for International Taxation 2012 (Volume 66), No. 2, Glp. 7.

²⁴⁸ Z.B. Art. 2 Abs. 3 Buchst. a (cc) des deutschen DBA mit Großbritannien aus 2010.

²⁴⁹ Vgl. *Avery Jones*, Bulletin for International Taxation 2012 (Volume 66), No. 2, Glp. 7.

²⁵⁰ So auch explizit *Wassermeyer*, in: Wassermeyer, DBA, Art. 23B Rn. 1.

²⁵¹ Auf eine Europarechtskonformität deutet hin EuGH, Urteil v. 12.5.1998, C-336/96 („Gilly“), Slg. 1998, I-2793, Rn. 46ff.; ebenso *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 13.

1. Anrechnungs- oder Freistellungsmethode als europarechtlich vorzugswürdige Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

Sowohl Anrechnungs- als auch Freistellungsmethode werden im Schrifttum allgemein für europarechtlich zulässig gehalten.²⁵² Nach einer Ansicht wird die Anrechnungsmethode bevorzugt, da sie im Grundsatz besser geeignet sei, einen einheitlichen europäischen Binnenraum zu schaffen.²⁵³ Die Anrechnungsmethode werde aus diesem Grund vor allem von Staaten verwendet, die ihren Binnenmarkt stärken wollen, z.B. die USA.²⁵⁴ Nach einer anderen Ansicht entspricht die Freistellungsmethode der europäischen Idee mehr als die Anrechnungsmethode, die grundsätzlich eher die Einzelstaaten betont.²⁵⁵ Die Vertreter dieser Ansicht lehnen die Anrechnungsmethode ab, da sie die Entwicklung des Binnenmarktes verhindere und zu Wettbewerbsverzerrungen führe.²⁵⁶ Nach einer vermittelnden Ansicht kann dem europäischen Binnenmarktkonzept durch die kapitalimportorientierte Freistellungs- und die kapitalexportorientierte Anrechnungsmethode gleichermaßen entsprochen werden, je nachdem ob man den Binnenmarkt nur als barrierefreien Zugang zu einzelnen Teilmärkten oder als einheitlichen Wirtschaftsraum auslege.²⁵⁷

Europarechtliche Einwände gegen die Anrechnungsmethode können aus der Rechtsprechung des EuGH im österreichischen Fall „Sandoz“²⁵⁸ geschlussfolgert werden. Dabei ging es um folgenden Sachverhalt: Darlehensverträge wurden in Österreich mit einer Gebühr belegt, gleichgültig, ob sie in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat geschlossen wurden. Dies hielt der EuGH für europarechtskonform.²⁵⁹ Der EuGH stellt fest, dass eine andere Regelung in diesem Kontext gegen Art. 63 Abs. 1 AEUV (damals noch Art. 73b Abs. 1 EGV) verstieß: Eine bestimmte Art von Darlehensverträgen, die von im Inland ansässigen Personen in anderen Mitgliedstaaten abgeschlossen wurden, sollte einer Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen, während die gleiche Art von Darlehensvertrag, der in Österreich abgeschlossen wurde, nicht dieser Gebühr unterliegen sollte.²⁶⁰ Der Generalanwalt hatte in seinen Schlussanträgen darauf hingewiesen, dass die Regelung zwar nicht verbiete, im Ausland Darlehensverträge abzuschließen, doch entfalle im Gegensatz zum Abschluss des Vertrages in Österreich die Gebührenfreiheit.²⁶¹ Dies könne dazu führen, dass Unternehmer vor diesem wirtschaftlichen Hintergrund eher geneigt seien, im Ansäs-

²⁵² So auch *Lehner*, in: DStJG 23 (2000), 263 (283).

²⁵³ Vgl. *Hey*, StuW 2004, 193 (201).

²⁵⁴ Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 160.

²⁵⁵ So z.B. *Lehner*, StuW 1998, 159 (173).

²⁵⁶ Vgl. *Weiser*, Rechtsprechung und Rechtsetzung auf dem Gebiet der direkten Besteuerung, S. 236; im Vergleich ebenfalls gegen die Anrechnungsmethode plädiert *Vogel*, Bulletin for International Taxation 2002, 4 (10).

²⁵⁷ Vgl. *Hey*, StuW 2004, 193 (202).

²⁵⁸ EuGH, Urteil v. 14.10.1999, C-439/97 („Sandoz“), Slg. 1999, I-7041.

²⁵⁹ EuGH, Urteil v. 14.10.1999, C-439/97 („Sandoz“), Slg. 1999, I-7041, 1. Ls.

²⁶⁰ EuGH, Urteil v. 14.10.1999, C-439/97 („Sandoz“), Slg. 1999, I-7041, 2. Ls.

²⁶¹ EuGH, Schlussanträge v. 20.5.1999, C-439/97 („Sandoz“), Slg. 1999, I-7041, Rn. 31.

sigkeitsstaat Darlehen aufzunehmen, um die Vergünstigung zu erlangen.²⁶² Das zu diesem Fall ergangene Urteil wird dahingehend ausgelegt, dass ausländische Steuervorteile durch den Quellenstaat im Rahmen der Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat erhalten bleiben müssen.²⁶³ Im Übrigen wird es steuerpolitisch als unsinnig angesehen, vom Quellenstaat geschaffene Investitionsanreize durch ein Heraufschleusen des Steuerniveaus auf das eines Hochsteuerlandes zunichte zu machen.²⁶⁴ Dies geschieht jedoch gerade durch die Anrechnungsmethode, da bei dieser alle Einkünfte auf das Steuerniveau des Ansässigkeitsstaates gebracht werden, wodurch Steuervorteile aus dem Quellenstaat verloren gehen.²⁶⁵ Ein Steuerpflichtiger darf sich in rechtlicher Hinsicht nicht durch die Inanspruchnahme der vorteilhaften ausländischen Besteuerung einer „gleichmäßigen“ inländischen Besteuerung seines Welteinkommens entziehen.²⁶⁶ Eine gleichmäßige Besteuerung kann durch die Anrechnungsmethode erreicht werden, nämlich gleichmäßig für alle Ansässigen eines Staates, gleichgültig aus welchen ausländischen Staaten sie Einkünfte beziehen. Die Freistellungsmethode stellt auf einer anderen Ebene eine Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung her, und zwar gleichmäßig für alle Investitionen. Der Ruf nach „gleichmäßiger Besteuerung“ spricht in diesem Zusammenhang daher nicht für oder gegen die Anrechnungsmethode. Grundsätzlich sind sowohl die Anrechnungs- als auch die Freistellungsmethode geeignet, eine gleichmäßige Besteuerung herzustellen.

Problematisch könnte sein, dass die Freistellungsmethode vor allem gegenüber Niedrigsteuerrändern aus Wettbewerbssicht eine unerlaubte und nicht gerechtfertigte EU-Beihilfe darstellen könnte, jedenfalls wenn keine *subject to tax*-Klausel eingreift.²⁶⁷ Die EU-Kommission entschied bzgl. einer irischen Regelung zur Steuerbefreiung von ausländischen Einkünften, dass diese eine verbotene Beihilfe darstellte.²⁶⁸ Die einschlägige Regelung bezog sich dabei insbesondere auf die Vermeidung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung. Der festgestellte Verstoß gegen die Vorschriften des Beihilferechts (damals Art. 87 EGV, heute Art. 107 AEUV) ist nicht auf die Frage nach einem entsprechenden Verstoß gegen Europarecht im Rahmen der juristischen Doppelbesteuerung übertragbar.²⁶⁹

Der EuGH hat entschieden, dass beide Methoden grundsätzlich europarechtskonform sind. Im Urteil „Columbus Container Services“ wurde dies für den Vergleich

²⁶² EuGH, Schlussanträge v. 20.5.1999, C-439/97 („Sandoz“), Slg. 1999, I-7041, Rn. 48.

²⁶³ Vgl. *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 671.

²⁶⁴ Vgl. hierzu allgemein *Haas*, IStR 2011, 353 (354).

²⁶⁵ Anders ist dies nur, wenn eine fiktive Anrechnung vereinbart wurde.

²⁶⁶ EuGH, Urteil v. 14.10.1999, C-439/97 („Sandoz“), Slg. 1999, I-7041, Rn. 24, was aber durch die in Rede stehende Regelung nicht erreicht wurde, vgl. Rn. 33f. des Urteils.

²⁶⁷ Vgl. *Hofbauer*, Die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte aus WTO-Sicht, S. 49 (60); *Sutter*, SWI 2004, 4ff.; *Sutter*, Die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte, S. 83 (115ff.).

²⁶⁸ So auch Kommission, Entscheidung v. 17.2.2003, Abl 2003 L 204/51 Rn. 58.

²⁶⁹ Vgl. hierzu schon ab S. 6.

eines innerstaatlichen und eines grenzüberschreitenden Falles entschieden.²⁷⁰ Für die Vergleichsgruppen zweier grenzüberschreitender Sachverhalte, jeweils mit Bezug zu anderen Mitgliedstaaten oder Drittstaaten, wurden beide Methoden im Fall „Haribo und Salinen“²⁷¹ grundsätzlich gebilligt. Der EuGH entschied in seinem Urteil „Haribo und Salinen“ im Rahmen der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, dass es grundsätzlich keine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV darstelle, wenn eine nationale Regelung grundsätzlich die Freistellung regelt, aber bei Vorliegen bestimmter Tatbestandsmerkmale auf die Anrechnungsmethode gewechselt wird.²⁷² Welche der beiden Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu regeln sei, stehe den Staaten aus europarechtlicher Sicht frei, wenn beide zu gleichen Ergebnissen führten.²⁷³ Obwohl die Anrechnungsmethode in einigen Fällen höhere Anforderungen an den Steuerpflichtigen stelle, könnten beide Methoden nebeneinander anwendbar sein, da einige Schwierigkeiten in der Natur der Anrechnungsmethode begründeten (z.B. Nachweis über die tatsächlich geleistete ausländische Steuer) und die Unterschiede daher nicht unverhältnismäßig seien.²⁷⁴ Die Methoden müssten also so ausgestaltet sein, dass sie zu gleichwertigen Ergebnissen führen. Das sei nicht der Fall, wenn die Anrechnungsmethode so ausgestaltet ist, dass im Fall von inländischen Verlusten kein Anrechnungsvortrag möglich ist, die Freistellungsmethode jedoch so ausgestaltet ist, dass es im Fall von inländischen Verlusten nicht zu einer (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung kommen kann.²⁷⁵ Bei der Verwendung der Anrechnungsmethode als alleinige Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung sei die Einräumung der Möglichkeit von Anrechnungsvorbzw. -rücktrag nicht europarechtlich geboten.²⁷⁶ Diese Urteile bezogen sich jedoch auf die Verhinderung wirtschaftliche Doppelbesteuerung und können daher nicht auf die Vermeidung juristischer Doppelbesteuerung übertragen werden.²⁷⁷

²⁷⁰ EuGH, Urteil v. 6.12.2007, C-298/05 („Columbus Container Services“), Slg. 2007, I-10451, Rn. 39.

²⁷¹ EuGH, Urteil v. 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 („Haribo und Salinen“), Slg. 2011, I-305.

²⁷² EuGH, Urteil v. 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 („Haribo und Salinen“), Slg. 2011, I-305, 4. Ls.

²⁷³ So zuletzt der EuGH, Urteil v. 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 („Haribo und Salinen“), Slg. 2011, I-305. In der Literatur wird diese Ansicht geteilt, vgl. *Michalska*, Influence of EC law, S. 215 (238) mit weiteren Hinweisen.

²⁷⁴ EuGH, Urteil v. 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 („Haribo und Salinen“), Slg. 2011, I-305, 4. Ls. a.E.

²⁷⁵ EuGH, Urteil v. 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 („Haribo und Salinen“), Slg. 2011, I-305, 5. Ls.

²⁷⁶ Anders de Weerth in einer Anmerkung dazu, *de Weerth*, DB 2011, 1617 (1618).

²⁷⁷ Hierzu schon ab S. 6 und im folgenden Abschnitt.

2. Nebeneinander von Anrechnungs- und Freistellungsmethode im Einklang mit Europarecht

Aus den vorstehenden Überlegungen, insbesondere dem Urteil des EuGH „Haribo und Salinen“, wird im Schrifttum geschlussfolgert, dass die Vereinbarung von Freistellung und Anrechnung im nationalen Recht nebeneinander erlaubt ist. Die Anrechnungsmethode muss dann so ausgestaltet sein, dass der Steuerpflichtige nicht wesentlich schlechter steht als bei Anwendung der Freistellungsmethode. Es darf also nicht zu einer europarechtlich verbotenen Diskriminierung kommen. Der EuGH betonte damit die Gleichwertigkeit von Freistellungs- und Anrechnungsmethode, jedenfalls im Bereich der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Die Argumente aus „Haribo und Salinen“ sind nicht unmittelbar auf die hier untersuchte Frage der Vermeidung internationaler juristischer Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausländischer Steuern (oder Freistellung) übertragbar. Der EuGH hat juristische Doppelbesteuerung schon mehrfach als Folge der gleichzeitigen Ausübung der konkurrierenden Besteuerungsbefugnisse durch zwei Staaten angesehen, die keine nach dem AEUV verbotene Beschränkung darstellt, wenn sie nicht diskriminierend ist oder wirkt.²⁷⁸ Hingegen kann ein Fall von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung nicht mit überlappenden Besteuerungsbefugnissen gerechtfertigt werden. Die für die wirtschaftliche Doppelbesteuerung getroffenen Entscheidungen können nicht auf Fälle der juristischen Doppelbesteuerung übertragen werden. Schließlich ist wirtschaftliche Doppelbesteuerung von den EU-Staaten zu vermeiden²⁷⁹ und juristische Doppelbesteuerung ist als Konsequenz aus der Konkurrenz zweier Steuersysteme hinzunehmen („Einheit in Vielfalt“ bzw. „In Vielfalt geeint“).

Es stellt sich die Frage, ob eine einheitliche Verwendung von Anrechnungs- oder Freistellungsmethode im Verhältnis zu allen Mitgliedstaaten für die gleichen Einkünfte zu fordern ist oder ob es möglich ist, dass ein EU-Staat mit einem anderen Staat für eine bestimmte Einkunftsart die Freistellung der ausländischen Einkünfte vereinbart, mit einem weiteren Staat jedoch für die gleiche Einkunftsart die Anrechnung ausländischer Steuern.²⁸⁰ Grundsätzlich haben die Staaten zwar die Freiheit, DBA beliebig auszugestalten. Dies findet jedoch innerhalb der EU und damit im Wirkungskreis der Grundfreiheiten in eben diesen seine Grenze.²⁸¹ Der EuGH hat in ähnlichen Konstellationen schon entschieden, dass die Grundfreiheiten auf Verträge

²⁷⁸ So in den Schlussanträgen der Generalanwältin Juliane Kokott v. 11.11.2010 zur Rs. C-436/08 und C-437/08 („Haribo und Salinen“), Rn. 148, mit Verweis auf EuGH, Urteil v. 14.11.2006, C-513/04 („Kerckhaert-Morres“), Slg. 2006, I-10967; EuGH, Urteil v. 16.7.2009, C-128/08 („Damseaux“), Slg. 2009, I-6823 und EuGH, Urteil v. 3.6.2010, C-487/08 („Kommission / Spanien“), Slg. 2010, I-4843. Dies findet sich auch im Urteil des EuGH zu „Haribo und Salinen“ wieder, vgl. EuGH, Urteil v. 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 („Haribo und Salinen“), Slg. 2011, I-305 Rn. 167ff.

²⁷⁹ So z.B. EuGH, Urteil, v. 12.12.2006, C-446/04 („Test Claimants in the FII Group Litigation“), Slg. 2006, I-11753, Rn. 72.

²⁸⁰ Vgl. hierzu Lang, IStR 2005, 289 (295); Lang, in: FS Reiss, S. 679 (696).

²⁸¹ Vgl. van der Linde, EC Tax Review 2005, 10 (16).

zwischen den Staaten (z.B. DBA) anzuwenden seien.²⁸² Es muss den Staaten dennoch erlaubt sein, unterschiedliche Regelungen zu treffen, da eine Meistbegünstigung gerade nicht garantiert wird²⁸³ und die Staaten jeweils im Rahmen ihres weiten Ermessens handeln werden. Im Ergebnis hat der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf die eine oder andere Methode²⁸⁴, da sich kein subjektives Recht für den einzelnen Steuerpflichtigen, sondern nur eine Verpflichtung für die Staaten ergibt. Selbst wenn der der Ansässigkeitsstaat einem „Gleichbehandlungsgebot“ unterliegen würde, so würde dies noch keinen Hinweis auf den Vorzug der einen oder anderen Methode darstellen.

3. Sonderproblem: Meistbegünstigung und fiktive Anrechnung in der Europäischen Union

Es ist zu erörtern, ob die fiktive Anrechnung, vor allem im Zusammenhang mit Fragestellungen der Meistbegünstigung, ein europarechtliches Problem sein kann. Bei ähnlicher Ausgangslage wie in Deutschland – einige DBA mit Anrechnungsmethode lassen die fiktive Anrechnung zu, andere nicht – hatte der Spanische „Tribunal Supremo“ in 2010 ein Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH eingereicht. Der spanische Gerichtshof hatte einen Fall zu entscheiden, in dem ein Steuerpflichtiger in Spanien Steuern auf Zinsen angerechnet haben wollte, für die er im Quellenstaat Belgien wegen der Vereinbarung der Freistellungsmethode oder wegen des Eingreifens von Art. 11 OECD-MA keine Steuern zahlen musste.²⁸⁵ Die spanische Finanzverwaltung erlaubte dem Steuerpflichtigen die Anrechnung nicht, da er tatsächlich keine Steuer gezahlt hatte, dies aber Voraussetzung für die spanische Anrechnungsmethode ist. Es wurde argumentiert, dass einige spanische DBA die Möglichkeit der fiktiven Anrechnung beinhalteten, unter der eine Anrechnung ausländischer Steuern ohne tatsächliche Besteuerung im ausländischen Quellenstaat möglich wäre. Der spanische Gerichtshof meinte, die unterschiedliche Behandlung von einerseits Steuerpflichtigen, für die ein DBA eine fiktive Anrechnung ermögliche und andererseits Steuerpflichtigen, für die das einschlägige spanische Gesetz auf die tatsächliche Besteuerung im Quellenstaat abgestellte, verstoße gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 und 64 AEUV.²⁸⁶ Der EuGH entschied, dass die fragliche Vorschrift nicht gegen EU-Recht verstoße.²⁸⁷ Bei einem DBA verhandeln zwei Staaten über einen Vertrag, welcher auf die Spezifika der wirtschaftlichen und

²⁸² EuGH, Urteil v. 25.10.2009, C-158/08 („Kommission / Italien“), Slg. 2009, I-3247, 3. Ls.; bzgl. DBA: EuGH, Urteil v. 28.1.1986, C-270/83 („Kommission / Frankreich“), Slg. 1986, 273, 5. Ls.

²⁸³ Hierzu siehe detailliert im nächsten Abschnitt.

²⁸⁴ Vgl. Schön, in: GS Knobbe-Keuk, S. 743 (773).

²⁸⁵ Tribunal supremo, Entscheidung v. 25.1.2010, 6694/2003.

²⁸⁶ Das Verfahren ist vor dem EuGH mit dem Aktenzeichen C-157/10 anhängig.

²⁸⁷ EuGH, Urteil v. 8.12.2011, C-157/10.

sonstigen Beziehungen zwischen diesen beiden Staaten abgestimmt ist.²⁸⁸ Daher können einzelne Bestimmungen aus DBA nicht aus dem Zusammenhang gerissen und anderen, mit anderen Schwerpunkten ausgehandelten DBA aufgestülpt werden. Der Abschluss unterschiedlicher DBA nach EU-Recht ist zulässig.²⁸⁹ Der EuGH hat dazu schon in der Rechtssache „D.“ entschieden, dass in einem Staat ansässige und nichtansässige Steuerpflichtige sich nicht in einer vergleichbaren Lage befinden und daher nicht gleich behandelt werden müssen, eine Meistbegünstigung durch EU-Recht also in diesem Fall nicht vorgegeben ist.²⁹⁰ Der EuGH hat sowohl im vorliegenden Verfahren als auch in der Rechtssache „D.“ überzeugend entschieden, dass die Aufteilung von Besteuerungsrechten in DBA eine Sache zwischen zwei Staaten ist und in anderen, dritten Staaten ansässige Steuerpflichtige sich darauf nicht berufen können.

4. Zusammenfassung der europarechtlichen Überlegungen

Im Ergebnis steht es den Staaten aus europarechtlicher Sicht frei, zur Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung sowohl die Anrechnungs- als auch die Freistellungsmethode zu vereinbaren. Die beiden Methoden sind nebeneinander anwendbar. Selbstverständlich darf die Ausgestaltung der Methode nicht gegen die Grundfreiheiten (v.a. Art. 63 Abs. 1 AEUV) oder das allgemeine Diskriminierungsverbot aus Art. 18 Abs. 1 AEUV verstoßen.²⁹¹ Zudem müssen auch die Grundrechte der EU, die über Art. 6 Abs. 1 EUV i.V.m. der Charta der Grundrechte der EU auf dem Rang der europarechtlichen Verträge stehen, beachtet werden.

VIII. *Historische Entwicklung der Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in Deutschland*

Die Vermeidung von Doppelbesteuerung hat eine lange Historie. Nachdem DBA zunächst nur innerhalb von Staatengemeinschaften abgeschlossen wurden²⁹², wurde bereits am 21.6.1899 das erste internationale DBA zwischen Österreich und Preußen abgeschlossen.²⁹³ Das Problem der internationalen Doppelbesteuerung wurde Anfang des 20. Jahrhunderts praktisch relevant. Zuvor konnte aus der Besteuerung des

²⁸⁸ Vgl. Häger, Meistbegünstigung, S. 270.

²⁸⁹ So Lüdicke, in: FS Wassermeyer, S. 473 (482f.); ebenso Loukota, Credit Method and Community Law, S. 125 (149); wohl auch Isenbaert, EC Law and Sovereignty, Rn. 1933; a.A. Lang, ISiR 2005, 289 (295); Rädler, in: FS Debatin, S. 335 (348).

²⁹⁰ EuGH, Urteil v. 5.7.2005, C-376/03 („D.“), Slg. 2005, I-5821, Rn. 61.

²⁹¹ Zu den europarechtlichen Anforderungen bei den Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schon ab S. 12 dieser Arbeit.

²⁹² Diese hatten jedoch die gleiche Wirkung wie die heutigen DBA, da die einzelnen Gliedstaaten einer Staatengemeinschaft das Besteuerungsrecht hatten.

²⁹³ Vgl. Watzke, Probleme der internationalen Doppelbesteuerung, S. 6f.

gleichen Steuerobjekts schon deshalb keine übermäßige Belastung erwachsen, weil die Steuersätze insgesamt niedrig waren.²⁹⁴ Erst im 20. Jahrhundert wurden die Steuern in ihrer Anzahl und Höhe gesteigert, so dass die Doppelbesteuerung zu einem internationalen Problem wurde.²⁹⁵ Zudem entwickelte sich durch die mobiler werdende Welt das Problem der Doppelbesteuerung zu einem Massenphänomen.

1. Entwicklung der unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in Deutschland

Traditionell ist in Deutschland zur unilateralen Beseitigung der Doppelbesteuerung die Anrechnungs- bzw. Abzugsmethode geregelt. Das Einkommensteuergesetz 1920 sah noch keine entsprechende Norm vor. Jedoch enthielt die zu der Zeit geltende Abgabenordnung von 1919 in § 7 eine Vorschrift zur „Angleichung der in- und ausländischen Besteuerung“, die in einer Verordnung konkretisiert wurde.²⁹⁶ Diese Verordnung erlaubte den Abzug einer der Einkommensteuer entsprechenden Steuer, zu der unbeschränkt Steuerpflichtige in einem nicht zum Deutschen Reich gehörenden Land (oder in einem der deutschen Steuerhoheit entzogenen Gebietsteil des Deutschen Reichs) herangezogen wurden.²⁹⁷ Das Einkommensteuergesetz 1925 sah in § 9 Abs. 1 Satz 2 explizit selbst die Möglichkeit der „Anrechnung“ einer ausländischen Steuer vor. Aus den Gesetzesmaterialien und Kommentaren zum EStG 1925 geht nicht hervor, ob das Wort „Anrechnung“ in diesem Gesetz die Anrechnung ausländischer Steuern im heutigen Sinne meinte oder ob es sich nicht vielmehr um eine der heutigen Abzugsmethode vergleichbaren Regelung handelt, wie sie vorher in der Verordnung zu § 7 Abgabenordnung 1919 geregelt war. Bei Verhandlungen über das EStG 1921 im Jahr 1919 sprachen sich die Mitglieder des Steuerausschuss des Reichstages dafür aus, dass es jedenfalls gestattet sein müsste, unter allen Umständen die im Ausland bezahlten Personalsteuern als Werbungskosten in Abzug zu bringen.²⁹⁸ In einigen Passagen des gleichen Aktenstücks wird weiter das Wort „Abzug“ verwendet, in anderen Teilen wird das Wort „anrechnen“ gebraucht. Ebenso werden die Begriffe in den Kommentaren zu § 9 EStG 1925 vermengt.²⁹⁹ Auch lange nach der Einführung des § 9 EStG 1925 standen keine Details für die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung fest. § 9 EStG 1925 verwies auf eine Ver-

²⁹⁴ Vgl. *Internationale Handelskammer*, Internationale Doppelbesteuerung, S. 8 und 14.

²⁹⁵ Vgl. *Internationale Handelskammer*, Internationale Doppelbesteuerung, S. 8.

²⁹⁶ Verordnung über die Befreiung von der Einkommensteuer nach dem Einkommensteuergesetze v. 29. März 1920, RGBI 1920, 359.

²⁹⁷ Verordnung über Befreiungen von der Einkommensteuer nach dem Einkommensteuergesetze v. 29. März 1920 (Reichs-Gesetzbl. S. 359), Zentralblatt für das Deutsche Reich 1921, 359.

²⁹⁸ Vgl. Verhandlungen des Reichstages, Bericht des 10. Ausschusses (Steuerausschuss) der Verfassungsgebenden Nationalversammlung zum Entwurf des EStG 1921, Aktenstück 2149, Antrag Nr. 361.

²⁹⁹ Vgl. *EBecker*, Das Einkommensteuergesetz, S. 182; *Strutz*, in: Koppe, Jahrbuch des Steuerrechts, S. 345; *Zimmermann*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, S. 102.

ordnung, zu deren Erlass der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats ermächtigt wurde und die regeln sollte, inwieweit bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die sich des Erwerbes wegen im Ausland aufhielten, die im Ausland erhobene Einkommensteuer ganz oder zum Teil auf die inländische Einkommensteuer angerechnet werden sollte. Eine solche Verordnung wurde jedoch nicht erlassen.³⁰⁰ Es blieb unklar, welchen Inhalt eine solche Verordnung aufweisen sollte: eine Detailregelung zur Anrechnungsmethode oder die Grundlage für Verträge mit ausländischen Staaten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.³⁰¹ Insbesondere die verfügbaren Gesetzgebungsmaterialien sprechen dafür, dass die Regelung auf den Abzug von der Bemessungsgrundlage abzielte und nicht auf eine Anrechnung der ausländischen Steuer, wie sie heute verstanden wird.

Die folgenden Einkommensteuergesetze, speziell § 15 EStDV 1935 und § 15 EStDV 1955, sahen die Abzugsmethode vor. 1956 wurde § 34c EStG und mit ihm die Anrechnungsmethode in das Einkommensteuergesetz eingefügt. 1980 erhielt die Norm ihre immer noch geltende Fassung mit der Möglichkeit zum Wechsel zur Abzugsmethode in § 34c Abs. 2 und Abs. 3 EStG.

Das Körperschaftsteuergesetz verweist für die Anrechnungsmethode zur Vermeidung juristischer Doppelbesteuerung in § 26 EStG auf die einschlägigen Regelungen im Einkommensteuergesetz. Im Erbschaftsteuergesetz (§ 21 ErbStG) ist die Anrechnungsmethode ebenfalls geregelt, jedoch ohne Verweis auf das Einkommensteuergesetz.³⁰²

2. Entwicklung bilateraler Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in Deutschland

Zur Vermeidung von Doppelbesteuerung werden üblicherweise Verträge zwischen zwei Staaten, die bereits mehrfach erwähnten DBA, abgeschlossen. Nach ersten Verhandlungen der Staaten zu solchen Verträgen wurden in den 1920ern die ersten Musterabkommen für diese DBA durch die Internationale Handelskammer, eine internationale Nichtregierungsorganisation, und den Völkerbund, eine internationale Nichtregierungsorganisation, die als Vorläufer der UN angesehen wird, veröffentlicht³⁰³. In den Fünfzigerjahren nahm der Steuerausschuss der OEEC (später OECD) seine Arbeit an einem Musterabkommen auf, welches 1963 veröffentlicht wurde.³⁰⁴ Es wurde seitdem mehrmals aktualisiert und ist mit dem OECD-MA 2010 auf dem

³⁰⁰ *Pißel/Koppe* weisen in ihrem Kommentar zum Einkommensteuer mit Stand 1931 darauf hin, dass noch keine solche Verordnung erlassen wurde, vgl. *Pißel/Koppe*, Das Einkommenssteuergesetz, S. 63.

³⁰¹ Vgl. *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 9 Rn. 11.

³⁰² Für die Details, siehe ab S. 241.

³⁰³ Vgl. *Wetter*, Die internationale Doppelbesteuerung, S. 81ff., auch für die zunächst unterschiedlicher prinzipieller Überlegungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter Bevorzugung des Wohnsitz- oder Quellenstaates.

³⁰⁴ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rn. 35.

aktuellen Stand. Art. 23A und B OECD-MA beinhalten die Freistellungs- und die Anrechnungsmethode als Methoden der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die Vereinten Nationen (UN-MA) haben ebenfalls ein Musterabkommen entwickelt, in dem sich die Methodenartikel in Art. 23 A und B finden.

IX. *Aktuelle und zukünftige Verwendung der Anrechnungsmethode in Deutschland*

Es sollen an dieser Stelle Ansätze zur Verwendung der Anrechnungsmethode im unilateralen und bilateralen Kontext präsentiert und präzisiert werden.

1. Unilaterale Verwendung der Anrechnungsmethode

Unilateral ist die Anrechnungsmethode gegenüber der Freistellungsmethode vorzugswürdig. Berücksichtigt man das vitale Interesse eines jeden Ansässigkeitsstaates, Steuern einzunehmen, so hat die Anrechnungsmethode überzeugende Vorteile gegenüber der Freistellungsmethode. Bei der Freistellungsmethode entscheidet der Ansässigkeitsstaat, das Besteuerungsrecht aus der Hand zu geben. Es bleibt grundsätzlich offen, ob bzw. wie der andere Staat besteuert. Bei der Anrechnungsmethode macht sich der Ansässigkeitsstaat freilich abhängig vom Steuerniveau des Quellenstaates und erhält möglicherweise keine Einnahmen, wenn das Steuerniveau des Ansässigkeitsstaates niedriger ist als das im Quellenstaat. Unter Berücksichtigung der Ziele der beteiligten Steuerpflichtigen und Staaten, einerseits die Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung und andererseits die Sicherstellung des Besteuerungsanspruchs durch Ansässigkeits- und Quellenstaaten, erscheint dies dennoch eine ausbalancierte Lösung. Insoweit ist nach Abwägung der genannten Interessen für eine Bewahrung des § 34c EStG als unilaterale Maßnahme zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zu plädieren.

2. Verwendung der Anrechnungsmethode im Rahmen von bilateralen Maßnahmen

Deutschland hatte in seinen ersten DBA die Freistellungsmethode vereinbart.³⁰⁵ Nachdem in den DBA mit Spanien (1966)³⁰⁶, der Schweiz (1971)³⁰⁷ und Brasilien

³⁰⁵ Vgl. *Vogel*, Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik, S. 59 (61).

³⁰⁶ Art. 23 Abs. 1 Buchst. b ee des DBA zwischen Deutschland und Spanien v.5.12.1966.

³⁰⁷ Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und Nr. 2 des DBA zwischen Deutschland und der Schweiz v. 11.8.1971.

(1975)³⁰⁸ für bestimmte Einkünfte grundsätzlich nur die Anrechnungsmethode vereinbart worden war, wurde später wieder zur (reinen) Freistellungsmethode gewechselt.³⁰⁹ Nach einer Ansicht im Schrifttum könnte dieser Wechsel durch die Möglichkeit der Geltendmachung ausländischer Verluste unter der Anrechnungsmethode verursacht worden sein und läge vor allem an dem Effekt, dass die inländische Bemessungsgrundlage und damit die inländischen Steuern der im Ausland tätigen Steuerpflichtigen dadurch sinken würden und es so zu einer Minderung des Steueraufkommens der Bundesrepublik kommen würde.³¹⁰ Dies ist allenfalls ein Erklärungsversuch. Es gibt aus historischer Sicht andere, weit überzeugendere Gründe: So kann die Freistellungsmethode als ein steuerpolitisches Statement verstanden werden, vor allem unter Berücksichtigung der Exportorientierung deutscher Unternehmen. Um im Falle eines im Ausland tätigen deutschen Unternehmens Chancengleichheit mit den lokalen Unternehmen zu erreichen, verlässt sich die Bundesrepublik Deutschland traditionell auf eine funktionierende Besteuerung im Ausland und belastet die im Ausland tätigen deutschen Unternehmen nicht mit einer möglicherweise weitergehenden Besteuerung in Deutschland, die zu einem Wettbewerbsnachteil des Unternehmens führen würde. Es wird dennoch überlegt, ob ein grundsätzlicher Wechsel zur Anrechnungsmethode in deutschen DBA sinnvoll sein könnte oder ob die Freistellungsmethode beibehalten werden sollte.³¹¹ Dies dürfte weniger rechtliche als politische bzw. wirtschaftliche Gründe haben.

Ebenso wie in den deutschen DBA ist in den DBA der meisten Staaten des europäischen Festlandes als Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung die Freistellungsmethode geregelt, wohingegen viele angelsächsische Staaten und viele Staaten außerhalb Europas die Anrechnungsmethode als vorrangige oder alleinige Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vereinbart haben.³¹²

Ein wichtiger Anwendungsbereich für die Anrechnungsmethode in DBA ist in den Fällen eröffnet, in denen die Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat aufgeteilt werden sollen (vgl. Art. 23A Abs. 2 OECD-MA). Es gilt dann trotz Freistellung als Regelmethode für bestimmte Einkunftsarten die Anrechnungsmethode. Die Einkunftsarten, für die dies in Betracht kommt, sind nicht nur – wie von der OECD in Art. 23A Abs. 2 OECD-MA explizit vorgeschlagen – Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren. In einem der jüngst abgeschlossenen deutschen DBA, dem DBA-Bulgarien aus 2010, wurde der Kreis der Einkunftsarten, bei denen die Anrechnungsmethode statt der Freistellungsmethode vereinbart wurde, beispielsweise denkbar weit gefasst:³¹³ Dividendeneinkünfte aus im Streubesitz gehaltenen Anteilen, Zinsen, Lizenzgebühren, Veräußerungsgewinne von nicht börsenno-

³⁰⁸ Art. 24 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 2 des DBA zwischen Deutschland und Brasilien v. 27.6.1975.

³⁰⁹ Vgl. *Manke*, DStZ 1983, 69 (76).

³¹⁰ Vgl. *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, 2. Auflage, S. 191 Fn. 48.

³¹¹ Vgl. dazu *Vogel*, Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik, S. 59ff. und *Lüdicke*, DBA-Politik, S. 4, die beide die Freistellungsmethode bevorzugen.

³¹² Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 56.

³¹³ Art. 22 Abs. 1 des DBA zwischen Deutschland und Bulgarien v. 25.1.2010.

tierten Aktien oder ähnlichen Rechten an einer bulgarischen Gesellschaft, Einkünfte aus gewerblicher Arbeitnehmerüberlassung, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen sowie Einkünfte von Künstlern und Sportlern. Wegen einer Aktivitätsklausel greift die Anrechnungsmethode bei nicht aktiven bzw. passiven Tätigkeiten, ebenso bei Steuerbefreiung infolge eines Qualifikationskonflikts oder einer sonstigen ungerechtfertigten Inanspruchnahme des DBA. In der deutschen Verhandlungsgrundlage ist die Anrechnung für bestimmte Dividenden, Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücksgesellschaften, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen, Künstler und Sportler sowie bestimmte Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen vorgesehen.³¹⁴ Im Schrifttum wird die Verwendung von Freistellungs- und Anrechnungsmethode nebeneinander als vor allem historisch gewachsen angesehen.³¹⁵

3. Untersuchung der Anrechnungsmethode in ausgewählten Besteuerungssituationen

Nachfolgend sollen einige dieser Einkunftsarten und Besteuerungsszenarien diskutiert werden, bei denen die Anwendung der Anrechnungsmethode zu sachgerechten Ergebnissen führen kann. Dabei soll ein besonderes Augenmerk darauf gerichtet werden, nachvollziehbare Vorzüge dieser Methode aufzuzeigen. Zudem soll der Versuch einer Systematisierung unternommen werden.

a. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren

Dividenden, Zinsen sowie Lizenzgebühren sind typische Einkünfte mit geteiltem Besteuerungsrecht, bei denen in einem DBA bei grundsätzlicher Entscheidung für die Freistellung regelmäßig die Anrechnungsmethode vereinbart wird (vgl. Art. 23A Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA). Deutschland schließt sich hier der OECD-Ansicht aus Art. 23A Abs. 2 OECD-MA an und vereinbart regelmäßig die Anrechnung ausländischer Quellensteuern in Höhe des im jeweiligen DBA festgelegten Steuersatzes.³¹⁶ Darüber hinaus wurde in vielen DBA ein sog. internationales Schachtelprivileg vereinbart, nach welchem solche Dividenden steuerbefreit sind, die aus einer Beteiligung von mindestens 10%³¹⁷ oder 25%³¹⁸ stammen. Diese Abkommenspolitik ist in ihrer Konsequenz zu befürworten. Dividenden, Zinsen sowie Lizenzgebühren

³¹⁴ Art. 22 Abs. 1 Nr. 3 der deutschen Verhandlungsgrundlage v. 22.8.2013.

³¹⁵ Loukota führt dies als überwiegendes Kriterium für die jeweils in DBA vereinbarte Methode an („depends largely on historic tradition“), vgl. Loukota, Credit Method and Community Law, S. 125 (127). Details hierzu finden sich auch im historischen Teil dieser Arbeit ab S. 52.

³¹⁶ Details zur Sicht der OECD bei diesen Einkünften finden sich ab S. 83 dieser Arbeit.

³¹⁷ Z.B. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a des DBA zwischen Deutschland und Österreich aus 2000.

³¹⁸ Z.B. Art. 22 Abs. 2 Buchst. a des DBA zwischen Deutschland und Australien aus 1972.

sind nicht mit einem der beiden beteiligten Staaten besonders verbunden, anders als z.B. Betriebsstätteneinkünfte, die unstreitig eine spezielle Verbindung zum Quellenstaat haben, weil die Betriebsstätte dort angesiedelt ist, etwa die Infrastruktur des Quellenstaates nutzt oder die Arbeit der dortigen Verwaltung in Anspruch nimmt. Grundsätzlich haben die Einkünfte mit geteiltem Besteuerungsrecht sowohl zum Ansässigkeits- als auch zum Quellenstaat einen Bezug, was im Rahmen der Anrechnungsmethode durch die Besteuerung durch beide Staaten unterstrichen wird. Es ist nachvollziehbar, dass alle beteiligten Staaten einen Anteil der Steuern von den nicht konkret zuzuordnenden Einkünften beanspruchen. Diese „Steuerteilung“³¹⁹ führt nicht zu einer Aufteilung des Besteuerungsrechts im engeren Sinne, denn die Besteuerung im Quellenstaat erfolgt regelmäßig auf Bruttobasis, während im Ansässigkeitsstaat regelmäßig eine Nettobesteuerung stattfindet.³²⁰ Die Verwendung der Anrechnungsmethode bei der Besteuerung Steuerpflichtigen mit Einkünften aus (grenzüberschreitenden) Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren ist zu befürworten.

b. Einkünfte von Künstlern und Sportlern

Die Einkünfte von Künstlern und Sportlern werden nach internationaler Praxis häufig von Quellen- und Ansässigkeitsstaat zugleich besteuert. Deutschland hat für die Einkünfte von Künstlern und Sportlern in vielen DBA die Anrechnungsmethode vereinbart.³²¹ Die Einkünfte von Künstlern und Sportlern nehmen eine Sonderstellung dadurch ein, dass sie häufig mit niedrigen Steuersätzen an der Quelle besteuert werden.³²² Trotz hoher Einnahmen und geringer korrespondierende Ausgaben kann durch geschickte Steuerplanung unter der Freistellungsmethode erreicht werden, dass sich Bezieher dieser Einkünfte sowohl im Quellen- als auch im Ansässigkeitsstaat einer Besteuerung entziehen. Dies gilt besonders, weil die Zahl der betroffenen international tätigen Sportler gering sein dürfte und eine effektive Kontrolle durch die jeweiligen Steuerverwaltungen im In- und Ausland schwierig ist. Um eine missbräuchliche Steuergestaltung zu vermeiden und eine Besteuerung zu gewährleisten, wird für diese Einkünfte die Anrechnungsmethode für vorzugswürdig gehalten.³²³ Es muss jedoch berücksichtigt werden, dass die Besteuerung dieser Einkunftsarten nicht unverhältnismäßig hoch sein darf: Vor allem für Sportler, die nur während einer kurzen Aktivphase einen großen Teil ihres Lebenseinkommens

³¹⁹ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Vor Art. 10 bis 12, Rn. 1.

³²⁰ Das aus Brutto- vs. Nettobesteuerung folgende Problem wird im nationalen Teil ab S. 204, insbesondere auf S. 207 erörtert.

³²¹ Z.B. Art. 23 Abs. 3 Buchst. b (dd) des DBA zwischen Deutschland und den USA aus 1989.

³²² Vgl. *Lüdicke*, *Bulletin for International Taxation* 2010, 609 (611) mit dem Hinweis, dass das gleiche im Gegenzug über § 50a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4 EStG für Deutschland als Quellenstaat gilt.

³²³ Vgl. *Lüdicke*, *Bulletin for International Taxation* 2010, 609 (611); *Schnitger*, in: *IFSt* 480, 87 (100).

verdienen, wird die Anrechnung einer ausländischen Quellensteuer auf (oftmals) Nettobasis von einigen Vertretern des Schrifttums in Frage gestellt.³²⁴ Diesem Argument ist jedoch entgegenzuhalten, dass im deutschen Einkommensteuerrecht grundsätzlich nur die Leistungsfähigkeit in einem bestimmten Veranlagungszeitraum berücksichtigt wird (sog. Abschnittsbesteuerung) und nicht auf die Totalperiode abgestellt wird. Künstler und Sportler erfahren mit der Abschnittsbesteuerung eine Besteuerung nach den gleichen Grundsätzen wie alle anderen Steuerpflichtigen. Dass diese Gruppe von Steuerpflichtigen besonders unter der Abschnittsbesteuerung leidet, kann nicht als rechtliches Argument bei der Bewertung der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat herangezogen werden, sondern ist ein Problem der Ausgestaltung der Quellenbesteuerung dieser Einkünfte. Im Ergebnis überzeugen die zuerst genannten Argumente, weil besonders durch die Anrechnungsmethode eine (angemessene) Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat erreicht werden kann.

c. Aufsichtsratsvergütungen

Aufsichtsratsvergütungen sind ein weiteres Beispiel für Einkünfte, die sowohl im Quellen- als auch im Ansässigkeitsstaat einer Besteuerung unterliegen. Eine spezielle Regelung hierfür findet sich in Art. 16 OECD-MA, der dem Quellenstaat von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen, in dem die Gesellschaft, aufgrund dessen Mitgliedschaft die Vergütungen bezogen werden, ansässig ist, ein Besteuerungsrecht zuweist. Regelmäßig fallen diese Einkünfte in deutschen DBA unter die Anrechnungsmethode.³²⁵

Systematisch ist nicht nachvollziehbar, aus welchem Grund in einigen deutschen DBA die Aufsichtsratsklauseln „Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Direktor oder nach dem Handelsrecht für die allgemeine Geschäftsführung eines Unternehmens verantwortlicher Angestellter einer Gesellschaft bezieht“ umfassen.³²⁶ Da diese Einkünfte im Gegensatz zu Aufsichtsratsvergütungen wie gewöhnliche Arbeitnehmer-einkünfte im Quellenstaat besteuert werden, findet sich für die Anwendung der Anrechnungsmethode keine Rechtfertigung.³²⁷ Eine konsequente Gleichbehandlung der besagten Einkünfte im deutschen nationalen Recht (als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit) und im DBA-Recht (ebenfalls als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit mit der Folge der Freistellung ausländischer Einkünfte und nicht als

³²⁴ Vgl. *Taferner*, *Artistes and Sportsmen*, S. 253 (279); von einer „Überbesteuerung“ wird umgekehrt für Deutschland als Quellenstaat gesprochen, vgl. *Schelle*, in: FS Berufsakademie, S. 240 (241).

³²⁵ Vgl. Art. 23 Abs. 3 Buchst. b (cc) des DBA zwischen Deutschland und den USA aus 1989.

³²⁶ Vgl. Art. 16 Abs. 2 des DBA zwischen Deutschland und Kanada aus 2001; vgl. *Lüdicke*, *DBA-Politik*, S. 74 Fn. 267 mit weiteren Beispielen.

³²⁷ Vgl. *Lüdicke*, *Bulletin for International Taxation* 2010, 609 (611).

Aufsichtsratsvergütung mit der Folge der Anrechnung ausländischer Steuern) ist für zukünftige DBA anzustreben.

d. Unbewegliches Vermögen und Veräußerungsgewinne

Unbewegliches Vermögen wird gemäß Art. 6 OECD-MA grundsätzlich nach dem Belegenheitsprinzip besteuert, also in dem Vertragsstaat, in dem das Vermögen liegt, aus dem die Einkünfte bezogen werden.³²⁸ Deutschland weist in seinen DBA dem Quellenstaat das vorrangige Besteuerungsrecht für die (laufenden) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen zu und stellt als Ansässigkeitsstaat selbst die Einkünfte frei; nur in wenigen DBA ist für laufende Einkünfte die Anrechnungsmethode geregelt.³²⁹ In Art. 13 Abs. 1 OECD-MA wird ein Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne aus unbeweglichem Vermögen ebenfalls vorrangig dem Quellenstaat zugewiesen. Dies entspricht der in vielen deutschen DBA vereinbarten Regelung für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen.³³⁰ Es ist eine konsequente Umsetzung des Belegenheitsprinzips, dass diese Einkünfte mit Bezug zu Grund und Boden nicht im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, sondern allein im Quellenstaat, also dort, wo Grund und Boden belegen sind und zu dem damit ein enger (räumlicher) Anknüpfungspunkt für das Besteuerungsrecht besteht.

Problematisch ist die Behandlung der Veräußerungsgewinne von sog. Grundstücksgesellschaften in Art. 13 OECD-MA. Eine Definition für diese Rechtsvorgänge findet sich in Art. 13 Abs. 4 OECD-MA. „Veräußerung von Grundstücksgesellschaften“ bedeutet danach die „Veräußerung von Anteilen (...), deren Wert zu mehr als 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, das in einem anderen Vertragsstaat liegt“. Sie werden in deutschen DBA regelmäßig von der Anrechnungsmethode erfasst.³³¹ Obwohl die Anwendung der Anrechnungsmethode auf diese Einkünfte auf den ersten Blick nicht nachvollziehbar erscheint – vor allem im Vergleich zu Veräußerungen von im anderen Vertragsstaat belegenen, direkt gehaltenen unbeweglichem Vermögen –, so ist der Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat im Ergebnis zuzustimmen.³³² Überzeugend ist das Argument, dass diese Gesellschaften nicht nur unbewegliches Vermögen halten, sondern schon durch ihre Definition aus Art. 13 Abs. 4 OECD-MA bis zu 50 % andere Wirtschaftsgüter.³³³ Es ist konsequent, eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zuzulassen und die Anrechnungsmethode anzuwenden, denn eine Privilegierung durch die Freistellungsmethode wegen des Belegenheitsprinzips ist nicht erforderlich. Die

³²⁸ So Tz. 1 OECD-MK zu Art. 6 OECD-MA.

³²⁹ Vgl. *Holthaus*, ISfR 2011, 385 mit Beispielen.

³³⁰ So in einem Fall des FG Niedersachsen, Urteil v. 4.3.2010, 10 K 259/08, EFG 2010, 1133 bzgl. eines Veräußerungsgewinns aus einer in Spanien gelegenen Eigentumswohnung und der Frage, ob dieser der deutschen Besteuerung im Anrechnungsverfahren unterliegt.

³³¹ So etwa Art. 23 Abs. 2 Buchst. b (cc) des DBA zwischen Deutschland und Kanada aus 2001.

³³² So auch *Lüdicke*, DBA-Politik, S. 75f.

³³³ So auch *Lüdicke*, Bulletin for International Taxation 2010, 609 (611).

Vereinbarung der Anrechnungsmethode in DBA hat hier auch eine Missbrauchsvermeidungsfunktion. Schließlich haben Grundstücksgesellschaften gerade nicht nur Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, eine Trennung oder Aufteilung dürfte (praktisch) schwierig sein. Die Anwendung der Anrechnungsmethode in Deutschland für die Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Grundstücksgesellschaften ist zu befürworten.

e. Betriebsstätteneinkünfte

In annähernd allen deutschen DBA ist für Betriebsstätteneinkünfte mit Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode geregelt. Grund dafür ist, dass das Besteuerungsrecht vollständig dem Staat zugutekommen soll, in dem die Betriebsstätte liegt, weil sie dort verwaltungs- und verkehrstechnisch versorgt wird. Hintergrund dieser Regelung ist insbesondere, dass der Betriebsstättenstaat die gesamte Infrastruktur zur Verfügung stellt, die es dem Unternehmen ermöglicht, in dem Land tätig zu sein. Daher ist das Interesse des Betriebsstättenstaates an der Besteuerung der Einkünfte, die in diesem Staat erwirtschaftet wurden, nachvollziehbar. Zudem könnte man argumentieren, dass die Einkünfte der Betriebsstätte auf der Produktivität beruhen, die in dem Betriebsstättenstaat entfaltet wurde, so dass diesem der monetäre Vorteil aus diesen Einkünften zustehen sollte.

Aus diesen Überlegungen zur Nähe des Betriebsstättenstaates zu den Einkünften können verschiedene Schlussfolgerungen gezogen werden können. Zunächst könnte schon auf der Ebene der Verteilungsnormen angesetzt werden. Die Nähe des Betriebsstättenstaates zu den Einkünften könnte dazu führen, dass dieser ein (uneingeschränktes) Besteuerungsrecht zugewiesen bekommen sollte. Wenn man andererseits ein Besteuerungsrecht sowohl für Quellen- als auch Ansässigkeitsstaat zuließe, würde die Freistellungsmethode im Ergebnis ebenfalls dazu führen, dass lediglich der Quellenstaat diese Einkünfte besteuerte. Die Anrechnungsmethode würde dazu führen, dass das steuerliche Ergebnis noch durch die Wohnsitzbesteuerung des Steuerpflichtigen erhöht werden kann, was der Nähe der Einkünfte des Quellenstaates widerspricht.

Es könnte überlegt werden, für passive Einkünfte aus Betriebsstätten generell die Anrechnungsmethode einzuführen. Dies hat seinen Grund darin, dass passive Einkünfte nicht in der Art privilegiert werden sollen und müssen, dass ausschließlich der Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht innehat. Für passive Betriebsstätteneinkünfte könnten insofern die Überlegungen zu Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren übertragen werden. Tatsächlich vereinbart Deutschland in seinen neuen DBA³³⁴ regelmäßig Aktivitätsklauseln, welche die Freistellung nur für aktive Einkünfte gewährleisten.

³³⁴ Z.B. Art. 22 Abs. 1 Buchst. c des DBA zwischen Deutschland und Bulgarien aus 2010; ebenso Art. 22 Abs. 1 Nr. 4 der deutschen Verhandlungsgrundlage v. 22.8.2013.

Im Ergebnis würde ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht des Quellenstaates dazu führen, dass die beschriebene Sonderbehandlung von passiven Einkünften nicht vorgenommen werden könnte. Es ist daher vorzugswürdig, das Besteuerungsrecht für Betriebsstätteneinkünfte zwar grundsätzlich dem Quellenstaat zuzuordnen, jedoch differenziert nach aktiven und passiven Einkünften. Die Einkünfte sollten im Verteilungsartikel daher nicht uneingeschränkt dem Quellenstaat zugeordnet werden. Die Doppelbesteuerung sollte im Rahmen des Methodenartikels vermieden werden, wobei bei aktiven Einkünften vorzugsweise die Freistellungsmethode und bei passiven Einkünften die Anrechnungsmethode vereinbart werden könnte. Dies würde eine sachgerechte und konsequente Behandlung der Betriebsstätteneinkünfte darstellen, die die zu berücksichtigenden Interessen von Ansässigkeits- und Quellenstaat ausgewogen berücksichtigt.

f. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, für die in deutschen DBA grundsätzlich sowohl der Ansässigkeitsstaat als auch der Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht haben, werden regelmäßig (per Freistellungsmethode) von der deutschen Besteuerung ausgenommen, wenn Deutschland der Ansässigkeitsstaat ist. Als Grund kann, ähnlich wie für die Betriebsstätteneinkünfte, der enge Bezug zum Tätigkeitsstaat genannt werden.

Es wurde hingegen in einzelnen deutschen DBA die Anrechnungsmethode für die Fälle vereinbart, in denen die nichtselbstständige Tätigkeit im Rahmen von internationalem Arbeitnehmerverleih, auch gewerbliche Arbeitnehmerüberlassungen (*professional hiring out of labor*) genannt, ausgeübt wird.³³⁵ Es sind keine nachvollziehbaren Gründe ersichtlich, warum Arbeitnehmer, die von ihrem Arbeitgeber einem anderen Arbeitgeber „verliehen“ wurden, steuerrechtlich anders zu behandeln sind als sonstige Arbeitnehmer.³³⁶ Insbesondere macht es für die Arbeitnehmer selbst praktisch keinen Unterschied, ob sie wegen einer gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung oder ohne diesen Hintergrund im Ausland tätig sind. Die Art der Besteuerung bzw. die Art der Vermeidung der Doppelbesteuerung sollte nicht von der Qualifikation des Arbeitgebers abhängig gemacht werden. Aus den genannten Gründen sollte jede Art von Arbeitnehmereinkünften im Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung ausgenommen werden. Zumindest sollten alle Arten von Arbeitnehmereinkünften konsequent gleich behandelt werden.

Artikel 14 der deutschen Verhandlungsgrundlage vom 22.8.2013 enthält keine entsprechende Regelung, nach welcher im Falle der gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung dem Staat, in dem er überlassenden Arbeitgeber ansässig ist, ein Besteuerungsrecht zusteht. Der Methodenartikel der Verhandlungsgrundlage beinhaltet

³³⁵ Z.B. Art. 22 Abs. 1 Buchst. b (ee) i.V.m. Art. 14 Abs. 3 des DBA von Deutschland und Bulgarien aus 2010.

³³⁶ Vgl. *Lüdicke*, Bulletin for International Taxation 2010, 609 (612).

(folglich) keinen Hinweis hierzu. Dies lässt vermuten, dass künftige deutsche DBA für gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung keine Sonderregelung mehr enthalten sollen und, wie gefordert, die allgemeinen Regelungen für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit einschlägig sein werden.

g. Besondere Klauseln in DBA

In den bestehenden deutschen DBA und in der deutschen Verhandlungsgrundlage vom 22.8.2013 gibt es einige besondere Klauseln, die hier vorgestellt, aber selbst nicht detailliert problematisiert werden sollen. Gemeint sind insbesondere *subject to tax*-, *switch over*- und Aktivitätsklauseln.

Ist der eine solche Klausel einschlägig, so findet statt der grundsätzlich im DBA vereinbarten Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode Anwendung. Diese Klauseln werden als Anti-Missbrauchsklauseln bezeichnet, weil die Anrechnungsmethode zur Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung führt, die unter der Freistellungsmethode hingegen möglich ist.³³⁷ Die konsequente Verwendung der Anrechnungsmethode als „Auffangtatbestand“ ist daher bei sonst drohender doppelter Nichtbesteuerung eine mögliche Lösung zur Missbrauchsvermeidung. Im Schrifttum wird sogar der alleinige Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode in DBA in dieser Missbrauchsvermeidung gesehen.³³⁸ Da es bei diesen Klauseln allein um die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung geht, ist Folgendes zu bedenken: Im Rahmen von DBA steht grundsätzlich die Vermeidung von Doppelbesteuerung im Vordergrund, nicht aber die Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung und Missbräuchen. Zudem wird durch die Vereinbarung der Freistellungsmethode in einem DBA dem Quellenstaat die Möglichkeit der Besteuerung überlassen, eine Pflicht hierzu besteht nicht, so dass die Freistellungsmethode durch den Anrechnungsstaat dann lediglich sog. virtuelle Doppelbesteuerung verhindert.³³⁹ Es handelt sich also bei diesen Klauseln nicht tatsächlich um Regelungen, die effektiv der Missbrauchsvermeidung dienen. Weiter ist zu beachten, dass der Einsatz dieser Klauseln bei der grundsätzlichen Geltung der Freistellungsmethode zu einer Verkomplizierung führt und zu Rechtsunsicherheit und sogar Widersprüchen führen kann.³⁴⁰ Zudem ist zu bedenken, dass diese Klauseln nicht auf eine Steuerumgehung durch den Steuerpflichtigen abstellen, wie etwa § 42 AO als nationale Regelung zur Missbrauchsbekämpfung.³⁴¹ Der Vorteil von § 42 AO ist, dass schon der Tatbestand der Norm eine tatsächliche Steuerumgehung voraussetzt. Durch § 42 AO werden „echte“ Steuerumgehungen vermieden, bei denen eine subjektive Missbrauchsabsicht nachgewie-

³³⁷ Vgl. *Mössner*, DSStJG 8 (1985), S. 135 (159).

³³⁸ Vgl. *Stockmann*, Bulletin for International Taxation 1995, 285 (288).

³³⁹ Vgl. für die Begriffe „virtuelle“ Doppelbesteuerung und „aktuelle“ Doppelbesteuerung *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rn. 74.

³⁴⁰ Vgl. *Endres*, IFSt 2013, 165.

³⁴¹ Ausführlich zu dieser Problematik: *Schiessl/Keller*, IStR 2011, 285 (289f.).

sen wird. Zudem wird dem Steuerpflichtigen über § 42 Abs. 2 AO die Möglichkeit gegeben, sich zu entlasten. Diese Art der einzelfallbezogenen Anti-Missbrauchsregelung ist der pauschalen Anti-Missbrauchsregelung in DBA durch die Anrechnungsmethode, die unabhängig von einer tatsächlichen Steuerumgehung wirkt, vorzuziehen. Bei Vorliegen des Tatbestandes einer sog. Antimissbrauchsregelung im DBA kommt es generell zum Methodenwechsel, unabhängig von der subjektiven Missbrauchsvermeidung durch den oder die Steuerpflichtigen. Die Verwendung der Klauseln ist aus den genannten Gründen kritisch zu sehen.

Bei Eingreifen von *subject to tax*-Klauseln wird von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode gewechselt, wenn der Quellenstaat, dem das Besteuerungsrecht vollständig zugewiesen wurde, tatsächlich keine Besteuerung durchführt.³⁴² *Subject to tax*-Klauseln vermeiden die doppelte Nichtbesteuerung par excellence.

Bei *switch over*-Klauseln wird die Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode ersetzt, wenn Einkünfte im Ausland wegen eines Zurechnungs- oder wegen eines Qualifikationskonfliktes ungewollt unbesteuert bleiben bzw. einer „niedrigen“ Besteuerung unterliegen. Meist ist für den tatsächlichen Methodenwechsel zusätzlich erforderlich, dass ein Verständigungsverfahren ohne Erfolg durchgeführt wurde.³⁴³ So ist es in der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA vom 22.8.2013 vorgesehen.³⁴⁴ *Switch over*-Klauseln, von den Staaten als Missbrauchs-klauseln konzipiert, gehen nach überzeugender Ansicht im Schrifttum zu weit, dass sie nicht als Anti-Missbrauchsregelung wirkten, sondern generell alle ungewollten Resultate der Freistellungsmethode abfangen und stattdessen die Anrechnungsmethode für anwendbar erklärten.³⁴⁵

Interessant sind im internationalen Vergleich Überlegungen in Polen zu *switch over*-Klauseln: Dort gibt es Bestrebungen, von der unilateralen Anrechnung unter bestimmten Voraussetzungen (z.B. bei Vorliegen bestimmter Einkunftsarten) auf die Freistellung dieser Einkünfte zu wechseln („quasi *switch over*-Klausel“).³⁴⁶ Es findet kein Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode, sondern andersherum von der Anrechnung zur Freistellung statt. Gegenüber diesen Klauseln gibt es

³⁴² Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, DBA, Vor Art. 1 Rn. 4; ferner *Gupta*, Subject-to-tax Clauses, S. 177ff. mit Details zu deutschen *subject to tax*-Klauseln in DBA sowie *Valová/Bodenloher/Koch*, IStR 2002, 405, die darauf hinweisen, dass es umstritten ist, ob Rückfallklauseln deckungsgleich mit *subject to tax*-Klauseln sind. Immerhin für die DBA mit Italien und den USA werden nach heutiger Auffassung die *subject to tax*-Klauseln als Rückfallklauseln ausgelegt, bei denen die Freistellung davon abhängig ist, dass der andere Vertragsstaat eine Besteuerung tatsächlich durchgeführt hat und andernfalls das Besteuerungsrecht auf Deutschland zurückfällt, vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Vor Art. 6-22 Rn. 34.

³⁴³ Vgl. *CKorn*, Germany, S. 159 (174f.).

³⁴⁴ Art. 22 Abs. 1 Buchst. e der deutschen Verhandlungsgrundlage.

³⁴⁵ Zur Kritik zur nationalen Regelung in § 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG, vgl. *Prokisch*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 1 Rn. 134a; ebenso werden *switch over*-Klauseln in DBA kritisiert, vgl. *Meilicke/Portner*, IStR 2004, 397ff. Insgesamt zur vermeintlichen Anti-Missbrauchswirkung der *switch over*-Klauseln, vgl. *Prokisch*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 1 Rn. 136a.

³⁴⁶ Vgl. *Stiller*, SWI 2009, 36ff.

ähnliche Bedenken wie gegenüber den *switch over*-Klauseln, insbesondere wegen ihrer Wirkung als *treaty override* für geltende DBA³⁴⁷.

Aktivitätsklauseln (*activity clauses*) werden in deutschen DBA immer häufiger verwendet, um passive Betriebsstätteneinkünfte von der Freistellung auszunehmen.³⁴⁸ Die deutsche Verhandlungsgrundlage vom 22.8.2013 enthält in Art. 22 Abs. 1 Buchst. d eine solche Klausel für bestimmte, enumerativ aufgezählte Unternehmensgewinne. Der Art nach werden Aktivitätsklauseln als *switch over*-Klauseln mit Aktivitätsvorbehalt kategorisiert.³⁴⁹ Aktivitätsklauseln sollen der Missbrauchsvermeidung dienen. Im Ergebnis führen sie lediglich zu einer Privilegierung aktiver Einkünfte.³⁵⁰ Grund dafür ist, dass Aktivitätsklauseln für passive Einkünfte den Normalzustand wiederherstellen, der wegen des geteilten Besteuerungsrechts von Ansässigkeits- und Quellenstaat durch die Anrechnungsmethode besteht. Eine Missbrauchsvermeidung liegt darin im Grunde nicht.

h. Möglichkeiten einer Systematisierung?

Die verschiedenen beschriebenen Anwendungsmöglichkeiten der Anrechnungsmethode lassen den Schluss zu, dass die Anrechnungsmethode in vielen Fällen auf passive Einkunftsarten (z.B. Dividenden, Lizenzgebühren, Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen) angewendet wird, während aktive Einkunftsarten (z.B. Arbeitnehmereinkünfte, Unternehmensgewinne und Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit) von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat freigestellt sind.³⁵¹

Im Rahmen einer Untersuchung des DBA von Deutschland und Österreich wurde die These aufgestellt, dass die Freistellungsmethode von Deutschland verwendet würde, wenn ein volkswirtschaftlicher Grund für eine Besteuerung in Österreich bestünde; die Anrechnungsmethode sei für alle übrigen Fälle und zur Missbrauchsvermeidung verwendet worden, v.a. bei Einkünften aus Vermögensverwaltung.³⁵² Hieraus könnte allgemein geschlussfolgert werden, dass die Freistellungsmethode bevorzugt werden soll, wenn ein besonderer Anknüpfungspunkt zur Besteuerung im Quellenstaat gesetzt wurde (z.B. bei Betriebsstätteneinkünften, Einkünften aus unbeweglichem Vermögen) – während die Anrechnungsmethode eine Besteuerung des Steuerpflichtigen erreicht, ohne auf besondere Verteilungsregeln Rücksicht zu nehmen. Allerdings ist hierbei zu beachten, dass die Verteilung der Besteuerungsrechte nicht erst durch den Methodenartikel eines DBA vorgenommen wird, sondern schon im Rahmen der (ausschließlichen) Zuweisung der Besteuerungsrechte in den Vertei-

³⁴⁷ Vgl. *Stiller*, SWI 2009, 36 (41).

³⁴⁸ Eine Liste findet sich zum Beispiel bei *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 75.

³⁴⁹ Vgl. *Rehfeld*, DStR 2010, 1809.

³⁵⁰ Vgl. schon *Vogel*, BB 1983, 180 (185). In diesem Kontext spricht *Läufer* sogar von einer „Passivitätsklausel“, vgl. *Läufer*, Aktivitätsklauseln in den deutschen DBA, S. 168.

³⁵¹ Vgl. *Romstorfer*, in: *Tax Treaty Policy and Development*, S. 63 (81).

³⁵² Vgl. *Wassermeyer*, SWI 2000, 150 (153).

lungsnormen vereinbart wird. Mit anderen Worten: Steht nach Sicht der Vertragsstaaten (ausschließlich) dem Quellenstaat ein „besseres“ Besteuerungsrecht zu, so können die Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht diesem Staat ausschließlich zuweisen. Es bedarf dazu nicht der Feinjustierung im Methodenartikel.

Die hier vorgeschlagene Systematisierung kann insofern als Leitbild für die Abkommenspolitik dienen, wobei immer beachtet werden muss, dass DBA das Ergebnis von Verhandlungen zweier Staaten sind und es in diesen Verhandlungen zu Abweichungen von systematisch korrekten Mustern kommen kann.

X. *Schlussfolgerungen zur Ausgangsposition der Anrechnungsmethode als eine Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung*

Die Abkommenstradition ist entscheidendes Kriterium bei der Vereinbarung einer Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in einem DBA, ebenso können wirtschaftliche Aspekte entscheidend sein.³⁵³ Daneben spielt die jeweilige nationale Regelung eine Rolle.³⁵⁴ Aus deutscher Sicht sind sowohl Anrechnungs- als auch Freistellungsmethode verfassungsgemäß und europarechtskonform. Traditionell wendet Deutschland im nationalen Recht die Anrechnungsmethode, international (in DBA) oft die Freistellungsmethode an. Dieses Nebeneinander der beiden Methoden mündet darin, dass beide Methoden in vielen deutschen DBA in Kombination vereinbart werden.

³⁵³ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 5.

³⁵⁴ Vgl. *Widmer*, RIW/AWD 1976, 566 (568).

C. Die Anrechnung ausländischer Steuern nach den Modellen internationaler Organisationen

Das folgende Kapitel setzt sich mit international bestehenden Musterabkommen, speziell in Bezug auf die Anrechnungsmethode, auseinander. Die Funktion dieser „Blaupausen“ ist die Darstellung von verschiedenen Möglichkeiten, wie mit Problemen des internationalen Steuerrechts umgegangen werden kann.³⁵⁵ Zunächst wird Art. 23B Abs. 1 OECD-MA analysiert, der Grundlage der Anrechnungsmethode in vielen DBA ist. Danach soll kurz das UN-MA betrachtet werden. Dabei wird ein besonderer Fokus auf die Probleme der Anrechnungsmethode gelegt, die im weiteren Verlauf der Arbeit für die Lösungsansätze zur deutschen Anrechnungsmethode aufgegriffen werden.

I. Anrechnung ausländischer Steuern nach dem Muster der OECD

Als erstes soll das Vorbild der meisten DBA in Bezug auf die Anrechnungsmethode untersucht werden: das OECD-MA. Wird in einem DBA die Anrechnungsmethode als Vermeidungsnorm der internationalen Doppelbesteuerung vereinbart, so können die Details ihrer Ausgestaltung entweder im DBA selbst oder durch einen Verweis auf das nationale Recht³⁵⁶ geregelt sein. Die meisten DBA ordnen lediglich die Anrechnung der Steuern des Vertragsstaates an, die Ausgestaltung dieser Anrechnung ist dem Ansässigkeitsstaat überlassen. Einige typische Probleme bei der Ausgestaltung und Anwendung der Anrechnung ausländischer Steuern (und der Freistellungsmethode) sind im Methodenartikel in Art. 23 OECD-MA und dem dazugehörigen OECD-MK mit möglichen Lösungen aufgezeigt. Die Erläuterungen werden von den Staaten als Auslegungshilfe für Grundprobleme und Verwendungsfragen herangezogen.

1. Vermeidung der Doppelbesteuerung aus Sicht der OECD: Art. 23 OECD-MA und der OECD-MK

Der OECD-MK geht in seinen Erläuterungen zu Art. 23 OECD-MA zunächst auf allgemeine Fragen der Doppelbesteuerung ein. Es wird im OECD-MK festgehalten, dass durch Art. 23 OECD-MA nur juristische Doppelbesteuerung vermieden werden

³⁵⁵ Wie das Muster der OECD und der UN einzuordnen sind, wurde schon ab S. 19 dieser Arbeit angerissen.

³⁵⁶ In Deutschland ist dies der im weiteren Verlauf dieser Arbeit beschriebene § 34c EStG, siehe ab S. 153.

soll und die Norm nicht auf die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung abzielt.³⁵⁷ Es werden verschiedene Konstellationen vorgestellt, in denen diese juristische Doppelbesteuerung auftreten kann, durch konkurrierende unbeschränkte Steuerpflichten nach Tz. 3.a) des OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA, durch das Zusammentreffen von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht nach Tz. 3.b) des OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA oder durch konkurrierende beschränkte Steuerpflichten nach Tz. 3.c) des OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA. Insbesondere wird festgestellt, dass Art. 23 OECD-MA und die darin angeordneten Methoden nur für den Wohnsitzstaat gelten und es wird offen gelassen, ob und wie der andere Vertragsstaat zur Vermeidung von Doppelbesteuerung vorzugehen hat.³⁵⁸ Dies findet seinen Hintergrund darin, dass Art. 6 bis 22 OECD-MA die Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten verteilen (und sich damit insbesondere im Falle der Beschränkung der Besteuerung an den Nichtansässigkeitsstaat richten) und die Art. 23A und B OECD-MA die Vermeidung von Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat regeln, wenn in den Art. 6-22 OECD-MA beiden Vertragsstaaten ein (beschränktes) Besteuerungsrecht zugeteilt wurde.

2. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus Sicht der OECD

Im OECD-MK werden die Freistellungs- und Anrechnungsmethode jeweils mit ihren grundlegenden Merkmalen und ihre verschiedenen Varianten, mit und ohne Einschränkung, sowie die Unterschiede zwischen ihnen dargestellt.³⁵⁹ Dabei wird als wesentlicher Unterschied zwischen den beiden Methoden erkannt, dass die Freistellungsmethode schon auf Ebene des Einkommens und die Anrechnungsmethode erst bei der Steuer ansetzt.³⁶⁰ Die OECD legt sich an dieser Stelle wegen des notwendigen Nacheinanders von zwei Methoden wohl bewusst nicht auf eine Methode fest, sondern lässt beide nebeneinander bestehen.

Die Freistellung mit Progression und die Methode der gewöhnlichen Anrechnung werden im OECD-MK detailliert erläutert.³⁶¹ Es werden Kombinationsmöglichkeiten dargestellt.³⁶² Ein möglicher Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode ist nach Ansicht der OECD denkbar, wenn bestimmte Einkünfte im Quellenstaat einem beschränkten Steuersatz unterworfen werden oder der Wohnsitzstaat

³⁵⁷ Vgl. Tz. 1f. OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA; *Wassermeyer* in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 23B Rn. 1a.

³⁵⁸ Vgl. Tz. 7f. OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁵⁹ Vgl. Tz. 12ff. OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁶⁰ Vgl. Tz. 17 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA; so auch *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 39; 50; schon *Flick*, Finanzarchiv NF 21, 1961, 86 (112).

³⁶¹ Vgl. Tz. 29 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁶² Vgl. Tz. 31 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

darauf besteht, bestimmt Einkünfte nicht freizustellen, sondern von der allgemeinen Befreiung auszunehmen und darauf die Anrechnungsmethode anzuwenden.³⁶³

3. Probleme der Anrechnungsmethode aus Sicht der OECD

Nachfolgend wird die Anrechnungsmethode aus der Perspektive der OECD vorgestellt. Danach werden die aus ihr resultierenden Probleme betrachtet, parallel zu den Problemfeldern, die im weiteren Verlauf dieser Arbeit bei den einzelnen Staatenlösungen und im deutschen nationalen Teil erläutert werden. Es werden Argumente aus dem Schrifttum zu den Ansichten der OECD diskutiert.

a. Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode aus Sicht der OECD

Die Anrechnung kann nach Art. 23B OECD-MA als Regelmethode in einem DBA vereinbart sein. Selbst wenn jedoch die Freistellungsmethode nach Art. 23A OECD-MA vereinbart ist, kann die Anrechnung nach Art. 23A Abs. 2 OECD-MA für bestimmte Einkünfte gelten.

(1) Art. 23B OECD

Der Ansässigkeitsstaat rechnet nach Art. 23B Abs. 1 Satz 1 OECD-MA bei Einkommensteuern „auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht“.³⁶⁴ Im nächsten Satz wird ein Anrechnungshöchstbetrag definiert: „Der anzurechnende Betrag darf jedoch [...] den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen [...] nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im anderen Staat [dem Tätigkeitsstaat/Quellenstaat] besteuert werden können [...], entfällt.“³⁶⁵ Diese Methode wird „gewöhnliche Anrechnung“ genannt.³⁶⁶ Aus dieser

³⁶³ Vgl. Tz. 31 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁶⁴ Der genaue Wortlaut des Art. 23B Abs. 1 Satz 1 OECD-MA lautet wie folgt: „Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so rechnet der erstgenannte Staat a) auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht; b) auf die vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Vertragsstaat gezahlten Steuer vom Vermögen entspricht.“

³⁶⁵ Der Wortlaut des Art. 23B Abs. 1 Satz 2 OECD-MA lautet: „Der anzurechnende Betrag darf jedoch in beiden Fällen den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden können oder auf das Vermögen, das dort besteuert werden kann, entfällt.“

Bezeichnung wird deutlich, dass die OECD davon ausgeht, dass eine uneingeschränkte Anrechnung gewöhnlich nicht vereinbart wird. Die „gewöhnliche Anrechnung“ wird auch „eingeschränkte Anrechnung“ genannt.³⁶⁷ Die Beschränkung der Anrechnung wird durch den Anrechnungshöchstbetrag erreicht, der sich aus einer Verhältnisrechnung zwischen ausländischer und inländischer Steuer ergibt.³⁶⁸ Die Durchführung der Anrechnung richtet sich im Einzelnen nach den innerstaatlichen Vorschriften³⁶⁹, denn Art. 23B OECD-MA und die im konkreten DBA diesem entsprechende Vorschrift regelt nur die Anrechnung „dem Grunde nach“.³⁷⁰ Kennt das innerstaatliche Recht die Anrechnung nicht, so müssen die Vertragsstaaten Regelungen im jeweiligen Methodenartikel des DBA treffen. Dabei sollte nach Ansicht der OECD die Möglichkeit geschaffen werden, dass sich der anrechnende Ansässigkeitsstaat mit den Behörden des Quellenstaates abstimmt.³⁷¹ Im Zweifel können zur Auslegung der Anrechnung allgemeine Rechtsgrundsätze oder ein Vergleich mit nahe stehenden Rechtsordnungen herangezogen werden.³⁷²

(2) Art. 23A OECD-MA

Die Technik der Anrechnung für ausländische Steuern auf bestimmte ausländische Einkünfte, die trotz grundsätzlicher Anwendung der Freistellungsmethode angerechnet werden sollen, ist gemäß Art. 23A Abs. 2 OECD-MA identisch mit Art. 23B Abs. 1 OECD-MA. Die Anrechnung ist lediglich auf Einkünfte, die nach den Art. 10 und 11 OECD-MA im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, beschränkt.³⁷³ Oft werden diese Ausnahmen in DBA um andere Einkunftsarten erweitert, z.B. auf Lizenzgebühren nach Art. 12 OECD-MA.³⁷⁴

Der OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA führt dazu aus, dass trotz grundsätzlicher Vereinbarung der Freistellungsmethode in einigen Fällen die Anrechnungsmethode festgelegt wird.³⁷⁵ Grund dafür ist, dass das Besteuerungsrecht der in Art. 10 und 11 OECD-MA genannten Einkünfte anteilig den Quellenstaaten zugeteilt wird, die Wohnsitzstaaten jedoch ihr grundsätzliches Besteuerungsrecht behalten. Um die aus dieser Aufteilung resultierende Doppelbesteuerung zu vermeiden, kommt für die Wohnsitzstaaten nur die Anrechnungsmethode in Betracht. Die ggf. teilweise Freistellung von ausländischen Einkünften hätte für diese Einkünfte nicht die gleiche Wirkung. Jedenfalls wäre die Zuteilung eines quotalen Besteuerungsrechts an den

³⁶⁶ Vgl. Tz. 59 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁶⁷ Vgl. *Stobbe*, DStZ 1990, 194 (195).

³⁶⁸ Vgl. Tz. 57 und 62 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁶⁹ Vgl. Tz. 60 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁷⁰ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 27.

³⁷¹ Vgl. Tz. 60 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁷² Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 9.

³⁷³ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 125.

³⁷⁴ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 122.

³⁷⁵ Vgl. Tz. 47 und 58 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

Quellenstaat, wie in Art. 10 und 11 OECD-MA vorgesehen, mit der Freistellungsmethode nicht möglich.

b. Auswirkungen der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Fokus auf die Anrechnungsmethode

Die Auswirkungen der Vermeidungsmethoden werden im OECD-MK mit einem Rechenbeispiel illustriert. Für einen fiktiven Steuerpflichtigen mit Einkünften in Höhe von 100.000 (zusammengesetzt aus 80.000 aus dem Wohnsitzstaat und 20.000 aus einem anderen Staat) wird eine Rechnung ohne DBA³⁷⁶, mit DBA mit Vereinbarung der Freistellungs³⁷⁷ und mit DBA mit Vereinbarung der Anrechnungsmethode³⁷⁸ aufgestellt. Relevant ist die Veränderung der Gesamtsteuerbelastung für den Steuerpflichtigen: Für den Fall der gewöhnlichen, beschränkten Anrechnungsmethode ergibt sich eine erhöhte Gesamtsteuerlast, jedenfalls wenn der ausländische Quellensteuersatz höher ist als der Steuersatz im Wohnsitzstaat.³⁷⁹ Hat der Ansässigkeitsstaat einen höheren Steuersatz als der ausländische Quellenstaat, so ergibt sich für den Steuerpflichtigen eine vollständige Vermeidung von Doppelbesteuerung. Das vom DBA gesetzte Ziel wird erreicht. Im Vergleich dazu ist in der Situation der Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt die Gesamtsteuerbelastung des Steuerpflichtigen niedriger, jedenfalls wenn der ausländische Quellensteuersatz unter dem Niveau des inländischen Wohnsitzsteuersatzes liegt. Für den Fall der Befreiung mit Progressionsvorbehalt, bei dem der ausländische Quellensteuersatz höher ist als der inländische Steuersatz, kommt es zur gleichen Gesamtsteuerbelastung wie im Fall der beschränkten Anrechnungsmethode.³⁸⁰ Ob (aus Sicht des Steuerpflichtigen) die Anrechnungs- oder die Freistellungsmethode zu einer geringeren Gesamtsteuerbelastung führt, hängt also vom jeweiligen Sachverhalt ab.³⁸¹

Im Vergleich von Freistellungsmethode mit Progression und gewöhnlicher Anrechnung entlastet der Wohnsitzstaat den Steuerpflichtigen mit dem jeweils gleichen Betrag.³⁸² Dies zeigt, dass die beiden Methoden in vielen Fällen (aus Sicht des Wohnsitzstaates) zum gleichen Ergebnis führen.

³⁷⁶ Vgl. Tz. 18f. OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁷⁷ Vgl. Tz. 20ff. OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁷⁸ Vgl. Tz. 23ff. OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁷⁹ Vgl. Tz. 23 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁸⁰ Vgl. Tabelle I Tz. 27 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁸¹ Siehe hierzu schon die Gegenüberstellung von Anrechnungs- und Freistellungsmethode ab S. 28:

³⁸² Vgl. Tabelle II in Tz. 27 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

c. Besondere Probleme im Zusammenhang mit der Anrechnungsmethode aus Sicht der OECD

Im folgenden Teil sollen im OECD-MK zu Art. 23B OECD-MA angesprochene und weitere Schwierigkeiten der Anrechnungsmethode erörtert werden.

(1) Ergänzungsbedürftigkeit der Anrechnungsmethode des Art. 23B OECD-MA

Stärker noch als die verwaltungstechnisch (scheinbar) einfachere Freistellungsmethode muss die Anrechnungsmethode durch innerstaatliches Recht ergänzt werden.³⁸³ Dadurch wird den Staaten ein Gestaltungsspielraum eingeräumt, die Anrechnung ausländischer Steuern entsprechend zu regeln. Dass es infolgedessen zu uneinheitlichen Ausgestaltungen der Anrechnungsmethode im Vergleich der verschiedenen Staaten untereinander mit verschiedenen wirtschaftlichen Auswirkungen kommen kann, ist aufgrund der Souveränität der Staaten hinzunehmen.

Problematisch könnte die konkrete Art der Umsetzung der Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in den Einzelstaaten sein. In Deutschland ist zwar in § 34c EStG die Grundlage der Anrechnungsmethode gesetzlich geregelt, für die *per country limitation* ist aber § 68a EStDV und für die Nachweispflicht ist § 68b EStDV heranzuziehen. Es wird als rechtsstaatlich problematisch angesehen, wenn das nationale Recht die Ergänzung der offenen Fragen aus der Anrechnungsmethode den Verwaltungsbehörden überlässt.³⁸⁴ Diese Ansicht verdient aus deutscher Sicht aufgrund des Rechtsstaatsprinzips, insbesondere des Gesetzesvorbehalts, grundsätzlich Zustimmung. Die von Deutschland einschlägige Methode eines Gesetzes mit zugehöriger Rechtsverordnung ist dennoch rechtsstaatlich unbedenklich. Dies ist anhand von Art. 80 GG zu messen, der in Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG vorschreibt, dass Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetze bestimmt werden müssen. Zudem ist nach Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG die Rechtsgrundlage in der Verordnung anzugeben. §§ 68a und 68b EStDV sind explizit zu § 34c EStG ergangen. Diese Norm beinhaltet in § 34c Abs. 7 EStG eine Verordnungsermächtigung bzgl. 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. § 68a EStDV bezieht sich auf die § 34c Abs. 7 Nr. 1 EStG, Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten, und ordnet die *per country limitation* an. § 68b EStDV regelt den Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und Steuern und findet seine Ermächtigung in § 34c Abs. 7 Nr. 2 EStG. Die einschlägigen Regelungen der Rechtsverordnung EStDV halten sich

³⁸³ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (58).

³⁸⁴ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (58).

innerhalb der Ermächtigung des EStG und auch im Übrigen wird Art. 80 GG beachtet. In der konkreten Ausgestaltung liegt kein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip.

(2) Vorschläge der OECD zu den Voraussetzungen der Anrechnungsmethode

An dieser Stelle sollen die Voraussetzungen der Anrechnungsmethode, wie sie von der OECD vorgeschlagen werden, sollen problematisiert werden. Dabei ist insbesondere die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags mit seinen Bestandteilen interessant.

(a) Anrechenbare ausländische Steuer

Zentrale Bezugsgröße bei der Anrechnungsmethode ist die „anrechenbare ausländische Steuer“. Die im anderen Staat festgesetzte Steuer ist nur insoweit anzusetzen, als sie „in Übereinstimmung mit dem Abkommen im anderen Vertragsstaat tatsächlich gezahlt wurde“.³⁸⁵ Es sind insbesondere nur solche Steuern beachtlich, die „in Übereinstimmung mit dem Abkommen“ gezahlt wurden. Erhebt der Quellenstaat DBA-widrig Steuern, obwohl ihm ein Besteuerungsrecht nicht oder nicht in dieser Höhe zusteht, so muss der Wohnsitzstaat diese nach dem Wortlaut nicht anrechnen. Es wurde hierzu von der deutschen Rechtsprechung und Verwaltung entschieden, dass im Falle eines Qualifikationskonflikts der Ansässigkeitsstaat für die Vermeidung der Doppelbesteuerung verantwortlich ist und daher auch abkommenswidrig erhobene Steuer berücksichtigen muss.³⁸⁶ Die Berücksichtigung DBA-widrig erhobener Steuern ist insofern inkonsequent, als dass DBA die Besteuerungsrechte verteilen und ein Verzicht des Quellenstaates auf Steueraufkommen insofern bindend sein sollte. Wenn der Quellenstaat dennoch Steuern bzw. zu hohe Steuern erhebt, so handelt er entgegen der Vereinbarung aus dem DBA. Daraus ergibt sich in keinem Fall eine irgendwie geartete Pflicht des Ansässigkeitsstaates, die DBA-widrige Besteuerung des Quellenstaates auszugleichen – weder aus Völkerrecht noch aus nationalem Recht. Das Problem soll anhand von Steuerermäßigungen verdeutlicht werden. Steuerermäßigungen des Quellenstaates führen dazu, dass nur die ermäßigte Steuer angerechnet werden darf, d.h. wird, wie etwa in Brasilien, die vom Steuerpflichtigen tatsächlich gezahlte Steuer als Subvention zurückgewährt, so darf nur der Teil des Steuerbetrages angerechnet werden, mit dem der Steuerpflichtige endgültig

³⁸⁵ Vgl. Tz. 61 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁸⁶ FG Düsseldorf, Urteil v. 7.12.2010, 13 K 1214/06 E, EFG 2011, 878 mit Verweis auf die gleichlautende Ansicht der deutschen Finanzverwaltung in BMF, Schreiben v. 16.4.2010, BStBl I 2010, 354, Tz. 5.1 und 4.1.3.3.1. Die dagegen geführte Revision hatte Erfolg: BFH, Urteil v. 7.12.2012, I R 5/11, BFH/NV 2012, 556.

belastet ist.³⁸⁷ Grundsätzlich sind nach der deutschen Methode nur die ausländischen Steuern anrechenbar, für die kein Anspruch auf Erstattung mehr besteht. Ein Grenzfall liegt vor, wenn ein Erstattungsanspruch verjährt ist.³⁸⁸

Ein weiteres Problem stellt sich im Rahmen der Höhe der „anrechenbaren ausländischen Steuer“, wenn diese im Ausland in einer anderen Währung gezahlt wurde. Fraglich ist, ob auf den Zeitpunkt des Entstehens der ausländischen Steuer oder auf den Zeitpunkt der Zahlung abzustellen ist. Das Problem hat innerhalb des Euroraumes an Relevanz verloren. Im Bereich der Überschusseinkünfte besteht es überhaupt nicht, da dort nach dem Zu- und Abflussprinzip (§ 11 Abs. 1 EStG) der endgültige Zahltag der entscheidende Stichtag für die Währungsumrechnung ist.³⁸⁹ Die Frage wird im OECD-MA nicht ausdrücklich beantwortet. Die entsprechende Textpassage in Art. 23B OECD-MA wird derart ausgelegt, dass der Kurs am Tage der Zahlung der Steuer heranzuziehen sei.³⁹⁰ Sinn und Zweck der Anrechnung, nämlich erlittene Vermögenseinbußen durch ausländische Steuern auszugleichen, entspricht dieser Interpretation.³⁹¹ Währungsschwankungen sollen keinen Einfluss auf den Anrechnungsbetrag haben.³⁹² Es könnte sinnvoller sein, auf den Tag der Fälligkeit der Steuerlast abzustellen, um Zufälligkeiten beim Zahlungszeitpunkt zu vermeiden. Doch wird dies richtigerweise überwiegend anders gesehen: Wird früher oder später gezahlt oder ein Teil der Steuer später erstattet, gilt der Zeitpunkt der Zahlung für die Währungsumrechnung als entscheidend, denn nur diese Bewertung führt dazu, dass die tatsächlich erlittene Vermögensminderung durch die Zahlung der Steuer in die Anrechnung einfließt.³⁹³ Es wird vorgeschlagen, dass die OECD eine konkrete Empfehlung für die Vertragsstaaten ausspricht.³⁹⁴

Ein anderes von der OECD erkanntes Problem im Zusammenhang mit dem Begriff der „anrechenbaren ausländischen Steuer“ ist die möglicherweise unterschiedliche Einkommensermittlung im In- und Ausland. Auswirkungen hat dies bei ausländischen Steuern, die nicht auf das Einkommen für das Jahr erhoben werden, für das eine Steuer im Inland erhoben wird, sondern auf das Einkommen aus früheren

³⁸⁷ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 130.

³⁸⁸ Der BFH entschied 1995, dass eine Anrechnung dann jedenfalls in dem Maße möglich sein soll, in dem das DBA die Besteuerungsrechte zuweist, nicht aber darüber hinaus bzgl. der erstattungsfähigen ausländischen Steuer (BFH, Urteil v. 15.3.1995, I R 98/94, BStBl II 1995, 580, zur schweizerischen Verrechnungssteuer). Nach einer Meinung im Schrifttum ist die Anrechnung jedenfalls in Höhe des verfristeten Erstattungsanspruchs nicht möglich, vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 130.

³⁸⁹ Vgl. *Malinski*, Währungsschwankungen und Doppelbesteuerung, S. 101.

³⁹⁰ Die Textstelle lautet wie folgt: „... rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer entspricht.“ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 87.

³⁹¹ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 87.

³⁹² Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 88.

³⁹³ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 131.

³⁹⁴ Vgl. *Schänzle*, IStR 2009, 514 (521), der sich dabei hauptsächlich auf die Freistellungs-methode bezieht.

Jahren oder einem Durchschnitt. Das Problem wird bei der Frage der zeitlichen Identität der in- und ausländischen Besteuerung für die Anrechnung deutlich.³⁹⁵

(b) Einkünfte einer im Vertragsstaat ansässigen Person

Art. 23B Abs. 1 Satz 1 OECD-MA verlangt das Vorliegen von „Einkünfte[n] einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person“.

Die Ansässigkeit von natürlichen und juristischen Personen ist in Art. 4 OECD-MA geregelt. Dazugehörige Probleme, etwa die mehrfache Ansässigkeit³⁹⁶ und die Ansässigkeit von Gesellschaften³⁹⁷, werden in den entsprechenden Abschnitten des OECD-MA und OECD-MK behandelt. Grundsätzlich wird die Anrechnung nur in einem Vertragsstaat ansässigen Personen gewährt, nach ausdrücklicher Vereinbarung im jeweiligen DBA kann die Steuer einer nichtansässigen Person angerechnet werden.³⁹⁸

Es gibt keine explizite Definition des Begriffes „Einkünfte“ im OECD-MA. Eine Auslegung der Norm ergibt, dass „Einkünfte“ in diesem Sinne Einkünfte (nicht: Einkommen)³⁹⁹ nach Sicht des Ansässigkeitsstaats sind.⁴⁰⁰ Nach einer anderen Auslegung sollen die Einkünfte durch den Quellenstaat qualifiziert werden: Der Ansässigkeitsstaat könne die vom Quellenstaat erhobene Steuer dann anrechnen, auch wenn er nach seinem nationalen Recht den Begriff „Einkünfte“ in den Verteilungsnormen anders auslege als der Quellenstaat.⁴⁰¹ Die Höhe der „Einkünfte“ ist nach den Vorschriften des Ansässigkeitsstaates zu bestimmen.⁴⁰² Ob der Begriff „Einkünfte“ sich auf einen Netto- oder Bruttobetrag bezieht, ist nach den Verteilungsartikeln aus Art. 6 bis 21 OECD-MA einzelfallbezogen auszulegen.⁴⁰³

³⁹⁵ Dies wird in der vorliegenden Arbeit ab S. 80 erläutert.

³⁹⁶ Vgl. Tz. 9-20 OECD-MK zu Art. 4 OECD-MA.

³⁹⁷ Vgl. Tz. 21-24 OECD-MK zu Art. 4 OECD-MA.

³⁹⁸ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 23B Rn. 13, wo darauf hingewiesen wird, dass sich eine solche Regelung für Personen anbietet, die zwar nicht im anrechnenden Staat ansässig sind, jedoch an einer transparent besteuerten Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsführung in diesem Staat beteiligt sind. In Deutschland ist in dieser Situation § 50 Abs. 3 EStG einschlägig.

³⁹⁹ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 23B Rn. 16; ebenso mit Erläuterungen zu den unterschiedlichen Begriffen in diesem Zusammenhang, vgl. *Brenner*, in: FS Haas, S. 49 (52f.).

⁴⁰⁰ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (19f.); *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 36; *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 23B MA Rn. 16.

⁴⁰¹ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (22); *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 126.

⁴⁰² Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 127.

⁴⁰³ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 23B Rn. 17. Aus deutscher Sicht wird dies im Detail unten ab S. 204, insbesondere auf S. 207 aufgezeigt.

(c) Anrechnungshöchstbetrag

Die gewöhnliche Anrechnung ist auf einen Anrechnungshöchstbetrag begrenzt.⁴⁰⁴ Das bedeutet, dass der anzurechnende Betrag „den Teil der Steuer vom Einkommen nicht übersteigen [darf], der auf die aus dem ausländischen Staat bezogenen Einkünfte entfällt“.⁴⁰⁵ Die universelle Formel zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags lautet wie folgt:⁴⁰⁶

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag} = \frac{\text{Inländische Steuer auf das Welteinkommen (vor Anrechnung)}}{\text{Welteinkünfte}} \times \frac{\text{Ausländische Einkünfte}}{\text{Welteinkünfte}}$$

Die Bezugsgrößen des Anrechnungshöchstbetrags werden vom OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA nicht einheitlich definiert, vielmehr wird dafür auf das jeweilige inländische Recht verwiesen.⁴⁰⁷

Der OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA lässt in diesem Zusammenhang offen, ob der Anrechnungshöchstbetrag für alle Einkünfte zusammen (*overall limitation*), länderbezogen (*per country limitation*) oder für jede Einkunftsquelle gesondert (*per item limitation*) oder nach Einkunftsarten zusammengefasst (*per basket limitation*) berechnet wird. Dies wird jedem Staat im Rahmen seiner Ausgestaltungsfreiheit der Anrechnungsmethode selbst überlassen.⁴⁰⁸ Im Schrifttum wurde der OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA derart ausgelegt, dass von der OECD eine *per country limitation* bevorzugt werde.⁴⁰⁹ Der Grund für diese Auslegung ist nicht ersichtlich. Tatsächlich haben die Vertragsstaaten jeweils tatsächlich auch die *overall limitation* oder die *per item limitation* geregelt, wenn sie den OECD-MA und OECD-MK als Grundlage für ihre DBA verwenden.⁴¹⁰

Die OECD führt explizit das Problem der Doppelbesteuerung bei niedrigem Anrechnungshöchstbetrag an. Dies meint die Situation, in der das Einkommen des Steuerpflichtigen im ausländischen Staat trotz hoher Einkünfte nach Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug sehr niedrig ist und daher tatsächlich kaum Steuer anfällt. Eine Anrechnung der ausländischen Steuer ist dann in Ermangelung einer solchen nicht möglich. Dies ist eine Schwachstelle der Anrechnungsmethode. Die OECD schlägt in diesen Fällen vor, die uneingeschränkte Anrechnung anzuwenden oder die Freistellungsmethode anzuwenden, wie etwa bei Zinsen aus Warenkrediten und Bankdarlehen im Rahmen von Art. 11 OECD-MA.⁴¹¹ Die Möglichkeit, für sol-

⁴⁰⁴ Vgl. Tz. 62 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁰⁵ Vgl. Tz. 62 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁰⁶ Übersetzt nach der Formel bei Loukota, Credit Method and Community Law, S. 125 (130).

⁴⁰⁷ Vgl. Tz. 62 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁰⁸ Vgl. Tz. 62 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁰⁹ Vgl. Loukota, Credit Method and Community Law, S. 125 (131f.).

⁴¹⁰ Details zu verschiedenen Staatenlösungen finden sich im weiteren Verlauf dieses Kapitels bei den einzelnen Staaten ab S. 91.

⁴¹¹ Vgl. Tz. 63 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

che Einkünfte eine andere Vermeidungsmethode zu vereinbaren und insbesondere auf die Freistellungsmethode zu wechseln, ist ein Weg, das Problem zu lösen. Jedoch könnte diese Lösung zu einer unübersichtlichen Situation führen, wenn immer mehr Einkunftsarten nicht auf gewöhnliche Weise angerechnet werden. Es würde jedoch zielgerichtet die Doppelbesteuerung verhindert werden. Nach einem weiteren Lösungsansatz würde kein genereller Methodenwechsel vorgenommen werden, sondern lediglich eine andere Ausgestaltung der Anrechnung für diese problematischen Fällen angeordnet. Dies führt jedoch zur Überkompensation der ausländischen Steuer. Im Ergebnis ist diese scheinbar nicht vollständige Vermeidung der Doppelbesteuerung hinzunehmen. Die geringere Anrechnungsmöglichkeit ergibt sich in dem beschriebenen Fall durch das ausländische Steuerrecht, welches der ausländische (Quellen)Staat grundsätzlich frei bestimmen kann.

Ein ähnliches Problem stellt sich beim Anrechnungshöchstbetrag, wenn ein ausländischer Staat, in dem ein Steuerpflichtiger verschiedene Einkünfte erzielt, nur eine dieser Einkunftsarten besteuert bzw. die verschiedenen Einkunftsarten mit unterschiedlichen Steuersätzen belegt. Die OECD schlägt dazu Folgendes vor⁴¹²: Es ist in diesen Fällen nur der Teil der Steuer in den Höchstenbetrag einzubeziehen, der auf die im ausländischen Staat besteuerte Einkunftsart entfällt, alternativ wird im Falle mehrerer Steuerarten und unterschiedlicher Quellensteuersätzen das System der „Gesamtanrechnung“ vorgeschlagen. Das bedeutet, dass alle ausländischen Einkünfte zusammengefasst werden und der Gesamtbetrag der ausländischen Steuern auf die inländische Steuer angerechnet wird, welche wiederum auf den Gesamtbetrag der ausländischen Einkünfte anfällt. So werden jeweils die ausländischen Einkünfte einbezogen, auf die ausländische Steuer anfällt. Genau dieses Ergebnis wird für die Anrechnungsmethode in Deutschland bevorzugt.⁴¹³

Der Frage nach dem Anrechnungshöchstbetrag folgt die Frage nach dem den Anrechnungshöchstbetrag übersteigenden Rest, der nicht angerechnet werden kann, dem sog. Anrechnungsüberhang. Wird der Anrechnungshöchstbetrag getrennt nach Staaten berechnet (*per country limitation*), so können sich, je nach Höhe der Steuern, Einkommen und Einkünften im Ausland, Unterschiede im Vergleich zu anderen Begrenzungsmethoden der Anrechnungsmethode ergeben.⁴¹⁴ Die OECD weist hierfür nur auf die Ausgestaltung der Anrechnungsmethode durch die Einzelstaaten hin und hebt dabei solche Staaten hervor, die im Rahmen der Anrechnungsmethode besonders großzügig verfahren, z.B. den Übertrag von nicht in Anspruch genommenen Anrechnungsbeträgen in andere Jahre zulassen oder diese Möglichkeit der Problemlösung zumindest erwägen.⁴¹⁵ Dies deutet darauf hin, dass diese nicht näher bezeichneten Staaten aus OECD-Sicht eine vorzugswürdige Lösung gefunden haben.

⁴¹² Vgl. Tz. 64 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA für das beschriebene Problem und die vorgeschlagene Lösung.

⁴¹³ Die damit zusammenhängenden Probleme werden in dieser Arbeit ab S. 191 diskutiert und sollen hier nicht vorweggenommen werden.

⁴¹⁴ Siehe ab S. 220 für die verschiedenen Konstellationen und die Schlussfolgerungen.

⁴¹⁵ Vgl. Tz. 66 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

(3) Qualifikationskonflikte⁴¹⁶

Die OECD äußert sich im OECD-MK umfassend zu Qualifikationskonflikten⁴¹⁷ und meint damit die Problematik der unterschiedlichen Auslegung von DBA durch die Vertragsstaaten. Ein Qualifikationskonflikt liegt vor, wenn derselbe Sachverhalt von zwei Staaten unterschiedlich behandelt wird und sich diese unterschiedliche Qualifizierung im steuerlichen Endergebnis auswirkt, z.B. wenn eine nach deutschem Steuerrecht als Personengesellschaft qualifizierte im Ausland als Körperschaft behandelt wird⁴¹⁸ oder wenn der Staat, in dem Lizenzgebühren, die an eine Tochtergesellschaft gezahlt werden, nicht als solche anerkennt und diese dort nicht als gewinnmindernde Betriebsausgabe zugelassen werden, während der Staat der Muttergesellschaft diese Lizenzgebühr besteuert⁴¹⁹. Aus Sicht der OECD sind Qualifikationskonflikte besonders im Rahmen der Freistellungsmethode folgenschwer, da sie die Gefahr der doppelten Freistellung mit sich bringen, wenn Ansässigkeits- und Quellenstaat das DBA jeweils so auslegen, dass sie ein (ausschließliches) Besteuerungsrecht haben.⁴²⁰ Unter der Anrechnungsmethode wirken sich Qualifikationskonflikte nur begrenzt aus: Sollte es trotz vorgesehener Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Qualifikationskonflikte zu einer Doppelbesteuerung kommen, so muss der Wohnsitzstaat weiterhin die Doppelbesteuerung vermeiden.⁴²¹ Der OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA hat an dieser Stelle zu Bemerkungen der Niederlande und der Schweiz geführt. Die Niederlande stimmen der Auslegung des Begriffs „nach diesem Abkommen besteuert werden können“ in Tz. 32.4 und 32.6 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA nur für den Fall zu, dass die Bestimmungen durch ein Verständigungsverfahren der Staaten bestätigt wurden.⁴²² Damit betonen die Niederlande die Bedeutung der Qualifikationskonflikte als Problem zwischen den Staaten. Die Schweiz behält sich vor, Qualifikationskonflikte anders als im OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA beschrieben zu behandeln, wenn sich der Qualifikationskonflikt erst durch eine Änderung des innerstaatlichen Rechts nach Abschluss des Abkommens ergibt.⁴²³

Besonders relevant sind Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, die von den Staaten entweder als transparente Gebilde oder als eigenes Steuerrechtssubjekt besteuert werden können.⁴²⁴ Bei dieser Art von Qualifikationskonflikten stellt sich vor allem die Frage, ob die ausländische Steuer, die auf das Einkommen eines

⁴¹⁶ Hier soll nur eine kurze Einführung in den Problembereich der Qualifikationskonflikte gegeben werden. Spezifische Probleme von Qualifikationskonflikten bei Personengesellschaften werden z.B. im nationalen Teil ab S. 166 erörtert.

⁴¹⁷ Vgl. Tz. 32.1. bis 32.7 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴¹⁸ Hierzu mit einem Beispiel: *Birk*, Steuerrecht, Rn. 1477ff.

⁴¹⁹ Vgl. *Eigelshoven*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 9 Rn. 161 mit Details zu diesem Beispiel.

⁴²⁰ Vgl. Tz. 32.7 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴²¹ Vgl. Tz. 32.3 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴²² Vgl. Tz. 80 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴²³ Vgl. Tz. 81 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴²⁴ Vgl. Tz. 69.1 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA. Hierzu detailliert im nationalen Teil ab S. 165 dieser Arbeit.

im Ausland als Körperschaft zu qualifizierenden Rechtsgebildes erhoben wurde, auf die inländische Steuer des Gesellschafters angerechnet werden muss, wenn das Inland das Gebilde als transparent ansieht.⁴²⁵ Dies wird von der OECD grundsätzlich bejaht.⁴²⁶ Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist dies eine nachvollziehbare Lösung. Schließlich soll den Steuerpflichtigen kein Nachteil daraus erwachsen, dass eine Gesellschaft durch das Steuerrecht zweier Staaten unterschiedlich qualifiziert wird. Nach dem Partnership Report hat sich die Sicht der OECD auf Personengesellschaften geändert, vor allem im Bereich der Freistellungsmethode.⁴²⁷ Der Methodenartikel wird dabei zur Lösung vieler Qualifikationskonflikte herangezogen, was als Ansatzpunkt im Schrifttum begrüßt wurde.⁴²⁸

(4) Steueranrechnung bei Anwendung unterschiedlicher Zuweisungsartikel

Ein weiteres Problem im Rahmen der Qualifikationskonflikte ist die Anwendung unterschiedlicher Artikel eines DBA durch die Vertragsstaaten. Im Unterschied zu den eben genannten Zurechnungskonflikten bei Personengesellschaften sind hierbei Fälle gemeint, in denen die Vertragsstaaten zwei verschiedene Artikel anwenden, die beide dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zusprechen, und eine Anrechnung beim Ansässigkeitsstaat vorgenommen werden muss.⁴²⁹ Kern des Problems ist die Auslegung des Begriffs der Einkünfte, die „nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden“, vgl. Art. 23B Abs. 1 OECD-MA.⁴³⁰ Auf den ersten Blick sollte der Ansässigkeitsstaat grundsätzlich jede nach dem Abkommen erhobene Steuer anrechnen, unabhängig nach welchem Einkommensartikel sie formal erfasst wurde. Freilich bietet diese eindimensionale Betrachtung keine Lösung für den Fall, in dem der Ansässigkeitsstaat ein beschränktes Besteuerungsrecht für den Quellenstaat annimmt, der Quellenstaat sich jedoch nicht beschränkt sieht. Regelmäßig wird der Ansässigkeitsstaat in diesem Fall für schützenswert gehalten, da er nach seinem Verständnis des DBA dem unbeschränkten Besteuerungsrecht des Quellenstaates nicht zugestimmt hat.⁴³¹ Das Problem hat bislang noch keine explizite Lösung gefunden. Es könnte hinzunehmen sein. Schließlich werden DBA immer vom jeweiligen Anwenderstaat ausgelegt. Qualifikationskonflikte können somit

⁴²⁵ Vgl. Tz. 69.2 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴²⁶ Vgl. Tz. 69.2 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴²⁷ Vgl. *Krabbe*, IStR 2000, 196 (200). Die Anwendung des OECD-MA auf Personengesellschaften ist grundsätzlich in Tz. 2-6.7 OECD-MK zu Art. 1 OECD-MA geregelt. Der Partnership Report behandelt verschiedene Einzelaspekte der mit Personengesellschaften zusammenhängenden Probleme anhand von Beispielfällen.

⁴²⁸ Vgl. *Freddo*, The relevance of Art. 23A/B, S. 413 (438), wobei zu berücksichtigen ist, dass der Partnership Report insgesamt mehrheitlich abgelehnt wird.

⁴²⁹ Vgl. *Haase*, IStR 2010, 45 (48) mit Beispiel.

⁴³⁰ Vgl. *Haase*, IStR 2010, 45 (48).

⁴³¹ Vgl. *Haase*, IStR 2010, 45 (48f.)

nicht ausgeschlossen werden. Die Vertragsstaaten sind dann aufgerufen, andere Maßnahmen zu treffen, um Doppelbesteuerung zu verhindern.⁴³² Sieht der Ansässigkeitsstaat sich im Recht und lässt sich nicht zugunsten des Steuerpflichtigen auf einen Kompromiss ein, kommt es bei nur beschränkter Anrechnung der ausländischen Steuer zu einer Doppelbesteuerung in der Höhe der Differenz.

(5) Keine zeitliche Identität

Bei der Frage nach der „zeitlichen Identität“ bzw. „zeitlichen Inkongruenz“ von Steuererhebungen geht es darum, ob die Steuererhebungszeiträume im In- und Ausland deckungsgleich sein müssen oder ob eine Anrechnung ebenso möglich ist, wenn die beiden Zeiträume (und damit die Bemessungsgrundlagen) unterschiedlich ausgestaltet sind.⁴³³ Besonders bei abweichenden Wirtschaftsjahren kann es zu Problemen mit der zeitlichen Anrechenbarkeit kommen.⁴³⁴ Anknüpfungspunkt der OECD ist bei der Auslegung „die vom Einkommen zu erhebende Steuer“, auf die „im Ausland gezahlte Steuer“ angerechnet wird.⁴³⁵ Der Ansässigkeitsstaat rechnet diese im Ausland gezahlte Steuer grundsätzlich in dem Veranlagungszeitraum an, in dem die mit der gezahlten Steuer belasteten Einkünfte aus seiner Sicht erzielt wurden.⁴³⁶ Die Entlastung muss dabei aus Sicht der OECD unabhängig von dem Zeitpunkt erfolgen, in dem die Einkünfte oder Vermögenswerte vom Quellenstaat besteuert werden.⁴³⁷ Es müssen demnach ausländische Steuern auf solche Einkünfte angerechnet werden, die im Quellenstaat in einem anderen Jahr besteuert werden.⁴³⁸ Folgt ein Staat nicht dem Wortlaut des Art. 23 OECD-MA und verweist für die Vermeidung von Doppelbesteuerung auf die inländischen Vorschriften, so wird von ihm erwartet, dass er andere Wege findet, die auf diesem Wege nicht verhinderte Doppelbesteuerung zu vermeiden.⁴³⁹ Im Schrifttum wird erkannt, dass die ausländische Steuer unabhängig von ihrem Entstehungszeitpunkt angerechnet werden muss, weil es auf die zugrunde liegenden Einkünfte ankommt.⁴⁴⁰

Es scheint schwierig, für diese Probleme allgemeingültige Lösungen im Rahmen des OECD-MA zu finden.⁴⁴¹ Die OECD wird an dieser Stelle von der Literatur kriti-

⁴³² Vgl. den parallelen Gedanken zu den sog. echten Qualifikationskonflikten in Tz. 69.2 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴³³ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (46).

⁴³⁴ Vgl. *Schuch*, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 251; *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (46f.).

⁴³⁵ Vgl. Tz. 32.8. OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴³⁶ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (46).

⁴³⁷ Vgl. Tz. 32.8 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴³⁸ Vgl. Tz. 32.8 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴³⁹ Vgl. Tz. 32.8 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁴⁰ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 141.

⁴⁴¹ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 23B Rn. 42.

siert, da sie gar keine Lösung für die Problematik anbietet.⁴⁴² Der OECD-MK weist die Staaten lediglich an, dass es wegen nicht gleichmäßiger Veranlagungszeiträume keine Anrechnungshindernisse geben darf.⁴⁴³ Der OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA muss derart ausgelegt werden, dass eine zeitlich unterschiedliche Besteuerung von den Vertragsstaaten aufgefangen werden muss und Anrechnungsüberhänge nicht hierin begründet sein dürfen.⁴⁴⁴ Der Wortlaut von Tz. 32.8 des OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA ist hier eindeutig: „diese Entlastung [muss] folgerichtig unabhängig davon gewährt werden, wann die Steuer von dem Quellenstaat erhoben wird“. Das bedeutet, dass eine zeitliche Abweichung der Besteuerung zwischen Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat nicht zu einem Fehlgehen der Anrechnung führen darf.

Ein ähnliches Problem ergibt sich aus Sicht der OECD, wenn die ausländische anzurechnende Steuer nicht anhand des Einkommens des Jahres, für das sie erhoben wird, berechnet wird, sondern aus dem Einkommens eines früheren Jahres oder eines Durchschnittseinkommens mehrerer vergangener Jahre.⁴⁴⁵ Diese mehrperiodischen Steuerzeitraumverschiebungen betreffen solche Fälle, in denen im Inland in einem Veranlagungszeitraum erzielte Einkünfte eine bestimmte Steuer auslösen und im Ausland diese Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume verteilt werden. Die ausländischen Steuern sind dann zu addieren und im Ansässigkeitsstaat anzurechnen.⁴⁴⁶ Der Begriff des Entfallens der Einkünfte wird so ausgelegt, dass eine derartige Steuer trotz abweichender von Besteuerungs- und Bemessungszeiträume im In- und Ausland auf das inländische Einkommen aus dem fraglichen Veranlagungszeitraum entfällt, auch wenn die ausländische Steuer auf der Grundlage des Durchschnittseinkommens eines oder mehrerer Vorjahre festgesetzt worden ist.⁴⁴⁷ Beachtet werden muss, dass die Anrechnung ausländischer Steuer nur durchgeführt werden kann, wenn mit der Steuer entsprechende Einkünfte korrespondieren, woran es fehlen kann.⁴⁴⁸

⁴⁴² Vgl. *Schuch*, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 250; *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 141.

⁴⁴³ Vgl. Tz. 32.8 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA, der zwar im Zusammenhang mit der Freistellungsmethode steht, jedoch ausdrücklich auf die Anrechnung Anwendung findet.

⁴⁴⁴ So auch *Haase*, IStR 2010, 45 (49).

⁴⁴⁵ Vgl. Tz. 61 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁴⁶ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (47). Ebenso *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 145 mit Verweis auf das DBA Indien, welches diese Auslegung ebenso beinhaltet.

⁴⁴⁷ BMF, Schreiben v. 16.3.1975, BStBl I 1975, 479, Abschnitt 3.2.2, noch zur nicht mehr aktuellen Situation in Sachverhalten für die Anrechnung schweizerischer Steuern auf die deutsche Steuer.

⁴⁴⁸ Vgl. *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 142.

(6) Verluste

Die OECD identifiziert verschiedene Probleme, wenn in grenzüberschreitenden Sachverhalten Verluste im In- oder Ausland erlitten werden.⁴⁴⁹ Im Rahmen der Anrechnungsmethode ist danach zu differenzieren, wo ein Verlust entstanden ist. Ist der Verlust in einem (ausländischen) Quellenstaat entstanden, so sind die nationalen Steuergesetze regelmäßig derart ausgestaltet, dass dieser ausländische Verlust mit anderen positiven Einkünften aus diesem Staat verrechnet wird.⁴⁵⁰ Darüber hinaus ist eine Verrechnung von ausländischen Verlusten gegen inländische Einkünfte nicht ausgeschlossen.⁴⁵¹ Ist das Gesamteinkommen negativ, so können die Staaten einen entsprechenden Verlustvor- oder -rücktrag regeln.⁴⁵² Es ist jedoch nicht möglich, bis zum Erreichen des Anrechnungshöchstbetrags anzurechnen und den Rest-Überhangsbetrag von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.⁴⁵³ Für mögliche Probleme und ihre Lösung verweist die OECD auf die Erläuterungen bei der Freistellungsmethode, da es dort zu ähnlichen Problemen kommt.⁴⁵⁴ Die OECD empfiehlt, dass die Vertragsstaaten jeweils auf Basis ihrer nationalen Regelungen die offenen Fragen in den DBA oder durch Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 OECD-MA klären.⁴⁵⁵

Ist nur im Ansässigkeitsstaat ein Verlust entstanden, nicht jedoch im Quellenstaat, so kann nach Meinung der OECD die dadurch im Ansässigkeitsstaat wegen des Welteinkommensprinzips angefallene ausländische Steuer auf den vollen Betrag der Steuer des Ansässigkeitsstaates angerechnet werden.⁴⁵⁶ Das Problem, dass möglicherweise im Inland keine Steuer anfällt, wenn der ausländische Gewinn niedriger ist als der inländische Verlust, wird hierbei von der OECD nicht angesprochen. Die OECD weist an dieser Stelle noch einmal darauf hin, dass die vorgeschlagenen Lösungen nicht zwingend sind, so dass die Staaten andere Lösungen für Verluste vereinbaren können.⁴⁵⁷

⁴⁴⁹ Vgl. Tz. 65 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA. Wie unterschiedlich sich Anrechnungs- und Freistellungsmethode im Fall von Verlusten auswirken, wurde schon auf S. 32f. und S. 39f. dieser Arbeit ausgeführt.

⁴⁵⁰ Vgl. Tz. 65 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁵¹ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 128 und 155.

⁴⁵² Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 155.

⁴⁵³ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 154.

⁴⁵⁴ Vgl. Tz. 44 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁵⁵ Vgl. Tz. 44 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁵⁶ Vgl. Tz. 65 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁵⁷ Vgl. Tz. 65 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

(7) Beschränktes Besteuerungsrecht bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, Art. 23A Abs. 2 OECD-MA

Für Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren gibt es im internationalen Steuerrecht Sonderregeln. Die OECD widmet ihnen im OECD-MA jeweils eigene Musterartikel, Art. 10 bis 12 OECD-MA. Dabei soll vor allem für Dividenden und Zinsen eine wirksame Steuerteilung erreicht werden: Der Quellenstaat hat ein der Höhe nach beschränktes Besteuerungsrecht, welches der Ansässigkeitsstaat durch Anrechnung der daraus resultierenden Steuer respektiert,⁴⁵⁸ ungeachtet eines möglicherweise vereinbarten Betriebsstättenvorbehalts. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung soll für diese Einkünfte die Anrechnungsmethode nach Art. 23A Abs. 2 OECD-MA sein.

(a) Dividenden

Art. 10 Abs. 1 und 2 OECD-MA treffen im Zusammenspiel mit Art. 23 OECD-MA adäquate Vorkehrungen, um die juristische Doppelbesteuerung von Dividenden zu vermeiden. Die OECD wiederholt in diesem Zusammenhang, dass hiermit nicht das Problem der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung insgesamt gelöst wird, insbesondere weil es wegen der Vielfalt der Auffassungen aus Sicht der OECD zweckmäßiger erscheine, die Lösung den Staaten zu überlassen.⁴⁵⁹

(b) Zinsen

Zinsen, also Vergütungen für Darlehen, unterliegen keiner wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, weil sie regelmäßig nur beim Empfänger der Zinsen, dem Darlehensgeber, besteuert werden.⁴⁶⁰ Allerdings können Zinsen vom Ansässigkeitsstaat des Darlehensnehmers, „an der Quelle“ besteuert werden, was bei Konstellationen mit mehreren Staaten zu einer doppelten Belastung im Sinne der juristischen Doppelbesteuerung führen kann: Das Gesamteinkommen des Darlehensgebers wird in seinem Ansässigkeitsstaat besteuert und der Quellenstaat erhebt ebenfalls eine Steuer als „Vorauszahlung“.⁴⁶¹ Um diese Doppelbesteuerung zu vermeiden, wird das Besteuerungsrecht zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat aufgeteilt.⁴⁶² Dies wird typi-

⁴⁵⁸ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Vor Art. 10-12 Rn. 1.

⁴⁵⁹ Vgl. Tz. 50ff. OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA. Die Problematik um die wirtschaftliche Doppelbesteuerung soll im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter ausgeführt werden.

⁴⁶⁰ Vgl. Tz. 1 OECD-MK zu Art. 11 OECD-MA.

⁴⁶¹ Vgl. Tz. 2 OECD-MK zu Art. 11 OECD-MA.

⁴⁶² Vgl. Tz. 3 OECD-MK zu Art. 11 OECD-MA.

scherweise nur mit der Anrechnungsmethode erreicht werden, jedenfalls wenn dem Quellenstaat ein quotales begrenztes Besteuerungsrecht bleiben soll.⁴⁶³

(c) Lizenzgebühren

„Lizenzgebühren für die Benutzung von Patenten und vergleichbaren Rechten sowie ähnliche Vergütungen“⁴⁶⁴ werden grundsätzlich ausschließlich vom Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten Empfängers besteuert.⁴⁶⁵ Deutschland⁴⁶⁶ und viele andere Staaten vereinbaren in ihren DBA regelmäßig, dass dem Quellenstaat ein der Höhe nach begrenztes Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Dann ist die Anrechnungsmethode die adäquate Lösung zur Umsetzung der Aufteilung der Besteuerungsrechte, ähnlich dem quotalen begrenzten Besteuerungsrecht für Dividenden und Zinsen.

(d) Problem der Anrechnungsmethode in Dreistaaten-Konstellationen

Problematisch ist, dass ausländische Einkünfte nicht nur aus einem Staat stammen können, sondern dass es mehrere (Quellen-)Staaten geben kann, die diese Einkünfte, ebenso wie der Ansässigkeitsstaat, besteuern wollen. Hintergrund dieses Problems ist, dass mehrere ausländische Staaten bestimmte Einkünfte als aus ihrem Staat stammend qualifizieren können, weil es mehrere Ansatzpunkte für die Besteuerung einer bestimmten Einkunftsquelle geben kann; hinzu kommt dann noch der Ansässigkeitsstaat als dritter Staat, der ein Besteuerungsrecht für sich beansprucht. Es kann dann in der beschriebenen Situation mit drei beteiligten Staaten zu Problemen bei der begrenzten Anrechnung kommen, die anhand eines Beispiels deutlich gemacht werden sollen.⁴⁶⁷ Im Fall eines Kredites, den ein Unternehmen aus Staat A für seine Betriebsstätte in Staat B bei seiner Bank im Staat C aufnimmt, kann es zu einer doppelten Quellenbesteuerung kommen, wenn in den verschiedenen DBA unterschiedliche Regelungen zum Begriff der „Quelle“ getroffen wurden, so dass aus Sicht des Ansässigkeitsstaates des Unternehmens (A) sowohl der Betriebsstätten-Staat (B) als auch der Ansässigkeitsstaat der Bank (C) ein Besteuerungsrecht haben. Wenn in beiden DBA die Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf Zinsen ge-

⁴⁶³ Obwohl in der Theorie kein Grund ersichtlich ist, die Freistellungsmethode nicht derart auszugestalten, dass Zinsen teilweise freigestellt werden, gibt es jedoch keine Hinweise in der Literatur, dass diese Aufteilung eine Möglichkeit ist, die in Betracht gezogen wird.

⁴⁶⁴ Vgl. Tz. 1 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

⁴⁶⁵ Vgl. Tz. 3 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

⁴⁶⁶ Vgl. die Abkommensübersicht in *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 12 Rn. 29.

⁴⁶⁷ Vgl. *Loukota/Stefaner*, Bestimmung der Quelle bei Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 11 und 12 OECD-MA, S. 247 (268ff.) für dieses Problem und das Beispiel.

regelt ist, müsste der Ansässigkeitsstaat zwei Mal Quellensteuer anrechnen. Probleme ergeben sich zudem dann, wenn der Anrechnungshöchstbetrag nach Ländern begrenzt ist. Im Drittstaatenfall könnten die Zahlungsströme, je einer pro Quelle, getrennt behandelt werden. Die Anrechnung würde dann wegen eines höheren Anrechnungshöchstbetrags so weit gehen, dass möglicherweise im Ansässigkeitsstaat Steuer zurückgezahlt werden müsste. Diese Rückzahlung von ausländischen Steuern, wenn das Anrechnungsvolumen des Ansässigkeitsstaates nicht ausreicht, ist bei Art. 23 OECD-MA nicht vorgesehen.⁴⁶⁸ Das Problem wird wie folgt gelöst: Eine Anrechnung muss zwar bzgl. beider Steuern möglich sein, es kann jedoch nicht in beide Richtungen der volle inländische Steuerbetrag herangezogen werden.⁴⁶⁹ Dies ist insoweit richtig, als dass der Ansässigkeitsstaat aus beiden DBA dazu verpflichtet ist, die Steuer anzurechnen. Da es jedoch nicht zu einer Rückzahlung ausländischer Steuern kommen soll, müssen entweder die ausländischen Einkünfte bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages aufgeteilt werden oder die Anrechnung auf andere Weise gedeckelt werden. Als Lösung für dieses Teilproblem im Rahmen der Anrechnung von Steuern aus Drittstaaten schlägt die OECD im Fall von Zinsen vor, die Formulierung in Art. 11 Abs. 5 OECD-MA so zu verändern, dass die Zinsen als aus dem Staate stammend qualifiziert werden, in dem die Betriebsstätte liegt, jedenfalls wenn die Betriebsstätte die Zinsen trägt und der Kredit vom Unternehmen für sie aufgenommen wurde.⁴⁷⁰ Diese Lösung kann ggf. auf andere Konstellationen mit Drittstaatenbezug übertragen werden.⁴⁷¹

(e) Fazit zu beschränkten Besteuerungsrechten

Doppelbesteuerung im Zusammenhang mit Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren wird für den Fall der Freistellungsmethode als Regelmethode eines DBA häufig mit der Anrechnungsmethode vermindert. Dies liegt daran, dass nicht einem Staat das alleinige Besteuerungsrecht zugewiesen, sondern dem Quellenstaat ein beschränktes Besteuerungsrecht belassen werden soll. Beide Staaten sind angesprochen, die Doppelbesteuerung zu vermindern: Der Quellenstaat nimmt seine Quellensteuer in einem nur geringen Umfang wahr und der Ansässigkeitsstaat rechnet die ausländische Quellensteuer an.⁴⁷² Problematisch ist, dass die Besteuerung des Ansässigkeitsstaates auf Nettobasis erfolgt, wohingegen die Quellenbesteuerung im Ausland regelmäßig auf Basis des Bruttobetrags erfolgt.⁴⁷³ Früher wurde für diese Konstellation über die „Methode der Steuerteilung“ nachgedacht. Quellen- und Ansässigkeitsstaat soll-

⁴⁶⁸ So Tz. 24 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁶⁹ So wird das Problem im Beispielfall gelöst, vgl. *Loukota/Stefaner*, Bestimmung der Quelle bei Zinsen und Lizenzgebühren nach Art 11 und 12 OECD-MA, S. 247 (271).

⁴⁷⁰ Ganz generell wird das Problem der Anrechnung von Steuern aus Drittstaaten aus deutscher Sicht im nationalen Teil ab S. 180 behandelt und einer Lösung zugeführt.

⁴⁷¹ Siehe hierzu im Detail ab S. 180 dieser Arbeit.

⁴⁷² Vgl. *Blumenstein/Locher*, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 134.

⁴⁷³ Hierzu mehr im nationalen Teil ab S. 204, insbesondere auf S. 207.

ten sich dabei darauf einigen, nur ihren jeweils halben Normalsteuersatz zu erheben, um damit die Last auf beide Staaten zu verteilen und dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit gerecht zu werden.⁴⁷⁴ Schon in den 1920ern hatte nur Großbritannien mit den restlichen Staaten des britischen *Commonwealth of Nations* eine solche Steuerteilung vereinbart, zwischen fremden Staaten schien dies unvorstellbar.⁴⁷⁵ Es kann überlegt werden, ob die Steuerteilung eine Perspektive für die EU darstellt. In der Praxis existiert die Steuerteilung heute jedoch nicht mehr, verdrängt von Anrechnungs- und Freistellungsmethode. Von diesen beiden eignet sich insbesondere die Anrechnungsmethode, weil unter ihr die Zuweisung eines quotalen Besteuerungsrechts an den Quellenstaat möglich ist und gleichzeitig dem Ansässigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht belassen wird.

(8) Vermögensteuern

Ausländische Vermögensteuern dürfen auf inländische Vermögensteuern angerechnet werden.⁴⁷⁶ Die Vorschrift ist auf den ersten Blick aus deutscher Sicht nicht relevant, solange in Deutschland keine Vermögensteuern erhoben werden. Hintergrund ist, dass nur „gleichartige“ Steuern aufeinander angerechnet werden dürfen, d.h. nur jeweils Vermögen- und Einkommensteuern miteinander verrechnet werden.⁴⁷⁷ Zwei Vertragsstaaten können zudem ihre annähernd gleichartigen Vermögens- und Einkommensteuern zur gegenseitigen Anrechnung zulassen, wenn sie dies bei den Verhandlungen zum DBA vereinbaren.⁴⁷⁸ Als Grund hierfür kann angeführt werden, dass auch die Doppelbesteuerung durch Vermögensteuern als eine zu vermeidende Doppelbesteuerung bewertet werden kann. Dies gilt umso mehr, als dass bestimmte Vermögensteuern ihrem Wesen nach keine Steuern auf das Vermögen sind, sondern den Steuern auf das Einkommen nahe stehen.⁴⁷⁹ Ebenso dürfen die Vertragsstaaten in einem DBA vereinbaren, dass alle vereinbarten Steuern des Quellenstaates mit ihrem Gesamtbetrag auf die Steuern auf den Gesamtbetrag im Wohnsitzstaat anrechenbar sind.⁴⁸⁰ Es bleibt nach Ansicht der OECD alleinige Entscheidung der verhandelnden Vertragsstaaten, wie weit die Anrechnung geht. Gerade im Bereich der Vermögensteuern muss sich die Lösung in den ausgehandelten DBA finden, da die unilateralen Lösungen der Anrechnungsmethode regelmäßig nur auf Einkommensteuern bzw. der jeweiligen nationalen Einkommensteuer entsprechende Steuern Anwendung finden. Im Rahmen der Einbeziehung von Vermögenssteuern im Rah-

⁴⁷⁴ Vgl. *Schanz*, Finanzarchiv 1923, Band II, S. 1 (5).

⁴⁷⁵ Vgl. *Schanz*, Finanzarchiv 1923, Band II, S. 1 (8f.). Andererseits wurde Großbritannien schon frühzeitig die Verwendung der Anrechnungsmethode zugeschrieben, dazu mehr im nachfolgenden Teil dieser Arbeit zu Großbritannien ab S. 92.

⁴⁷⁶ Vgl. Tz. 70 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁷⁷ Vgl. Tz. 70 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁷⁸ Vgl. Tz. 71 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁷⁹ Vgl. Tz. 71 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁸⁰ Vgl. Tz. 71 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

men von DBA-Verhandlungen kann eine Begrenzung der Anrechnung auf Ertragsteuern sinnvoll sein, damit es im Nachhinein keine Differenzen darüber gibt, ob der Ansässigkeitsstaat vom Quellenstaat erhobene Vermögensteuern, die der Ansässigkeitsstaat selbst möglicherweise gar nicht erhebt, anrechnen muss.

(9) Fiktive Anrechnung

Zum Themenkreis der fiktiven Steueranrechnung hat die OECD im OECD-MK ausführlich Stellung bezogen. Die fiktive Steueranrechnung stellt eine Steuervergünstigung des Ansässigkeitsstaates dar, die er dadurch gewährt, dass die Steuer im ausländischen Quellenstaat nicht tatsächlich erhoben werden muss.⁴⁸¹ Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich nicht um eine Steueranrechnung, sondern um eine Subvention.⁴⁸² Es wird durch den Ansässigkeitsstaat die Volkswirtschaft des Quellenstaates unterstützt. Bei der fiktiven Doppelbesteuerung rechnet der Ansässigkeitsstaat die Differenz aus tatsächlich gezahlter Steuer und der anrechenbaren Steuer nicht an, damit Steuerermäßigungen im Quellenstaat als solche bestehen bleiben und nicht durch eine hohe Besteuerung im Ansässigkeitsstaat nivelliert werden. Um Nachteile und Missbräuche zu vermeiden, kann die fiktive Anrechnung von spezifischen Tatbestandsvoraussetzungen abhängig gemacht werden.⁴⁸³

Die OECD beschreibt verschiedene Formen der fiktiven Anrechnung⁴⁸⁴. Der Ansässigkeitsstaat, von dem die Entlastung ausgeht, hat die Möglichkeit, den Steuerbetrag abziehen zu lassen, den der Quellenstaat nach dem DBA erheben könnte (sog. *tax sparing credit*). Alternativ hat der Ansässigkeitsstaat die Möglichkeit, den Abzug eines höheren als vom Quellenstaat erhoben oder im DBA vereinbarten Steuerbetrags von seiner eigenen Steuer zuzulassen (sog. *matching credit*). Als dritte Möglichkeit nennt die OECD die Teil-Freistellung für die Einkünfte, die im Quellenstaat steuerbegünstigt sind. Im Schrifttum werden die letzten beiden Möglichkeiten zusammengefasst, dass der *matching credit* wie eine Teil-Freistellung wirke.

Die OECD hat ihre grundsätzlichen Bedenken zur fiktiven Anrechnung an mehreren Stellen deutlich gemacht. Insbesondere die Missbrauchsanfälligkeit, ihre zweifelhafte Wirkung und allgemeine Bedenken gegen den Sinn und Zweck der fiktiven Anrechnung werden formuliert.⁴⁸⁵ Der Missbrauch der fiktiven Anrechnung durch den Steuerpflichtigen kann zu unwiederbringlichen Aufkommensverlusten in Ansässigkeits(- und Quellen)staat führen.⁴⁸⁶ Die von der fiktiven Anrechnung begünstigten Staaten können das System torpedieren, indem sie nach Abschluss eines DBA

⁴⁸¹ Vgl. Tz. 72 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁸² Vgl. *Stobbe*, DStZ 1990, 194 (197).

⁴⁸³ Vgl. Tz. 73 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁸⁴ Vgl. Tz. 74 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA zu den folgenden Varianten der fiktiven Anrechnung.

⁴⁸⁵ Vgl. Tz. 75 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA mit Verweis auf den dazugehörigen Bericht des Steuerausschusses aus 1998 mit dem Titel „Fiktive Steueranrechnung: Ein Überdenken“.

⁴⁸⁶ Vgl. Tz. 76 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

mit Hilfe der fiktiven Anrechnungssystematik Steueranreize setzen, die unter das Abkommen fallen, aber insgeheim den alleinigen Zweck haben, das Steueraufkommen des anderen Staates zu mindern.⁴⁸⁷ Selbst bei ihrer korrekten Durchführung wird die Wirksamkeit der fiktiven Anrechnung bezweifelt. Die OECD bezweifelt in diesem Zusammenhang den Nutzen der Repatriierung von Gewinnen ausländischer Investitionen; im Übrigen könne die Steueranrechnung die langfristige Steuervergünstigung im Quellenstaat nicht leisten, da dies naturgegebene Aufgabe der Freistellungsmethode sei.⁴⁸⁸ Bei der Freistellungsmethode wird nämlich von vornherein einem Staat die Möglichkeit gelassen, sein Besteuerungsrecht nach seinem Gutdünken auszugestalten. Würde man auf Fälle, in denen jetzt die fiktive Steueranrechnung vereinbart ist, die Freistellungsmethode anwenden, so würde das Ziel der Ansässigkeitsstaaten, einem bestimmten Quellenstaat entwicklungs- oder wirtschaftspolitisch Hilfestellung zu leisten, eher gefördert. Sollte dies am grundsätzlichen Willen des Ansässigkeitsstaats scheitern, die Anrechnungsmethode aufzugeben, so könnte überlegt werden, nur für bestimmte, förderungswürdige Einkünfte die Freistellungsmethode festzuschreiben oder einen Aktivitätsvorbehalt an sie zu knüpfen.

Die OECD schlussfolgert, dass es nicht zwingend notwendig sei, auf die Vereinbarung von fiktiven Anrechnungsregeln zu verzichten.⁴⁸⁹ Es solle aber bei Abschluss eines DBA darauf geachtet werden, dass die begünstigten Staaten einen wesentlich unter dem Stand der Mitgliedstaaten liegenden wirtschaftlichen Stand haben, was anhand objektiver Kriterien festgestellt werden solle, für deren nähere Ausgestaltung die OECD Vorschläge gemacht hat.⁴⁹⁰ Nur dann schließlich kann die Regelung ihre Funktion der Wirtschaftsförderung des freistellenden Staates entfalten und ist nicht als reine Steuerbegünstigung der von ihr betroffenen Unternehmungen zu bewerten.

Trotz aller Zweifel ist die fiktive Anrechnung in der Steuerwirklichkeit immer noch von Bedeutung. Viele Staaten, insbesondere Entwicklungsländer, wollen als Quellenstaat auf die Möglichkeit der fiktiven Anrechnung nicht verzichten, um von ihnen gewährte Steuervorteile für Investitionen ausländischer Steuerpflichtiger nicht durch eine im Zweifel höhere Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zu nivellieren. Mehrere (ehemalige) Nichtmitgliedstaaten der OECD, unter anderem die Elfenbeinküste und Marokko sowie Argentinien, Brasilien, China, Thailand, Tunesien, haben Stellungnahmen zum OECD-MA abgegeben, in welchen sie sich die Vereinbarung von *matching credit* oder *tax sparing credit* vorbehalten.⁴⁹¹

⁴⁸⁷ Vgl. Tz. 78. OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA. Dieses Phänomen wird im weiteren Sinne *treaty dodging* genannt und umfasst alle unilateralen Umqualifizierungen von Begriffen, die zu einer Umgehung der Besteuerungsrechte des anderen Vertragsstaates bzw. zu einer Erhöhung der eigenen Besteuerungsrechte eines Vertragsstaates führen.

⁴⁸⁸ Vgl. Tz. 77 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁸⁹ Vgl. Tz. 78 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁹⁰ Vgl. Tz. 78.1 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA und den Bericht des Steuerausschusses aus 1998 mit dem Titel „Fiktive Steueranrechnung: Ein Überdenken“.

⁴⁹¹ Vgl. Tz. 1 bis 5 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

d. Lösungen durch die OECD?

Viele Vorschläge der OECD zu den vorgestellten Problemen beschränken sich darauf, einige mögliche Lösungsansätze anzubieten. Die Entscheidung für die eine oder andere Lösung überlässt die OECD den Vertragsstaaten. Oft wird nicht einmal eine Präferenz gegeben. Dies führt in der Praxis naturgemäß zu einer uneinheitlichen Situation, so dass die betroffenen Steuerpflichtigen nicht nur mit den Problemen des internationalen Steuerrechts konfrontiert sind, sondern mit vielförmigen Lösungen in den beteiligten Staaten. Aus Sicht der Vertragsstaaten gibt die OECD mit dem OECD-MK einen vielfach hilfreichen Leitfaden heraus, wie mit verschiedenen Problemen umgegangen werden kann. Dem Hauptzweck des OECD-MA, eine einheitliche Grundlage für die Probleme im Bereich der Doppelbesteuerung zu finden⁴⁹², wird damit (teilweise) genügt. Es findet eine gegenseitige Annäherung der Einzellösungen der Staaten statt, denn durch die Richtlinie, die das OECD-MA und sein Kommentar vorgeben, wird das Verhalten der Staaten zumindest in bestimmte Bahnen gelenkt. Nur dies sollen OECD-MA und OECD-MK speziell im Bereich der Anrechnung leisten, da sich viele Problemlösungen nach innerstaatlichem Recht zu richten haben.⁴⁹³ Ergänzend können und sollen die Staaten unilaterale und bilaterale Maßnahmen treffen, um die jeweiligen Probleme zu lösen.⁴⁹⁴ Selbstverständlich ist es im Ergebnis Aufgabe der Vertragsstaaten, in ihren DBA oder in ihren nationalen Gesetzen Lösungen für die Probleme der Anrechnungsmethode zu bieten und eine mit Völkerrecht, Europarecht und nationalem Recht konforme Besteuerung zu gewährleisten.

4. Fazit zum OECD-MA und dem OECD-MK

Das OECD-MA lässt die Anrechnungs- und die Freistellungsmethode nebeneinander als Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu. Für die Anrechnungsmethode wirft der OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA dabei viele Probleme auf, die bei der Vereinbarung der Anrechnungsmethode zwischen zwei Staaten zu berücksichtigen sind. Das OECD-MA kann für diese Probleme nicht immer Lösungsansätze anbieten, da sich das Musterabkommen auf die Grundlagen der Anrechnungsmethode beschränkt. Im Grundsatz ist die Anrechnungsmethode zulässig und für einige Einkunftsarten besonders geboten (Zinsen, Dividenden und Lizenzzahlungen).

⁴⁹² Vgl. Tz. 3 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁹³ Vgl. Tz. 60 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

⁴⁹⁴ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA Art. 23 Rn. 136.

II. Anrechnung nach dem Musterabkommen der UN

Die UN (dort das Department of Economic & Social Affairs) hat ein Musterabkommen veröffentlicht, welches eine Expertenmeinung darstellt, wie mit Problemen der Doppelbesteuerung umzugehen ist, ohne dass es dabei Rechtswirkungen entfaltet.⁴⁹⁵ Das UN-MA und das OECD-MA stehen nebeneinander, keines ist dem anderen vorrangig.⁴⁹⁶ Die Vertragsstaaten von DBA dürfen frei entscheiden, ob sie eines der Musterabkommen zur Grundlage ihrer DBA machen oder ob sie ein eigenes Musterabkommen entwickeln (wie z.B. die USA und neu auch die Bundesrepublik Deutschland) oder gar kein Muster verwenden. Inhaltlich bestehen große Ähnlichkeiten zwischen dem OECD-MA und dem UN-MA, insgesamt stimmen OECD-MA und UN-MA zu 90% überein.⁴⁹⁷ Grund dafür ist, dass das UN-MA und sein Kommentar weitestgehend auf dem OECD-MA und dem OECD-MK beruhen.⁴⁹⁸ Unterschiede bestehen vor allem in der Zielrichtung der Abkommen. Das OECD-MA richtet sich an OECD-Mitgliedstaaten und bietet eine Mustervereinbarung für wirtschaftlich gleich starke Vertragsstaaten. Das UN-MA hingegen berücksichtigt vor allem die Interessen von wirtschaftlich schwächeren Entwicklungsländern.

Insbesondere der Wortlaut von Art. 23B UN-MA, der die Anrechnungsmethode regelt, unterscheidet sich in keiner Weise von Art. 23B OECD-MA. Die Anrechnungsmethode nach Art. 23A Abs. 2 UN-MA beinhaltet eine Erweiterung, denn nicht nur Dividenden und Zinsen können danach beschränkt angerechnet werden, auch Lizenzgebühren sind explizit genannt.⁴⁹⁹ Diese Ausweitung der Anrechnung beruht auf einer von Art. 12 OECD-MA abweichenden Formulierung des Art. 12 UN-MA.⁵⁰⁰ Inhaltlich neue Problemlösungen sind daraus jedoch nicht zu folgern.

III. Fazit zu den Musterabkommen

Die Musterabkommen von OECD und UN geben einen Leitfaden für die Verwendungsmöglichkeiten und die Ausgestaltung der Anrechnungsmethode, die im Konfliktfall einen objektiven Lösungsansatz geben kann. Die Entscheidung zur jeweiligen Verwendung und Ausgestaltung (und zur Lösung des konkreten Problems) obliegt allein den Vertragsstaaten. Im weiteren Verlauf der vorliegenden Arbeit soll geprüft werden, zu welchen Lösungen verschiedene Staaten gekommen sind.

⁴⁹⁵ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rn. 134.

⁴⁹⁶ Zum Verhältnis der beiden Musterabkommen, siehe ab S. 19 dieser Arbeit.

⁴⁹⁷ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 Rn. 22.

⁴⁹⁸ Vgl. *Krabbe*, IStR 2000, 196.

⁴⁹⁹ Vgl. Art. 23A Abs. 2 OECD-MA („provisions of article 10 and 11“) und Art. 23A Abs. 2 UN-MA „provisions of article 10, 11 and 12“).

⁵⁰⁰ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 120.

D. Problemfokussierter Rechtsvergleich – Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in ausgewählten Staaten

Neben Deutschland verwenden viele andere Staaten die Anrechnungsmethode in ihren Systemen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung.⁵⁰¹ An dieser Stelle soll die Ausgestaltung der Anrechnungsmethode (unilateral oder im DBA vereinbart) von ausgewählten Staaten untersucht werden.⁵⁰² Dazu gehören traditionell Großbritannien und die USA. Die Rechtslage dieser beiden „Anrechnungsstaaten“⁵⁰³ wird im Schrifttum zu vielen Problemen der Anrechnung herangezogen. Die Analyse der Anrechnungsmethode in diesen beiden Staaten ist daher sehr ausführlich. Österreich hat einige DBA nach der Schablone des Art. 23B OECD-MA abgeschlossen, so dass es dort ein breites Meinungsbild zur Anrechnungsmethode gibt; auch hat der EuGH jüngst zur österreichischen Rechtslage entschieden.⁵⁰⁴ In Europa hat die Schweiz eine Sonderstellung, da sie zwar nicht Mitglied in EU oder EWR ist, jedoch aufgrund ihrer geographischen Lage starke wirtschaftliche Beziehungen zu anderen europäischen Staaten unterhält. Aufgrund von Besonderheiten in den nationalen Steuervorschriften kennt die Schweiz eine sog. pauschale Steueranrechnung, welche untersucht werden soll. Näher beleuchtet werden soll zudem die Regelung in den Niederlanden, wo eine gewöhnliche Anrechnung zwar nur für wenige bestimmte Einkünfte vorgesehen ist, deren Freistellungsmethode jedoch der Anrechnungsmethode ähnelt. Die Gestaltung der Anrechnungsmethode in Finnland ist wegen der Änderungen in den letzten Jahren interessant. Australien hat die Regelung der Anrechnungsmethode zuletzt ebenfalls modifiziert. Schließlich sollen die Besonderheiten der Anrechnungsmethode in Kanada geprüft werden. Es sei darauf hingewiesen, dass keine vollständige Darstellung der Gesetzeslage im jeweiligen Staat erfolgen soll, sondern neben den zum Verständnis essentiellen Grundlagen jeweils nur die Probleme und Besonderheiten angesprochen werden, denen eine besondere Bedeutung innewohnt. Dazu gehört insbesondere der Umgang mit Anrechnungsüberhängen. Die unterschiedlichen Ansätze diesem Problem zu begegnen (z.B. mit der Einräumung eines ggf. begrenzten Anrechnungsvor- oder -rücktrags) werden vorgestellt und bewertet.

Dem Rechtsvergleich sei vorangestellt, dass auch verschiedene süd- und osteuropäische Länder die Anrechnungsmethode unilateral oder in ihren DBA geregelt ha-

⁵⁰¹ Dies wurde schon in den 1970ern festgestellt, vgl. *Mennel*, RIW/AWD 1977, 470 (472). Sehr oberflächlich beschäftigt sich *Göydeniz* mit einem Vergleich und Reformen, vgl. *Göydeniz*, IStR 2011, 665ff.

⁵⁰² Umfangreiche – obgleich alte – Vergleiche verschiedener Staaten bieten *Mennel*, DStR 1968, 690ff; RIW/AWD 1977, 470ff und *Hundt*, DB 1980, Beilage Nr. 17, 4-15.

⁵⁰³ Im Grunde gibt es keine „Anrechnungsstaaten“ oder „Freistellungsstaaten“, weil (fast) alle Staaten beide Methoden nebeneinander („hybrid“) benutzen.

⁵⁰⁴ EuGH, Urteil v. 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 („Haribo und Salinen“), Slg. 2011, I-305.

ben, z.B. Lettland⁵⁰⁵ und Litauen⁵⁰⁶. Dabei sind verschiedene Begrenzungsmethoden festgelegt worden, z.B. die *overall limitation* in Slowenien⁵⁰⁷ oder *item by item limitation* in Zypern⁵⁰⁸. Auch einige Schwellen- und Entwicklungsländer haben die Anrechnungsmethode zur Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung geregelt, z.B. Sambia mit der Anrechnungsmethode mit quellenbezogener Begrenzung („*source by source basis*“) ⁵⁰⁹ oder Vietnam, welches in seinen DBA regelmäßig die gewöhnliche Anrechnungsmethode vereinbart⁵¹⁰. Im Rahmen dieser Arbeit soll der pointierte Rechtsvergleich einzelner Staaten einer tatsächlichen osteuropäischen Perspektive auf die Anrechnungsmethode oder einen Analyse der Anrechnungsmethode aus Sicht der Nicht-Industrieländer vorgezogen werden.

I. Großbritannien

Großbritannien ist ein traditionelles Anrechnungsland, sowohl in seiner unilateralen Maßnahme zur Vermeidung von Doppelbesteuerung als auch in seinen DBA.⁵¹¹ Es wird als Urheber der Anrechnungsmethode angesehen.⁵¹² Die Ausgestaltung der britischen Anrechnungsmethode ist für die Auswertung der deutschen Methode schon deshalb interessant, weil es die Anrechnung in Großbritannien länger gibt als § 34c EStG und die Möglichkeit der Anrechnung nach deutschem Recht.⁵¹³

1. Entwicklung der Anrechnung

Die ersten grundlegenden Überlegungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung wurden im Zusammenhang mit dem britischen Herrschaftsgebiet (*British Empire*) angestellt, als die zum Empire gehörenden Staaten (*dominions*) anfangen – trotz

⁵⁰⁵ Für Lettland: http://online.ibfd.org/collections/gthb/html/gthb_lv_s_006.html#gthb_lv_s_6 (15.7.2014).

⁵⁰⁶ In Litauen gilt die Anrechnungsmethode jedenfalls für solche Einkünfte, die nicht als Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zu qualifizieren sind: http://online.ibfd.org/collections/gthb/html/gthb_lt_s_006.html#gthb_lt_s_6, recherchiert am 15.7.2014.

⁵⁰⁷ http://online.ibfd.org/collections/gthb/html/gthb_si_s_006.html#gthb_si_s_6, recherchiert am 15.7.2014.

⁵⁰⁸ http://online.ibfd.org/collections/gthb/html/gthb_si_s_006.html#gthb_si_s_6, recherchiert am 15.7.2014.

⁵⁰⁹ http://online.ibfd.org/collections/gtha/html/gtha_zm_s_006.html#gtha_zm_s_6, recherchiert am 15.7.2014.

⁵¹⁰ http://online.ibfd.org/collections/gthb/html/gthb_vn_s_006.html#gthb_vn_s_6, recherchiert am 15.7.2014.

⁵¹¹ Vgl. Clayton, in: IFA, Cahier Volume 80a, S. 557; Taylor, Double Taxation Relief, S. 5f.

⁵¹² Vgl. Bühler, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, S. 193.

⁵¹³ Vgl. Flick, Maßnahmen von Großbritannien und Nordirland, S. 1f., der die Wichtigkeit der britischen Regelungen vor der Einführung der deutschen Anrechnungsmethode betont.

Welteinkommensprinzip im Mutterstaat Großbritannien – eigene Steuern zu erheben.⁵¹⁴ Die Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung wurden zunächst nur für Steuern innerhalb des *British Empire*, nicht jedoch im Verhältnis zu anderen Staaten geschaffen.⁵¹⁵ Dabei wurde in Großbritannien über die Einführung der Freistellungsmethode diskutiert.⁵¹⁶ Die Anrechnungsmethode erschien im Ergebnis jedoch für Großbritannien als „adäquate“ Maßnahme.⁵¹⁷ Sie wurde im Jahr 1916 durch section 43 Finance Act 1916 eingeführt. Ausschlaggebend für die Einführung der Anrechnungsmethode waren Bedenken hinsichtlich des Verlustes von Steuersubstrat in Großbritannien durch die Freistellungsmethode sowie die Auffassung, dass die mit der Freistellung ausländischer Einkünfte einhergehende Begünstigung von Investitionen eines Steuerinländers im Ausland nicht gerecht sei.⁵¹⁸ Das zunächst nur vorläufig geltende Gesetz wurde 1918 verlängert.⁵¹⁹ Wesentliche Veränderungen wurden durch section 27 Finance Act 1920 vorgenommen.⁵²⁰ Steuerpflichtige konnten bis zur Höhe des hälftigen britischen Steuersatzes, der auf das Einkommen in den britischen *dominions* erhoben wurde, die Steuer aus den *dominions* auf diesen Betrag anrechnen. Im Gegenzug wurde erwartet, dass die *dominions* Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung für darüber hinausgehende Steuerbeträge gewährten. Damit wurde die bereits erwähnte Teilung des Steuersatzes eingeführt.⁵²¹ 1945 wurde mit dem Credit Code eine Regelung geschaffen, in welcher die konkrete Ausgestaltung und Berechnung der Anrechnungsmethode im Rahmen von DBA in Großbritannien ausgefüllt wurde und die auf Situationen ohne DBA anwendbar war, indem ein fiktives DBA mit Anrechnungsmethode angewendet wurde.⁵²² Dieser Credit Code war bis 1950 auf die Länder des *Commonwealth* beschränkt und wurde erst danach durch eine Erweiterung für andere ausländische Staaten anwendbar.⁵²³ Bis Ende der 1990er Jahre wurden die Anrechnungsvorschriften – unter Beibehaltung des Grundkonzepts der Anrechnung – häufig geändert.⁵²⁴ Die Freistellungsmethode als Alternative zur Anrechnungsmethode wurde in Großbritannien zwar diskutiert, jedoch nicht als Regelmethode vorgeschlagen.⁵²⁵ 1999

⁵¹⁴ Vgl. *Harris*, *British Tax Review* 1999, 469 (471), der auf Indien verweist, welches als erstes britisches Herrschaftsgebiet 1860 eine eigene Einkommensteuer einführt.

⁵¹⁵ Vgl. *Harris*, *British Tax Review* 1999, 469 (474).

⁵¹⁶ Vgl. *Harris*, *British Tax Review* 1999, 469 (471); *Flick*, *Maßnahmen von Großbritannien und Nordirland*, S. 70 mit Verweis auf Anhang III des „Schlußbericht[s] der Königlichen Kommission (Cmd. 9474)“.

⁵¹⁷ Vgl. *Flick*, *Maßnahmen von Großbritannien und Nordirland*, S. 19.

⁵¹⁸ Vgl. *Harris*, *British Tax Review* 1999, 469 (472ff.).

⁵¹⁹ Vgl. *Baker*, *Bulletin for International Taxation* 1998, 445 (447).

⁵²⁰ Vgl. für die folgenden Erläuterungen für die Veränderungen *Harris*, *British Tax Review* 1999, 469 (476).

⁵²¹ Dies wurde schon auf S. 24f. dieser Arbeit im Rahmen der allgemeinen Überlegungen zur Begrenzung der Anrechnungsmethode erläutert.

⁵²² Vgl. *Baker*, *Bulletin for International Taxation* 1998, 445 (448).

⁵²³ Vgl. *Flick*, *Maßnahmen von Großbritannien und Nordirland*, S. 47.

⁵²⁴ Vgl. *Baker*, *Bulletin for International Taxation* 1998, 445 (448).

⁵²⁵ Vgl. *Sumption*, *Taxation of overseas income*, S. 81.

stand erstmals die Überlegung im Raum, für die Vermeidung von Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen (*business income*) zur Freistellungsmethode zu wechseln.⁵²⁶ Die Diskussion wurde im Schrifttum begrüßt.⁵²⁷ Im Ergebnis wurde die Anrechnungsmethode als grundsätzliche Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung beibehalten. Die letzte Änderung der Anrechnungsmethode selbst fand 2010 statt, als der *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010* (TIOPA) eingeführt wurde.⁵²⁸ In section 9 TIOPA ist die (unilaterale) Anrechnungsmethode geregelt, section 18 ff. TIOPA regeln die Einzelheiten.

Es soll nachfolgend die grundsätzliche Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in Großbritannien dargestellt werden, bevor auf die Besonderheiten bei DBA eingegangen wird. Mit der Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in Deutschland korrespondierende Probleme werden jeweils entsprechend gekennzeichnet.

2. Voraussetzungen der Anrechnungsmethode

Für die Anwendbarkeit der Anrechnungsmethode in Großbritannien muss folgender grenzüberschreitender Fall vorliegen: Ein in Großbritannien Ansässiger (*resident*, vgl. section 26 TIOPA) muss Einkünfte aus einer ausländischen Quelle haben, welche das Ausland als (Veräußerungs-)Gewinn besteuert, wobei die Steuer der britischen Steuer entsprechen muss (*overseas tax*, vgl. section 25 TIOPA).⁵²⁹

Gemäß section 26 TIOPA ist die Ansässigkeit (*residence*) in Großbritannien für das Jahr, in dem die ausländische Steuer anfällt, die erste Voraussetzung für die Anrechnung.⁵³⁰ Neben der britischen Ansässigkeit ist gemäß section 28 TIOPA die Ansässigkeit auf den *Channel Islands* und *Isle of Man* ausreichend. Bei Einkünften abhängig Beschäftigter genügt gemäß section 29 TIOPA die Ansässigkeit im anderen (Tätigkeits-)Staat. Britischen Betriebsstätten (*permanent establishment*), Zweigstellen (*branch*) oder Agenten (*agency*) nicht in Großbritannien ansässiger Personen wird die Anrechnung unter den Voraussetzungen des section 30 TIOPA gewährt, begrenzt auf den Betrag, der angerechnet werden würde, wenn die *branch* oder *agency* eine in Großbritannien ansässige Person wäre.

Eine weitere Voraussetzung ist eine „entsprechende“ (ausländische) Einkommensteuer⁵³¹. Der Begriff „entsprechend“ ist weit auszulegen, so dass grundsätzlich nur Verbrauchsteuern, Sozialversicherungsbeiträge, Konzessionsgebühren und Grundsteuern ausgeschlossen sind.⁵³² Die Höhe der anrechenbaren Steuer ist nicht in je-

⁵²⁶ Vgl. *Oliver*, British Tax Review 1999, 459 (460); *Waters*, British Tax Review 1999, 448 (453ff.).

⁵²⁷ Vgl. *Harris*, British Tax Review 1999, 469 (489).

⁵²⁸ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010. Der Gesetzestext ist zu finden unter <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/contents>, recherchiert am 12.8.2013.

⁵²⁹ Vgl. *Taylor*, Double Taxation Relief, S. 23ff.

⁵³⁰ Vgl. *Smailes*, Tolley's Income Tax, S. 530 mit Verweis auf section 26 paragraph 1 TIOPA.

⁵³¹ Die englische Übersetzung ist eine Steuer mit ähnlichem Charakter („*similar character*“).

⁵³² Vgl. *Flick*, Maßnahmen von Großbritannien und Nordirland, S. 50.

dem Fall die tatsächlich gezahlte Steuer, sondern gemäß section 25 TIOPA die Steuer, die sich durch eine aufgrund eines DBA oder den ausländischen Steuergesetzen ergebende Reduktion festgesetzt worden wäre, wenn der Steuerpflichtige diese in Anspruch genommen hätte – gleichgültig, ob diese Reduktion tatsächlich in Anspruch genommen wurde. In diesen Zusammenhang ist die Regelung zu setzen, die vorschreibt, dass ein Steuerpflichtiger alle „vernünftigen“⁵³³ Schritte einleiten muss, um seine ausländische Steuer zu reduzieren, z.B. Abzüge beantragen oder alle mit diesem Resultat möglichen Wahlrechte ausüben, vgl. section 33 paragraph 1 und section 33 paragraph 2 TIOPA. „Vernünftig“ ist dabei alles, was der Steuerpflichtige dann tun würde, wenn er die ausländische Steuer nicht anrechnen könnte und sie – selbstverständlich so niedrig wie möglich – selbst tragen müsste, vgl. section 33 paragraph 3 TIOPA. Die anrechenbare Steuer wird zudem um jeden Betrag reduziert, den die ausländischen Behörden dem Steuerpflichtigen (oder Personen, die mit dem Steuerpflichtigen in einer Beziehung stehen) im Zusammenhang mit der Steuerschuld zahlen, vgl. section 34 TIOPA. Im Ergebnis muss der Steuerpflichtige die ausländische Steuer soweit wie möglich reduzieren, um eine vollständige Anrechnung des Steuerbetrags in Großbritannien zu erreichen.

Die ausländischen Einkünfte, auf welche sich diese entsprechende Steuer bezieht, müssen aus dem Staat stammen, in dem die Steuer erhoben wird. Dabei gelten ausländische Einkünfte gemäß section 9 subsection 3 TIOPA als aus dem Land stammend, in dem die entsprechende Steuer erhoben wird. Weitere Quellenregeln finden sich in section 10 TIOPA. Die genannten inländischen Quellenregeln werden häufig von den spezielleren Regelungen der DBA überlagert.⁵³⁴

In Großbritannien ist ein gewöhnliches Anrechnungssystem installiert, d.h. es wird kein größerer Steuerbetrag angerechnet, als in Großbritannien zu zahlen wäre.⁵³⁵ Die genaue Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages wurde durch das Urteil „Yates v. GCA“ geklärt.⁵³⁶ Dabei wurde entschieden, dass der Anrechnungshöchstbetrag auf Grundlage der Nettoeinkünfte (nach britischem Recht) berechnet wird und nicht auf Grundlage der Bruttoeinkünfte, auf welche die ausländische Steuer im entschiedenen Fall erhoben wurde.⁵³⁷ Die Berechnungsweise ist umstritten.⁵³⁸ Ebenso wie in Deutschland⁵³⁹ wurde in Großbritannien argumentiert, dass eine Anrechnung nicht auf Grundlage des Nettobetrags der ausländischen Steuer durchgeführt werden sollte, wenn diese auf einen Bruttobetrag erhoben wurde.⁵⁴⁰ Seit Einführung des TIOPA ist die Begrenzung der Anrechnung in section 36

⁵³³ Der Originaltext lautet „reasonable“.

⁵³⁴ Vgl. *Taylor*, Double Taxation Relief, S. 27.

⁵³⁵ So schon *Sumption*, Taxation of overseas income, S. 81.

⁵³⁶ Vgl. ausführliche Urteilsbesprechung in *Baker*, Bulletin for International Taxation 1998, 445 (450ff.).

⁵³⁷ Vgl. *Baker*, Bulletin for International Taxation 1998, 445 (452).

⁵³⁸ Vgl. *Baker*, Bulletin for International Taxation 1998, 445 (452ff.).

⁵³⁹ Details zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags nach der deutschen Anrechnungsmethode sowie daraus resultierende Probleme finden sich ab S. 201 dieser Arbeit.

⁵⁴⁰ Vgl. *Oliver*, British Tax Review 1999, 459 (466).

TIOPA geregelt, in section 40 TIOPA speziell für Veräußerungsgewinne. Der jeweilige Anrechnungshöchstbetrag wird auf einer *source by source and item by item limitation* berechnet.⁵⁴¹ Das bedeutet, dass gerade keine *per country limitation* eingreift.⁵⁴² Dies wurde im Schrifttum kritisiert, weil die *per item limitation* restriktiver wirke als die *per country limitation*.⁵⁴³

Die Anrechnung ausländischer Steuer kann vom Steuerpflichtigen abgelehnt werden, vgl. section 27 TIOPA. Der Steuerpflichtige kann alternativ nach section 35 TIOPA und section 112 TIOPA die Abzugsmethode wählen.⁵⁴⁴ Differenziert nach Quelle (*source*) kann jedes Jahr neu die Anrechnungs- oder die Abzugsmethode gewählt werden, wobei sich der Steuerpflichtige innerhalb einer Quelle für eine Methode entscheiden muss, denn Nebeneinander sind Abzugs- und Anrechnungsmethode nicht möglich.⁵⁴⁵ Im Schrifttum wird dazu geraten, die Abzugsmethode zu wählen, wenn aus irgendwelchen Gründen keine britische Steuer erhoben wird, da es bekanntermaßen in diesem Fall nicht zur Anrechnung kommen kann; ebenso soll die Abzugsmethode gewählt werden, wenn die Person, bei welcher die ausländische Steuer anfällt, nicht in Großbritannien ansässig ist, z.B. wenn die ausländischen Einkünfte lediglich aus einer britischen Zweigstelle eines ausländischen Unternehmens herrühren.⁵⁴⁶ Die erste Variante ist der deutschen Anrechnungsmethode bekannt, schließlich versagt die Anrechnungsmethode regelmäßig, wenn keine inländische Steuer anfällt. Die Bevorzugung der Abzugsmethode in der zweiten Konstellation ist aus deutscher Sicht nicht nachvollziehbar. Der Grund dafür ist, dass nicht nur bei der deutschen Anrechnungsmethode nach § 34c Abs. 1 bzw. Abs. 6 EStG, sondern ebenso bei der Abzugsmethode nach § 34c Abs. 2 und Abs. 3 EStG die unbegrenzte Steuerpflicht, vergleichbar mit der Ansässigkeit (*residence*) im britischen System, Bedingung für die Anwendbarkeit ist. Dies ist, wie oben dargelegt, in Großbritannien anders.

3. Besonderheiten der britischen Anrechnungsmethode

Die Grundlagen der britischen und der deutschen Anrechnungsmethode ähneln sich. Ein großer Unterschied liegt jedoch darin, dass in Großbritannien mit der Anrechnung nicht nur die juristische, sondern auch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermieden wird. Grund dafür ist, dass es nicht darauf ankommt, dass dieselbe Person im In- und Ausland Steuern zahlt.⁵⁴⁷ Diese grundlegende Unterscheidung im Anwendungsbereich führt dazu, dass bei der Diskussion um die Vermeidung von

⁵⁴¹ Vgl. *Obuoforibo*, European Tax Handbook 2011, 903 (912).

⁵⁴² Zum Fehlen der *per item limitation* *Waters*, British Tax Review 1999, 448 (457).

⁵⁴³ Vgl. *Oliver*, British Tax Review 1999, 459 (466), der sich fragt, ob die Vermeidung nicht „nur“ („only“) mit der *per country limitation* durchgeführt werden soll.

⁵⁴⁴ Dieses Wahlrecht erwähnt auch *Obuoforibo*, European Tax Handbook 2011, 903 (912).

⁵⁴⁵ Vgl. *Smailes*, Trolley's Income Tax, S. 530.

⁵⁴⁶ Vgl. *Taylor*, Double Taxation Relief, S. 46.

⁵⁴⁷ So *Taylor*, Double Taxation Relief, S. 38 mit dem Beispiel eines *trust*.

Doppelbesteuerung in Großbritannien ein größerer Radius von Fällen beachtet werden muss, da neben der direkten Anrechnung die Situation der indirekten Anrechnung erfasst wird.⁵⁴⁸

Ein Anrechnungsvor- oder -rücktrag ist bzw. war in Großbritannien im Bereich der direkten Anrechnung grundsätzlich nicht möglich.⁵⁴⁹ Ein möglicher Anrechnungsüberhang kann in bestimmten Fällen im Wege der Abzugsmethode genutzt werden.⁵⁵⁰ Es wird in diesem Zusammenhang diskutiert, ob die Nutzung von Anrechnungsüberhängen überhaupt notwendig ist, da bis 2001 das Verrechnen von Einkünften von Enkel- bzw. Tochtergesellschaften, bei denen die Elterngesellschaft selbst entscheiden, zu welcher Zeit Gewinne weitergegeben werden, sog. (*offshore mixing*), unbegrenzt erlaubt war.⁵⁵¹ Damit konnte die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages vom Steuerpflichtigen gesteuert werden: Hohe Steuern bildeten mit niedrigen Steuern auf andere Quellen einen Durchschnitt, welcher angerechnet werden konnte. Darüber hinaus konnte ein über den Anrechnungsbetrag hinausgehender Anrechnungsüberhang vom Gesamteinkommen abgezogen werden (*grossing up*).⁵⁵² Das *Mixing* ist seit 2001 nur noch begrenzt möglich.⁵⁵³ Als Konsequenz dürfen Verluste aus verschiedenen Einkünftekategorien grundsätzlich nicht miteinander verrechnet werden.⁵⁵⁴ Im Gegenzug können seit 2001 Anrechnungsüberhänge, die ausländischen Betriebsstätten von in Großbritannien ansässigen Unternehmen zugeordnet werden können, drei Jahre zurück und unbegrenzt vorgetragen werden.⁵⁵⁵

4. Besonderheiten bei DBA

Großbritannien hat 1926 sein erstes DBA (mit Irland) abgeschlossen.⁵⁵⁶ Bis heute hat Großbritannien ein weitreichendes DBA-Netz mit über 100 DBA. Britische DBA sind vorrangig vor der unilateralen Anrechnungsmethode anzuwenden, die gemäß section 11 TIOPA bei Anwendbarkeit eines DBA von diesem nicht für einen (nicht durch das DBA vermiedenen) Teil der ausländischen Steuer verdrängt wird.⁵⁵⁷ Im Schrifttum wird vermutet, dass es keinen Unterschied macht, ob ein Staat mit Großbritannien ein DBA abgeschlossen hat, da die unilaterale Methode zur Vermei-

⁵⁴⁸ Dieser Unterschied ist, wie schon oben beschrieben, durch Einführung der Freistellungs-
methode im Bereich der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, abgeschwächt.

⁵⁴⁹ Vgl. *Smailes*, *Tolley's Income Tax*, S. 530; *Finney/Dixon*, *Companies Operating Overseas*,
S. 1335; *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 457.

⁵⁵⁰ Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 457.

⁵⁵¹ Vgl. *Waters*, *British Tax Review* 1999, 448 (457f).

⁵⁵² Vgl. *Flick*, *Maßnahmen von Großbritannien und Nordirland*, S. 55 und 59f.

⁵⁵³ Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 457.

⁵⁵⁴ Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 462 mit Erläuterungen zu den Ausnah-
men, die sich aber in keinem Fall auf die Berechnung der Anrechnungsbeträge in den nächs-
ten Jahren auswirken.

⁵⁵⁵ Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 464.

⁵⁵⁶ Vgl. *Baker*, *Bulletin for International Taxation* 1998, 445 (447).

⁵⁵⁷ Vgl. *Schwarz*, *Tax Treaties*, S. 171f.

dung von Doppelbesteuerung relativ großzügig ist und in den britischen DBA selten weiter reichende Maßnahmen getroffen werden.⁵⁵⁸

a. Anrechnung vs. Freistellung

In seinen DBA vereinbart Großbritannien die Anrechnungsmethode als Regelmethode, nur für Veräußerungsgewinne (*capital gains*) wird regelmäßig die Freistellungsmethode vereinbart.⁵⁵⁹ Die Formulierung der britischen DBA entspricht dabei nicht Art. 23B OECD.⁵⁶⁰ Das bedeutet, dass der OECD-Kommentar für diese abweichenden Regelungen nicht als Interpretationshilfe herangezogen werden kann. Insgesamt wird die Anrechnungsmethode in britischen DBA für großzügiger gehalten als die Anrechnungsmethode des OECD-MA.⁵⁶¹

b. Fiktive Anrechnung

In einigen DBA mit Entwicklungsländern hat Großbritannien eine fiktive Anrechnung vereinbart. Die fiktive Anrechnung wird auch im DBA-Fall nur gewährt, wenn der britische Steuerpflichtige die steuerbefreiten Einkünfte direkt aus dem (Entwicklungs-)Land erhält, welches die Steuerbefreiung anbietet.⁵⁶² In section 20 TIOPA wird dies gesetzlich festgeschrieben.

Die Begünstigungen der fiktiven Anrechnung sind in britischen DBA regelmäßig auf 10 Jahre begrenzt, so etwa in Art. 23 Abs. 5 des DBA zwischen Großbritannien und Argentinien aus 1996. In einigen Fällen besteht für die zeitlich begrenzte fiktive Anrechnung eine Option auf Verlängerung, z.B. in Art. 24 Abs. 4 bis 6 des DBA mit Malaysia vom 10.12.1996. Damit will Großbritannien bewirken, dass die fiktive Anrechnung selbsttätig ausläuft.⁵⁶³ Dies entspricht der Funktion der fiktiven Anrechnung, nicht entwickelten bzw. sich gerade entwickelnden Schwellenländern eine Subvention zukommen zu lassen, die nach Abschluss der „Entwicklung“ nicht mehr gewährt werden soll. Nach Ansicht der OECD soll mit der fiktiven Anrechnung vorsichtig umgegangen werden.⁵⁶⁴ Daher ist eine zeitliche Begrenzung grundsätzlich sinnvoll. Es sollte bedacht werden, dass der Entwicklungsprozess in vielen nicht entwickelten Ländern schon lange währt und immer noch andauert, so dass eine fixe Befristung der fiktiven Anrechnung möglicherweise dazu führt, dass in späteren Jahren die fiktive Anrechnung nicht mehr möglich ist, obwohl der Entwicklungsprozess

⁵⁵⁸ Vgl. *Waters*, British Tax Review 1999, 448 (452).

⁵⁵⁹ Vgl. *Smailes*, Tolley's Income Tax, S. 530.

⁵⁶⁰ Vgl. *Schwarz*, Tax Treaties, S. 169f.

⁵⁶¹ Vgl. *Davies*, Principles of International Double Taxation Relief, Rn. 28.03.

⁵⁶² Vgl. (grundlegend) *Finney/Dixon*, Companies Operating Overseas, S. 142.

⁵⁶³ Vgl. *Schwarz*, Tax Treaties, S. 176 mit Verweis auf die dahinter stehende Politik der OECD.

⁵⁶⁴ Die Ansicht der OECD wird ab S. 87 dieser Arbeit erörtert.

ses eines Landes (noch) nicht vollendet ist. Die Alternative, dass bei aus einer Sicht nicht mehr benötigter fiktiver Anrechnung das gesamte DBA in Frage gestellt wird, hat für Deutschland im Verhältnis zu Brasilien wegen Kündigung des DBA durch Deutschland im Jahr 2005 zu einem abkommenslosen Zustand geführt. Vor diesem Hintergrund ist eine Befristung der fiktiven Anrechnung zu befürworten.

5. Fazit für Großbritannien

Bisher zeigte sich die Anrechnungsmethode bei konsequenter Anwendung, wie bspw. in Großbritannien, als Möglichkeit der Staaten zur Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung mit dem Ziel der Kapitalexporthneutralität⁵⁶⁵. Die Anrechnungsmethode scheint in einem exportorientierten Land zu funktionieren. Es wurde jedoch auch in Großbritannien in der Vergangenheit vorgeschlagen, bestimmte Unternehmen oder bestimmte Einkünfte vollständig von der britischen Einkommensteuerpflicht zu befreien.⁵⁶⁶ Seitdem das sog. *mixing* begrenzt wurde und in einigen anderen Konstellationen die Freistellungsmethode gewählt werden kann, wird in Großbritannien nicht mehr die „reine“ Anrechnungsmethode verwendet. Es bleibt offen, ob die Anrechnungsmethode hauptsächlich aus historischen und kulturellen Gründen als Regelmethode mit dem Ziel der (ausreichenden) Verminderung von Doppelbesteuerung verwendet und beibehalten wurde.⁵⁶⁷

II. USA

Die USA ist ein weiteres traditionelles Anrechnungsland, das sowohl unilateral als auch in seinen DBA seit jeher die Anrechnungsmethode verwendet.⁵⁶⁸ Das bedeutet nicht, dass die Anrechnung in den USA unumstritten ist.⁵⁶⁹ Der nachfolgende Abschnitt dieser Arbeit soll zunächst die Grundzüge der amerikanischen Anrechnungsmethode erläutern, wie sie im Internal Revenue Code (IRC)⁵⁷⁰ festgeschrieben sind. Danach werden die Besonderheiten, die sich häufig im Zusammenhang mit DBA ergeben, vorgestellt.

⁵⁶⁵ Hierzu schon im allgemeinen Teil dieser Arbeit ab S. 30.

⁵⁶⁶ Vgl. *Flick*, Maßnahmen in Großbritannien und Nordirland, S. 70.

⁵⁶⁷ Vgl. *Flick*, Maßnahmen in Großbritannien und Nordirland, S. 70.

⁵⁶⁸ So nennt der IFA Branch Reporters in der Zusammenfassung zu „*key practical issues to eliminate double taxation of business income*“ die Anrechnungsmethode die hauptsächliche oder grundlegende („*primary*“) Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.

⁵⁶⁹ Vgl. *Shaviro*, Rethinking Foreign Tax Creditability, S. 363 (365ff.), der die Anrechnung grundsätzlich die schlechtere Wahl hält (379) und dabei vor allem mit Deutschland als möglichem Freistellungsstaat vergleicht (267f.).

⁵⁷⁰ Der Internal Revenue Code (IRC) wird im Internet inoffiziell von der Cornell Universität bereitgestellt, <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>, recherchiert am 29.7.2013.

1. Unilaterale Anrechnung

In den USA unterliegen Einkünfte von Einkommensteuersubjekten regelmäßig dem Welteinkommensprinzip.⁵⁷¹ Um die daraus resultierende Doppelbesteuerung auszugleichen und gleichzeitig eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, haben die USA ein Anrechnungs- und Abzugssystem geschaffen,⁵⁷² welches im folgenden Teil erläutert werden soll.

a. Grundlagen der US-amerikanischen Anrechnung

Das US-MA, in dem die Anrechnungsmethode in Art. 23 Abs. 2 US-MA als Vermeidungsmethode festgeschrieben ist, verweist auf die Anrechnungsvorschriften des innerstaatlichen Rechts der USA.⁵⁷³ Die Anrechnungsmethode in §§ 901ff. IRC ersetzte 1918 die vorher geltende Abzugsmethode.⁵⁷⁴ Der Grundsatz für eine Anrechnung nach dem amerikanischen Anrechnungssystem (*foreign tax credit*) lautet wie folgt: Ausländische Steuern können auf die US-amerikanischen Steuern, die sich auf das Welteinkommen beziehen, angerechnet werden – vgl. section 901 IRC.

Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode ist gemäß section 901 (b) (1)-(4) IRC nicht nur für in den USA ansässige Steuerpflichtige (Individuen und Unternehmen) eröffnet, sondern ebenso für alle übrigen US-Staatsangehörigen, unabhängig von ihrer Ansässigkeit. Ebenso können in den USA ansässige Gesellschafter einer Personengesellschaft oder Begünstigte eines Trusts oder Nachlasses im Verhältnis ihres Anteils zu den im Ausland gezahlten Steuern der Personengesellschaft, des Trustes oder Nachlasses eine Anrechnung verlangen, vgl. section 901 (b) (5) IRC. Nichtansässige Steuerpflichtige und ausländische Gesellschaften können gemäß section 906 IRC von der Anrechnung profitieren, wenn sie in ein Geschäft oder Unternehmen in den USA eingebunden sind (*engaged in a trade or business*).⁵⁷⁵ Der Präsident der Vereinigten Staaten ist im letztgenannten Fall ermächtigt, die Anrechnung zu verweigern, wenn der Ansässigkeitsstaat dieser Personen nicht für dort ansässige US-Bürger eine vergleichbare Anrechnung ermöglicht, so section 901 (c) IRC.

Die Anrechnung gilt für ausländische Einkommensteuern und Steuern (vgl. section 901 (b) (1) IRC: „*the amount of any income [...] taxes paid or accrued during the taxable year to any foreign country*“), die im Ausland anstelle einer Einkommensteuer bezahlt wurden (vgl. section 903 IRC: „*a tax paid in lieu of a tax on in-*

⁵⁷¹ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 384.

⁵⁷² Vgl. *Vogel*, in: FS Fischer, S. 1007 (1014), der den Prozess der Einführung der Anrechnungsmethode in den USA darlegt.

⁵⁷³ Vgl. *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 163.

⁵⁷⁴ Vgl. *Krebühl*, in: FS Ritter, S. 147 (151).

⁵⁷⁵ Vgl. das Beispiel einer deutschen Gesellschaft, die am Lizenzgeschäft der US-Filmindustrie teilnimmt und in diesem Rahmen eine in den USA erworbene Lizenz an eine italienische Gesellschaft gegen Entgelt weiter vergibt, *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 398.

come“). Die Qualifikation als Einkommensteuer richtet sich nach der Vergleichbarkeit mit der US-Einkommensteuer, der *Federal Income Tax*.⁵⁷⁶ Diese Vergleichbarkeit wird in den *Treasury Regulations*, Steuerrichtlinien der US-amerikanischen Steuerbehörde, detailliert erläutert.⁵⁷⁷ So müssen nach section 1.901-2 Treasury Regulations⁵⁷⁸ für die Anerkennung einer anrechenbaren ausländischen Steuer die meisten Merkmale einer Steuer (*predominant character*) im Sinne des IRC erkennbar sein. Genauer gesagt muss für die Anerkennung einer Einkommensteuer eine Steuer auf das Nettoeinkommen vorliegen. Mit Steuern, die anstelle von Einkommensteuern gezahlt werden, werden solche zwangsläufigen Zahlungen erfasst, die statt einer Einkommensteuer und gerade nicht zusätzlich erhoben werden.⁵⁷⁹ Gemeint sind damit vor allem Quellensteuern, die im Ausland auf Zahlungen an US-ansässige Empfänger erhoben werden.⁵⁸⁰

Die Berechnung des Anrechnungsbetrags in den USA wird als „nicht kompliziert“ bezeichnet.⁵⁸¹ Die US-Steuerschuld werde *dollar-for-dollar* reduziert, indem der ausländische Steuerbetrag von der allgemeinen Steuerschuld in den USA abgezogen wird.⁵⁸² Grundsätzlich mag dies zutreffen. Das komplexe *per basket*-System⁵⁸³ führt dennoch dazu, dass die Durchführung der Anrechnung nicht ganz unkompliziert ist.

Eine indirekte Anrechnung ist für inländische Muttergesellschaften im Rahmen ihrer ausländischen Beteiligungen mit mehr als 10% der Stimmrechte möglich (*deemed paid credit*), vgl. section 902 IRC. Die indirekte Anrechnung wurde jüngst beschränkt, was im Schrifttum als unbedacht und im Ergebnis nachteilig für die Steuerpflichtigen bewertet wird.⁵⁸⁴ Dies betrifft die wirtschaftliche Doppelbesteuerung und wird an dieser Stelle nicht näher erläutert.

b. Anrechnung oder Abzug?

Anstelle der Anrechnungsmethode kann die Abzugsmethode gewählt werden, vgl. section 164 (a) IRC. Anrechnungs- und Abzugsmethode können nicht nebeneinander verwendet werden, vgl. section 275 (a) (4) IRC. Die Abzugsmethode ist häufig

⁵⁷⁶ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 399.

⁵⁷⁷ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 399.

⁵⁷⁸ Im Internet ist diese Vorschrift zu finden unter <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CFR-2012-title26-vol9/pdf/CFR-2012-title26-vol9-sec1-901-2.pdf>, recherchiert am 12.8.2013.

⁵⁷⁹ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 401.

⁵⁸⁰ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 401.

⁵⁸¹ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 406.

⁵⁸² Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 406.

⁵⁸³ Das *per basket*-System wird weiter unten ab S. 106 dieser Arbeit erklärt.

⁵⁸⁴ Vgl. *Carr/Changtor/Hoerner*, Tax Notes International 2011, 141f.

weniger günstig für die Steuerpflichtigen.⁵⁸⁵ Dies hat seinen Grund darin, dass die Abzugsmethode nicht den vollständigen Abzug eines jeden Dollars zulässt, sondern auf 35% für jeden Dollar begrenzt ist.⁵⁸⁶ Damit unterscheidet sie sich von der Anrechnungsmethode, bei der jeder Dollar ausländischer Steuer vom amerikanischen Steuerbetrag abgezogen wird (siehe oben *dollar-for-dollar*).⁵⁸⁷ Die Anrechnungsmethode hat damit grundsätzlich einen stärkeren Effekt für den Steuerpflichtigen bzgl. der zu gewährenden Entlastung.

Das Verhältnis von Anrechnungs- und Abzugsmethode ist in den USA anders als in Deutschland. Nur wenn es nicht zu einer Anrechnung kommt (z.B. weil der Begriff „Steuern“ nach section 164 IRC weiter gefasst ist als in section 901 IRC), ist die Abzugsmethode vorteilhafter.⁵⁸⁸ Die US-amerikanische Abzugsmethode hat einen entscheidenden Vorteil gegenüber der Anrechnungsmethode bei Berücksichtigung der Quellenregeln⁵⁸⁹, da diese nach section 164 (a) (3) IRC im Rahmen der Abzugsmethode keinen Einfluss haben.⁵⁹⁰ Die Abzugsmethode greift im Ergebnis für nicht der US-Einkommensteuer entsprechende Steuer ein und bietet in diesem Fall einen Vorteil gegenüber der Anrechnungsmethode.⁵⁹¹ Im Schrifttum wird darauf hingewiesen, dass die Anrechnungsmethode den Vorteil hat, dass Aufwendungen gemäß section 265 (a) (1) IRC abgezogen werden, die mit in den USA freigestellten Einkünften im Zusammenhang stehen – was bei der Abzugsmethode nicht möglich ist.⁵⁹² Es sei zudem günstiger, die Anrechnungsmethode zu wählen, wenn nicht verwendete Steuerüberhänge existieren, die nach amerikanischem Recht vor- bzw. zurückgetragen werden können.⁵⁹³ Dies ist ein Unterschied zur Anrechnungsmethode in Deutschland, wo die Nutzung eines Anrechnungsüberhangs nicht möglich ist, so dass in Deutschland bei Bestehen eines Anrechnungsüberhangs die Abzugsmethode vorteilhafter sein kann.

c. Berechnung der ausländischen Einkünfte

Für die Bestimmung des anzurechnenden Betrages ist als Zwischenschritt erforderlich, die Höhe der ausländischen Einkünfte zu berechnen. Nach section 904 IRC ist

⁵⁸⁵ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 382 mit dem Rechenbeispiel, dass bei der Abzugsmethode bei 35% US-Steuer von einem im Ausland gezahlten Dollar nur 0,35 Dollar verrechenbar wären.

⁵⁸⁶ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 390.

⁵⁸⁷ Vgl. *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 150.

⁵⁸⁸ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 390; *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 151.

⁵⁸⁹ Diese Quellenregeln bestimmen, aus welchem Staat bestimmte Einkünfte stammen. Details dazu finden sich weiter unten ab S. 114 dieser Arbeit.

⁵⁹⁰ Vgl. *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 152.

⁵⁹¹ Vgl. *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 152.

⁵⁹² Vgl. *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 151f.

⁵⁹³ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 391.

das Bruttoeinkommen, vermindert um Ausgaben, Verluste und andere Abzüge, anzusetzen, d.h. das ausländische Nettoeinkommen eines Steuerpflichtigen ist Grundlage der Anrechnung. Dabei sind die inländischen Vorschriften heranzuziehen.⁵⁹⁴

Problematisch kann die Zuordnung von Ausgaben zum ausländischen Einkommen sein. Seit 1977 haben die USA als einziges Land spezifische Regelungen, die sich mit der Zuordnung von Ausgaben zwischen ausländischen und inländischen Einkünften befassen.⁵⁹⁵ Diese Regelungen wurden 1995 durch neue, großzügigere Normen ersetzt.⁵⁹⁶ Zu finden sind sie in section 861ff. IRC. Nach section 862 (b) IRC müssen die Ausgaben proportional den ausländischen Einkünften aus dem spezifischen *basket* zugeordnet werden, auf die sie sich beziehen. Die Ausgaben sind danach grundsätzlich bei den Einkünften anzusetzen, auf die sie sich tatsächlich beziehen (*definitely related*).⁵⁹⁷ Es ist jedoch in manchen Fällen schwierig zu erkennen, auf welche Einnahmen (*class of gross income*) sich die Ausgaben beziehen.⁵⁹⁸ Wenn Ausgaben sich auf die gesamten Bruttoeinnahmen beziehen, dann werden sie in einem vernünftigen Maß auf die einzelnen *baskets* aufgeteilt.⁵⁹⁹ Dies wird z.B. für Entwicklungskosten (*research and development expenses*) und Zinsen (*interest expenses*) angenommen, unabhängig von der tatsächlichen Zuordnung.⁶⁰⁰ Damit werden diese gesondert zugeordnet.⁶⁰¹ Es gilt ebenso für weitere Kosten, die je nach ihrer Art und ihrem Bezug entweder zum Gesamtbetrag oder zu einzelnen Einkünften zugeordnet werden. Darunter fallen z.B. Einkommensteuern, Rechts- und Buchhaltungskosten, Verwaltungskosten einer Muttergesellschaft gegenüber ihren Tochtergesellschaften sowie generelle Verwaltungs- und Unterstützungskosten.⁶⁰²

d. Anrechenbare Steuer

Die auf die ausländischen Einkünfte entfallende anrechenbare Steuer muss sich aus einer „vernünftigen“ (*reasonable*) Anwendung der ausländischen Steuergesetze ergeben.⁶⁰³ Es soll nur die tatsächliche ausländische Steuer angerechnet werden.⁶⁰⁴ Aus US-Sicht ist diese Regelung dazu bestimmt, das Steueraufkommen zu schonen und keine „unnötigen“ Steuern anzurechnen, die durch entsprechende Anträge ver-

⁵⁹⁴ Dies ist in Deutschland ebenso, siehe ab S. 184 dieser Arbeit.

⁵⁹⁵ Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 458.

⁵⁹⁶ Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 459.

⁵⁹⁷ Vgl. *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 204.

⁵⁹⁸ Vgl. *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 204.

⁵⁹⁹ So die Treasury Regulations § 1.681-8T(c).

⁶⁰⁰ Vgl. *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 206ff.

⁶⁰¹ Vgl. *Gibson*, Bulletin for International Taxation 1989, 423 (425) mit Hinweis auf die Treasury Regulations Section 1.861-8.

⁶⁰² Vgl. Details und weitere Beispiele bei *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 209ff.

⁶⁰³ Vgl. *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 158.

⁶⁰⁴ Vgl. *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 159.

ringert oder vermieden hätten werden können. Es wird im Schrifttum festgestellt, dass diese Regelung für den Steuerpflichtigen in keiner Weise von Nutzen ist, weil es für ihn gleichgültig ist, ob er im Ausland höhere Steuern zahlt und diese höheren Steuern dann in den USA angerechnet werden, weil er letztendlich die gleiche Steuerlast tragen müsse.⁶⁰⁵ Aufgrund des begrenzten Anrechnungssystems ist diese Aussage pauschal so nicht richtig. Bei einem höheren ausländischen Steuerbetrag kann es zu einem größeren Anrechnungsüberhang kommen, so dass es für den Steuerpflichtigen günstig ist, seine ausländische Steuer niedrig zu halten. In den USA ist der Anrechnungsbetrag zwar nutzbar, aber der Nutzen tritt nicht im gleichen Veranlagungszeitraum ein und ist verglichen mit der sofortigen Anrechnung nachteilig.

e. Anrechnungszeitraum

Grundsätzlich folgt die Anrechnung der Einkünfteermittlungsmethode, die der Steuerpflichtige gewählt hat.⁶⁰⁶ In den USA stehen dazu die *cash method*, bei der wie beim deutschen Zu- und Abflussprinzip die Einnahmen und Ausgaben sofort wirken, und die *accrual method*, die der deutschen Bilanzierung entspricht, zur Verfügung.⁶⁰⁷ Unabhängig von der gewählten Buchhaltungsmethode kann der Steuerpflichtige verlangen, dass die Anrechnung im Jahre der Entstehung der ausländischen Steuerschuld durchgeführt wird, vgl. section 905 (a) IRC. Dies gilt auch, wenn er seine Buchhaltung nach der *cash method* durchführt.⁶⁰⁸ Nach der *cash method* müsste die Anrechnung eigentlich in dem Jahr erfolgen, in dem die ausländische Steuer gezahlt wurde, doch ist wegen section 905 (a) IRC die Anrechnung ebenso im Entstehungsjahr der Steuer möglich. Dies wird durch folgenden Kniff realisiert: Wenn der Steuerpflichtige grundsätzlich nach der *cash method* verfährt, kann er für Zwecke der Anrechnung die *accrual method* wählen, um die Anrechnung zu ermöglichen, jedoch mit der Folge, dass er an die Wahl gebunden ist.⁶⁰⁹

Seit 2011 ist eine Anrechnung nur noch möglich, wenn das entsprechende Einkommen bereits in den USA steuerlich erfasst wird.⁶¹⁰ Die neu eingeführte section 909 IRC gilt vorrangig vor anderen Regelungen.⁶¹¹ Sie wird durch Notice 2010-

⁶⁰⁵ Vgl. *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 159.

⁶⁰⁶ Vgl. *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 152.

⁶⁰⁷ Weitere Ausführungen zur Anrechnung im Falle der Methoden und weitere Verweise zu den Methoden selbst gibt *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 152ff.

⁶⁰⁸ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 393.

⁶⁰⁹ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 141.

⁶¹⁰ So section 211 (a) des Education Jobs and Medicaid Assistance Act of 2010 (H.R. 1586) Act, der am 10.8.2010 in Kraft getreten ist, der section 909 IRC änderte. Im Internet ist diese Vorschrift zu finden unter <http://www.opencongress.org/bill/111-h1586/text>, recherchiert am 30.7.2013.

⁶¹¹ Vgl. *Bates*, Tax Notes International 2011, 517.

92⁶¹² näher erläutert. Bei speziell definierten *splitting events* wird der Zeitpunkt, in denen die ausländischen Steuern gezahlt werden, fiktiv auf den Zeitpunkt verschoben, zu dem derjenige, der die Steuer zahlt, das entsprechende Einkommen bezieht. Dieses Phänomen tritt besonders dann auf, wenn eine andere Person die den ausländischen Steuern zugrundeliegenden Einkünfte für Steuerzwecke benutzen kann.⁶¹³ Außer in Fällen der indirekten Anrechnung ist section 909 für Personengesellschaften bzw. hybride Gesellschaftsformen von Bedeutung.⁶¹⁴ Die Anrechnung in einem anderen Zeitraum soll zulässig bleiben, wenn die divergierende zeitliche Behandlung der Einkünfte darauf zurückzuführen ist, dass das ausländische und amerikanische Steuerrecht sich unterscheiden, z.B. im Rahmen von unterschiedlichen Abschreibungsgrundsätzen.⁶¹⁵

f. Anrechnungsbegrenzung

Die USA gewähren die Anrechnung nicht unbegrenzt. Zum Schutz des US-amerikanischen Steueraufkommens ist die gewöhnliche Anrechnung geregelt.⁶¹⁶ Der Anrechnungshöchstbetrag darf den Anteil der US-amerikanischen Steuer auf das Welteinkommen des Steuerpflichtigen nicht übersteigen, vgl. section 904 (a) IRC.⁶¹⁷ Hier gibt es keine spezifischen Besonderheiten.

g. Einzelne Faktoren des Anrechnungshöchstbetrags

Von den einzelnen Faktoren sind insbesondere die steuerbaren ausländischen Einkünfte hervorzuheben. Obwohl nach section 901 IRC ausländische Steuern auf in den USA freigestellte Einkünfte angerechnet werden können, wird nach section 904 IRC der Anrechnungshöchstbetrag allein auf steuerbare ausländische Einkünfte bezogen. So sind die steuerfreien Einkünfte zwar anrechenbar, gehen aber nicht in den Anrechnungshöchstbetrag mit ein. Sie können nur in Jahren, in denen der Anrechnungshöchstbetrag nicht ausgenutzt wird, genutzt werden.⁶¹⁸ Im Falle eines Anrechnungshöchstbetrags bleiben sie unberücksichtigt.

⁶¹² Im Internet zu finden unter <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-10-92.pdf>, recherchiert am 12.8.2013.

⁶¹³ So *Bates*, Tax Notes International 2011, 517.

⁶¹⁴ Vgl. für Details *Jackel/Gerson*, Tax Notes International 2011, 381ff. Ebenfalls *Semer*, International Tax Journal 2011, 5 (47).

⁶¹⁵ Vgl. *Schiessl/Keller*, IStR 2011, 285 (287).

⁶¹⁶ Vgl. *McDaniel/Ault/Repetti*, Introduction to United States International Taxation, S. 109; *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 415.

⁶¹⁷ Eine bildliche Darstellung des Anrechnungshöchstbetrags für die USA findet sich in *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 182.

⁶¹⁸ Vgl. *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation, S. 183 mit Verweis auf die entsprechenden Regulations zu § 904 IRC.

h. Overall limitation und basket limitation

Nachdem früher eine Anrechnung für Einkünfte getrennt nach ausländischen Staaten durchgeführt werden musste, wurde diese *per country limitation* mit dem Tax Reform Act of 1976 durch eine *overall limitation* ersetzt.⁶¹⁹ Ziel war die Schaffung einer Verrechnungsmöglichkeit ausländischer Verluste mit ausländischen Gewinnen vor der Steueranrechnung.⁶²⁰ Dadurch bleiben ausländische Anrechnungsbeträge, die wegen eines inländischen Verlustes verloren gehen würden, in einer größeren Anzahl von Fällen bestehen.⁶²¹ Zeitweise waren *per country limitation* und *overall limitation* vom Steuerpflichtigen alternativ anwendbar, wobei der Steuerpflichtige die für ihn günstigere Methode wählen konnte.⁶²² Im Schrifttum wird angenommen, dass seit der Einführung der *overall limitation* das inländische Steueraufkommen weniger geschützt sei als noch unter der *per country limitation*, da unter ersterer das Verrechnen von hohen und niedrigen Auslandssteuern nicht möglich sei.⁶²³

Es ist nicht die einfache *single overall limitation* geregelt, unter welcher alle ausländischen Einkünfte in Bezug zueinander gestellt werden. Trotz des Vorteils dieser Methode der Anrechnung, dass Einkünfte nicht einer bestimmten Einkunftsart zugeordnet werden müssen, war davon zur Vermeidung missbräuchlicher Steuerumgehungen abgesehen worden.⁶²⁴ Die Anrechnung ist im Rahmen der *overall limitation* auf mehrere Körbe (*baskets*) beschränkt, in denen verschiedene ausländische Einkunftsarten zusammengefasst werden. Früher mussten die Einkünfte auf acht verschiedene *baskets* aufgeteilt werden, in denen sie verrechnet wurden.⁶²⁵ Neben einem allgemeinen *basket* gemäß section 904 (a) IRC gab es noch einzelne *baskets* gemäß section 904 (d) IRC. Diese einzelnen *baskets* waren jeweils ein *basket* für passive Einkünfte, Zinseinkünfte mit mehr als 5% Quellensteuer auf das Bruttoeinkommen, Dividenden und Zinsen, Mieten und Lizenzzahlungen von Zwischengesellschaften, Dividenden von bestimmten Körperschaften, Einkünfte aus Finanzdienstleistungen, Einkommen von Flugzeug- und Schiffsunternehmen und für Einkünften aus US Tochtergesellschaften, die im Ausland durch eine besondere Körperschaft, eine sog. *Domestic International Sales Corporation*, aktiv sind.⁶²⁶ Eine Mindestbegrenzung von 1 Mio. Dollar bzw. 5 % des Bruttoeinkommens führte dazu, dass niedrigere Einkommen, die in einem einzelnen *basket* gesammelt wurden, in

⁶¹⁹ Vgl. *McDaniel/Ault/Repetti*, Introduction to United States International Taxation, S. 97.

⁶²⁰ Vgl. *McDaniel/Ault/Repetti*, Introduction to United States International Taxation, S. 97.

⁶²¹ Vgl. *Bühler*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, S. 198.

⁶²² Vgl. *Mennel*, DStR 1968, 691 (692).

⁶²³ Vgl. *Lehner*, StuW 1998, 159 (166).

⁶²⁴ Vgl. *McDaniel/Ault/Repetti*, Introduction to United States International Taxation, S. 110, die dies auf den niedrigen US-Körperschaftsteuertarif zurückführen, der zu Anrechnungsüberhängen führt, die große internationale Konzerne zu Manipulationen der „Quelle der Einkünfte“ verleiten würden.

⁶²⁵ Vgl. *McDaniel/Ault/Repetti*, Introduction to United States International Taxation, S. 98f.

⁶²⁶ *Vacovec/James/Hoiberg* erklären detailliert die ehemalige Begrenzung auf acht *baskets*, vgl. *Vacovec/James/Hoiberg*, Bulletin for International Taxation 2001, 397 (402f.).

den allgemeinen *basket* geschoben werden konnten.⁶²⁷ Diese Ausgestaltung der Anrechnungsmethode mit vielen *baskets* wurde für kompliziert gehalten. Die ausländischen Einkünfte mussten entsprechend einzeln ermittelt und kategorisiert werden, damit sie einem der *baskets* zugeordnet werden konnten.

2007 wurde die Anzahl der *baskets* auf zwei reduziert, einen für passive Einkünfte, also Zinsen aus Portfolio-Beteiligung, Dividenden und andere besonders spezifizierte passive Einkünfte, und einen für alle anderen Einkünfte.⁶²⁸ Die Reduzierung auf einen *basket* für passive Einkünfte wurde schon vor der Einführung kritisiert, da einige passive Einkünfte hoch besteuert, andere niedrig oder gar nicht besteuert werden, so dass es an dieser Stelle zu Steuergestaltungen kommen könnte.⁶²⁹ Wenn Einkommen mit hoher ausländischer Steuer mit Einkünften aus dem niedrig besteuerten Ausland zusammengefasst werden, so ist dies für den Steuerpflichtigen günstig, da es weniger zu Anrechnungslücken kommen kann. Dies führt dazu, dass das Anrechnungssystem effektiver funktioniert. Dies kann zwar Steuergestaltungen verursachen, diese reduzieren regelmäßig nur die negativen Effekte des *per basket*-Systems. Bei einer unbegrenzten *overall limitation* würden die gleichen steuerlichen Konstellationen nicht als Steuergestaltungen gewertet werden. Ohne eine Begrenzung nach *baskets* (oder jede andere *item by item* bzw. *source by source limitation*) ist die Verrechnung von hoch- und niedrig besteuertem Einkommen möglich. Im Schrifttum wird die Erleichterung der Durchführung der Anrechnung durch die Reduzierung der Anzahl der *baskets* begrüßt, da die ausländischen Einkünfte nicht mehr auf acht unterschiedlichen *baskets* aufgeschlüsselt werden müssen, sondern lediglich auf zwei *baskets* aufgeteilt werden müssen, von denen einer ein spezieller *basket* und der andere ein allgemeiner *basket* ist.⁶³⁰ Dennoch wurde festgestellt, dass die Berechnung am einfachsten ist, wenn ein Unternehmen nur Einkünfte aus dem allgemeinen *basket* (*General Limitation Income Basket*) bezieht.⁶³¹ Bei der Aufteilung auf zwei *baskets* gibt es jedoch wesentlich weniger Schwierigkeiten zu überwinden als noch mit acht bzw. neun *baskets*. Durch die Aufteilung der Einkünfte auf die beiden *baskets* kommt es zu einer Begrenzung des unter der *overall limitation* möglichen *averaging* von niedrig besteuerten (passiven) Einkünften und hoch besteuerten (anderen) Einkünften.⁶³² Um diesen Effekt nicht ebenfalls innerhalb des passiven *basket* zu ermöglichen, werden hoch besteuerte (bzw. auf dem US-amerikanischen Niveau besteuerte⁶³³) ausländische Einkünfte nicht dem passiven *basket* zugeteilt, sondern dem allgemeinen *basket*, selbst wenn es sich der Sache nach um passive Einkünfte handelt (sog. *separate category with high-tax kick*

⁶²⁷ Vgl. *McDaniel/Ault/Repetti*, Introduction to United States International Taxation, S. 104.

⁶²⁸ Vgl. *McDaniel/Ault/Repetti*, Introduction to United States International Taxation, S. 104, wo diese Änderung schon angekündigt wurde.

⁶²⁹ Vgl. *McDaniel/Ault/Repetti*, Introduction to United States International Taxation, S. 111.

⁶³⁰ Vgl. *McDaniel/Ault/Repetti*, Introduction to United States International Taxation, S. 111.

⁶³¹ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 418.

⁶³² So noch zum *per-basket*-System mit acht *baskets*, vgl. *Lehner*, StuW 1998, 159 (167).

⁶³³ Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 455.

out).⁶³⁴ Auch passive Einkünfte bestimmter Finanzdienstleister (sog. *qualifying financial services entity*) werden gemäß section 904 (d) (C) IRC den allgemeinen Einkünften zugeordnet.

Durch die Reduzierung der Anzahl der *baskets* haben die USA eine Nivellierung von hoch und niedrig besteuerten Einkünften in größerem Maße möglich gemacht. Die Reduzierung der *baskets* hat daher im Belastungsergebnis einen positiven Effekt für die Steuerpflichtigen. Es wurde in diesem Zusammenhang diskutiert, das *per basket*-System abzuschaffen.⁶³⁵ Dies wäre konsequent, um eine wirkliche Vereinfachung der Anrechnungsmethode zu bieten. Denn das ausländische Einkommen muss bei zwei *baskets* ebenso zum Zwecke der Zuordnung qualifiziert und einzeln abgerechnet werden. Das vollständige Aufgeben des *per basket*-Systems würde die Anrechnungsmethode (noch) einfacher gestalten. Allerdings wäre dann der Schutz des Steueraufkommens nicht in gleichem Maße gewährleistet. Gerade dies war aber der Grund für die Einführung des *per basket*-Systems, weil dann *averaging* gerade nicht möglich ist.⁶³⁶ Das hohe Risiko eines Anrechnungsüberhangs bei einem möglichst hohen (Bundes-)Steuersatzes wird von Kritikern als ein weiterer Grund genannt, warum eine *overall limitation* aus US-Sicht nachteilig und ein *per basket*-System ohne Nivellierungsmöglichkeit von verschiedenen besteuerten Einkünften vorteilhaft sei.⁶³⁷ Da das Steuerniveau insgesamt in den letzten Jahren bzw. Jahrzehnten deutlich unter 35% gesunken ist⁶³⁸, ist aus der Perspektive der USA mit einem Steuersatz von 35% das „Risiko“ von Anrechnungsüberhängen gesunken. Vor diesem Hintergrund ist die Reduzierung auf zwei *baskets* zu sehen.

Neben der Anrechnungsbegrenzung in section 904 IRC durch die Aufteilung des ausländischen Einkommens auf zwei *baskets* sind bei bestimmten ausländischen Einkünften weitere Begrenzungen zu beachten. Sie werden *category limitations* genannt.⁶³⁹ Durch section 901 (e) IRC wird die Anrechnung für ausländische Steuern auf Einkünften aus natürlichen Ressourcen (*mineral income*) begrenzt. Section 901 (f) IRC schließt bestimmte steuerähnliche Zahlungen im Ausland, die für Öl und Gas geleistet wurden, von der Anrechnung aus. Section 907 IRC führt zu einer weiteren Reduktion des Anrechnungsbetrages für ausländische Einkünfte aus Öl und Gas. Zuletzt begrenzt section 901 (j) IRC die Anrechnung aus nichtsteuerlichen Gründen, z.B. für ausländische Einkünfte aus von den USA nicht anerkannten Staaten und Staaten, mit denen die USA keine diplomatischen Beziehungen führt, sowie Staaten, die aus Sicht der USA nachhaltig den internationalen Terrorismus unterstützen. Für einzelne Personen, die sich an einem internationalen Boykott beteiligen oder bei diesem mitarbeiten, oder für bestimmte Gruppen, welchen diese Personen angehören, ist die Anrechnung nach section 908 IRC um das Produkt des sich aus

⁶³⁴ Vgl. *Suringa*, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 698 mit Verweis auf section 904(d)(2)(B)(iii)(II) und (F) IRC.

⁶³⁵ Vgl. *Bauen*, *Steuerecht der USA*, Rn. 457.

⁶³⁶ Vgl. *McDaniel/Ault/Repetti*, *Introduction to United States International Taxation*, S. 109f.

⁶³⁷ Vgl. *McDaniel/Ault/Repetti*, *Introduction to United States International Taxation*, S. 110.

⁶³⁸ Sogar im „Hochsteuerland“ Deutschland liegt der Körperschaftsteuersatz lediglich bei 15%.

⁶³⁹ So bei *Krebühl*, in: FS Ritter, S. 147 (159).

dem normalerweise nach section 901 IRC ergebenden Anrechnungsbetrags und des internationalen Boykottfaktors nach section 999 (c) IRC zu reduzieren. Die unzulässige direkte Anrechnung für ausländische Einkünfte wird in diesen Fällen durch die Möglichkeit des Abzugs der ausländischen Steuern aufgefangen.

i. Anrechnungsüberhänge

Über den Anrechnungshöchstbetrag in einem Veranlagungszeitraum hinausgehende Steuerbeträge (sog. Anrechnungsüberhänge) können – innerhalb eines *basket* – auch in anderen Anrechnungszeiträumen genutzt werden.⁶⁴⁰ Durch die Nutzung von Anrechnungsüberhängen nur innerhalb der *baskets* wird vermieden, dass hohe und niedrig besteuerte ausländische Einkommen sich nivellieren und damit das Steueraufkommen der USA mindern, wie es unter der *overall limitation* der Fall wäre.⁶⁴¹

Früher konnte ein Anrechnungsüberhang zwei Jahre zurück und fünf Jahre vortragen werden.⁶⁴² Darüber hinaus waren die Anrechnungsüberhänge für die weitere Nutzung verloren. Es ist heute gemäß section 904 (c) IRC möglich, einen überschüssigen Anrechnungsbetrag ein Jahr zurück und zehn Jahre vorzutragen.⁶⁴³ Die zeitlich begrenzte Möglichkeit der periodenübergreifenden Nutzung von Anrechnungsüberhängen führt zu einem größeren Formalismus bei der Anrechnung, da das Bestehen der Anrechnungsüberhänge aus zeitlichen Gründen überwacht werden muss, da er nach Ablauf der Frist untergeht. Dies ist eine zusätzliche Belastung für die Steuerverwaltung. Für die Begrenzung der Nutzung von Anrechnungsüberhängen sprechen die Vorteile für das Steueraufkommen. Daher besteht keine Veranlassung für den US-Gesetzgeber, eine unbegrenzte Nutzung von Anrechnungsüberhängen zu ermöglichen. Es ist mit Blick auf die Steuereinnahmen verhältnismäßig, lediglich eine begrenzte Nutzung von Anrechnungsüberhängen zuzulassen.

j. Verluste

Bei der Behandlung von Verlusten müssen Konstellationen mit ausländischen und inländischen Verluste unterschieden werden.

⁶⁴⁰ Vgl. *McDaniel/Ault/Repetti*, Introduction to United States International Taxation, S. 107.

⁶⁴¹ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 545f.

⁶⁴² Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 452 mit Verweis auf section 904 (c) IRC a.F.

⁶⁴³ Der Stichtag für den Umstieg war der 22.10.2004, vgl. *Rienstra*, Global Corporate Tax Handbook 2011, 1105 (1113).

(1) Ausländische Verluste

Durch die Berücksichtigung der ausländischen Verluste bei der inländischen Steuer kann es aus Sicht der USA wegen des Welteinkommensprinzips zu Konstellationen kommen, in denen ein ausländischer Verlust sich zwar auf US-Gewinne auswirkt, aber im Ausland nicht zu einer Verminderung des Steueraufkommens führt (z.B. wegen des Fehlens einer Möglichkeit zum Verlustvortrag im ausländischen Staat).⁶⁴⁴ Um dies zu verhindern, wurde section 904 (f) (1) IRC geschaffen, der bei ausländischen Verlusten die Wirkung der Anrechnung der Verluste ausgleicht.⁶⁴⁵ Erzielt der Steuerpflichtige einen Gesamtverlust im Ausland⁶⁴⁶ und kann er diesen aufgrund des Welteinkommensprinzips geltend machen, so wird nach section 904 (f) (1) IRC als Ausgleich 50% (oder nach Wunsch des Steuerpflichtigen mehr) des ausländischen Gewinnes als aus US-Quellen stammend umqualifiziert. Diese Umqualifizierung hat Auswirkungen auf den Rang dieses Gewinnes bei der Verrechnung von in- und ausländischem Einkommen. Grund dafür ist, dass im Verlustfall zunächst innerhalb eines *basket* verrechnet werden muss, bevor ein überbleibender Verlust mit dem Einkommen aus einem anderen *basket* zu verrechnen ist und schließlich mit dem inländischen Einkommen zu verrechnen ist, vgl. section 904 (f) (5) (A) IRC. Die Umqualifizierung durch section 904 (f) (1) IRC erschwerte die Anwendung der Anrechnungsregeln früher dadurch, dass section 904 (f) IRC auf alle acht *baskets* anwendbar war.⁶⁴⁷ Durch die Reduzierung der Anzahl der *baskets* auf zwei hat sich diese Problematik verringert.

(2) Inländische Verluste

Die Behandlung von inländischen Verlusten wird von section 904 (f) (5) (D) IRC erfasst. Danach werden aus Quellen innerhalb der USA stammende, inländische Verluste in einem Veranlagungszeitraum den einzelnen *baskets* anteilig in Höhe des darin vorhandenen Einkommens zugerechnet, jedenfalls insoweit als dass ein solcher Verlust nicht das Einkommen in dem jeweiligen *basket* übersteigt. Es ist mit Bezug auf den vorherigen Abschnitt über ausländische Verluste darauf hinzuweisen, dass diese Verteilung der inländischen Verluste erst nach Ausgleich der ausländischen Verluste zwischen den *baskets* erfolgt, vgl. section 904 (f) (5) (D) sentence 2 IRC mit Verweis auf section 904 (f) (5) (B) IRC.

Für einen inländischen Gesamtverlust (*overall domestic loss*) gibt es eine seit 2006 geltende Regelung in section 904 (g) IRC, die mit section 904 (f) IRC⁶⁴⁸ ver-

⁶⁴⁴ Vgl. dazu mit einem Beispiel *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 443.

⁶⁴⁵ Vgl. *Postlewaite/Donaldson*, International Taxation. S. 192.

⁶⁴⁶ Der Gesamtverlust im Ausland („*overall foreign loss*“) ist in section 904 (f) (1) IRC definiert.

⁶⁴⁷ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 445.

⁶⁴⁸ Dies wurde ab S. 110 erklärt.

gleichbar ist.⁶⁴⁹ Es wird unter section 904 (g) IRC im folgenden Jahr 50% des inländischen Einkommens des Steuerpflichtigen als Einkommen aus Quellen außerhalb der USA behandelt. Als Konsequenz gleicht dieser Gewinn den bestehenden ausländischen Verlust in den *baskets* aus, der durch den Gesamtverlust entstanden ist. Dadurch erhöht sich das Anrechnungspotential im Folgejahr, welches durch die Verteilung des inländischen Verlustes im ersten Jahr reduziert wurde. Es handelt sich mit section 904 (g) IRC für die inländischen Verluste um die spiegelbildliche Regelung zu section 904 (f) für die ausländischen Verluste. Durch die Einführung der Norm wurde der Kritik, dass es keine der section 904 (f) IRC entsprechende Norm für den inländischen Verlustfall gibt, Rechnung getragen.

k. Zwischenergebnis für die unilaterale Anrechnung in den USA

Das US-Anrechnungssystem ist eines der ältesten Anrechnungssysteme. Es wurde stetig weiterentwickelt und an neue Gesetze oder neue Strukturen der Steuerpflichtigen angepasst, so dass es sehr kompliziert geworden war.⁶⁵⁰ Die Reduzierung der Anzahl der *baskets* hat zu einer Vereinfachung beigetragen.

Es ist zu begrüßen, dass in den USA explizit Regelungen bestehen, welche die Zuordnung von Ausgaben regelt. In Deutschland stellt die Zuordnung von Betriebsausgaben/Werbungskosten, die nicht unmittelbar den Einnahmen zuzuordnen sind, ein ungelöstes Problem dar.⁶⁵¹

2. US-amerikanische Anrechnung in DBA

Vielfach werden die unilateralen Regelungen zur Anrechnungsmethode durch ein DBA verdrängt. Die USA haben ein eigenständiges Musterabkommen entwickelt, welches mit dem US-MA 2006 seinen aktuellen Stand hat. Die Entwicklung und Erhaltung eines eigenen DBA ist für die USA sinnvoll, weil sie in DBA mit allen Vertragspartnern die gleichen Klauseln anstreben⁶⁵² und dies wegen ihrer internationalen Machtposition regelmäßig durchsetzen können. Durch ein eigenes Musterabkommen gibt es ein Formular, das genau auf die Bedürfnisse der USA abgestimmt ist. In einigen Artikeln ähneln sich OECD-MA, UN-MA und US-MA stark. Für den Methodenartikel gilt dies nicht. Art. 23 Abs. 2 US-MA sieht nur die Anrechnungsmethode vor. Die Verwendung der Anrechnungsmethode in DBA ist aus dem Grund für die USA konsequent, dass unilateral die Anrechnungsmethode verwendet

⁶⁴⁹ Vorher wurde eine solche Regelung schon lange gefordert, vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 461.

⁶⁵⁰ Vgl. *Vacovec/James/Hoiberg*, Bulletin for International Taxation 2001, 397 (406).

⁶⁵¹ Dies wird ab S. 184 der vorliegenden Arbeit erläutert.

⁶⁵² So auch *Lehner*, StuW 1998, 159 (168).

wird.⁶⁵³ Der Vereinbarung der Anrechnungsmethode in DBA wird vom Schrifttum teilweise allein klarstellende Wirkung zugesprochen, wenn nur Detailregelungen bzgl. der sich entsprechenden Steuern getroffen werden.⁶⁵⁴ Die einzelnen DBA weichen insofern vom US-MA ab und gehen auf die Besonderheiten der nationalen (ausländischen) Steuersysteme ein.⁶⁵⁵ Es werden in der Aufzählung der anrechenbaren Steuern in DBA solche Steuern aufgelistet, die nach dem innerstaatlichen Recht der USA nicht angerechnet werden können, z.B. die *petroleum revenue tax* nach Art. 24 Abs. 3 des DBA der USA mit Großbritannien aus 2001.⁶⁵⁶

Nach einigen DBA mit Entwicklungsländern war in den USA vereinzelt eine fiktive Anrechnung (*tax sparing credit*) möglich⁶⁵⁷, obwohl das Konzept der fiktiven Anrechnung dem US-amerikanischen System traditionell nicht bekannt ist.⁶⁵⁸ Neuerdings werden an dieser Stelle vorzugsweise Meistbegünstigungsklauseln (*most-favoured nations clause*) vereinbart.⁶⁵⁹ Diese bewirken, dass die USA gerade keine fiktiven Steuern anrechnen, jedoch den Entwicklungsländern vertraglich zusichern, dies ihnen gegenüber dann wieder aufzunehmen, wenn es gegenüber anderen Ländern wieder möglich wird.⁶⁶⁰

Spiegelbildlich bestimmt das US-MA aus Sicht des ausländischen Staates, welche amerikanischen Steuern vom DBA erfasst werden. Im DBA zwischen Deutschland und den USA ist hierfür Art. 2 Abs. 1 a) aa) des DBA einschlägig. Nur die von den USA erhobene Bundeseinkommensteuer (*Federal income tax*) wird vom DBA erfasst, nicht jedoch die Staateneinkommensteuer (*State income tax*) oder die Gemeindeeinkommensteuer (*Local income tax*). Für die *State income tax* und die *Local income tax* besteht ein „abkommensloser Zustand“⁶⁶¹. Im Falle eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen kann eine durch diese Steuern bestehende Doppelbesteuerung durch die Anwendung von § 34c Abs. 6 Satz 4 i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG auf die deutsche Steuer angerechnet oder auf Antrag gemäß § 34c Abs. 6 i.V.m. § 43c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden, wenn die entsprechenden ausländischen Einkünfte nicht ohnehin freigestellt sind.

⁶⁵³ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 663.

⁶⁵⁴ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 163.

⁶⁵⁵ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 664.

⁶⁵⁶ Vgl. *Bauen*, Steuerrecht der USA, Rn. 664.

⁶⁵⁷ Vgl. *Strobl*, Praktische Hinweise USA, S. 59 mit Verweis auf das DBA zwischen den USA und Pakistan.

⁶⁵⁸ Vgl. *Hundt*, DB 1980, Beilage Nr. 17, S. 1 (6).

⁶⁵⁹ Z.B. die Erläuterungen in Nr. 6 des „Exchange of Notes to the 1975 Treaty (1993)“ zum DBA von den USA mit Israel.

⁶⁶⁰ Allgemeine Erläuterungen zu den Meistbegünstigungsklauseln, insbesondere mit Bezug auf europarechtliche Gesichtspunkte, finden sich ab S. 51 dieser Arbeit.

⁶⁶¹ Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass v. 9.6.2011, DStR 2011, 1621.

a. Anrechnung vs. Freistellung

Obwohl die USA generell die Anrechnungsmethode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung verwenden, gibt es in den USA für bestimmte Einkünfte die Möglichkeit der Freistellung.⁶⁶² Durch die *saving clause* aus Art. 1 Abs. 4 US-MA behalten sich die USA das Recht vor, die nichtansässigen US-Staatsbürger mit ihren Einkünften zu besteuern, was als eine Art Freistellung ausgelegt wird.⁶⁶³ Nach dieser Klausel werden ausländische Einkünfte ausländischer Ansässiger oder solcher ansässiger Personen, die den überwiegenden Teil des Jahres im Ausland verbracht haben, in Höhe von 80.000 US-\$ außer Acht gelassen.⁶⁶⁴ Als eigene Methode zur Vermeidung ausländischer Einkünfte wurde und wird die Freistellung von den Vereinigten Staaten jedoch nicht genutzt.⁶⁶⁵

b. *Saving clause* und verbleibende Doppelbesteuerung

Durch die *saving clause* in Art. 1 Abs. 4 US-MA wird die Regelung zur Vermeidung von Doppelbesteuerung durch DBA grundsätzlich auf US-Staatsangehörige erstreckt. Diese Klausel ist im internationalen Vergleich außergewöhnlich.⁶⁶⁶ Die Überlegungen zur *saving clause* sind als spezifische Besonderheit des amerikanischen Rechts nicht auf andere Rechtsordnungen übertragbar, weil z.B. innerhalb der EU die Staatsangehörigkeit schon kein zulässiges Kriterium für die Besteuerung wäre. Im Übrigen besteuern wenige Staaten aufgrund von Staatsangehörigkeit, sondern häufiger wegen der inländischen Ansässigkeit oder Einkünften aus inländischen Quellen. Um trotz dieser Besteuerung in den USA für die US-Staatsangehörigen die Doppelbesteuerung mit der im Ansässigkeitsstaat bestehenden Besteuerung zu vermeiden, sieht Art. 23 Abs. 4 US-MA vor, dass der andere Vertragsstaat in der Höhe die Anrechnung durchführen muss, in welcher die USA unter dem DBA Steuern für Nicht-US-Bürger erheben kann. Die innerstaatlichen Quellenregeln müssen nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. c US-MA nicht beachtet werden, da die fraglichen Einkünfte der US-Bürger im zur Vermeidung von Doppelbesteuerung notwendigen Maße als Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat behandelt werden. Im DBA mit Deutschland bestanden die USA auf diesen Vorbehalt, der in Art. 23 Abs. 5 des DBA zwischen Deutschland und den USA vereinbart ist. Die Regelung begrenzt die Anrechnungsmöglichkeit Deutschlands auf die Einkünfte von in Deutschland ansässigen US-Bürgern, die freigestellt oder in den USA mit einem niedrigeren Steuersatz belegt wären, wenn sie von einer in Deutschland ansässigen ohne US-

⁶⁶² Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 448.

⁶⁶³ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 7. Die Details der *saving clause* werden ab S. 113 dieser Arbeit erläutert.

⁶⁶⁴ Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 470.

⁶⁶⁵ Vgl. *Hundt*, DB 1980, Beilage Nr. 17, 1 (6) für den Zeitraum bis 1980.

⁶⁶⁶ Vgl. *Becerra*, Tax Treaties in North America, S. 97.

Staatsbürgerschaft bezogen werden wären, auf den Betrag der Steuer, die in den USA erhoben wird und die nach dem DBA durch die USA erhoben werden können – die daraus resultierende deutsche Steuern rechnet die USA an.⁶⁶⁷ Es wird demnach eine dreistufige Besteuerungshierarchie geschaffen: zunächst darf der Quellenstaat besteuern, dann der Ansässigkeitsstaat, ferner der Staat der Staatsangehörigkeit.⁶⁶⁸ Die Regelung wird zu Recht als kompliziert bezeichnet.⁶⁶⁹

c. Quellenregeln

Es können nur Steuern auf Einkünfte aus ausländischen Quellen angerechnet werden.⁶⁷⁰ Die Zuweisungsvorschriften zu einer bestimmten Quelle finden sich in section 861ff. IRC. Diese Quellenregeln (*source rules*) werden im DBA-Fall durch Art. 23 Abs. 3 US-MA 2006 ersetzt. Danach gelten Einkünfte, die nach den Verteilungsartikeln eines DBA geregelten Quellenregeln für die Zwecke der Abkommenanwendung dem Ausland zugeordnet werden, als Einkünfte aus ausländischen Quellen.⁶⁷¹ Diese Regelung hat ihren Hintergrund darin, dass sonst in einigen Fällen Einkünfte nicht dem ausländischen Staat, sondern den USA zugeordnet werden.⁶⁷² Unter dem nationalen US-Recht können die Steuern auf dieses spezielle Einkommen daher nicht in den USA angerechnet werden, so dass eine diesbezügliche Regelung im DBA notwendig ist, um die Anrechnung zu ermöglichen. Das US-MA 1996 sah eine solche abkommensrechtliche Überschreibung (*deemed source rule*) noch nicht vor, so dass im Ergebnis eine ausländische Steuer nur dann angerechnet werden durfte, wenn die ihre zugrunde liegenden Einkünfte nach inländischem Recht ihre Quelle in genau diesem anderen Staat hatten.⁶⁷³ Das Protokoll 1989 zum DBA von Deutschland mit den USA enthält eine Einschränkung dieser Art, die jedoch durch das neue Protokoll aus 2006 gestrichen wurde.⁶⁷⁴ Durch die ausgedehnten Quellenregelungen in den US-amerikanischen DBA kommt es im Ergebnis im DBA-Fall zu einem größeren Entlastungseffekt als bei der unilateralen Anrechnung, die bei der Anrechnung ohne DBA einschlägig ist.

⁶⁶⁷ Kritisch: Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 184.

⁶⁶⁸ Vgl. Bauen, Steuerrecht der USA, Rn. 666.

⁶⁶⁹ Vgl. Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 166.

⁶⁷⁰ Section 901 IRC hat schon die Überschrift „*Taxes of foreign countries* [...]“⁴. Ebenso ergibt sich dies aus dem Sinn und Zweck der Anrechnung **ausländischer** Steuern.

⁶⁷¹ Vgl. Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 165.

⁶⁷² Vgl. Bauen, Steuerrecht der USA, Rn. 665.

⁶⁷³ Vgl. Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 165.

⁶⁷⁴ Vgl. Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 184 mit weiteren Nachweisen zu den unterschiedlichen Auslegungen der Einschränkung durch das Protokoll von 1989.

3. Fazit für die Vereinigten Staaten

Die Vereinigten Staaten haben in vielerlei Hinsicht ein sehr kompliziertes Anrechnungssystem.⁶⁷⁵ Durch die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages unabhängig von der Herkunft der Einkünfte und dem dort vorherrschenden Steuertarif neben der Möglichkeit der Vermischung von hoch- und niedrig besteuerten Einkünften sowie von verlust- und gewinnbringenden Einkünften, ferner durch das grundsätzliche Fehlen jeglicher Art von Freistellung wird das Anrechnungssystem der USA für weniger restriktiv gehalten als andere Anrechnungssysteme⁶⁷⁶, insbesondere als das deutsche Anrechnungssystem.⁶⁷⁷ Gerade durch die Reduzierung der Zahl der *baskets* wurde dieses Ergebnis bestätigt. In den USA wird in Zukunft die Anrechnungsmethode im Fokus bleiben, jedoch mit einer (im Vergleich zu vorher) unkomplizierteren Variante, die aus Sicht der Steuerpflichtigen (im Vergleich zur Anrechnungsmethode in anderen Staaten) vorteilhaft ist.

III. Österreich

Österreich hat in seinen geltenden DBA, ähnlich wie Deutschland, als Regelmethode zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung vielfach die Freistellungsmethode, dort Befreiungsmethode genannt, vereinbart und wird dies ebenso in Zukunft tun.⁶⁷⁸ Vereinzelt DBA beinhalten die Anrechnungsmethode als Regelmethode.⁶⁷⁹ Die vereinbarten DBA ähneln dem OECD-MA. Die Untersuchung der österreichischen Methode entspricht damit den grundsätzlichen Überlegungen zum Art. 23A Abs. 2 OECD-MA und Art. 23B Abs. 1 OECD-MA. Häufig wird der Vorschlag der OECD zu Kombinationen beider Methoden aufgegriffen, so dass entweder die Anrechnungs- oder auch die Freistellungsmethode als Regelmethode vereinbart ist, auf bestimmte Einkünfte aber die andere Methode angewendet wird.⁶⁸⁰ Besonders häufig wird unter Vereinbarung der Anrechnungsmethode das Besteuerungsrecht für Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren beim Ansässigkeitsstaat belassen, während der Quellenstaat ein bestimmtes quotales festgesetztes Besteuerungs-

⁶⁷⁵ Dies wurde schon früher festgestellt, vgl. *Krebühl*, in: FS Ritter, S. 147 (165).

⁶⁷⁶ Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 455.

⁶⁷⁷ Vgl. *Krebühl*, in: FS Ritter, S. 147 (166).

⁶⁷⁸ Vgl. *Gassner*, SWI 1999, 195 (197), der auf die Ziele der österreichischen DBA-Politik hinweist. Ebenso wird es im Rahmen eines Gutachtens für das Bundesfinanzministerium Österreichs dargestellt, vgl. S. 14ff. des Gutachtens von *Loukota* aus 2001, in welchem er für die Freistellungsmethode plädiert (https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-SR-Oesterreichs_Doppelbesteuerungsabkommen.pdf?3vtn20 recherchiert am 30.7.2013).

⁶⁷⁹ Z.B. die österreichischen DBA mit den USA (Art. 22 Abs. 3 Buchst. a) DBA Österreich-USA), Großbritannien (Art. 24 Abs. 2 DBA Österreich-Großbritannien), Irland (Art. 22 Abs. 2 DBA Österreich-Irland), Japan (Art. 19 Abs. 2 DBA Österreich-Japan) und Schweden (Art. 20 Abs. 1 DBA Österreich-Schweden).

⁶⁸⁰ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (13).

recht erhält; für alle anderen Einkünfte wird die Doppelbesteuerung dann durch Freistellung mit Progressionsvorbehalt vermieden.⁶⁸¹ Nach verbreiteter Ansicht im Schrifttum soll die Freistellungsmethode die bevorzugte Methode bleiben und die Anrechnungsmethode lediglich zur Missbrauchsvermeidung herangezogen werden.⁶⁸²

1. Ausgangssituation in Österreich

Österreich hatte früher keine unilaterale Rechtsgrundlage für die Anrechnungsmethode.⁶⁸³ Anders als Deutschland mit § 34c EStG konnte nicht auf innerstaatliche Normen betreffend Details der Durchführung zurückgegriffen werden. Es bestand mit § 48 BAO lediglich eine Ermächtigungsnorm des Bundesministeriums für Finanzen, nach eigenem Ermessen Maßnahmen zur Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung zu treffen.⁶⁸⁴ Es ist zu bemerken, dass derartig umfangreiche Ermessensentscheidungen der Finanzverwaltung rechtsstaatlich bedenklich sind.⁶⁸⁵ Dabei ist § 48 BAO nicht nur auf Fälle juristischer Doppelbesteuerung beschränkt, sondern kann auch bei wirtschaftlicher Doppelbesteuerung Abhilfe schaffen.⁶⁸⁶ Diese Norm war in allen Fälle anwendbar, in denen ein DBA nicht einschlägig war und wurde daher als universelles DBA (*global double taxation treaty*) bezeichnet.⁶⁸⁷ Durch § 48 BAO wird ein aus Sicht Österreichs einseitiger Steuerverzicht bewirkt.⁶⁸⁸ Dabei wird in § 48 BAO selbst nur die Möglichkeit von Freistellungs- und Anrechnungsmethode erwähnt, ohne Details für die Ausgestaltung dieser Maßnahmen vorzugeben.⁶⁸⁹ Es wurde für jeden Fall der Doppelbesteuerung einzeln auf An-

⁶⁸¹ Vgl. Lang, Doppelbesteuerung und innerstaatliches Recht, S. 14.

⁶⁸² So Prechtel, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 127.

⁶⁸³ Vgl. Watzke/Pollak/Philipp, Internationales Steuerrecht, S. 4; Menzel, RIW/AWD 1977, 470 (472).

⁶⁸⁴ Vgl. Djanani/Holzknicht, Internationales Steuerrecht, S. 35.

⁶⁸⁵ Für die Bundesrepublik Deutschland dürften Argumente der „Wesentlichkeitstheorie“, nach der Wesentliches, dh. insbesondere Grundrechtsrelevantes, durch Gesetz geregelt werden muss und nicht von der Verwaltung frei entschieden werden kann, eingreifen.

⁶⁸⁶ Vgl. Loukota, in: FS Stoll, S. 407 (420f.).

⁶⁸⁷ Vgl. Jirousek/Schuch/Sutter, Bulletin for International Taxation 2004, 372 (381).

⁶⁸⁸ Vgl. Djanani, Internationales Steuerrecht, S. 57.

⁶⁸⁹ § 48 BAO lautet: „Das Bundesministerium für Finanzen kann bei Abgabepflichtigen, die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen. Dies gilt nur für bundesrechtlich geregelte Abgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes einzuheben sind.“

trag entschieden, wie diese vermieden werden konnte.⁶⁹⁰ 2002 wurde eine Verordnung zu § 48 BAO erlassen, um eine gerechtere Gesamtlösung zu manifestieren.⁶⁹¹ Der Widerspruch zur Ansicht der OECD, den Österreich mit seinem Bestehen auf die alleinige Anwendbarkeit von DBA ohne weitere innerstaatliche Ausgestaltung geschaffen hatte, wurde damit aufgelöst.⁶⁹² Die Verwaltung wurde durch den Erlass der Verordnung von einer Vielzahl an Einzelentscheidungen entlastet. Für den Steuerpflichtigen wurde die Steuerentlastung transparenter und wegen des Wegfalls des Antragserfordernisses verwaltungstechnisch einfacher. Die Verordnung wird im Sinne des Rechtsstaatsprinzips als ausreichend angesehen, um die Ausgestaltung für die Verwaltung verbindlich zu regeln.⁶⁹³ Es ist dazu nicht zwingend ein formelles Gesetz, wie der deutsche § 34c EStG, erforderlich. Ausreichend ist ein materielles Gesetz wie diese Verordnung.

Inhaltlich bestimmt § 1 Abs. 1 der Verordnung zu § 48 BAO, dass bei der Ermittlung des Einkommens im Sinne von § 2 öEStG und § 7 Abs. 2 und 3 öKStG enumerativ aufgelistete Einkünfte von unbeschränkt Steuerpflichtigen freigestellt werden, wenn andernfalls eine internationale Doppelbesteuerung vorliegen würde. Die Freistellung ist insofern begrenzt, als dass die ausländischen Einkünfte in den Progressionsvorbehalt einbezogen werden.⁶⁹⁴ Die Anrechnungsmethode ist anzuwenden, wenn kein DBA vorliegt und die Doppelbesteuerung nicht nach § 1 Abs. 1 der Verordnung zu § 48 BAO vermieden wird (§ 1 Abs. 2 der Verordnung zu § 48 BAO) oder wenn ein DBA die Anrechnungsmethode vorschreibt (§ 1 Abs. 3 der Verordnung zu § 48 BAO). Voraussetzung nach § 2 der Verordnung zu § 48 BAO für die Anrechnung ist, dass der Steuerpflichtige ein Verzeichnis über die ausländischen Steuern führt.

Eine bemerkenswerte Bedingung wird zur Höhe des ausländischen Steuersatzes aufgestellt. Die Freistellung greift nach § 1 Abs. 1 der Verordnung nur, wenn der andere Staat eine Steuer erhebt, die eine Durchschnittsbelastung von 15% übersteigt. Besteuert der ausländische Staat zwar, aber mit weniger als 15%-Durchschnittsbelastung, so wird nach § 1 Abs. 2 der Verordnung die Anrechnungsmethode angewendet. Ohne das Vorliegen von ausländischer Steuer scheidet eine Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus österreichischer Sicht in Ermangelung an internationaler Doppelbesteuerung aus.

⁶⁹⁰ Vgl. *Philipp/Binder*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Österreich, Rn. 118ff., der noch die Abteilung des Bundesministeriums für Finanzen benennt, an welche solche Anträge zu richten waren.

⁶⁹¹ Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich Teil II, 2002, 3969-3970. Ob § 48 BAO eine ausreichende Ermächtigungsgrundlage für die Verordnung bietet, war zunächst umstritten, wird aber im Ergebnis bejaht, vgl. *Lang*, Die Kompetenz des Bundesministers für Finanzen zur Erlassung von Bescheiden gemäß § 48 BAO, S. 217 (219ff. und 231f.).

⁶⁹² Beispiele sind Tz. 4, 32, 32.8, 60, 62 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA, der innerstaatliche Regelungen zur Ausgestaltung der Anrechnungsmethode vorschlägt.

⁶⁹³ Vgl. *Loukota*, SWI 1994, 7 (14).

⁶⁹⁴ Dies ist in § 1 Abs. 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen erwähnt.

Interessant ist, dass Österreich in der genannten Verordnung unilateral die Freistellungsmethode anwendet. Das „Risiko“ der Freistellungsmethode, dass es zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommt, wird verhindert, indem eine internationale Doppelbesteuerung, genauer eine ausländische Durchschnittsbesteuerung von 15%, zur Voraussetzung gemacht wird. Diese Regelung wird als *subject to tax*-Klausel interpretiert.⁶⁹⁵ In bestimmten Fällen, namentlich bei einer ausländischen Besteuerung von im Durchschnitt unter 15%, wird von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode gewechselt. Hierbei handelt es sich um eine *switch over*-Klausel.⁶⁹⁶

In der Verordnung zu § 48 BAO sind kaum Details zur Ausgestaltung der Anrechnungs- oder Freistellungsmethode geregelt. Es findet sich lediglich eine Beschränkung des Anrechnungshöchstbetrags durch eine *per country limitation*.⁶⁹⁷ Im Übrigen, z.B. zur Berechnung der Faktoren des Anrechnungshöchstbetrages oder zu Verfahrensfragen, werden die allgemeinen Regeln der BAO angewendet.

2. Durchführung der Anrechnung

Schon früh wurde in Österreich festgestellt, dass eine Steueranrechnung leichter sei, wenn sich die beiden zu vergleichenden Steuersysteme „ähnlich“ seien, z.B. zwischen Österreich und Deutschland.⁶⁹⁸ Österreich hat sich aus diesem Grund in (fast) allen DBA an die Vorlage des OECD-MA gehalten.⁶⁹⁹ In der österreichischen Diskussion um internationale Doppelbesteuerung werden einige spezifische Probleme der Anrechnungsmethode aufgeworfen, die im Folgenden angesprochen werden.

a. Materielle Voraussetzungen

Anrechnung bedeutet in Österreich die Verminderung der inländischen Steuer um die ausländische Steuer, begrenzt auf einen Höchstbetrag.⁷⁰⁰ Zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags sind aus österreichischer Sicht zunächst die im Inland zu steuernden Welteinkünfte zu bestimmen, von denen dann die dazugehörigen ausländischen Einkünfte abgezogen werden können. Besteuert wird der Nettobetrag des Vermögens des Steuerpflichtigen.⁷⁰¹ Bei der Berechnung der ausländischen Einkünfte ist im österreichischen Recht Folgendes zu beachten: Will der Steuerpflichtige mit

⁶⁹⁵ Vgl. *Loukota*, in: Unilaterale Methoden, S. 13 (20).

⁶⁹⁶ Vgl. *Loukota*, in: Unilaterale Methoden, S. 13 (20).

⁶⁹⁷ Vgl. § 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen.

⁶⁹⁸ Vgl. *Kaan*, in: Probleme der internationalen Doppelbesteuerung, S. 15.

⁶⁹⁹ Vgl. *Gassner*, Die Zukunft der österreichischen Abkommenspolitik, S. 89 (92).

⁷⁰⁰ Details zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages werden ab S. 120 der vorliegenden Arbeit erläutert.

⁷⁰¹ Vgl. *Djanani/Holzknicht*, Internationales Steuerrecht, S. 102 Fn. 113.

den ausländischen Einkünften zusammenhängende Aufwendungen bei der Anrechnung berücksichtigt wissen, so müssen diese im wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Einkünften stehen.⁷⁰² Dies ist insofern eine Parallele zur Diskussion um die Berücksichtigung von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben im Rahmen der deutschen Anrechnungsmethode aus § 34c EStG. Es gibt keine verhältnismäßige Begrenzung des Abzugs von Aufwendungen, wie z.B. in der Schweiz geregelt war.⁷⁰³

Damit die Anrechnung die vollständige gezahlte Steuer umfasst, muss der Steuerpflichtig im Ausland alle Steuervorteile ausschöpfen, z.B. alle Steuerermäßigungen beantragen.⁷⁰⁴ Tut er dies nicht, wird ihm im Inland die ermäßigte Steuer angerechnet, selbst wenn die gezahlte Steuer tatsächlich höher gewesen ist.⁷⁰⁵

b. Formelle Voraussetzungen

Der Nachweis, dass die ausländische Steuer gezahlt wurde, ist für die Verhinderung von Missbräuchen bei der Anrechnung essentiell. Der Nachweis muss die ausländischen Einkünfte mit ihrem Betrag, ihrem Zahlungstag, dem Quellenstaat und dem Steuerbetrag nennen.⁷⁰⁶ Der Nachweis kann in der Praxis schwierig zu führen sein. In Österreich bedarf es für die Anrechnung eines solchen Nachweises, ohne dass bestimmte Formerfordernisse, etwa die Vorlage des ausländischen Steuerbescheides, zu beachten sind.⁷⁰⁷ Vom Steuerpflichtigen kann die österreichische Verwaltung bis zur Grenze der Unmöglichkeit Beweismittel für die Zahlung verlangen, die die zuständige Behörde dann frei würdigt.⁷⁰⁸

3. Anrechnungsbegrenzung

In Österreich wird die Anrechnung nicht in vollem Umfang vorgenommen, sondern nur in einem beschränkten Rahmen. Diesen bildet sachlich der Anrechnungshöchstbetrag. Ebenso gibt es zeitliche Begrenzungen. In Einzelfällen führt die Beschränkung des Quellensteuerrechts zu einer unvollständigen Anrechnung. Diese Anrechnungsbegrenzungen werden im folgenden Abschnitt skizziert.

⁷⁰² Vgl. *Djanani/Holzknicht*, Internationales Steuerrecht, S. 101f.

⁷⁰³ Vgl. *Djanani/Holzknicht*, Internationales Steuerrecht, S. 102.

⁷⁰⁴ Vgl. *Doralt/Ruppe/Mayr*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Rn. 1352.

⁷⁰⁵ Vgl. *Doralt/Ruppe/Mayr*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Rn. 1352.

⁷⁰⁶ Vgl. *Schneider*, European Tax Handbook 2011, 61 (67).

⁷⁰⁷ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 118.

⁷⁰⁸ Von letzterem geht die österreichische Rechtsprechung aus, VwGH, Rechtssatz v. 9.10.1991, 90/13/0007.

a. Anrechnungshöchstbetrag

Wie der Anrechnungsbetrag genau berechnet wird, regelte die gesetzliche Grundlage, § 48 BAO, nicht dem Wortlaut nach. Früher wurde das Ermessen der österreichischen Verwaltung grundsätzlich so ausgelegt, dass die Anrechnung nur im Rahmen der üblichen Anrechnungsbegrenzung gewährt werden müsse.⁷⁰⁹ Der öVwGH hat in einer Erkenntnis⁷¹⁰ die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages nach der bekannten Formel bestätigt.⁷¹¹ Seit 2002 ist der Anrechnungshöchstbetrag in der Verordnung zu § 48 BAO formuliert: Anrechenbar sind danach solche Steuern auf Einkünfte, die im anderen Vertragsstaat besteuert werden können und die auch von diesem besteuert werden (Anrechnungshöchstbetrag), vgl. § 1 Abs. 2 Satz 1 der Verordnung zu § 48 BAO. In der Höhe ist die Anrechnung begrenzt auf die im Quellenstaat gezahlte Steuer, vgl. § 1 Abs. 2 Satz 2 der Verordnung zu § 48 BAO. Das gleiche gilt für österreichische DBA.⁷¹² Berechnet wird der Anrechnungshöchstbetrag länderbezogen.⁷¹³ Die Einführung einer *overall limitation* wird im Schrifttum nachhaltig diskutiert.⁷¹⁴

Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags wird nach der sog. „proportionalen Methode“ durchgeführt.⁷¹⁵ Die Berechnung ist in Österreich identisch zum deutschen Anrechnungsverfahren.⁷¹⁶ Wie im deutschen System besteht die Möglichkeit von Anrechnungsüberhängen aus nicht vollständig genutzten Anrechnungsbeträgen in einzelnen Staaten, die nicht in die Folgejahre übertragen werden können.⁷¹⁷

⁷⁰⁹ Vgl. *Herdin/Zieseritsch*, Bescheide nach § 48 BAO, S. 233 (244).

⁷¹⁰ Diese Entscheidungsform entspricht dem deutschen Urteil.

⁷¹¹ VwGH, Erkenntnis v. 22.2.1994, 93/14/0202; ebenso nachfolgende Entscheidungen mit Verweis auf die erstgenannte Erkenntnis, z.B. VwGH, Berufungsentscheidung, v. 15.10.2004, RV/0341-I/04.

⁷¹² Vgl. *Lang*, Die Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 481; *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (18); *Philipp/Binder*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Österreich, Rn. 105; *Schuch/Haslinger*, in: Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Art. 23 Rn. 38.

⁷¹³ BMF, Erlass v. 27.1.1961, ZI 12.1945-8/61, AÖFV 78/1961; vgl. auch *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 490; *Trenkwalder*, in: Quantschnigg, Gruppenbesteuerung, S. 429. Zur Auslegung der Begrenzung des Anrechnungshöchstbetrags bei DBA, vgl. *Loukota*, SWI 1994, 7 (10); *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 94; *Urtz*, § 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, S. 359 (384); ebenso generell *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 152.

⁷¹⁴ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (28ff.); *Schuch*, SWI 1994, 156f.; *Loukota/Staringer*, in: Unilaterale Maßnahmen, S. 149 (162).

⁷¹⁵ Vgl. mit mathematischen Formeln zu dieser Gleichung *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (34); *Djanani/Holzknacht*, Internationales Steuerrecht, S. 43.

⁷¹⁶ Für Details und im Vergleich zu Deutschland ähnlichen Diskussionen *Ratzinger*, Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags, S. 225ff. Details des deutschen Anrechnungshöchstbetrags und seiner Probleme werden im nationalen Teil ab S. 201 dieser Arbeit erklärt.

⁷¹⁷ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 91.

Im Schrifttum wird als problematisch angesehen, dass von einer gleichmäßigen Belastung aller Einkünfte ausgegangen wird.⁷¹⁸ Steuerermäßigungen im Ansässigkeitsstaat, etwa ermäßigte Steuersätze und Freibeträge, würden nicht beachtet und verfälschten damit den Anrechnungshöchstbetrag.⁷¹⁹ So stellt die Verordnung zu § 48 BAO auf eine Durchschnittssteuerbelastung im Ausland von mehr oder weniger als 15% ab. Eine einzelfallbezogene Betrachtung der ausländischen Besteuerung ist für den Ansässigkeitsstaat in der Praxis schwierig. Er kann und muss zwar nachvollziehen, ob bestimmte Einkünfte besteuert werden.⁷²⁰ Mit welchem Teil die inländischen Beträge auf die ausländischen Einkünfte entfallen, ist schwer ermittelbar.⁷²¹ Es stellt daher eine Vereinfachungsregel für die Finanzverwaltung des Ansässigkeitsstaates dar, wenn keine einzelfallbezogene Betrachtung der verschiedenen ausländischen Einkünfte durchgeführt wird. Bei tatsächlich unterschiedlicher Besteuerung der Einkünfte auftretende „Verschmutzungseffekte“ müssen aus praktischen Gründen hingenommen werden.⁷²² Es wird im Schrifttum bei DBA mit dem Wortlaut des Art. 23 OECD-MA eine exaktere Zuordnung der ausländischen Steuer auf den inländischen Steuerbetrag gefordert.⁷²³ In Fällen, in denen durch diese ungenaue Berechnung die Doppelbesteuerung über das im Abkommen festgelegte Maß hinaus gemildert wird, stellt dies kein Problem dar; in umgekehrt gelagerten Fällen, in denen die Doppelbesteuerung nur minder beseitigt wird, liegt ein Abkommensverstoß vor.⁷²⁴ Müsste dies bei jedem Fall von Doppelbesteuerung detailliert berechnet werden, würde die Verwaltung rasch an ihre Grenzen stoßen. Die Durchschnittsbelastung ist daher ein ausreichend detaillierter Wert, der als Grundlage für die Anrechnung verwendet werden kann.

Im Zusammenhang mit der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages wird die Frage aufgeworfen, ob solche Einkünfte zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages herangezogen werden dürfen, die im Quellenstaat besteuert werden können, im Ansässigkeitsstaat aber von der Steuer befreit sind.⁷²⁵ Die österreichische Finanzverwaltung lehnt dies ab,⁷²⁶ parallel zur deutschen Vergleichssituation⁷²⁷. Die Ansicht der Finanzverwaltung ist vor dem Hintergrund des Zwecks der Vermeidungsmaßnahmen, nämlich der Vermeidung von Doppelbesteuerung, nachvollziehbar. Im Fall der inländischen Nichtbesteuerung liegt keine Doppelbesteuerung vor. Somit muss die ausländische Steuer nicht auf die nicht vorhandene inländische

⁷¹⁸ Vgl. *Schuch/Haslinger*, in: Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Art. 23 Rn. 39.

⁷¹⁹ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 110ff.; 190; *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (35ff.).

⁷²⁰ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 111.

⁷²¹ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 111.

⁷²² Diesen Begriff wird von *Schuch* verwendet, vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 111.

⁷²³ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 113.

⁷²⁴ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 114.

⁷²⁵ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 94ff.

⁷²⁶ Vgl. öBMF, Anfragebeantwortung v. 7.7.1994, SWI 1994, 269f. für den matching credit, der im DBA Österreich – Brasilien vereinbart ist.

⁷²⁷ Dies wird ausführlich im nationalen Teil ab S. 194 der vorliegenden Arbeit erklärt.

Steuer angerechnet werden. Im Ergebnis kann nur die ausländische Steuer angerechnet werden, welcher inländische steuerpflichtige Einkünfte entgegenstehen.

Es wurde im österreichischen Schrifttum die Idee eines alternativen Anrechnungshöchstbetrags aufgeworfen: Dieser alternative Anrechnungshöchstbetrag zeichnet sich dadurch aus, dass bei seiner Berechnung statt des inländischen Steuerbetrags nach Berücksichtigung privater Aufwendungen und des Verlustabzugs der inländische Steuerbetrag angesetzt wird, der vor Berücksichtigung privater Aufwendungen und des Verlustabzugs bestand.⁷²⁸ Dabei wird die Bemessungsgrundlage nach Anrechnung im Vergleich zur Bemessungsgrundlage vor Anrechnung nur um die ausländischen Einkünfte verändert, so dass es, anders als bei der gewöhnlichen Anrechnung, zu einer faktischen Freistellung kommt.⁷²⁹ Die Anrechnung mit alternativem Anrechnungshöchstbetrag bietet keine Lösung für die Grundprobleme der Anrechnung, z.B. keine Anrechnungsmöglichkeit bei negativem Einkommen auf das Welteinkommen. Dennoch könnte sie für Anrechnungsüberschüsse, die nach dem alternativen Anrechnungshöchstbetrag nur durch die ausländischen Einkünfte bedingt sein können, eine Lösung bieten.⁷³⁰ Dies bewirkt im Ergebnis eine Subventionierung von ausländischen Einkünften: Durch das gänzliche Ausscheiden der ausländischen Einkünfte aus der inländischen Bemessungsgrundlage werden sie bei der Besteuerung gar nicht, nicht einmal über den Progressionsvorbehalt, berücksichtigt.

b. Zeitliche Probleme bei der Anrechnung

Die Probleme und Lösungen der inkongruenten Steuerzeiträume decken sich in weiten Teilen mit denen, die zum OECD-MA beschrieben wurden.⁷³¹ Es stellt sich aus österreichischer Sicht noch eine interessante verfahrensrechtliche Folgefrage. Für den Fall, dass eine ausländische Steuer sich nach ihrer Anrechnung ändert, muss zur Sicherstellung der abkommenskonformen Besteuerung eine Möglichkeit zur Änderung des inländischen Steuerbescheides gegeben sein. Vergleichbare innerstaatliche Normen zu der alten Regelung der Berichtigungsveranlagung nach § 68d EStDV in Deutschland gibt es in Österreich nicht. So wird die Anwendbarkeit von verschiedenen Normen diskutiert, die ggf. eine Rückzahlung der Steuer möglich machen.⁷³² Es wurde die Möglichkeit der Rückzahlung schon aus § 240 Abs. 3 BAO erwogen. Im Ergebnis erfasst dieser jedoch aufgrund der internationalen Besonderheiten nicht alle Fälle und kann vor allem nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen wirken.⁷³³ Eine

⁷²⁸ Vgl. *Lončarević*, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung und konsumorientierte Steuersysteme, S. 97.

⁷²⁹ Vgl. mit formelunterstützter Begründung, *Lončarević*, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung und konsumorientierte Steuersysteme, S. 97f.

⁷³⁰ Vgl. *Lončarević*, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung und konsumorientierte Steuersysteme, S. 98.

⁷³¹ Was „inkongruente Steuerzeiträume“ sind, wird ab S. 80 dieser Arbeit erläutert.

⁷³² Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (48ff.).

⁷³³ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (50); *Schuch*, SWI 1995, 373 (376).

sachlich richtige Besteuerung kann dadurch nicht in jedem Fall gewährleistet werden. Der Erlass von vorläufigen Steuerbescheiden gemäß § 200 BAO kann nur dann eine Lösung bieten, wenn die ausländische Steuer noch nicht gezahlt ist und damit eine zeitliche Ungewissheit besteht.⁷³⁴ Für andere Fälle, in denen sich etwa nach einem längeren, unbestimmten Zeitraum die Höhe der bereits gezahlten Steuer, z.B. nach einer Entscheidung eines höheren Gerichts, ändert, darf eine vorläufige Regelung nicht getroffen werden.⁷³⁵ Das Wiederaufgreifen des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 Buchst. b und c BAO wird erwogen – dies ist im Ergebnis jedoch in keiner Variante einschlägig.⁷³⁶ Eine Anpassung des inländischen Bescheides an nachträgliche grundlagenbescheidähnliche Bescheide gemäß § 295 Abs. 3 BAO scheidet aus, da im Anrechnungsverhältnis von Ansässigkeits- und Quellenstaat nicht von einem Grundlagenbescheid des ausländischen Staates für den inländischen Bescheid gesprochen werden kann und zudem nicht alle ausländischen Steuern per Bescheid festgesetzt werden (z.B. Steuerabzugsbeträge).⁷³⁷ Die Aufhebung des inländischen Steuerbescheides gem. § 299 Abs. 4 BAO scheint zu passen, weil die Norm gerade für solche Fälle geschaffen wurden, in denen ein Bescheid mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen, insbesondere DBA, in Widerspruch steht. Allerdings ist die Aufhebung durch die Verjährungsfrist begrenzt und kann nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen angewendet werden, so dass § 299 Abs. 4 BAO nicht alle möglichen Fälle abdeckt.⁷³⁸ Die Forderung nach einer „Aufrollung sui generis“ ohne gesetzliche Grundlage kann nicht überzeugen.⁷³⁹ Es bleibt im Ergebnis festzuhalten, dass es keine spezielle Wiederaufnahmenorm gibt. Eine solche Norm, die auf internationale Sachverhalte zugeschnitten ist, ist nach einer Meinung im Schrifttum wünschenswert.⁷⁴⁰ In Deutschland wurde die spezielle Wiederaufnahmeregelung aus § 34c Abs. 7 Nr. 3 EStG i.V.m. § 68c EStG abgeschafft, so dass auf die allgemeinen Änderungsvorschriften aus der AO zurückgegriffen werden muss.⁷⁴¹ Dies ist ausreichend, obgleich es dann nach Ablauf der (Festsetzungs-)Verjährung keine Änderungsmöglichkeit mehr gibt. Der Rechtsfrieden geht hier der materiellen Richtigkeit der Steuerfestsetzung vor.

⁷³⁴ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (52).

⁷³⁵ So wird jedenfalls das Ermessen in § 200 BAO ausgelegt, vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (52); ebenso im Ergebnis *Reeger/Stoll*, BAO-Kommentar, § 200 S. 664.

⁷³⁶ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (55); *Schuch*, SWI 1995, 373 (378).

⁷³⁷ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (56); *Schuch*, SWI 1995, 373 (379).

⁷³⁸ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (57); *Schuch*, SWI 1995, 373 (380).

⁷³⁹ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (58); *Schuch*, SWI 1995, 373 (380).

⁷⁴⁰ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, S. 11 (59); *Schuch*, SWI 1995, 373 (381); ebenso *Rindler*, Die anrechenbare ausländische Steuern, S. 199 (217).

⁷⁴¹ Dies wird im Zusammenhang mit der deutschen Regelung ab S. 193 dieser Arbeit erklärt.

c. Begrenzung im Quellenstaat

Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren werden in Österreich grundsätzlich dem Wohnsitzstaat zugerechnet, jedoch meist mit einem Zugeständnis an den Quellenstaat in Form eines begrenzten Besteuerungsrechts.⁷⁴² Im Fall von Indien war das Besteuerungsrecht für Dividenden sogar ganz dem Quellenstaat überlassen.⁷⁴³ Dies ist im neuesten Abkommen zwischen Österreich und Indien von 1999 nun anders: Art. 10 Abs. 2 DBA Österreich-Indien spricht dem Quellenstaat ein auf 10% beschränktes Besteuerungsrecht zu. Dies ist typisch für (neuere) DBA, auch Deutschland hat ähnliche Aufteilungen der Besteuerungsrechte festgelegt.

Es wird bei einem solchen beschränkten Besteuerungsrecht nur die Steuer angerechnet, die dem im DBA zugesprochenen Besteuerungsrecht entspricht.⁷⁴⁴ Sollte der Quellenstaat eine Steuer über diesen Betrag hinaus erheben, so kann nur der Teil angerechnet werden, der abkommenskonform erhoben wurde.⁷⁴⁵ Gegen diese bloß teilweise Anrechnung spricht die effektive Vermeidung von Doppelbesteuerung. Es könnte daher angenommen werden, dass in einem solchen Fall eine vollständige Anrechnung stattfindet muss. Hier liegen jeweils zwei Formulierungen aus den DBA in der Waagschale: Einerseits die „im anderen Staat gezahlte Steuer“ aus dem Wortlaut des Art. 23B OECD-MA, welche auf eine volle Anrechnung hinweist, und andererseits die explizite quotale Beschränkung im Verteilungsartikel, z.B. in Art. 10 OECD-MA, so dass darüber hinaus gehende Steuern nicht abkommenskonform erhoben sind und eine daraus resultierende Doppelbesteuerung nicht durch das DBA vermieden werden muss. Zum Schutze des Steuerpflichtigen und zur effektiven Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung sollten die Staaten die ausländische Steuer voll anrechnen. Aus Sicht des betroffenen Ansässigkeitsstaats steht es jedoch außer Frage, dass eine Anrechnung auf die unter das Abkommen fallenden Steuern beschränkt ist, die abkommenskonform erhoben wurden. Der Steuerpflichtige muss sich selbst darum kümmern, dass der Quellenstaat die Doppelbesteuerung, die auf den zu Unrecht im Ausland erhobenen Steuern resultiert, verhindert. In der beschriebenen Situation ist der Steuerpflichtige in einer Zwickmühle: Der Quellenstaat erhebt abkommenswidrig Steuern, die der Ansässigkeitsstaat nicht berücksichtigen will. Es ist aus Sicht des Ansässigkeitsstaates konsequent, zunächst auf den Quellenstaat zu verweisen. Ist eine Reduktion der Steuer dort (z.B. wegen Bestandskraft des Steuerbescheides oder Ablauf der Frist zur Änderung) nicht mehr möglich, so sollte die Berücksichtigung der ausländischen Steuer aus Sicht des Ansässigkeits-

⁷⁴² Vgl. schon *Watzke/Pollak/Philipp*, Internationales Steuerrecht, S. 39ff.

⁷⁴³ Vgl. *Watzke/Pollak/Philipp*, Internationales Steuerrecht, S. 42.

⁷⁴⁴ Vgl. *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 479; *Urtz*, §48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: *Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, S. 359 (383).

⁷⁴⁵ Vgl. *Urtz*, §48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: *Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, S. 359 (383f.); *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 123ff; 191.

staates dennoch erfolgen, um den Steuerpflichtigen von der sonst bestehenden Doppelbesteuerung zu befreien.

Der Abzug von der Besteuerungsgrundlage, eine Alternative zur Steueranrechnung, wird in Österreich zuweilen als teilweise Anrechnung verstanden.⁷⁴⁶ In Österreich ist ein solcher Abzug ausländischer Steuern weder in § 48 BAO noch in der auf ihm basierenden Verordnung vorgesehen. Die Abzugsmethode stellt im Ergebnis keine Spielart der Anrechnungsmethode dar. Obgleich diese Auslegung des Verhältnisses der Anrechnungs- und Abzugsmethode dem Steuerpflichtigen mehr Möglichkeiten gibt, eine ihn über das DBA hinaus belastende Doppelbesteuerung zu verhindern, kann sie systematisch nicht überzeugen. Anrechnung und Abzug sind zwei verschiedene Methoden, die jedoch eng verzahnt sind. Ist die Abzugsmethode daher nicht geregelt, so kann sie nicht – als teilweise Anrechnung getarnt – durch die Hintertür angewendet werden.

d. Verluste

Im Rahmen der Anrechnungsmethode kommt es bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat und zugleich positiven Einkünften im Quellenstaat zu einem Problem, da eine Anrechnung trotz ausländischer Steuer mangels inländischer Steuer nicht möglich ist. In Österreich wurden bezüglich dieser sog. Inlandsverluste mehrere Lösungsansätze diskutiert.

(1) Verlustausgleich

In Österreich sind ein interperiodischer Verlustausgleich nach § 2 Abs. 2 öESTG und ein mehrperiodischer Verlustabzug nach § 2 Abs. 2b öESTG möglich. Früher wurde ein inländischer Verlust zunächst mit anderen inländischen Einkünften verrechnet, und ein möglicher Auslandsgewinn wurde erst danach in die Rechnung einbezogen.⁷⁴⁷ Dies ist meist günstiger für den Steuerpflichtigen, als wenn der Inlandsverlust zunächst mit den gleichen Einkünften im Ausland verrechnet wird.⁷⁴⁸ Diese Verwaltungspraxis hat sich geändert. Mittlerweile werden inländische Verluste zunächst mit ausländischen Einkünften derselben Einkunftsart verrechnet.⁷⁴⁹ Innerhalb des vorrangig anzuwendenden innerstaatlichen Verlustausgleichs geht der horizontale Verlustausgleich innerhalb einer Einkunftsart dem vertikalen Verlustausgleich zwischen den verschiedenen Einkunftsarten vor.⁷⁵⁰ Diese Auslegung der Verlustver-

⁷⁴⁶ Vgl. *Urtz*, §48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: *Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, S. 359 (384).

⁷⁴⁷ öBMF, Erlass v. 27.1.1961, AÖFV 78/1961.

⁷⁴⁸ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 160.

⁷⁴⁹ Z.B. öBMF, Rechtsansicht v. 14.12.1994 SWI 1995, 42f.

⁷⁵⁰ Vgl. *Zorn*, SWI 1993, 246 (251).

rechnung wird daher im Schrifttum stark kritisiert.⁷⁵¹ Für Deutschland galt dieses Ergebnis schon immer.⁷⁵² Es ist eine konsequente Umsetzung der nationalen österreichischen Verlustausgleichsregelung auf den internationalen Fall.

Im spiegelbildlichen Fall, bei dem ausländische Verluste bestehen, kommt es bei inländischen positiven Einkünften zwar zu einer inländischen Steuer, doch besteht (höchstwahrscheinlich) keine ausländische Steuer auf die negativen Einkünfte, die angerechnet werden kann.⁷⁵³ Der ausländische Verlust kann dann nur im Rahmen des Welteinkommensprinzips im gleichen Veranlagungszeitraum zur Minderung des inländischen Einkommens genutzt werden. Besteht aufgrund des ausländischen Steuerrechts dennoch eine Steuer im Verlustjahr, so kann diese selbstverständlich auf die inländische Steuer angerechnet werden. Übersteigen die ausländischen Verluste die sonstigen in- und ausländischen Einkünfte, so fällt insgesamt keine Steuer an, die angerechnet werden kann. Die Verluste bleiben dann lediglich nach den § 2 öEStG zu berücksichtigen.

(2) Weitere Probleme im Zusammenhang mit Verlusten

Verluste sollen in Österreich nur insoweit genutzt werden, als es der Vermeidung der Doppelbesteuerung dient, was bedeutet, dass eine doppelte Verlustnutzung nicht möglich sein soll.⁷⁵⁴ In § 3 Abs. 1 der Verordnung zu § 48 BAO ist dies in wörtlich bestimmt.⁷⁵⁵ In Deutschland ist die doppelte Verlustnutzung hingegen grundsätzlich möglich.⁷⁵⁶ Begründet wird das Verbot der doppelten Verlustverwertung in Österreich durch die sonst eintretende starke Begünstigung von Auslandsengagements gegenüber bloß im Inland getätigten Investitionen.⁷⁵⁷ Diese Auffassung bezieht sich jedoch auf ein altes DBA, welches die Befreiungsmethode geregelt hatte und in dessen Art. 1 Abs. 1 die doppelte Besteuerung ausdrücklich geregelt war, so dass die Übertragbarkeit auf andere Fälle zweifelhaft scheint.⁷⁵⁸ Die österreichische Rege-

⁷⁵¹ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 160ff.; *Stefaner*, Verlustfälle im Anwendungsbereich der Verordnung, S. 167 (176f.).

⁷⁵² Es ist dann aber ein Abzug der ausländischen Steuer möglich. Dies wird ab S. 235 dieser Arbeit dargestellt.

⁷⁵³ Vgl. *Djanani/Holzknicht*, Internationales Steuerrecht, S. 43.

⁷⁵⁴ So VwGH, Erkenntnis v. 16.2.2006, 2005/14/36. Vgl. dazu zustimmend: *Loukota*, SWI 1994, 7 (9); *Loukota*, SWI 2001, 163 (166); kritisch: *Schnee Weiss*, SWI 2006, 312 (317).

⁷⁵⁵ § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen lautet: „Die Bestimmungen des § 1 sind insoweit nicht anzuwenden, als sie zur Folge hätten, dass ausländische Verluste sowohl in Österreich als auch im Ausland steuerlich berücksichtigt werden.“

⁷⁵⁶ Es wird sogar darüber diskutiert, ob doppelte Verlustberücksichtigung überhaupt vermieden werden muss. Dies soll hier nicht weiter erörtert werden.

⁷⁵⁷ Vgl. *Zorn* im Rahmen der Diskussion von *Lang/Loukota/Reich/Wassermeyer/Zorn*, SWI 2002, 428 (430).

⁷⁵⁸ Vgl. *Lang*, SWI 2002, 86 (87).

lung wird unter Berücksichtigung einer Erkenntnis des öVwGH⁷⁵⁹ stark kritisiert, da sie an die Verlustnutzung im Ausland anknüpft und nicht in jedem Fall zur gewünschten einmaligen Verlustnutzung führt.⁷⁶⁰ Der öVwGH hatte entschieden, dass ein ausländischer Verlust in Österreich auf der Stufe der Ermittlung des Einkommens nach § 2 Abs. 2 öEStG zu berücksichtigen sei und so direkt und nicht nur über den negativen Progressionsvorbehalt in die österreichische Bemessungsgrundlage einflöße.⁷⁶¹ Es bestehe kein Wahlrecht der Form, dass statt der Verrechnung der Verluste die Einbeziehung in den negativen Progressionsvorbehalt möglich sei.⁷⁶² Unter Berücksichtigung der österreichischen Prämisse, dass Verluste nicht doppelt verwertet werden dürfen, ist dies konsequent. Entweder werden die Verluste im Inland verrechnet oder im Ausland verwertet. Eine doppelte Verlustverwertung durch die Einbeziehung in die inländische Bemessungsgrundlage durch den negativen Progressionsvorbehalt würde diesen Überlegungen zuwider laufen. Das Risiko, dass Verluste gar nicht genutzt werden können, liegt nach dieser Sichtweise beim Steuerpflichtigen.⁷⁶³ Er kann grundsätzlich durch Angabe oder Nichtangabe seiner ausländischen Verluste bei der österreichischen Veranlagung Einfluss darauf nehmen, ob ausländische Verluste im Inland verrechnet und nachversteuert werden oder ob die ausländischen Verluste im Ausland (im Folgejahr) genutzt werden.⁷⁶⁴ Dies kann unter dem Problem der sog. „Nachversteuerungslösung“ zusammengefasst werden und ist im Ergebnis stark umstritten.⁷⁶⁵

e. Anrechnungsüberhänge

Bei Betrachtung mehrerer Steuerperioden stellt sich im Zusammenhang mit Verlusten die Frage des Übertrags von übriggebliebenen Anrechnungsbeträgen. Der Übertrag von Verlusten ist in Österreich grundsätzlich nach § 2 Abs. 2b öEStG möglich, nicht jedoch der Anrechnungsübertrag. Im Fall von (hohen) Inlandsverlusten und ausländischen Gewinnen hat die Verrechnung der Einkünfte zur Folge, dass die Inlandsverluste nicht festgestellt und vorgetragen werden können, sondern im Rahmen der begrenzten Anrechnung untergehen. Bis zur Abschaffung der Gewerbesteuer in Österreich konnte der übersteigende Betrag auf die Gewerbesteuer angerechnet werden.⁷⁶⁶ Heute führt diese Situation dazu, dass die Anrechnungsmethode in diesem Kontext Doppelbesteuerung nicht vollständig vermeidet: Zunächst schlägt die Anrechnung wegen einer niedrigen Steuer oder ganz fehlenden Besteuerung im Ansäs-

⁷⁵⁹ VwGH, Erkenntnis v. 25.9.2001, 99/14/0217; VwGH, Erkenntnis v. 25.10.2001, 99/15/0149.

⁷⁶⁰ Vgl. *Stefaner*, Verlustfälle im Anwendungsbereich der Verordnung, S. 167 (183f.).

⁷⁶¹ VwGH, Erkenntnis v. 25.9.2001, 99/14/0217.

⁷⁶² So *Jann/Weidlich*, SWI 2004, 263 (267).

⁷⁶³ Vgl. *Mang*, SWI 2004, 486 (491).

⁷⁶⁴ Vgl. *Mang*, SWI 2004, 486 (489; 491).

⁷⁶⁵ Vgl. *Lang*, SWI 2002, 86 (94); *Reich* im Rahmen der Diskussion von *Lang/Loukota/Reich/Wassermeyer/Zorn*, SWI 2002, 428 (436).

⁷⁶⁶ Vgl. *Schuch*, SWI 1994, 156; a.A. *Loukota*, SWI 1993, 8 (12).

sigkeitsstaat fehl, im darauf folgenden Jahr kann die Anrechnung wegen mangelnder zeitlicher Kongruenz der Steuer nicht erfolgen.⁷⁶⁷ In Österreich wurden verschiedene Verwertungsmöglichkeiten für die Anrechnungsüberhänge diskutiert.⁷⁶⁸ Der Anrechnungsvortrag (*tax credit carry forward*)⁷⁶⁹ verhindert den Untergang von Anrechnungsüberhängen. Der Anrechnungsvortrag schlägt nur fehl, wenn im Ansässigkeitsstaat ein Verlust erzielt wurde, der auf die nächsten Jahre vorgetragen wird, und es zu einer negativen Bemessungsgrundlage in mehreren Folgejahren kommt.⁷⁷⁰ Der öVwGH hat einen Anrechnungsvortrag bislang stets abgelehnt.⁷⁷¹ Dies wurde im Schrifttum stets kritisiert⁷⁷², wo für einen Anrechnungsvortrag plädiert wurde.⁷⁷³ Nach einer anderen Ansicht wird ein solcher Anrechnungsvortrag abgelehnt.⁷⁷⁴ Die erst genannte Ansicht legt den Wortlaut des Art. 23B OECD-MA, („erhoben wird“) weit aus und bejaht schon nach geltendem Recht die Zulässigkeit eines Anrechnungsvortrags.⁷⁷⁵ Diese weite Auslegung, dass die „zu erhebende Steuer“ anzurechnen ist, hat argumentativ keinen Bestand. Begrenzungen der Anrechnung sind schließlich möglich. Die Anrechnungsmethode wird allgemein und auch von der OECD so verstanden, dass die Möglichkeit eines Anrechnungsvor- und -rücktrags nach dem üblichen Wortlaut grundsätzlich nicht bestehen. Sie müssten explizit vereinbart bzw. gesetzlich geregelt sein. Dies war in Österreich nicht der Fall.⁷⁷⁶ Eine solch weitreichende Änderung zur früheren und allgemein immer noch bestehenden Auslegung der beschränkten Anrechnung ist nicht durch eine großzügige österreichische Auslegung möglich.

Es könnte bei ungenutzten Anrechnungsüberhängen eine andere Ausgestaltung der Anrechnungsmethode helfen, z.B. durch die *overall limitation* statt der *per country limitation*. Durch die *overall limitation* werden Anrechnungsüberhänge nicht vollständig ausgeschlossen. Es wird nur zwischen allen Einkünften und nicht länderbezogen verrechnet, so dass es seltener zu Anrechnungsüberhängen kommt.⁷⁷⁷ Ähnlich würde die sog. Vollanrechnung wirken, bei welcher der gesamt Betrag der

⁷⁶⁷ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 163.

⁷⁶⁸ Vgl. *Schuch*, SWI 1994, 156ff.

⁷⁶⁹ Vgl. *Widmer*, RIW/AWD 1977, 470ff.; *Hundt*, DB 1980, Beilage Nr. 17.

⁷⁷⁰ Vgl. *Schuch/Haslinger*, in: Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Art. 23 Rn. 46.

⁷⁷¹ ÖVwGH, Erkenntnis v. 20.4.1999, 99/14/0012, Sammlungsnummer VwSl 7387 F/1999, mit Verweis auf eine ähnliche Erkenntnis desselben Gerichts v. 15.4.1997, 93/14/0135.

⁷⁷² Z.B. von *Krickl/Jerabek/Rittsteuer*, SWI 2010, 152 (162); es wurde daher schon längere Zeit eine Gesetzesänderung erwartet, vgl. *Verdino*, Die Problematik des Anrechnungszeitraums, S. 249 (266).

⁷⁷³ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 192ff.; zumindest der wissenschaftlichen Ausarbeitung an sich zustimmend *Gassner*, SWI 1999, 59f.; ebenso *Nowotny*, SWI 1999, 388 (389ff.); *Schuch/Haslinger*, in: Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Art. 23 Rn. 46.

⁷⁷⁴ Vgl. *Zorn*, SWI 1993, 246 (248).

⁷⁷⁵ Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 192; *Schuch*, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 257.

⁷⁷⁶ Vgl. *Gassner*, SWI 1999, 195 (197).

⁷⁷⁷ Vgl. *Schuch*, SWI 1994, 156f.

ausländischen Steuern von den inländischen Steuern abgezogen wird.⁷⁷⁸ Dabei ist die Grenze der Steueranrechnung höher angesetzt als bei den anderen Anrechnungsmethoden. In der österreichischen Finanzverwaltung wird für „besondere Fälle“ über die Vollarrechnung nachgedacht, z.B. bei Lizenzvergabe ins Ausland oder wenn im Bereich Entwicklung und Forschung sonst ein Anreiz für die internationale Nutzung von Inlandstätigkeiten volkswirtschaftlich vereitelt wäre.⁷⁷⁹ Dies sind interessante Überlegungen. Bestimmte Entwicklungs- und Lizenzgebühren können im Inland bei anders lautender Regel nicht genutzt werden, zumal die Ausgaben in diesem Zusammenhang die Einnahmen in den ersten Jahren regelmäßig weit übersteigen werden. Die Überlegung, für diese Einkünfte keine Begrenzung der Anrechnung zu fordern, ist daher zu unterstützen, auch wenn sie zu einer weiteren Aufgliederung und Verkomplizierung der Ablaufs der Anrechnung führt.

Daneben wird die Alternative des Abzugs ausländischer Steuern diskutiert.⁷⁸⁰ Dieser war seit 1953 teilweise möglich, wurde jedoch 1972 nicht in das öEStG übernommen, weil er dem Gesetzgeber „entbehrlich“ schien.⁷⁸¹ Insgesamt ist es jedoch sinnvoll, ergänzend zu § 48 BAO und seiner Verordnung, in denen Freistellungs- und Anrechnungsmethode geregelt sind, den Abzug gesetzlich zuzulassen.⁷⁸² Die Abzugsmethode bietet für einige Konstellationen eine Lösung für die Verlustberücksichtigung bei der Anrechnungsmethode.⁷⁸³

Durch die Entscheidung des EuGH „Haribo und Salinen“⁷⁸⁴ wurde die Diskussion um Anrechnungsüberhänge im Bereich der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in Österreich aktuell.⁷⁸⁵ Der EuGH hat den Verlust von Anrechnungsüberhängen dabei als Diskriminierung eingestuft, wenn im Rahmen der *switch over*-Klausel die Freistellung von ausländischen Einkünften unbegrenzt möglich ist und für die Anrechnungsmethode nicht ähnlich weite Voraussetzungen geschaffen werden. Als unmittelbare Reaktion auf dieses Urteil hat der österreichische Gesetzgeber in § 10 Abs. 6 öKStG folgende Sätze angefügt: „Übersteigt die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer die Steuerschuld unter Außerachtlassung einer Mindeststeuer nach § 24 Abs. 4 [öKStG], kann der Übersteigungsbetrag auf die Steuerschuld in den folgenden Jahren auf Antrag angerechnet werden. Über die Höhe des Übersteigungsbetra-

⁷⁷⁸ Vgl. *Schuch*, SWI 1994, 156 (158).

⁷⁷⁹ Vgl. *Schuch*, SWI 1994, 156 (158), der die sog. Durchleitungskredite als möglichen Anwendungsfall der Vollarrechnung nennt; ebenso *Loukota*, SWI 1994, 7 (10f.), der Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten, insbes. die dazugehörige Lizenzvergabe ins Ausland als mögliche Situation aufführt.

⁷⁸⁰ Vgl. *Schuch*, SWI 1994, 156 (158f.).

⁷⁸¹ Vgl. *Schuch*, SWI 1994, 156 (159).

⁷⁸² Vgl. *Schuch*, SWI 1994, 156 (159f.).

⁷⁸³ Der Anwendungsbereich des Abzugs ausländischer Steuern nach deutschem Recht wird ab S. 234 dieser Arbeit vorgestellt.

⁷⁸⁴ EuGH, Urteil v. 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 („Haribo und Salinen“), Slg. 2011, I-305.

⁷⁸⁵ Etliche Aufsätze befassen sich mit dem Urteil und seinen Folgen, z.B. *Kühlbacher*, SWI 2011, 116ff. Auch in dieser Arbeit wurde das Urteil bereits im europarechtlichen Teil ab S. 46 analysiert.

ges ist im Abgabenbescheid abzusprechen.⁷⁸⁶ Das bedeutet, dass ein unbegrenzter („in den folgenden Jahren“) Anrechnungsvortrag eingeführt wurde. Obwohl der EuGH in diesem Urteil die Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Freistellungsmethode betont hat, wirkt sich die Anrechnungsmethode nur ähnlich wie die Freistellungsmethode aus, wenn Anrechnungsüberhänge nicht ungenutzt untergehen, sondern in anderen Veranlagungszeiträumen genutzt werden. Der österreichische Staat ist durch die Einführung des Anrechnungsvortrags seiner europarechtlichen Verpflichtung nachgekommen. Bemerkenswert ist, dass nicht eine vollständige Umstellung auf die Freistellungsmethode beschlossen wurde. Das spricht dafür, dass der österreichische Staat an der Anrechnungsmethode festhalten will, weil aus seiner Sicht ihre Vorteile für niedrig besteuerte ausländische Einkünfte, zumindest bei wirtschaftlicher Doppelbesteuerung, überwiegen. Es wurde im Schrifttum viel diskutiert, welche Schlüsse aus dem Urteil des EuGH gezogen werden können.⁷⁸⁷ Die Überlegungen des EuGH sind nicht auf die Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung übertragbar, weshalb sie hier nicht weiter ausgeführt werden. Wie schon mehrfach ausgeführt, unterscheiden sich wirtschaftliche und juristische Doppelbesteuerung in ihren Ursprüngen und in ihren Konsequenzen für die Staaten.

f. Fiktive Anrechnung

Österreich hat in einigen DBA die fiktive Anrechnungsmethode in Form des *tax sparing credit*⁷⁸⁸ und des *matching credit*⁷⁸⁹ vereinbart.⁷⁹⁰ Eine ausländische Steuer kann danach angerechnet werden, obwohl sie im Ausland gar nicht tatsächlich angefallen ist.⁷⁹¹ Dieses Problem ist nicht im Zusammenhang mit *subject to tax*-Klauseln zu betrachten, die Österreich in wenigen DBA vereinbart hat⁷⁹². Grundsätzlich reicht aus Sicht Österreichs die Gefahr einer potentiellen Doppelbesteuerung aus.⁷⁹³

Wichtige und viel diskutierte Tatbestandsvoraussetzung in diesem Zusammenhang ist die Ansässigkeit in Österreich. Problematisch ist, dass durch die fiktive Steueranrechnung begünstigte Einkünfte eine entsprechende Entlastung nicht erfahren, wenn die anrechnungsberechtigte Person keine im Inland ansässige Person,

⁷⁸⁶ ÖBGBI I Nr. 76/2011, S. 16, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2011_I_76/BGBLA_2011_I_76.pdf, recherchiert am 15.9.2011.

⁷⁸⁷ So auch Daurer/Tüchler, *Bulletin for International Taxation* 2012, 563 (571), die darauf hinweisen, dass es sich bei „Haribo und Salinen“ nicht um einen Fall von juristischer Doppelbesteuerung im engeren Sinne handelt.

⁷⁸⁸ Z.B. in Art. 24 Abs. 2 Satz 2 des DBA zwischen Österreich und Israel aus 1970 für Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und bestimmte Veräußerungsgewinne.

⁷⁸⁹ Z.B. in Art. 24 Abs. 2 Buchst. b des DBA zwischen Österreich und China aus 1991 für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.

⁷⁹⁰ Vgl. auch *Philipp/Binder*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Österreich, Rn. 107.

⁷⁹¹ Vgl. *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 483.

⁷⁹² Vgl. *Achatz/Gröhns/Weninger*, *Bulletin for International Taxation* 2004, 525 (529).

⁷⁹³ Vgl. *Jirousek/Schuch/Sutter*, *Bulletin for International Taxation* 2004, 372.

sondern die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens ist.⁷⁹⁴ Gedacht wird dabei an Dreieckssachverhalte.⁷⁹⁵ Dies kann ganz allgemein dazu führen, dass ein Unternehmen mit österreichischer Betriebsstätte insgesamt eine höhere Besteuerung hinnehmen muss als ein österreichisches Unternehmen.⁷⁹⁶ Dies könnte innerhalb Europas zu einem Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und zu einem Verstoß gegen die Betriebsstättendiskriminierungsverbote aus den DBA führen.⁷⁹⁷

Es ist umstritten, ob § 48 BAO bzw. die auf dieser Norm beruhende Verordnung eine fiktive Anrechnung zulassen.⁷⁹⁸ Dies ist relevant für die Fälle, in denen kein DBA (mit fiktiver Anrechnung) besteht, da dieses insofern vorgehen würde. Der Wortlaut von § 48 AO und seiner Verordnung lassen nach einer Auffassung die Möglichkeit der fiktiven Anrechnung zu.⁷⁹⁹ Der Wortlaut schließt diese Auslegung zwar nicht aus, ist jedoch nicht eindeutig. Während § 34c EStG die Worte „tatsächlich besteuert“ enthält, welche die fiktive Anrechnung ausschließen, wird diese Formulierung hier nicht benutzt. Die Einkünfte müssen einer „Besteuerung unterliegen“, was für eine tatsächliche Besteuerung sprechen könnte. Ein zweites Argument ist überzeugender. Danach ergibt eine systematische Auslegung, dass im Zusammenhang mit der Befreiungsmethode in § 1 Abs. 1 der Verordnung für das Steuerverzeichnis nach § 2 Abs. 1 Buchst. d „Belege über die ausländische Besteuerung“ verlangt werden, nicht jedoch bei der Anrechnungsmethode. Das Fehlen dieser Belege deutet nach einer Ansicht im Schrifttum darauf hin, dass eine fiktive Anrechnung möglich sei.⁸⁰⁰

Im Ergebnis ist die fiktive Anrechnung in Österreich sowohl unilateral als auch bilateral zugelassen. Diese weitgehende Möglichkeit der fiktiven Anrechnung aus österreichischer Sicht als Ansässigkeitsstaat erscheint im internationalen Vergleich untypisch. Regelmäßig wird die fiktive Anrechnung zwar in DBA vereinbart, aber nicht unilateral, quasi von vornherein, zugelassen. Dies lässt dem jeweiligen Quellenstaat einen Spielraum, der z.B. in Deutschland bewusst nicht gewollt ist.

g. Besonderheiten bei DBA

Im Rahmen einiger DBA sind Besonderheiten zu beachten. Für das DBA zwischen Österreich und der Schweiz hat das österreichische BMF entschieden, dass Einkünf-

⁷⁹⁴ Vgl. *Tumpel*, Die fiktive Anrechnung, S. 61 (83).

⁷⁹⁵ Vgl. *Tumpel*, Die fiktive Anrechnung, S. 61 (82f.) mit Beispiel.

⁷⁹⁶ Vgl. *Tumpel*, Die fiktive Anrechnung, S. 61 (83).

⁷⁹⁷ Vgl. *Tumpel*, Die fiktive Anrechnung, S. 61 (83) mit Rechenbeispiel zu einem Fall mit deutscher, koreanischer und österreichischer Beteiligung.

⁷⁹⁸ Vgl. *Schuch*, Das Konzept der Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung der Doppelbesteuerung, S. 23 (39) m.w.N.

⁷⁹⁹ Vgl. *Schuch*, Das Konzept der Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung der Doppelbesteuerung, S. 23 (39).

⁸⁰⁰ Vgl. *Schuch*, Das Konzept der Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung der Doppelbesteuerung, S. 23 (39f.).

te von Arbeitnehmern nach Art. 15 Abs. 3 des DBA (der sich auf Vergütungen für unselbstständige Arbeit, die an Bord eines See- oder Binnenschiffes oder eines Luftfahrzeuges ausgeübt wird, bezieht) nur in einem Staat besteuert und im anderen freigestellt werden müssen, wohingegen die Einkünfte anderer Arbeitnehmer nach Art. 15 Abs. 1 und Art. 19 DBA in beiden Vertragsstaaten steuerbar sind und Steuern des anderen Staates im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden.⁸⁰¹ Dem stimmt das Schrifttum im Ergebnis zu.⁸⁰² Als Problem wurde die Anrechnungsmethode in Art. 23 Abs. 2 des zugrundeliegenden DBA identifiziert, welcher nicht dem OECD-MA entspricht.⁸⁰³ Orientiert sich ein DBA-Artikel nicht am OECD-MA, so kann nicht mit den üblichen Auslegungshilfen gearbeitet werden. Die fehlende Orientierung am OECD-MA kann dazu führen, dass das DBA von einem steuerpolitischen Standpunkt aus bedenkliche Ergebnisse beinhaltet;⁸⁰⁴ ein rechtliches Argument ist dies nicht. Inhaltlich ist die unterschiedliche Behandlung von Einkünften innerhalb eines Verteilungsartikels (hier: Art. 15 des DBA) auf den ersten Blick nicht nachzuvollziehen. Zwar wird darauf hingewiesen, dass die Kombination von Anrechnungs- und Freistellungsmethode durch das OECD-MA möglich sei – hier werde die Situation jedoch durch eine Kombination der beiden Methoden innerhalb eines Artikels verschärft.⁸⁰⁵ Da die Kombination der Vermeidungsmaßnahmen grundsätzlich möglich ist, dürfte sie ebenso innerhalb eines Verteilungsartikels möglich sein. Zwar scheint diese Art der Kombination nicht konsistent. Dennoch ist es zulässig, eine solche Unterscheidung innerhalb eines Verteilungsartikels in verschiedenen Absätzen vorzunehmen. Schließlich können innerhalb eines Artikels ähnliche, aber dennoch differierende Einkünfte behandelt werden. So kann man sich vorstellen, dass Arbeitnehmereinkünfte grundsätzlich freigestellt werden, die Einkünfte von Grenzpendlern aber angerechnet werden. Diese Differenzierung führt zu einer sachgerecht und nach allen Maßstäben erlaubten Lösung.

4. Fazit für Österreich

Wegen des Urteils des EuGH „Haribo und Salinen“ ist die österreichische Anrechnungsmethode in den Fokus gerückt. Dies bezieht sich jedoch hauptsächlich auf die europarechtliche Forderung nach der Gleichschaltung von Anrechnungs- und Freistellungsmethode im Rahmen der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Doch auch in Bezug auf die juristische Doppelbesteuerung gibt es in Österreich einige Besonderheiten.

⁸⁰¹ ÖBMF, Rechtsauskunft v. 19.4.2010, EAS 3150, SWI 2010, 197.

⁸⁰² Vgl. *Lang*, SWI 2011, 192 (197).

⁸⁰³ Vgl. *Lang*, SWI 2011, 192 (198).

⁸⁰⁴ Vgl. *Lang*, SWI 2011, 192 (197f.).

⁸⁰⁵ Vgl. *Lang*, SWI 2011, 192 (198).

IV. Schweiz

Die Schweiz nimmt als Nicht-EU-Land eine besondere Stellung in Europa ein. Sie ist als Niedrigsteuerland und Steueroase bekannt. Trotzdem oder gerade deshalb trifft die Schweiz Vorkehrungen, um internationale Doppelbesteuerung zu verhindern. Dabei kennt die Schweiz in ihren DBA fast ausschließlich die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt, eine Ausnahme bildet die Anrechnungsmethode für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.⁸⁰⁶ Eine gewöhnliche unilaterale Maßnahme per Gesetz zur Vermeidung von Doppelbesteuerung kennt die Schweiz explizit nicht.⁸⁰⁷ § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer kann jedoch als eine solche angesehen werden. Nach dieser Norm werden Steuern bei persönlicher Zugehörigkeit zur Schweiz zwar grundsätzlich unbeschränkt erhoben, bestimmte (unternehmensbezogene) ausländische Einkünfte sind jedoch von der ausländischen Steuer freigestellt („ausgenommen“, vgl. § 6 Abs. 1 Hs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer).

1. Grundlagen der Anrechnung in der Schweiz

In der Schweiz war die Anrechnung ausländischer Steuer lange unbekannt.⁸⁰⁸ Aus schweizerischer Sicht war eine Anrechnung ausländischer Steuern, wie sie in dieser Arbeit bisher diskutiert wurde, früher nicht möglich, da die Schweiz Steuern auf verschiedenen Ebenen (Bund, Kantone und Gemeinden) erhebt und die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf allen Ebenen nicht möglich schien.⁸⁰⁹ Um die internationale Doppelbesteuerung auf allen Ebenen zu vermindern und den Empfehlungen der OECD zu entsprechen⁸¹⁰, wurde 1967 die pauschale Steueranrechnung eingeführt, die 2001 auf das System der einjährigen Postnumerandobesteuerung der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden angepasst wurde⁸¹¹.

Bei Abschluss ihrer DBA orientierte sich die Schweiz, ein Mitglied der OECD von Anfang an, am OECD-MA⁸¹² sowie am UN-MA.⁸¹³ In ihren zuletzt vereinbarten DBA⁸¹⁴ schaltet die Schweiz Doppelbesteuerung hauptsächlich durch Befreiung

⁸⁰⁶ Vgl. *Mäusli-Allenspach/Oertli*, Das schweizerische Steuerrecht, S. 407f.; *Hull*, Bulletin for International Taxation 2002, 124.

⁸⁰⁷ Vgl. *Hull*, Bulletin for International Taxation 2002, 124 (125).

⁸⁰⁸ Vgl. *Blumenstein/Locher*, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 129.

⁸⁰⁹ Vgl. *Widmer*, Steuer Revue 1983, 55 (59).

⁸¹⁰ Vgl. *Wüthrich*, European Taxation 2001, 408 (409).

⁸¹¹ Verordnung v. 22.8.1967 des Bundesrates, AS 1967, 1129; modifiziert am 9.3.1001, AS 2001, 1060; aktuelle Fassung v. 1.1.2009, AS 2008, 0973.

⁸¹² Vgl. *Hull*, Bulletin for International Taxation 2002, 124.

⁸¹³ Vgl. *Oberson/Hull*, Switzerland in International Tax Law, S. 83f.

⁸¹⁴ Als Beispiel sei das DBA der Schweiz mit den Niederlanden aus 2010 herangezogen, welches in Art. 22 Abs. 5 Buchst. a die Freistellungsmethode als Regelmethode bestimmt. Die An-

aus,⁸¹⁵ lediglich Steuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren werden (pauschal) angerechnet.⁸¹⁶ Damit orientiert sich die Verwendung der Methoden exakt an den Empfehlungen der OECD. Die Schweiz hat vereinzelt vereinbart, dass bei bestimmten Einkünften die ausländischen Steuern von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden oder die Schweizer Steuer auf andere Weise reduziert wird.⁸¹⁷ Wird einmal keine dieser Methoden auf Ebene der DBA vereinbart, so zieht die Schweizer Verwaltung regelmäßig die ausländischen Steuern von der Bemessungsgrundlage ab.⁸¹⁸ Dies geschieht auf der Grundlage von Art. 2 Abs. 3 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung.⁸¹⁹

2. Voraussetzungen der Anrechnungsmethode

Die Steueranrechnung ist für alle Schweizer Steuerpflichtigen eröffnet, wozu natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaften gehören.⁸²⁰ Diese Steuerpflichtigen müssen ausländische Einkünfte haben, die im Ausland effektiv besteuert werden und die in der Schweiz erklärt und steuerbar sein müssen.⁸²¹ Es gilt die gewöhnliche Anrechnung, die die Anrechnung auf den Teil der Schweizer Steuer begrenzt, der im Ausland besteuert wird.⁸²²

a. Anwendung der pauschalen Steueranrechnung

In den schweizerischen DBA wird die Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Dividenden, Zinsen und Lizenzzahlungen durch die Anrechnungsmethode vermieden. Innerstaatlich wird die Umsetzung der DBA durch die sog. pauschale Steueranrechnung sichergestellt, dass die ausländische Steuer auf alle schweizerischen Steuern (von Bund, Kantonen und Gemeinden) angerechnet wird.⁸²³ Im Detail bein-

rechnungsmethode ist ausnahmsweise in Art. 22 Abs. 5 Buchst. b für Dividenden im Sinne von Art. 10 des DBA sowie für bestimmte Ruhegehälter vereinbart.

⁸¹⁵ Vgl. Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 482.

⁸¹⁶ Vgl. Höhn, in: Handbuch Schweiz, S. 116f.; Kolb/Lüthi, in: Schweiz, S. 128; Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 491; Hull, Bulletin for International Taxation 2002, 124.

⁸¹⁷ Vgl. Höhn, in: Handbuch Schweiz, S. 117.

⁸¹⁸ Vgl. Höhn, in: Handbuch Schweiz, S. 118.

⁸¹⁹ Die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung wurde 1967 eingeführt und wurde 2009 zuletzt aktualisiert. Im Internet ist sie zu finden unter <http://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19670167/index.html>, recherchiert am 5.5.2014.

⁸²⁰ Vgl. Hull, Bulletin for International Taxation 2002, 124 (125).

⁸²¹ Vgl. Hull, Bulletin for International Taxation 2002, 124 (125).

⁸²² Vgl. Hull, Bulletin for International Taxation 2002, 124; Jenly, in: Handbuch Schweiz, S. 362.

⁸²³ So in der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung v. 22.8.1967, AS 1967, 1129.

hält die pauschale Steueranrechnung ein beschränktes Besteuerungsrecht für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren für den Quellenstaat und für den Ansässigkeitsstaat ebenfalls die Befugnis zur Besteuerung, jedoch unter Anrechnung der ausländischen Steuer.⁸²⁴

b. Anwendungsbereich der pauschalen Steueranrechnung

Der Geltungsbereich der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung umfasst nach Art. 1 Abs. 1 der Verordnung Erträge, bei denen die Schweiz im Rahmen eines DBA zur Steuerverminderung verpflichtet ist. In Art. 1 Abs. 2 der Verordnung werden diese Erträge definiert. Sie umfassen Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die aus den DBA-Vertragsstaaten stammen und dort tatsächlich der begrenzten Besteuerung unterliegen. Einen Anspruch auf die pauschale Steueranrechnung dieser Erträge haben dabei natürliche und juristische Personen, sowie Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die in der Schweiz ansässig sind und schweizerischen Steuern vom Einkommen unterliegen (vgl. Art. 4, 9 und 10 der Verordnung). Diese müssen einen entsprechenden förmlichen Antrag nach Art. 13 der Verordnung stellen. Antragsbefugte Gesellschaften, also Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, nicht jedoch z.B. einfache Gesellschaften und Erbengemeinschaften, können dieses Recht ohne Rücksicht auf ihre Teilhaber ausüben.⁸²⁵ Dies ist in Deutschland anders, wo die Anrechnung von Amts wegen vorgenommen wird.⁸²⁶ Zeitlich ist die Antragstellung auf die Zeit zwischen dem Veranlagungszeitraum, in dem die Erträge fällig geworden sind und dem Ablauf des dritten Veranlagungszeitraums nach Fälligkeit der Erträge begrenzt, vgl. Art. 14 der Verordnung.

c. Ausschluss der pauschalen Anrechnung

Die pauschale Anrechnung muss nicht durchgeführt werden, wenn sich die Schweiz dazu nicht in einem DBA entsprechend verpflichtet hat, vgl. § 6 der Verordnung.⁸²⁷ Die pauschale Steueranrechnung ist ferner nicht möglich, wenn keine internationale Doppelbesteuerung besteht, also entweder im Quellenstaat oder in der Schweiz keine Steuer auf die fraglichen Erträge erhoben wird.⁸²⁸ In einigen DBA wird jedoch über die Möglichkeit der fiktiven Anrechnung hinaus für solche Fälle die pauschale Anrechnung vorgenommen, in denen tatsächlich keine oder eine niedrigere

⁸²⁴ Vgl. *Jenly*, in: Handbuch Schweiz, S. 357.

⁸²⁵ Vgl. *Locher*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 492.

⁸²⁶ Dies wird ab S. 213 dieser Arbeit erläutert.

⁸²⁷ Vgl. *Locher*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 492.

⁸²⁸ Vgl. *Locher*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 493f.; *Widmer*, *Steuer Revue* 1983, 55 (60).

Steuer im Ausland anfällt.⁸²⁹ Die pauschale Steueranrechnung ist ausgeschlossen, wenn eine natürliche Person in der Schweiz Steuern nach dem Aufwand entrichtet, vgl. Art. 4 Abs. 1 der Verordnung. Möglich ist sie auch in diesem Fall, wenn auf die Einkünfte aus dem ausländischen Staat der volle schweizerische Steuersatz auf das Gesamteinkommen erhoben wird, vgl. Art. 4 Abs. 3 der Verordnung. Für ausländische Steuern, welche die Bagatellgrenze von 50 Franken⁸³⁰ nicht übersteigen, ist die pauschale Steueranrechnung nicht möglich, vgl. Art. 7 der Verordnung.

Beim Ausschluss der pauschalen Steueranrechnung aus den vorgenannten Gründen kann der Steuerpflichtige zumindest verlangen, dass die in Einklang mit einem DBA erhobenen Steuern vom Bruttobetrag der Erträge abgezogen werden, vgl. Art. 2 Abs. 3 der Verordnung.⁸³¹ Dies hat die Wirkung einer Nettosteuerung.⁸³² Dies ähnelt der deutschen Möglichkeit des Abzugs der ausländischen Steuer von der inländischen Bemessungsgrundlage nach § 34c Abs. 2 und 3 EStG.

d. Herabgesetzte pauschale Anrechnung

Die pauschale Steueranrechnung ist nach Art. 3 Abs. 1 der Verordnung auf solche Erträge begrenzt, die sowohl den Einkommensteuern des Bundes als auch denen der Kantone und der Gemeinden unterliegen. Die pauschale Anrechnung wird daher herabgesetzt, wenn die Erträge nur der Einkommensteuer des Bundes oder nur den Einkommensteuern der Kantone und der Gemeinden unterliegen, vgl. Art. 3 Abs. 2 der Verordnung. Sie wird dann jeweils gedrittelt: Bei der Belastung mit Schweizerischer Bundessteuer ist der Höchstbetrag der pauschalen Anrechnung auf ein Drittel der Summe der in den Vertragsstaaten erhobenen Steuern begrenzt, vgl. Art. 3 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 12 Abs. 2 Satz 1 der Verordnung. Für die Belastung mit Steuer in Schweizer Kantonen und Gemeinden stellen zwei Drittel der Summe der in den Vertragsstaaten erhobenen Steuern die Höchstgrenze dar, vgl. Art. 3 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung. Bei der Berechnung der Maximalbeträge sind jeweils nur die entsprechenden Steuern des Bundes oder der Kantone und Gemeinden einzubeziehen, vgl. Art. 12 Abs. 1 Satz 2 bzw. Art. 12 Abs. 2 Satz 2 der Verordnung.

Diese herabgesetzte Steueranrechnung ist im Ergebnis einschlägig, wenn die Voraussetzungen der Besteuerung in der Schweiz nur teilweise erfüllt werden. Die Anrechnung ist dann entsprechend der Drittelungsregel zu mindern.

⁸²⁹ Vgl. *Locher*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 493. Dazu mehr ab S. 138 der vorliegenden Arbeit.

⁸³⁰ Dies entspricht ungefähr einem Betrag von 40 Euro.

⁸³¹ Vgl. auch *Höhn/Waldburger*, in: Handbuch Schweiz, S. 359.

⁸³² Vgl. *Widmer*, Steuer Revue 1983, 55 (61).

e. Pauschaler Anrechnungsbetrag

Nach Art. 8 Abs. 2 der Verordnung bildet die Summe der Steuern, die im anderen Vertragsstaaten in Einklang mit einem DBA von in dem Jahr fällig gewordenen Erträge erhoben wurden, den Betrag der pauschalen Steueranrechnung. Der sog. Maximalbetrag, der angerechnet werden kann, liegt bei der Summe der auf diese Erträge entfallenden schweizerischen Steuer, vgl. Art. 8 Abs.2 a.E. der Verordnung. Die pauschale Steueranrechnung der Schweiz ist demnach als „gewöhnliche“ Steueranrechnung i.S.d. OECD ausgestaltet.⁸³³ Den Anrechnungshöchstbetrag bildet in der Schweiz die inländische Steuer, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt.⁸³⁴ Diese Verhältnisregelung ist in Deutschland ebenso geregelt.⁸³⁵ Ansonsten bildet der Gesamtbetrag der Steuern des anderen Vertragsstaates, der abkommenskonform erhoben wurde, die Obergrenze.⁸³⁶ Die genaue Berechnung des Maximalbetrags für natürliche Personen ergibt sich seit der Einführung der einjährigen Postnumerandobesteuerung aus den Steuersätzen, die bei der Berechnung der für das Fälligkeitsjahr geschuldeten Einkommensteuer angewandt werden, vgl. Art. 9 Abs. 1 der Verordnung. Sie entspricht weitestgehend der früher schon geltenden „genauen Berechnungsmethode“.⁸³⁷ Der Bundessteuersatz, der Steuersatz des Wohnsitzkantons und der Wohnsitzgemeinde sind dabei zusammenzurechnen, vgl. Art. 9 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung. Für juristische Personen sowie Kollektiv- und Kommanditgesellschaften wird der Betrag entsprechend ermittelt, vgl. Art. 9 Abs. 1 und 2 der Verordnung. Das bedeutet, dass der Teilbetrag der Gewinnsteuer, der auf die aus den Vertragsstaaten stammenden Erträge entfällt, aus dem Verhältnis der aus den Vertragsstaaten stammenden Erträgen (nach Abzug der Schuldzinsen, Unkosten etc.) zum gesamten Reingewinn des Fälligkeitsjahres berechnet wird, vgl. Art. 10 Abs. 3 Satz 1 der Verordnung. Dieser Teil darf nicht höher sein als die tatsächlich geschuldete Steuer, vgl. Art. 10 Abs. 3 Satz 2 der Verordnung. Dabei kann der Betrag der pauschalen Steueranrechnung nicht nur mit Schweizer Steuern verrechnet, sondern ebenso in bar vergütet werden, vgl. Art. 19 Abs. 1 der Verordnung.⁸³⁸

Eine Besonderheit der pauschalen Steueranrechnung ist die Anrechnung ausländischer Steuern auf Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden durch einen An-

⁸³³ Vgl. *Höhn/Waldburger*, in: Handbuch Schweiz, S. 362f.; *Hull*, Bulletin for International Taxation 2002, 124; *Oberson/Hull*, Switzerland in international Tax Law, S. 177.

⁸³⁴ Berechnungen und den Ablauf der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags werden ausführlich erläutert in *Oberson/Hull*, Switzerland in International Tax Law, S. 181ff.

⁸³⁵ Auf die Berechnung des deutschen Anrechnungshöchstbetrags wird ab S. 201 dieser Arbeit ausführlich eingegangen.

⁸³⁶ Vgl. *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, § 32 Rn. 13; *Locher*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 495.

⁸³⁷ Die vereinfachte Berechnungsmethode wurde abgeschafft; vgl. zur alten Rechtslage z.B. *Höhn/Waldburger*, in: Handbuch Schweiz, S. 363f.

⁸³⁸ Vgl. *Blumenstein/Locher*, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 134.

rechnungsvorgang. Zudem kann die ausländische Steuer angerechnet oder vergütet werden.

f. Nettobesteuerung

Die Schweiz erhebt Steuern auf das Nettoeinkommen von natürlichen Personen bzw. den Reingewinn von juristischen Personen, so dass zu den Erträgen gehörige Kosten bei der Berechnung des schweizerischen Gesamteinkommens abgezogen werden können.⁸³⁹ In diesem Zusammenhang wurden früher Besonderheiten beim Schuldabzug der Schweiz gesehen, da ein Schuldenabzug nur im Verhältnis des im Inland steuerpflichtigen Vermögens zum Gesamtvermögen zugelassen war.⁸⁴⁰ Heute wird die Kürzung der Erträge um die Schuldzinsen, die auf sie entfallen, und um die Unkosten, die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängen, gemäß Art. 11 Abs. 1 der Verordnung durchgeführt. Dabei hat das Eidgenössische Finanzdepartement gemäß Art. 11 Abs. 2 der Verordnung für Dividenden und Lizenzgebühren die Möglichkeit von pauschalen Abzügen vorgesehen.

3. Fiktive Steueranrechnung

Die Schweiz hatte in einigen DBA eine fiktive Steueranrechnung vereinbart.⁸⁴¹ Die Schweiz rechnete dann einen bestimmten Steuerbetrag an, obwohl die effektive Besteuerung niedriger ist oder möglicherweise gar nicht erhoben wird, vgl. Art. 2 Abs. 2 Satz 2 der Verordnung. Dies ist nach den nationalen schweizerischen Regeln nicht möglich, da dort eine tatsächliche Besteuerung im Quellenstaat vorliegen muss, vgl. Art. 2 Abs. 2 Satz 1 der Verordnung.⁸⁴²

⁸³⁹ Vgl. *Escher*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, S. 157ff. mit Beispielen.

⁸⁴⁰ Vgl. *Djanani/Holzknrecht*, Internationales Steuerrecht, S. 102.

⁸⁴¹ Z.B. im DBA zwischen der Schweiz und Spanien aus 1966 in Art. 23 Abs. 5 für Zinsen (seit 2011 wurde die fiktive Anrechnung auf Begehren der Schweiz abgeschafft, vgl. Art. 7 des Änderungsprotokolls aus 2011, im Internet zu finden unter <http://www.admin.ch/opc/de/federal-gazette/2011/9153.pdf>, recherchiert am 16.9.2013. Es gibt bzw. gab ähnliche Regelungen zur fiktiven Steueranrechnung von Zinsen, Dividenden und Lizenzzahlungen mit anderen Staaten. Locher führt weitere Beispiele an, vgl. *Locher*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 495.

⁸⁴² Vgl. *Jendly*, in: Handbuch Schweiz, S. 358f.

4. Anrechnungsüberhang

Probleme zum Anrechnungsüberhang werden in der Schweizer Literatur kaum diskutiert. Dies liegt sicherlich daran, dass die Schweiz typischerweise in DBA die Befreiungsmethode vereinbart. Da es jedoch keinen Anrechnungsvor- oder rücktrag gibt,⁸⁴³ dürfte das Problem des Anrechnungsüberhangs in der Schweiz grundsätzlich ebenfalls bestehen.

5. Zeitliche Probleme

Zeitliche Probleme bestehen, seit die Schweiz die Postnumerandobesteuerung eingeführt hat, nicht mehr, da die Schweiz die Steuern nun für einen Veranlagungszeitraum auf Basis des in demselben Veranlagungszeitraum erzielten Einkommens bestimmt. Zwar bilden immer noch zwei Kalenderjahre eine Steuerperiode der Einkommensteuer, jedoch wird die Steuer pro Kalenderjahr erhoben, vgl. Art. 40 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer. Die Kantone können zudem von vornherein die Besteuerung nach einem Kalenderjahr wählen, vgl. Art. 41 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer. Für die Besteuerung von juristischen Personen gilt als Steuerperiode das Geschäftsjahr (Art. 79 Abs. 2 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer). Die Steuer wird vom Reingewinn einer Steuerperiode erhoben und festgesetzt (Art. 79 Abs. 1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer).

6. DBA der Kantone

Wegen der verschiedenen Besteuerungsebenen in der Schweiz können DBA nicht nur vom Bund, sondern ebenso von den Kantonen abgeschlossen werden (vgl. Art. 56 Abs. 1 Bundesverfassung), wenn sie nach Art. 56 Abs. 2 Bundesverfassung nicht den Interessen des Bundes oder anderen Kantonen zuwiderlaufen und sie gemäß Art. 49 Abs. 1 Bundesverfassung nicht den vom Bund abgeschlossenen DBA entgegenstehen. Diese engen Voraussetzungen haben im Laufe der Jahre dazu geführt, dass mit den neuen DBA des Bundes immer mehr kantonale DBA ihre Wirkung verloren haben.⁸⁴⁴ Dies erscheint im Sinne einer Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen sinnvoll, obwohl länderbezogene DBA den Vorteil beinhalten, insbesondere im Grenzbereich passgenaue Regelungen zu treffen.⁸⁴⁵

⁸⁴³ Vgl. *Oberson/Hull*, Switzerland in International Tax Law, S. 167.

⁸⁴⁴ Vgl. *Blumenstein/Locher*, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 141.

⁸⁴⁵ So sind die Abkommen zwischen den schweizerischen Kantonen Aargau (27.7./7.8.1929) sowie Zürich (15.5./11.7.1931) Kantonen und Deutschland über die Besteuerung der Rheinkraftwerke immer noch als Ausführung des DBA Deutschland – Schweiz in Kraft, vgl. dazu *Blumenstein/Locher*, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 141.

7. Fazit für die Schweiz

Die Schweiz hat mit ihren Anpassungen zum Besteuerungszeitraum und der Möglichkeit der pauschalen Anrechnung den Weg für die Anrechnungsmethode geebnet. Dennoch zieht die Schweiz die Befreiungsmethode vor. Die Schweiz zeigt sich von der Anrechnungsmethode nicht überzeugt, wohl wegen der historischen Gegebenheiten, welche eine Steueranrechnung zunächst nicht zuließ.⁸⁴⁶ Dennoch rechnet die Schweiz ausländische Quellensteuern auf die schweizerischen Steuern auf Zinsen, Dividenden und Lizenzzahlungen an.⁸⁴⁷ Für diese Einkünfte überzeugt das System der Anrechnung die Schweiz. Die Anrechnung wird als Ergänzung gesehen, wenn die internationale Doppelbesteuerung anders nicht vermieden werden kann.⁸⁴⁸

V. Niederlande

Die Niederlande haben eine ähnliche Ausgangsposition bei der Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung wie Deutschland. Es herrschen ähnliche wirtschaftliche Standards.

Die Niederlande haben ein engmaschiges Netz an DBA geknüpft. In den Niederlanden wird Doppelbesteuerung in DBA grundsätzlich mit der Freistellungsmethode vermieden.⁸⁴⁹ Für einige Einkunftsarten (z.B. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Einkünften von Künstlern und Sportlern) wird jedoch die Anrechnungsmethode vereinbart.⁸⁵⁰

Ohne DBA ist der *Double Taxation (Avoidance) Decree (2001)* einschlägig, wonach – abhängig von Einkommensart und Quellenstaat der ausländischen Einkünfte – die Freistellungsmethode (exemption method) oder Anrechnungsmethode (*set off method*) anzuwenden ist.⁸⁵¹

⁸⁴⁶ Die Einführung der pauschalen Steueranrechnung wurde als gelungen gewertet, vgl. *Widmer*, *Steuer Revue* 1983, 55 (65).

⁸⁴⁷ So in sehr vielen DBA und der Verordnung über die pauschale Anrechnung.

⁸⁴⁸ Vgl. *Gmür*, *Anrechnung in der Schweiz*, S. 94.

⁸⁴⁹ Z.B. Art. 21 Abs. 2 des DBA der Niederlande mit Großbritannien aus 2008 für eine große Zahl von Einkünften oder Art. 25 Abs. 2 des DBA der Niederlande mit den USA aus 2004.

⁸⁵⁰ Z.B. Art. 21 Abs. 3 des DBA der Niederlande mit Großbritannien aus 2008 oder Art. 25 Abs. 3 des DBA der Niederlande mit den USA aus 2004.

⁸⁵¹ Vgl. http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/living_and_working/income_from_abroad/double_tax_relief/double_tax_relief, recherchiert am 11.8.2013.

1. Ausgestaltung der Anrechnung

Die Anrechnung wird in den DBA als *set off method* bezeichnet, also als Abzug von der niederländischen Steuer.⁸⁵² Gemeint ist damit nicht die Abzugsmethode, sondern die Anrechnungsmethode, in englischer Sprache *credit method* genannt. Die ausländische Steuer wird nämlich nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen, sondern von der niederländischen Steuer.

Unilateral wird in erster Linie (z.B. auf Unternehmensgewinne) die Freistellungsmethode angewandt, die aber durch eine Minderung der Steuer auf das Welteinkommen wirkt.⁸⁵³ Das bedeutet, dass die Niederlande die unilaterale Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung lediglich Freistellungsmethode nennen. Sie wirkt aber nicht wie eine Freistellungsmethode durch Freistellung der ausländischen Einkünfte, sondern durch Abzug von der inländischen Steuer auf das Welteinkommen. Dies entspricht einer Anrechnungsdogmatik und hat dieselben Folgen wie die Anrechnungsmethode (z.B. bei ausländischen Verlusten und dem Progressionsvorbehalt).⁸⁵⁴ Daher wurde diese Methode früher als Anrechnungsmethode bezeichnet, genauer gesagt als sog. „niederländische Methode“.⁸⁵⁵ Der Ablauf der Methode soll anhand eines einfachen Beispiels erklärt werden, bei dem ein niederländischer Steuerpflichtiger in einem Jahr Einkünfte von 100 hat, von denen 10 ausländische Einkünfte sind.⁸⁵⁶ Der inländische Steuersatz wird zunächst anhand der gesamten Einkünfte von 100 berechnet, jedoch nur auf das Gesamteinkommen ohne die ausländischen Einkünfte angewendet.⁸⁵⁷ Vom daraus resultierenden Steuerbetrag wird dann die **inländische** Steuer abgezogen, die sich auf die ausländischen Einkünfte von 10 bezieht. Dieser „Abzug“ der inländischen Steuer wird allgemein als „Anrechnung“ verstanden. Im Unterschied zum gewöhnlichen Anrechnungssystem ist offensichtlich, dass nicht die im Ausland gezahlte Steuer von der inländischen Steuer auf das Welteinkommen abgezogen wird, sondern eine inländische Steuer. Der ausländische Steuerbetrag ist für die niederländische Methode irrelevant. Die Freistellung wird nach verschiedenen Kategorien oder Boxen getrennt berechnet. Der Betrag dieser

⁸⁵² So im Internet auf http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/living_and_working/income_from_abroad/double_tax_relief/setoff_method, recherchiert am 11.6.2013.

⁸⁵³ Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 451.

⁸⁵⁴ Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 451; ebenso *van Hoorn Jr.*, British Tax Review 1975, 84 (85).

⁸⁵⁵ Vgl. Flick, Finanzarchiv NF 1961, 86 (93).

⁸⁵⁶ Die Informationen der IBFD-Datenbank werden auf das Beispiel angewandt, vgl. *Offermanns*, Netherlands – Individual Taxation sec. 7., Country Analyses IBFD, http://online.ibfd.org/collections/ita/html/ita_nl_s_007.html#ita_nl_s_7, recherchiert am 19.10.2011.

⁸⁵⁷ So erklärt es *van Hoorn Jr.*, British Tax Review 1976, 84 (85).

(fiktiven) inländischen Steuer auf die ausländischen Einkünfte wird nach der folgenden Formel berechnet:⁸⁵⁸

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag} = \frac{\text{Inländische Steuer auf das Welteinkommen (ohne Abzug von Steuerrabatten)}}{\text{Welteinkünfte}} \times \text{Ausländische Einkünfte}$$

Mit anderen Worten wird der Steuerbetrag abgezogen, der sich – im Verhältnis – auf die ausländischen Einkünfte bezieht. Da das niederländische Steuerrecht sowohl im Bereich der Einkommensteuer als auch im Bereich der Körperschaftsteuer einen progressiven Tarif kennt, wirkt dies wie eine Freistellung mit Progressionsvorbehalt.

Die niederländische Methode wird, da sie die Freistellungswirkung ausländischer Einkünfte und die Einbeziehung ausländischer Verluste vereint, als das ideale Steuersystem bezeichnet.⁸⁵⁹ Bemerkenswert ist, dass sich ausländische Verluste aufgrund der Einbeziehung der Einkünfte auf das Welteinkommen auswirken. Dies ist bei anderen Freistellungssystemen anders: Im deutschen Freistellungssystem ist die Symmetriethese verankert, welche ausländische Verluste gerade von der Einbeziehung ausschließt. Es ist bezeichnend, dass zwei Freistellungssysteme für diese grundlegende Konstellation des ausländischen Verlustes zu derart eklatant unterschiedlichen Ergebnissen führen. Hintergrund ist die Eigenverantwortlichkeit der Staaten bei der Ausgestaltung der Methoden zur Vermeidung der (juristischen) Doppelbesteuerung.

Zusätzlich zur eben erläuterten Freistellungsmethode werden in den Niederlanden bestimmte passive ausländische Einkünfte einem Anrechnungssystem unterworfen.⁸⁶⁰ Wenn keine der genannten Methoden eingreift, ist ein Abzug der ausländischen Steuer von der niederländischen Bemessungsgrundlage möglich.⁸⁶¹

2. Begrenzung der Anrechnung

Der obligatorische Anrechnungshöchstbetrag wird ebenso berechnet wie von der OECD vorgegeben: Der Anrechnungshöchstbetrag ergibt sich als Produkt der niederländischen Steuer auf das Welteinkommen mit dem Quotienten aus ausländischen Einkünften und Welteinkünften.⁸⁶² Der Anrechnungshöchstbetrag ist länderbezogen zu berechnen (*per country limitation*), wobei die Steuerpflichtigen im Nicht-DBA-

⁸⁵⁸ Vgl. *Offermanns*, Netherlands – Individual Taxation sec. 7, Country Analyses IBFD, http://online.ibfd.org/collections/ita/html/ita_nl_s_007.html#ita_nl_s_7, recherchiert am 25.10.2011.

⁸⁵⁹ Vgl. *van Hoorn Jr.*, British Tax Review 1976, 84 (98).

⁸⁶⁰ Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 451.

⁸⁶¹ Vgl. *Offermanns*, European Tax Handbook 2011, 615 (621).

⁸⁶² Vgl. *Offermanns*, Netherlands – Corporate Taxation sec. 7, Country Analyses IBFD, http://online.ibfd.org/document/cta_nl_s_7, recherchiert am 15.9.2011.

Fall die Möglichkeit haben, die *overall limitation* zu wählen.⁸⁶³ Diese Wahlmöglichkeit ist eine für die Steuerpflichtigen günstige Ausgestaltung, die ebenso für Deutschland gefordert wird.⁸⁶⁴ Die Option, zwischen *per country limitation* und *overall limitation* wählen zu können, ist als Entlastung von den Nachteilen der Anrechnungsmethode zu begrüßen. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass Wahlrechte eine Verkomplizierung des Steuerrechts bedeuten, da ihrer Ausübung die Gegenüberstellung der möglichen Varianten vorausgehen muss.

In den Niederlanden können Anrechnungsbeträge, die in einem Jahr nicht verbraucht werden, zwar nicht zurück, aber unbegrenzt vorgetragen werden.⁸⁶⁵ Dies ist im Ergebnis eine für die Steuerpflichtigen sehr weitreichende Entlastung.

3. Besonderheiten bei der Anrechnung

Die Niederlande haben in einigen DBA mit Entwicklungsländern die fiktive Anrechnung vereinbart, die jedoch oft unter besondere Bedingungen gestellt wird.⁸⁶⁶ Dies stimmt mit der Empfehlung der OECD überein, dass die fiktive Anrechnung nur einen engen Anwendungsbereich haben soll.

4. Fazit für die Niederlande

Durch die Freistellung als Regelmethode und eine großzügige Ausgestaltung der Anrechnungsmethode vermeiden die Niederlande internationale Doppelbesteuerung weitgehend (in DBA und auf unilateraler Ebene). Die Anrechnungsmöglichkeit wird durch einen Höchstbetrag begrenzt, welcher im Regelfall länderbezogen berechnet wird. Eventuell entstehende Anrechnungsüberhänge können in den folgenden Jahren berücksichtigt werden, da es einen unbegrenzten Anrechnungsvortrag gibt. Zu bedenken ist, dass der unbegrenzte Anrechnungsvortrag nur insoweit weiterhilft, als dass es einen inländischen Steuerbetrag geben muss, von dem der Anrechnungsvortrag abgezogen werden kann. Die unbegrenzte Anrechnungsmöglichkeit wirkt sich nur aus, wenn in den folgenden Jahren positive Einkünfte bezogen. Dennoch erlaubt der unbegrenzte Anrechnungsvortrags die weitreichendste Anrechnung.

⁸⁶³ Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 456. Nötig ist wohl die Zustimmung des Staatssekretärs der Finanzen beim Finanzministerium, nähere Ausführungen zum Ablauf und der Ausgestaltung des Wahlrechts sind nicht bekannt.

⁸⁶⁴ Diese Forderung wird ab S. 220 dieser Arbeit formuliert und erklärt werden.

⁸⁶⁵ Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative income Taxation, S. 464.

⁸⁶⁶ Vgl. *JMüller*, The Netherlands, S. 184 mit einem Beispielsfall des deutsch-türkischen DBA.

VI. *Finnland*

Finnland ist ein traditionelles Anrechnungsland. Grund dafür könnte die bewusste staatliche Betonung der finnischen Wirtschaft sein. In seinen DBA vereinbart Finnland selten die Freistellungsmethode als grundsätzliche Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, sondern meist die gewöhnliche Anrechnungsmethode als Regelmethode.⁸⁶⁷ Bei der Vereinbarung der Anrechnungsmethode als Regelmethode werden besonders bestimmte Einkünfte (z.B. Einkommen aus nichtselbstständiger Tätigkeit) von der finnischen Besteuerung ausgenommen bzw. nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts in die finnische Besteuerung einbezogen.⁸⁶⁸ Eine umfassende Umstellung von der Anrechnungs- auf die Freistellungsmethode wird in Finnland nicht diskutiert. Alle neuen DBA beinhalten die Anrechnungsmethode sowohl für Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren als auch für Unternehmensgewinne.⁸⁶⁹ Die Freistellungsmethode ist lediglich in einigen älteren DBA noch als Regelmethode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung verankert.⁸⁷⁰

Diese bilateralen Entwicklungen spiegeln sich in den finnischen innerstaatlichen Gesetzen wieder. Gemäß § 9 Tuloverolaki (TVL), dem finnischen Einkommenssteuergesetz, wird das Welteinkommen eines in Finnland unbeschränkt Steuerpflichtigen besteuert, jedoch (sowohl im DBA-Fall als auch im Nicht-DBA-Fall) unter Anrechnung der ausländischen Steuern gemäß dem Gesetz für Vermeidung Internationaler Doppelbesteuerung.⁸⁷¹ Ein alternativer Abzug der ausländischen Steuer als Betriebsausgabe ist nicht zugelassen⁸⁷², was seit langem kritisiert wird.⁸⁷³

1. Ausgestaltung der Anrechnung

Finnland hat ein gewöhnliches Anrechnungssystem, d.h. es begrenzt den anzurechnenden Betrag mit einem Anrechnungshöchstbetrag, der sich aus dem Verhältnis von ausländischem Nettoeinkommen zum gesamten Nettoeinkommen multipliziert mit der finnischen Steuer auf das gesamte Nettoeinkommen ergibt.⁸⁷⁴ Es gilt die durch die OECD bekannte Formel des Anrechnungshöchstbetrags.⁸⁷⁵

Finnische DBA sind wie folgt formuliert: „Where a resident of Finland derives income which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in [the other Contracting State], Finland shall, subject to the provisions of subpara-

⁸⁶⁷ Vgl. *Deloitte Touche Tohmatsu International*, Finland, S. 72.

⁸⁶⁸ Vgl. *Helminen*, Finnish International Taxation, S. 48.

⁸⁶⁹ Vgl. *Pakarinen*, European Tax Handbook 2011, 237 (241).

⁸⁷⁰ Vgl. *Pakarinen*, European Tax Handbook 2011, 237 (241).

⁸⁷¹ Vgl. *Helminen*, Finnish International Taxation, S. 44 und 49.

⁸⁷² Vgl. *Helminen*, Finnish International Taxation, S. 54.

⁸⁷³ Vgl. *Rytöhonka*, European Taxation 1982, 107.

⁸⁷⁴ Vgl. *Helminen*, Finnish International Taxation, S. 51f mit Rechenbeispielen.

⁸⁷⁵ So z.B. bei *Rytöhonka*, European Taxation 1982, 107 (110) auf Englisch.

graph b)⁸⁷⁶, allow as a deduction from the Finnish tax of that person, an amount equal to the [other Contracting state's] tax paid under [the other Contracting State's] law and in accordance with the Convention, as computed by reference to the same income by reference to which the Finnish tax is computed".⁸⁷⁷ Interessant ist an der Formulierung, dass die Anrechnungsmethode (*credit method*) als Abzugsmethode (*deduction from*) umschrieben wird.⁸⁷⁸ Von der finnischen Steuer eines finnischen Steuerpflichtigen wird die ausländische Steuer abgezogen, die sich auf den Betrag bezieht, der in Finnland als steuerpflichtiges ausländisches Einkommen qualifiziert wird. An der Wirkweise als Anrechnungsmethode ändert sich durch diese Formulierung nichts. Es wird die ausländische Steuer angerechnet, die auf das im Vergleich zum Inland gleiche Einkommen im gleichen Zeitraum gezahlt wurde.⁸⁷⁹

Als Voraussetzung der Anrechnung in Finnland ist die Steuerpflicht des fraglichen Einkommens in Finnland zu betonen. Grundsätzlich können nur Steuern auf solche Einkünfte, die in Finnland nicht steuerbefreit sind, angerechnet werden.⁸⁸⁰ Eine Ausnahme bilden Steuern auf Dividenden, die in Finnland teilweise steuerbefreit sind und trotzdem anrechenbar sind.⁸⁸¹ Dies entspricht der deutschen Regelung. Es kann argumentiert werden, dass bei steuerfreien finnischen Einkünften keine Doppelbesteuerung vorliegt, da nur der ausländische Staat besteuert. Andererseits ergeben sich Ungerechtigkeiten, wenn schon eine minimale Steuer erhoben wird und das minimal-steuerpflichtige Einkommen in die Berechnungen einfließt und so den Anrechnungsbetrag verringert.⁸⁸²

Prozessual wird in Finnland ein Antrag des Steuerpflichtigen auf Anrechnung der ausländischen Steuer vorausgesetzt, der den Steuerbehörden die endgültige Zahlung einer ausländischen Steuer nachweist.⁸⁸³ Dies ist eine typische Voraussetzung der Anrechnung, welche dem Ansässigkeitsstaat ermöglicht, nur solche Steuern anzurechnen, die tatsächlich im Ausland gezahlt wurden.

2. Besonderheiten der Anrechnung

Zusätzlich zum Grundgerüst der gewöhnlichen Anrechnung gibt es einige Besonderheiten bei der finnischen Anrechnungsmethode.

⁸⁷⁶ Subparagraph b enthält die Regelung, dass Schachteldividenden, genauer Dividenden einer ausländischen Gesellschaft, die mehr als 10% einer inländischen Gesellschaft hält und die an diese inländische Gesellschaft gezahlt werden, steuerbefreit sind.

⁸⁷⁷ So z.B. im DBA zwischen Finnland und Kanada aus 2007 in Art. 21 Abs. 2 Buchst. a.

⁸⁷⁸ Ebenso ist es in den Niederlanden, was ab S. 141 dieser Arbeit bereits gezeigt wurde.

⁸⁷⁹ So auch *Deloitte Touche Tohmatsu International*, Finland, S. 72.

⁸⁸⁰ Vgl. *Rytöhonka*, *European Taxation* 1982, 107 (109).

⁸⁸¹ Vgl. *Helminen*, *Finnish International Taxation*, S. 49f.

⁸⁸² Details zu dieser Diskussion finden sich im weiteren Verlauf dieser Arbeit ab S. 194.

⁸⁸³ Vgl. *Helminen*, *Finnish International Taxation*, S. 52; *Deloitte Touche Tohmatsu International*, Finland, S. 72.

Bis 2010 wurde der Anrechnungshöchstbetrag einzeln nach Ländern (*per country limitation*) und Einkunftsquelle (*per item limitation*) berechnet.⁸⁸⁴ 2010 wurde die *per country limitation* abgeschafft und nur die *per item limitation* beibehalten.⁸⁸⁵ Damit schließt sich Finnland dem internationalen Trend an, die Anrechnung großzügiger zu gestalten. Die Möglichkeit der Anrechnung bleibt auf die einzelnen Einkunftsarten begrenzt, so dass ausländische Steuern nur jeweils im Rahmen der gleiche Art von Einkünften sind. Niedrig besteuerte passive Einkünfte können nicht mit höher besteuerten aktiven Einkünften verrechnet werden.

Auf Antrag konnten überschießende Anrechnungsbeträge in Finnland schon immer vorgetragen werden.⁸⁸⁶ Vor 2010 konnte dies nur im nächsten Veranlagungszeitraum innerhalb der jeweiligen Einkunftsart und innerhalb des gleichen Staates geschehen.⁸⁸⁷ In 2010 wurde die Möglichkeit des Anrechnungsvortrages von einem Jahr auf fünf Jahre verlängert.⁸⁸⁸ Bei der Verlängerung des Anrechnungsvortrages zeigt sich, dass Finnland seine Steuerpflichtigen tendenziell entlasten will. Es wird jedoch aus Sicht der Steuerpflichtigen nicht die größtmögliche Entlastung gewährt (z.B. durch Ermöglichung eines Anrechnungsrücktrages oder eines unbegrenzten Anrechnungsvortrages). Zudem ist ein Anrechnungüberhang nur innerhalb der Einkunftsart nutzbar, in der er entstanden ist. Das bedeutet, dass bei Bestehen eines Anrechnungüberhangs eine solche Aktivität überhaupt im nächsten Jahr mit entsprechenden Einkünften und inländischen Steuern auf diese bestehen muss, damit der Anrechnungüberhang nutzbar ist.

3. Fazit für Finnland

Die finnische Anrechnungsmethode wurde 2010 für die Steuerpflichtigen günstiger gestaltet. In den meisten denkbaren Fällen wird die Abschaffung der *per country limitation* und die Möglichkeit des verlängerten Anrechnungsvortrages die steuerliche Belastung im Ausland tätiger, in Finnland unbeschränkter Steuerpflichtiger im Vergleich zur vorherigen Situation verringert. Dies entspricht der internationalen Tendenz, dass die Staaten die bei ihnen unbeschränkt Steuerpflichtigen soweit wie möglich entlasten wollen. Im Falle Finnlands wird diese Entlastung durch eine großzügige Ausgestaltung der Anrechnungsmethode durchgeführt, nicht jedoch durch die Einführung der Freistellungsmethode als Regelmethode. Natürlich könnte Finnland, vor allem in den zukünftig abzuschließenden DBA, zur Freistellungsmethode wechseln. Diese wird lediglich für bestimmte Einkunftsarten verwendet und im Übrigen nicht diskutiert. Damit beharrt Finnland noch stärker auf der Anrechnungsmethode.

⁸⁸⁴ So noch die Erklärungen und Beispiele in *Helminen*, Finnish International Taxation, S. 50ff., die die Begriffe *per country limitation* und *per income source limitation* benutzt.

⁸⁸⁵ Vgl. *Pakarinen*, European Tax Handbook 2011, 237 (241).

⁸⁸⁶ Vgl. *Helminen*, Finnish International Taxation, S. 52.

⁸⁸⁷ Vgl. *Helminen*, Finnish International Taxation, S. 52.

⁸⁸⁸ Vgl. *Pakarinen*, European Tax Handbook 2011, 237 (241).

thode, die als Regelmethode in DBA vereinbart wird. In diesem grundsätzlich restriktiveren Vermeidungssystem ist die Anrechnungsmethode selbst relativ großzügig ausgestaltet.

VII. Australien

Australien ist erst 1987 von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode als Regelmethode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung gewechselt.⁸⁸⁹ Zum 1.7.2008 wurden einige Details der Anrechnungsmethode geändert und die Anrechnungsmethode, genauer gesagt die damit zusammenhängenden australischen Quellenregeln, angepasst.⁸⁹⁰ Insbesondere diese Änderungen und ihr Hintergrund sollen geprüft werden.

1. Grundsätzliche Verwendung der Anrechnungsmethode

Im australischen Steuersystem kommen grundsätzlich sowohl die Anrechnungs- als auch die Freistellungsmethode vor. Für juristische Doppelbesteuerung ist unilateral grundsätzlich die Anrechnungsmethode anwendbar.⁸⁹¹ In DBA besteht ein kompliziertes System von Kombination der Anrechnungs- und Freistellungsmethode.⁸⁹² Für Betriebsstätteneinkünfte wird häufig die Freistellungsmethode vereinbart, wohingegen für Portfolio-Einkünfte die Anrechnungsmethode einschlägig ist.⁸⁹³ Je nach Vertragspartner eines DBA wird eine andere Methode in den DBA-Verhandlungen vereinbart. Diese Unübersichtlichkeit erinnert an die deutsche Situation, in welcher für verschiedene Einkunftsarten unterschiedliche Methoden vereinbart werden. Dies macht es in Deutschland und Australien schwer, den Überblick zu bewahren und sich als Steuerpflichtiger auf die steuerrechtliche Situation einzustellen.

2. Ausgestaltung der Anrechnungsmethode

Nach section 770.10(1) des Income Tax Assessment Act 1997 (ITAA 1997)⁸⁹⁴ kann die ausländische Steuer angerechnet werden, wenn die ihr zugrunde liegenden Einkünfte auch in Australien besteuert werden. Es kann bemerkt werden, dass die Anrechnungsmethode im australischen Steuerrecht nicht *credit method* heißt, sondern

⁸⁸⁹ Vgl. *Tadmore*, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 107.

⁸⁹⁰ Vgl. *Tadmore*, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 107.

⁸⁹¹ Vgl. *Tadmore*, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 108.

⁸⁹² Vgl. *Tadmore*, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 105.

⁸⁹³ Vgl. die erste Zeile der Tabelle bei *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 492.

⁸⁹⁴ Die Norm ist im Internet zu finden unter http://www.austlii.edu.au/cgi-bin/download.cgi/au/legis/cth/consol_act/itaa1997240, recherchiert am 12.8.2013.

foreign income tax offset. Hinter der differierenden Begriffsbezeichnung verbirgt sich keine inhaltliche Abweichung der bekannten Anrechnungsmethode.

Nach der australischen Anrechnungsmethode muss die anrechenbare Steuer eine ausländische Einkommensteuer (*foreign income tax*) sein,⁸⁹⁵ die im Wesentlichen der australischen Steuer entspricht (*substantially equivalent*).⁸⁹⁶ Dies spiegelt das deutsche Kriterium der „entsprechenden Steuer“ wider.

Die ausländische Steuer muss gemäß section 770-10(1) ITAA 1997 vom Steuerpflichtigen „gezahlt“ (*paid*) sein. Es ist jedoch – im Vergleich zur Grundregel als Besonderheit – möglich, dass ein Steuerpflichtiger ausländische Quellensteuern oder andere ausländische Steuern, die von Personengesellschaften oder anderen transparent besteuerten Gesellschaften gezahlt wurden, an denen er beteiligt ist, anrechnen kann.⁸⁹⁷ Für den Gruppenträger einer australischen Gruppenbesteuerung wird nach section 717-10 ITAA 1997 fingiert, dass er die ausländischen Steuern der Gruppenmitglieder gezahlt hat, so dass diese für ihn anrechenbar ist.

Insgesamt sind bei der grundsätzlichen Ausgestaltung der Anrechnung ausländischer Steuern keine Besonderheiten zu bemerken.

3. Begrenzungen der australischen Anrechnungsmethode

2008 wurde die australische Anrechnungsmethode wesentlich verändert: Insbesondere die *per basket limitation* wurde abgeschafft, ebenso wie die Notwendigkeit, dass die anzurechnende ausländische Steuer aus ausländischen Quellen stammen muss.⁸⁹⁸ Im Folgenden werden einige Veränderungen im Detail dargestellt.

Früher griff eine pauschale Mindestanrechnung von 1.000 AUS-\$ nach section 770-75(2)(a) ITAA 1997 ein, wenn nicht mehr als diese Summe geltend gemacht wurde (*your offset limit is the greater of 1.000 AUS-\$*). Nach geltendem Recht wird die australische Anrechnung nicht mehr nach unten begrenzt, so dass die gesamte ausländische Steuer angerechnet werden kann.⁸⁹⁹

Die Anrechnung ist heute mit einem Anrechnungshöchstbetrag begrenzt, der weder länder- noch einkunftsartbezogen ist.⁹⁰⁰ Anrechnungsüberhänge können nicht mehr nur für die Einkunftsarten genutzt werden, in denen sie entstanden sind,⁹⁰¹ sondern für alle Einkünfte. Das gleiche gilt für ausländische Verluste, die seit 2008 mit inländischen Einkünften verrechnet werden können.⁹⁰² Dies ist eine

⁸⁹⁵ Vgl. *Tadmore*, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 114.

⁸⁹⁶ Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 453.

⁸⁹⁷ Vgl. *Tadmore*, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 115 mit Verweis auf die einschlägige Norm Section 770-130 ITAA 1997.

⁸⁹⁸ Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 457.

⁸⁹⁹ Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 457.

⁹⁰⁰ Vgl. *Tadmore*, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 105f.

⁹⁰¹ Vgl. *Tadmore*, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 114.

⁹⁰² Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 461, die darauf hinweisen, dass Besonderheiten für Zinseinkünfte zu beachten sind.

wesentliche Besserstellung, sowohl im Vergleich zur vorherigen Situation in Australien als auch in vielen anderen Jurisdiktionen, in denen ein eventueller Anrechnungsüberhang (bzw. Verlust) nur innerhalb einer Einkunftsart oder innerhalb der Einkünfte aus einem Staat genutzt werden kann. Eine zeitliche Begrenzung der Anrechnungsüberhänge ist in Australien obligatorisch. Grundsätzlich können die Anrechnungsüberhänge im Bereich der Unternehmenseinkünfte drei Jahre zurück und zehn Jahre vorgetragen werden.⁹⁰³ Für andere Einkünfte ist ein Anrechnungsübertrag nicht möglich, der Überschuss kann dann nur im laufenden Jahr vom Einkommen abgezogen werden.⁹⁰⁴

Als weitere Begrenzung sind die Missbrauchsregelungen aus section 770-140 ITAA 1997 zu verstehen: Wenn der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Ermäßigung der ausländischen Steuerlast („*becomes entitled to a refund of the foreign income tax*“) oder auf eine sonstige Erleichterung der ausländischen Steuer hat („*becomes entitled to any other benefit worked out by reference to the amount of the foreign income tax (other than a reduction in the amount of the foreign income tax)*“), wird nur der ermäßigte Steuerbetrag angerechnet. Interessanterweise werden diese Regeln im australischen Recht als Missbrauchsvermeidungsregeln (*anti-avoidance rule*) bezeichnet. In Deutschland und in anderen Staat wird dies schon als übliche Voraussetzung und nicht erst als Missbrauchsvermeidung angesehen.

4. Fazit für Australien

Es zeigt sich, dass die letzten Änderungen der Ausgestaltung der australischen Anrechnungsmethode zur weiteren Nutzbarkeit der Anrechnungsüberhänge beigetragen haben und die weitreichende *overall limitation* eine extensive Anrechnung ausländischer Steuern ermöglicht. Dies führt zu einer entsprechend weitreichenden Entlastung für den Steuerpflichtigen.

VIII. Kanada

Kanada verwendet die Anrechnungsmethode in ähnlicher Weise wie Deutschland.⁹⁰⁵ Es vereinbart in seinen DBA regelmäßig die Anrechnungsmethode als Regelmethode.⁹⁰⁶ Daher soll Kanada als traditionelles Anrechnungsland untersucht werden.

⁹⁰³ Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 463.

⁹⁰⁴ Vgl. *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 463.

⁹⁰⁵ So auch *Ault/Arnold*, Comparative Income Taxation, S. 456.

⁹⁰⁶ Z. B. Art. 23 Abs. 1 des DBA zwischen Kanada und der Türkei aus 2009.

1. Voraussetzungen der Anrechnungsmethode

Die Anrechnungsmethode ist für das kanadische System in section 126 Income Tax Act (ITA)⁹⁰⁷ geregelt. Unter der Überschrift „*Rules applicable to all taxpayers*“ finden sich für alle in Kanada Steuerpflichtigen Regelungen zur Anrechnung (*foreign tax deduction*) nicht in Kanada gezahlter Steuern auf nicht aus Kanada stammende Einkünfte. In Kanada wird hierfür der Begriff *deduction* statt *credit* verwendet, womit jedoch die gewöhnliche Anrechnung ausländischer Steuern gemeint ist. Bemerkenswert ist, dass die Anrechnung für Unternehmensgewinne (*business income*) anders ausgestaltet ist als für andere Einkünfte (*non-business income*). Dies spiegelt sich in der Aufteilung der Anrechnungsmöglichkeiten in verschiedenen Absätzen der einschlägigen Norm wider: In section 126 (1) ITA ist die Anrechnung von Nicht-Unternehmensgewinnen geregelt, in section 126 (2) ITA die Anrechnung von Unternehmensgewinnen.

Der Anrechnungshöchstbetrag wird pro Staat ermittelt (*per country limitation*), womit vor allem in Bezug auf Unternehmensgewinne eine starke Begrenzung erreicht werden soll.⁹⁰⁸ Die *per country limitation* wirkt sich bei Unternehmensgewinnen besonders stark aus, da Anrechnungsüberhänge aus Betriebsstätten in verschiedenen Ländern nicht miteinander verrechnet werden können.

Es ist nach section 126 (2) ITA möglich, in einem Veranlagungszeitraum nicht genutzte Anrechnungsbeträge, die sich auf Unternehmensgewinne beziehen, drei Jahre zurück und die folgenden zehn Jahre vorzutragen – jeweils begrenzt auf zukünftige Unternehmensgewinne von dem Staat, aus dem der Anrechnungsüberhang stammt.⁹⁰⁹ Für Einkünfte, die nicht Unternehmenseinkünfte sind, ist kein Anrechnungsvor- oder -rücktrag möglich.⁹¹⁰ Andere Einkünfte als Unternehmensgewinne werden zusätzlich mit einer *per basket limitation* belegt.⁹¹¹

Die Unterscheidung von Unternehmensgewinnen und anderen Einkünften innerhalb der Anrechnungsmethode ist eine interessante Abwandlung der Anrechnungsmethode. Während viele Staaten für die Unternehmensgewinne die Freistellungsmethode geregelt haben, um eine weitreichendere Entlastung als für andere Einkünfte zu bewirken, bevorzugt Kanada eine unterschiedliche Ausgestaltung derselben Vermeidungsmethode.

⁹⁰⁷ Im Internet zu finden unter <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/i-3.3/>, recherchiert am 12.8.2013.

⁹⁰⁸ Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 456.

⁹⁰⁹ Vgl. *Bourgeois/Lang*, in: IFA, *Cahier Volume 96b*, S. 191.

⁹¹⁰ Vgl. *Bourgeois/Lang*, in: IFA, *Cahier Volume 96b*, S. 191.

⁹¹¹ Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 456.

2. Besonderheiten im System der Anrechnungsmethode

Neben der unterschiedlichen Ausgestaltung der Anrechnungsmethode für Unternehmensgewinne und andere Einkünfte besteht im Anrechnungssystem Kanadas die Besonderheit, dass nach derzeit geltendem kanadischen Recht keine Möglichkeit besteht, ausländische negative Einkünfte von inländischem Einkommen abzuziehen.⁹¹² Die Einbeziehung ausländischer Verluste in die inländische Besteuerung ist unter dem System der Anrechnung sonst regelmäßig möglich, da dies das Welteinkommensprinzip widerspiegelt.

Den Steuerpflichtigen wird es freigestellt, ob sie nicht als Unternehmenseinkünfte im obigen Sinne zu qualifizierende Einkünfte bei der Berechnung ihres Einkommens abziehen.⁹¹³ Damit wird den Steuerpflichtigen im Bereich dieser Einkünfte das gleiche Wahlrecht gegeben wie den deutschen Steuerpflichtigen in § 34c Abs. 2 bzw. Abs. 3 EStG.

3. Besonderheiten der Anrechnung nach kanadischen DBA

Kanada hat mit seinen direkten Wirtschaftspartnern DBA abgeschlossen, welche die Anrechnungsmethode als Regelmethode vorsehen und für einige Einkünfte, z.B. für Einkünfte aus Dividenden aus aktiven Unternehmenseinkünften, die Freistellungsmethode beinhalten.⁹¹⁴

Kanadische DBA enthalten grundsätzlich keine Regelungen zur fiktiven Anrechnung für Investmenteinkünfte, jedoch – für einen begrenzten Zeitraum von regelmäßig 10 Jahren – für Unternehmensgewinne.⁹¹⁵ Die Begrenzung auf einen bestimmten Förderungszeitraum erscheint sinnvoll, um fiktive Anrechnung einzugrenzen.

4. Fazit für Kanada

Die Anrechnungsmethode in Kanada ist durch den länderbezogenen Anrechnungshöchstbetrag der Anrechnungsmethode in Deutschland ähnlich. Bemerkenswert ist, dass hinsichtlich der Anrechnung zwischen Unternehmenseinkünften und nicht als Unternehmenseinkünfte zu qualifizierenden Einkünften unterschieden wird. Zwar gilt gleichermaßen die Anrechnungsmethode, doch ist sie bei den Unternehmensgewinnen durch die Möglichkeit eines Anrechnungsvor- und -rücktrags weniger restriktiv ausgestaltet. Aus Sicht eines betroffenen Steuerpflichtigen gilt Folgendes: Im Ergebnis ist die kanadische Anrechnungsmethode im Vergleich zu der deutschen

⁹¹² Vgl. *Bourgeois/Lang*, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 188.

⁹¹³ Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 450.

⁹¹⁴ Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 449f.

⁹¹⁵ Vgl. *Ault/Arnold*, *Comparative Income Taxation*, S. 552.

Situation, bei welcher die Unternehmensgewinne durch DBA oft freigestellt werden und nur bei wenigen Einkünften die Anrechnung anordnet wird, für Unternehmensgewinne strenger. Für andere Einkünfte, unter welcher ein Anrechnungssystem mit Möglichkeit des Anrechnungsvortrags gilt, ist die kanadische Anrechnungsmethode günstiger als die deutsche.

IX. *Fazit des Rechtsvergleichs*

Nach der Analyse der verfügbaren Informationen zu anderen Anrechnungssystemen steht fest, dass es viele verschiedene Möglichkeiten der Ausgestaltung der Anrechnungsmethode gibt. Unterschiedliche Formulierungen und Abweichungen vom OECD-MA lassen eine Vergleichbarkeit in manchen Fällen von vornherein nicht zu. Grundsätzlich ähnliche Ausgestaltungen, z.B. durch einen auf die gleiche Weise zu berechnenden Anrechnungshöchstbetrag, führen dazu, dass aus den Regelungen anderer Nationen Schlüsse für die deutsche Anrechnungsmethode gezogen werden können. Die vorgenommene Untersuchung ergibt, dass auch traditionelle Anrechnungsländer, so etwa die USA oder Großbritannien, die Freistellungsmethode für bestimmte Einkünfte oder sogar gänzlich bevorzugen. Nichtsdestotrotz halten viele Staaten an der Anrechnungsmethode für passive Einkünfte fest. Eine extensive Anrechnungsmöglichkeit in vielen Staaten, z.B. durch eine *overall limitation* oder einen (unbegrenzten) Vortrag von Anrechnungsüberhängen, steht der restriktiven Anrechnung in anderen Systemen diametral entgegen. Die jüngsten Änderungen der Ausgestaltung der Anrechnungssysteme bewirkten tendenziell Steuerentlastungen, insbesondere die Möglichkeit der Nutzung eines Anrechnungsüberhangs oder die Einführung eines Wahlrecht zwischen *overall limitation* und *per country limitation*.

E. Ausgestaltung der deutschen Anrechnungsmethode: § 34c EStG

§ 34c EStG regelt die Details der deutschen unilateralen Anrechnungsmethode, nach der ausländische Steuern auf die deutsche Steuer angerechnet werden. Die Norm ist nicht nur für Fälle, in denen kein DBA einschlägig ist, relevant, sondern außerdem im Fall der bilateralen Vereinbarung der Anrechnungsmethode. Grund dafür ist, dass für Technik und Abwicklung der im DBA vereinbarten Anrechnungsmethode auf das nationale deutsche Recht zurückgegriffen wird.⁹¹⁶ Dieser Abschnitt erläutert die Norm, untersucht vertiefend ihre Auslegungsprobleme sowie Fragestellungen aus dem Verfassungs- und Europarecht und bewertet diese.

I. Anwendungsbereich des § 34c EStG

§ 34c EStG regelt seit seiner Einführung im VZ 1957⁹¹⁷ nach seiner Stellung im Gesetz als Tarifvorschrift⁹¹⁸ die Anrechnung bzw. den Abzug einer eigenen ausländischen Steuer. Inhaltlich handelt es sich bei § 34c Abs. 1 EStG um eine Steuerermäßigung⁹¹⁹, bei der die Steuerschuld gekürzt wird.⁹²⁰ § 34c Abs. 2 und 3 EStG sind bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.⁹²¹ Die Anwendung des § 34c EStG ist Teil des Steuerfestsetzungsverfahrens, nicht des Steuererhebungsverfahrens.⁹²²

1. Direkter und entsprechender Anwendungsbereich

§ 34c EStG gilt unmittelbar, wenn die beiden beteiligten Staaten, in denen der Steuerpflichtige doppelt besteuert wird, kein DBA abgeschlossen haben.⁹²³ Da die An-

⁹¹⁶ Vgl. *Wassermeyer*, IStR 1996, 172.

⁹¹⁷ Eingeführt wurde § 34c EStG durch das Steueränderungsgesetz (StÄndG) v. 5.10.1956, BGBl I 1956, 781.

⁹¹⁸ Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c EStG Rn. 1; *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 15.

⁹¹⁹ BFH, Urteil v. 7.12.1962, VI 83/61, BStBl III 1963, 123; BFH, Urteil v. 13.7.1976, VIII R 236/72, BStBl II 1977, 125. Der BFH nannte § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG zuletzt in seinem Urteil v. 27.3.1996, I R 49/95, BStBl II 1997, 91 unter III. 2. eine „tarifäre Steuerermäßigung“.

⁹²⁰ Vgl. *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 45.

⁹²¹ Vgl. *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c EStG Rn. 9.

⁹²² Vgl. *Rupp/Ott/Knies/Faust*, Internationales Steuerrecht, S. 58.

⁹²³ Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rn. 25.

zahl der deutschen DBA zunimmt, nimmt dieser direkte Anwendungsbereich des § 34c EStG ab.⁹²⁴

Für den Fall, dass mit einem ausländischen Staat, aus dem Einkünfte stammen, ein DBA besteht, werden die Absätze 1 bis 3 des § 34c EStG nur unter Vorbehalt angewendet, vgl. § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG. Es kommt dann zu einer indirekten Anwendung, wenn in einem DBA zwar die Anrechnungsmethode vereinbart wird, jedoch keine Detailregelungen zur Anrechnung im DBA selbst enthalten sind und insofern auf die inländischen Vorschriften verwiesen wird.⁹²⁵ § 34c (Abs. 6 Satz 2) EStG enthält damit selbst die Regelungen zur Abgrenzung der unilateralen und bilateralen Anrechnungsmethode.⁹²⁶ § 34c Abs. 1 EStG wird von den Regelungen des DBA verdrängt.⁹²⁷ „Soweit“ die Anrechnung nach DBA vorgeschrieben wird, wird § 34c Abs. 1 EStG entsprechend angewendet.⁹²⁸ Steueranrechnung und -abzug nach § 34c Abs. 1 und 2 EStG sind demnach entsprechend durchzuführen, wenn es trotz Vorliegen eines DBA zu einer Doppelbesteuerung kommt.⁹²⁹ Nach § 34c Abs. 6 EStG findet 34c EStG mittelbar im einzelnen wie folgt Anwendung:

- § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG – wenn ein DBA die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsieht (außer für Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Kapitalertragsteuer unterliegen).
- § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG – wenn die ausländischen Einkünfte nach dem anwendbaren DBA in dem ausländischen Staat nicht besteuert werden können.
- § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG – wenn das fragliche DBA sich nicht auf eine Einkommensteuer dieses Staates bezieht.
- § 34c Abs. 6 Satz 5 EStG – wenn § 50d Abs. 9 EStG Anwendung findet.
- § 34c Abs. 6 Satz 6 EStG – wenn der ausländische Staat Einkünfte besteuert, die nicht aus diesem Staat stammen, es sei denn, die Besteuerung hat ihre Ursache in einer Gestaltung, für die wirtschaftliche Gründe fehlen, oder im einschlägigen DBA wurde die Besteuerung dieser Einkünfte durch den ausländischen Staat vereinbart.

⁹²⁴ So auch *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 6.

⁹²⁵ Vgl. hierzu *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 27f.

⁹²⁶ Obwohl dies auf den ersten Blick leicht erscheint, ergeben sich doch die nachfolgend aufgezeigten Schwierigkeiten. Zur problematischen Abgrenzung *Avery Jones*, in: FS Lodin, S. 64.

⁹²⁷ BFH, Beschluss v. 19.4.1999, I B 141/98, BFH/NV 1999, 1317.

⁹²⁸ Vgl. *Brenner*, in: FS Haas, S. 49 (52).

⁹²⁹ Vgl. auch *Kaminski/Stunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 2. Anders: FG Hamburg, Urteil v. 17.5.2013, 6 K 73/12, welches nach Rn. 32ff. nicht die Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG, sondern nur den Abzug nach § 34c Abs. 3 EStG zulässt.

2. Zeitlicher Anwendungsbereich

Bis zum VZ 1957⁹³⁰ wurden gezahlte ausländische Steuern außerhalb des Geltungsbereiches eines DBA vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen.⁹³¹ Daneben war im Erlasswege für bestimmte Fälle eine Steuerbefreiung der ausländischen Einkünfte geregelt.⁹³²

Seit Einführung des § 34c EStG⁹³³ im Jahr 1957 gilt für Nicht-DBA-Fälle grundsätzlich die Anrechnungsmethode, alternativ die Abzugsmethode. Grund für die Einführung der Anrechnungsmethode war die Absicht, die Situation der in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen zu verbessern, die bereits in einem anderen Land besteuert wurden.⁹³⁴

Seine heutige Gestalt mit den Absätzen 1 bis 7 erhielt § 34c EStG im Jahr 1980 durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze.⁹³⁵

Durch das Steueränderungsgesetz 2002⁹³⁶ wurde der Bezug allein zur Summe der Einkünfte in § 34c Abs. 1 EStG und zu den Einkünften in § 34c Abs. 2 und 3 EStG eingeführt (und nicht mehr zum Gesamtbetrag der Einkünfte).

Seit dem VZ 2003 und dem zu diesem Zeitpunkt in Kraft getretenen StVergAbG⁹³⁷ werden ausländische Einkünfte, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nicht besteuert werden, bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte nicht berücksichtigt. Bei der Einkommensermittlung werden bei ausländischen Einkünften der in § 34c Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c EStG genannten Art Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abgezogen, die mit den jeweiligen zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Als Folge verringert sich der Anrechnungshöchstbetrag⁹³⁸ und damit die Anrechnungsmöglichkeit.

⁹³⁰ Die Entstehungsgeschichte des § 34c EStG soll nicht im Detail nachvollzogen werden, es sei hierzu auf die einschlägigen Kommentare verwiesen, z.B. *JoLüdike*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 1-32.

⁹³¹ So sah es § 51 EStDV in seiner damaligen Fassung vor. Vgl. dazu *Ebling*, Unilaterale Maßnahmen, S. 118.

⁹³² So die Begründung des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung, BT-Drs. 8/3648, S. 19.

⁹³³ Die Einführung der ursprünglichen Fassung des § 34c EStG fand durch das Steueränderungsgesetz v. 5.10.1956 (StÄndG 1956), BStBl I 1956, 433 statt.

⁹³⁴ Vorher war schließlich nur eine Entlastung durch Abzug der ausländischen Steuern von der Bemessungsgrundlage möglich, vgl. dazu die Gesetzgebungsmaterialien, so etwa schriftlicher Bericht des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen (19. Ausschuss) zu Drs. 2283 vom 3.7.1956, S. 7f.

⁹³⁵ Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze (EStG/KStG1977uaÄndG v. 20.8.1980, BGBl I 1980, 1545).

⁹³⁶ Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (StÄndG 1992) v. 25.2.1992, BStBl I 1992, 146.

⁹³⁷ StVergAbG v. 16.10.2003, BStBl I 2003, 321.

⁹³⁸ Vgl. *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 8.1.

Die letzte Änderung fand durch das Jahressteuergesetz 2009⁹³⁹ statt. Die Anrechnungs- bzw. Abzugsmethode des § 34c EStG bei ausländischen Steuern auf Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungssteuer unterliegen, wurde gemäß § 34c Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz EStG ausgeschlossen. Im Gesetzesentwurf wird für ausländische Einkünfte, die der Abgeltungssteuer unterliegen, die Anwendung von § 32d Abs. 5 EStG (und nicht § 34c EStG) im Rahmen der Anrechnung ausländischer Steuern angeordnet.⁹⁴⁰ Grund dafür ist die abschließende Regelung der Anrechnung ausländischer Steuern auf Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungssteuer unterliegen, in § 32d EStG.⁹⁴¹ Die Anrechnung nach § 32d EStG erfolgt durch eine eigenständige Regelung im § 32d Abs. 5 EStG und gerade nicht durch einen Verweis auf § 34c EStG.⁹⁴² Daher müssen ausländische Einkünfte, die der Abgeltungssteuer unterliegen und für die § 32d EStG gilt, aus der Berechnung nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG heraus gerechnet werden.⁹⁴³ Durch die vorgenannte Änderung wird das Verfahren der Anrechnung um einen zusätzlichen Bearbeitungsvorgang erweitert. Daher wird die Änderung im Schrifttum als erhebliche Verkomplizierung bezeichnet.⁹⁴⁴ Die ausländischen Einkünfte, die der Abgeltungssteuer unterliegen, werden in einem eigenen System auf die deutsche Steuer angerechnet. Dabei wird die ausländische Quellensteuer schon bei Erhebung der deutschen Kapitalertragsteuer auf Ebene der Kreditinstitute berücksichtigt, wenn nicht ein Anspruch auf teilweise oder vollständige Erstattung im ausländischen Staat besteht.⁹⁴⁵ Es müssen gezahlte und fiktive Quellensteuern getrennt ausgewiesen werden.⁹⁴⁶ Ein alternativer Steuerabzug ist nicht möglich, insbesondere da in § 32d EStG nicht auf § 34c Abs. 2 EStG verwiesen wird.⁹⁴⁷ Bei der Anrechnung nach § 32d EStG gilt im Gegensatz zur Anrechnung nach § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG keine länderbezogene Begrenzung der Anrechnung. Die Anrechnung allein von ausländischen Steuern auf ausländische Kapitalerträge wirkt als einkunftsquellenbezogene *per item limitation*.⁹⁴⁸ § 32d Abs. 5 Satz 1 EStG schreibt eine (sachliche) Begrenzung der Anrechnung von höchstens 25 Prozent ausländischer Steuer auf den einzelnen Kapitalertrag vor, weshalb die Art der Begrenzung „Pro-Kapitalertrag-Begrenzung“⁹⁴⁹ genannt wird. Die Begrenzung pro Kapitalertrag entspricht in seiner Wirkung einer Kombination aus *per item limitation* mit einer zu-

⁹³⁹ Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) v. 19.12.2008, BGBl I 2008, 2794.

⁹⁴⁰ Vgl. BT-Drs. 16/10189, S. 53.

⁹⁴¹ Vgl. *Wilhelm*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. J 08-4.

⁹⁴² Vgl. *Hechtner*, BB 2009, 76 (77); der Verweis beschränkt sich auf § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG, also die sinngemäße Anwendung der Anrechnungsmethode, vgl. *Schönfeld*, IStR 2007, 850 (852).

⁹⁴³ Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rn. 12; *Hechtner*, BB 2009, 76 (81).

⁹⁴⁴ So auch *Wilhelm*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. J 08-05.

⁹⁴⁵ Dies und weitere Verfahrensfragen finden sich im entsprechenden BMF-Schreiben v. 8.9.2011, BStBl I 2011, 854.

⁹⁴⁶ BMF, Schreiben v. 18.8.2009, BStBl. I 2009, 931 mit den Ergänzungen v. 1.11.2010.

⁹⁴⁷ Vgl. *Ebner*, NWB Fach 3 (30/2008), 15139 (15157).

⁹⁴⁸ Vgl. *Hechtner*, BB 2009, 76 (78); ebenso (schon vor der Neuregelung) *Schönfeld*, IStR 2007, 850 (852); a.A. *Ebner*, NWB Fach 3 (30/2008), 15139 (15157f.).

⁹⁴⁹ So *Grotherr/Herfort/Strunk*, Internationales Steuerrecht, S. 119.

sätzlichen *per country limitation*⁹⁵⁰. Zudem gibt es nach § 32d Abs. 5 Satz 3 EStG eine weitere, zeitliche Einschränkung, nach der die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die in diesem VZ bezogenen Kapitalerträge bzw. die deutsche Steuer hierauf beschränkt ist.

Gemäß § 52 Abs. 49 Satz 1 EStG waren die vorstehenden Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden. Nach § 52 Abs. 49 Satz 2 EStG n.F., laut Gesetzesentwurf eine redaktionelle Klarstellung, fand § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG als Ausnahme schon im VZ 2008 Anwendung.⁹⁵¹

3. Persönlicher Anwendungsbereich

Für die Eröffnung des persönlichen Anwendungsbereiches des § 34c EStG muss dem Wortlaut nach eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht vorliegen. Der Anwendungsbereich wird über Verweise in anderen Vorschriften erweitert.

a. Unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige

Adressaten des § 34c Abs. 1 EStG sind grundsätzlich unbeschränkt Steuerpflichtige. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erfasst nach § 1 Abs. 1 bis 3 EStG natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland. Es spielt dabei keine Rolle, ob der im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige auch im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig ist⁹⁵² oder in einem DBA eine andere Regelung zur Ansässigkeit getroffen wurde.^{953 954} Es gibt keine materiellen Begrenzungen auf einzelne Einkunftsarten.⁹⁵⁵ Indes ist darauf hinzuweisen, dass ausländische Steuern bei Arbeitnehmern nicht im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt werden, sondern nur dann eine Anrechnung nach § 34c EStG stattfindet, wenn eine Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG beantragt wird.

⁹⁵⁰ So *Treiber*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 110 mit Verweis auf die entsprechende „redaktionelle“ Klarstellung in BT-Drs. 16/10189, S. 53.

⁹⁵¹ Vgl. schon den Referentenentwurf sowie den darauf beruhenden Entwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10189, S. 66.

⁹⁵² Vgl. *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 10.

⁹⁵³ BFH, Urteil v. 13.10.1965, I 410/61 U, BStBl III 1965, 738; BFH, Urteil v. 24.2.1988, I R 95/84, BStBl II 1988, 663.

⁹⁵⁴ Vgl. hierzu *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 50.

⁹⁵⁵ Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rn. 3.

b. Beschränkt Einkommensteuerpflichtige

Beschränkt Steuerpflichtige werden vom Wortlaut des § 34c EStG nicht erfasst. Ausnahmsweise finden § 34c Abs. 1 bis 3 EStG gemäß § 50 Abs. 3 EStG entsprechende Anwendung, soweit bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird, nicht Einkünfte aus einem ausländischen Staat enthalten sind, mit denen der beschränkt Steuerpflichtige dort in einem der unbeschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird. Dies Anrechnungsmöglichkeit war früher in einigen DBA vereinbart – im Übrigen musste in Ermangelung einer entsprechenden gesetzlichen Regelung eine mögliche Reduzierung der deutschen Steuer wegen der bereits im Ausland bestehenden Besteuerung in jedem einzelnen Fall von der Finanzverwaltung geprüft werden.⁹⁵⁶ 1980 wurde die heutige Formulierung in § 50 EStG aufgenommen.⁹⁵⁷ Grund für die Ausdehnung auf beschränkt Steuerpflichtige war, dass die Einbeziehung von ausländischen Quellen in die inländische Besteuerung bei beschränkt Steuerpflichtigen in Dreiecksfällen die gleiche Gefahr der Doppelbesteuerung in sich birgt wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen.⁹⁵⁸ Beschränkt Steuerpflichtige können sich seitdem auf die Anrechnung ausländischer Steuern gemäß § 50 Abs. 3 EStG berufen, wenn kein DBA besteht oder wenn nach dem einschlägigen DBA Deutschland als Quellenstaat für diese Einkünfte ein uneingeschränktes Quellensteuerrecht besitzt – und damit die Anrechnungsmethode im Verhältnis zu dem Staat zur Anwendung kommt, in dem der in Deutschland (beschränkt) Steuerpflichtige nicht in einem anderen Staat einer unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Es besteht ein Wahlrecht zwischen der Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG und dem Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG bzw. § 34c Abs. 3 EStG, Erlass oder Pauschalierung nach § 34c Abs. 5 EStG sind hingegen nicht möglich.⁹⁵⁹

Der Einführung des § 50 Abs. 3 EStG (§ 50 Abs. 6 EStG a.F.) liegt folgende Fallkonstellation zugrunde: Ein in Deutschland beschränkt Steuerpflichtiger, der in seinem Wohnsitzstaat einer unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, hat im Rahmen seiner beschränkten Steuerpflicht aus deutscher Sicht ausländische Einkünfte aus einem dritten Staat (z.B. Lizenzzahlungen aus Italien an eine deutsche Betriebsstätte eines niederländischen Unternehmers). Stammen die Einkünfte aus einem Staat, in dem der beschränkt Steuerpflichtige einer der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht vergleichbaren Besteuerung unterliegt, so ist eine Anrechnung der ausländischen Steuern aus diesem Staat in Deutschland nicht möglich, da Deutschland für diese Fälle dem Ansässigkeitsstaat (im Beispielsfall den Niederlanden) die Berück-

⁹⁵⁶ Vgl. *Bode*, RIW/AWD 1976, 327ff.

⁹⁵⁷ Vgl. BT-Drs. 8/3648, S. 7, in dem der heutige Absatz 3 noch als Absatz 6 eingefügt wurde.

⁹⁵⁸ So auch *Geurts*, in: Frotzcher, EStG, § 34c Rn. 7; *Haase*, StuB 2008, 435 (436).

⁹⁵⁹ Vgl. *Strunk*, in: Korn, EStG, § 50 Rn. 62, auch schon zur früheren Rechtslage.

sichtigung der ausländischen Einkünfte zuweist.⁹⁶⁰ In der beschriebenen Konstellation stammen die Einkünfte (Lizenzzahlungen) aus einem weiteren, dritten Staat (Italien). Es wird für diesen Fall das Bedürfnis gesehen, dass durch den deutschen Staat als Quellenstaat die Doppelbesteuerung verhindert werden muss.⁹⁶¹ In diesen Fällen mit drei beteiligten Staaten besteht tatsächlich die Gefahr einer Doppelbesteuerung durch einen möglichen Einbehalt von ausländischer Steuer für Einkünfte an der Quelle (im Drittstaat Italien), im Rahmen der Betriebsstätte (in Deutschland) und bei der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat Niederlande.

(1) Europarechtliche Bedenken der Beschränkung der Anrechnung bei beschränkt Steuerpflichtigen

Die direkten Steuern fallen in den Zuständigkeitsbereich der Mitgliedstaaten, die bei Ausübung ihrer Kompetenzen das EU-Recht beachten müssen.⁹⁶² Es könnte europarechtlich bedenklich sein, dass die Anrechnung von ausländischen Steuern beschränkt Steuerpflichtiger nur im Rahmen bestimmter Einkunftsarten („Einkünfte[n] aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird“) erfolgt.⁹⁶³

(a) Ungleichbehandlung

Zunächst müsste eine Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte vorliegen. Der hier gewählte Maßstab setzt bei den persönlichen Verhältnissen der betrachteten Steuerpflichtigen an und führt zur Vergleichsgruppe von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen.⁹⁶⁴ Es werden beschränkt Steuerpflichtige, für die nur bei Vorliegen bestimmter Einkunftsarten die Anrechnung möglich ist, und unbe-

⁹⁶⁰ Vgl. BT-Drs. 8/3648, S. 22. So wird bzw. wurde es zur alten Rechtslage im Schrifttum ausgelegt, vgl. *Strunk*, in: Korn, EStG, § 50 Rn. 60.

⁹⁶¹ So wurde es schon im Jahr 1980 festgestellt, vgl. *Krabbe*, BB 1980, 1146 (1149).

⁹⁶² EuGH, Urteil v. 14.2.1995. C-279/93 („Schumacker“), Slg. 1995, I-225, Rn. 21 und 26; EuGH, v. 11.8.1995, C-80/94 („Wielockx“), Slg. 1995, I-2493, Rn. 16; EuGH, Urteil v. 27.6.1996, C-107/94 („Ascher“), Slg. 1996, I-3089, Rn. 36; Urteil v. 21.9.1999, C-307/97 („Compagnie de Saint-Gobain“), Slg. 1999, I-6161, Rn. 58; EuGH, Urteil v. 6.12.2007, C-298/05 („Columbus Container Services“), Slg. 2007, I-10451, Rn. 28; EuGH, Urteil v. 7.9.2004, C-319/02 („Manninnen“), Slg. 2004, I-7477, Rn. 19; EuGH, Urteil v. 12.7.2005, C-403/03 („Schempp“), Slg. 2005, I-6421, Rn. 19.

⁹⁶³ Vgl. *Cordewener/Schnitger*, StuW 2006, 50 (65).

⁹⁶⁴ Dies tat der EuGH für natürliche Personen bspw. in EuGH, Urteil v. 8.5.1990, C-175/88 („Biehl“), Slg. 1990, I-1779, und im Bereich des Unternehmenssteuerrecht in EuGH, Urteil v. 13.7.1993, C-330/91 („Commerzbank“), Slg. 1993, I-4017. Vgl. zu dieser Argumentation *Mann*, Einkünftekorrektornormen, S. 123ff.

schränkt Steuerpflichtige, bei denen die Anrechnung unabhängig von der Einkunftsart gewährt wird, einander gegenüber gestellt.

Die Frage des Verstoßes gegen Grundfreiheiten stellt sich in diesen Fällen nur, wenn der deutsche Besteuerungsanspruch gegenüber einem beschränkt Steuerpflichtigen nicht durch ein DBA ausgeschlossen ist und seine inländischen Einkünfte daher ohnehin von der inländischen Besteuerung ausgenommen sind.⁹⁶⁵ Lässt man diese Fälle außer Acht, so bleiben nur diejenigen Fälle übrig, in denen das einschlägige DBA das Besteuerungsrecht im Inland belässt. Das Berufen auf eine fehlende Vergleichbarkeit von Gebietsansässigen und Gebietsfremden ist dann nicht möglich.⁹⁶⁶ Prinzipiell sind Gebietsansässige und Gebietsfremde, jedenfalls wenn sie beide von demselben Staat besteuert werden, vergleichbar und durch die Niederlassungsfreiheit geschützt.⁹⁶⁷ Nur wenn es um die Berücksichtigung persönlicher Lebensverhältnisse geht, befinden sich die beiden nicht in einer vergleichbaren Situation und es darf differenziert werden.⁹⁶⁸ Dies findet eine Grenze, wenn der Gebietsfremde seine Haupteinnahmequelle im Inland hat und seine persönlichen Verhältnisse in seinem Wohnsitzstaat nicht berücksichtigt werden, z.B. weil er dort keine nennenswerten Einkünfte hat.⁹⁶⁹ Im vorliegenden Fall der Anrechnung geht es nicht um die persönlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen, sondern um die Vermeidung juristischer Doppelbesteuerung.⁹⁷⁰ Beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige sind hier vergleichbar und werden – durch einkunftsartenunabhängige Anrechnung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen einerseits und die einkunftsartenabhängige Anrechnung der ausländischen Steuern bei beschränkt Steuerpflichtigen andererseits – ungleich behandelt.

(b) Rechtfertigung

Diese grenzüberschreitende Ungleichbehandlung könnte europarechtliche Grundfreiheiten verletzen. Dies ist der Fall, wenn sie nicht zu rechtfertigen ist.

Als Rechtfertigungsgrund kommen zwingende Gründe des Gemeinwohls, insbesondere die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Betracht. Es ist zuerst darauf hinzuweisen, dass bei den in der Vergleichsgruppe herangezogenen beschränkt

⁹⁶⁵ Vgl. *Cordewener/Schnitger*, *StuW* 2006, 50 (65).

⁹⁶⁶ Vgl. *Cordewener/Schnitger*, *StuW* 2006, 50 (65).

⁹⁶⁷ So entschied der EuGH in einem Grundsatzurteil eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen Frankreich: EuGH, Urteil v. 28.1.1986, C-270/83 („Kommission / Frankreich“), Slg. 1986, 273. Dies wurde für einen (ähnlichen) deutschen Fall bestätigt durch EuGH, Urteil v. 27.6.1996, C-107/94 („Asscher“), Slg. 1996, I-3089. Ebenso EuGH, Urteil v. 21.9.1999, C-307/97 („Saint-Gobin“), Slg. 1999, I-6161.

⁹⁶⁸ EuGH, Urteil v. 14.2.1995, C-279/93 („Schumacker“), Slg. 1995, I-225; ebenso EuGH, Urteil v. 5.7.2005, C-376/03 („D.“), Slg. 2005, I-5821.

⁹⁶⁹ EuGH, Urteil v. 14.2.1995, C-279/93 („Schumacker“), Slg. 1995, I-225.

⁹⁷⁰ Vgl. *Benecke/Schnitger*, *IStR* 2003, 649 (654); *Cordewener*, *FR* 2005, 345 (353); *Cordewener/Schnitger*, *StuW* 2006, 50 (65); *Englisch*, *European Taxation* 2004, 323 (325f.).

Steuerpflichtigen nicht eine doppelte Berücksichtigung ausländischer Einkünfte in Frage steht, sondern eine potentielle dreifache Besteuerung. Dennoch gilt im Ergebnis: Der ungleich behandelnde Mitgliedstaat darf grundsätzlich Maßnahmen betreffend der gebildeten Vergleichsgruppen von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen, bei denen für erstere nur eine auf bestimmte Einkünfte begrenzte Anrechnung und bei den zuletzt genannten eine nicht in dieser Weise begrenzte Anrechnung möglich ist, anders ausgestalten. Die Begrenzung der Anrechnung auf bestimmte ausländische Einkünfte stellt keine Verletzung von Europarecht dar, wenn die betreffende Maßnahme (hier die Anrechnung nach § 34c EStG) nur auf die Einkünfte anwendbar ist, mit welchen die beschränkt Steuerpflichtigen sich überhaupt mit unbeschränkt Steuerpflichtigen vergleichen lassen müssen – dies sind erst einmal nur Konstellationen, in denen es um die Besteuerung durch zwei Staaten geht. § 34c EStG sagt zur Anrechnung von Einkünften aus dritten Staaten bei unbeschränkt Steuerpflichtigen (ebenfalls) nichts aus. In diesem Zusammenhang werden die *rules of reason* diskutiert.⁹⁷¹ Konkret wird dabei auf das „Anerkenntnis“ der Staaten verwiesen, dass der Ansässigkeitsstaat bei Bestehen eines Besteuerungsrechts des Quellenstaats die Doppelbesteuerung vermeiden muss und im Gegenzug dann nicht für die Vermeidung von Doppelbesteuerung bei Nichtansässigen verantwortlich ist.⁹⁷² Eine gewisse Sachnähe des Ansässigkeitsstaates zur Vermeidung von der vorgenannten „Dreifachbesteuerung“ kann nicht bestritten werden, gerade wenn er das Welteinkommen des Steuerpflichtigen erfasst und daher den größtmöglichen Überblick über die Einkünfte des Steuerpflichtigen hat. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerung ist jedoch keiner der Staaten verpflichtet.⁹⁷³

(2) Konsequenz für die Anrechnung ausländischer Steuern von beschränkt Steuerpflichtigen

Grundsätzlich findet sich in § 50 Abs. 3 EStG eine rechtlich nicht zu beanstandende Regelung für beschränkt Steuerpflichtige.⁹⁷⁴

c. Wechsel von beschränkter zur unbeschränkten Steuerpflicht (und vice versa)

Kommt es innerhalb eines VZ zu einem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht und vice versa, so ist aufzuteilen: Während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht gilt § 34c EStG uneingeschränkt, während der Zeit der

⁹⁷¹ Vgl. *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 8 Rn. 25.

⁹⁷² Vgl. *Cordewener/Schnitger*, *StuW* 2006, 50 (66).

⁹⁷³ Dazu mehr im Grundlagenteil dieser Arbeit ab S. 10.

⁹⁷⁴ Für den spiegelbildlichen Fall eines beschränkt Steuerpflichtigen, siehe die Erläuterungen zu diesen Fragen in Dreistaatenkonstellationen ab S. 180.

beschränkten Steuerpflicht nur im Rahmen von § 50 Abs. 3 EStG.⁹⁷⁵ Diese Aufteilung entspricht der Behandlung in den einzelnen Perioden und ist daher sachgerecht. Der Gesetzgeber hat in einer ähnlichen Konstellationen, beim Wechsel der Art der Steuerpflicht in § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG, bestimmt, dass bei unterjährigem Wechsel die inländischen Einkünfte aus der Zeit der beschränkten Steuerpflicht in die Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einbezogen werden. Eine Aufteilung findet hier nicht statt. Aufgrund des weiten Entscheidungsspielraums des Gesetzgebers, der sog. Einschätzungsprärogative, sind sowohl die Aufteilung als auch Einbeziehung möglich.

d. Körperschaftsteuerpflichtige

Im Rahmen des internationalen Steuerrechts bzgl. der Vermeidung juristischer Doppelbesteuerung sind für Körperschaftsteuersubjekte die allgemeinen Regeln anzuwenden. Zu differenzieren ist hierbei von der Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung, welche durch die Neuregelung des § 8b KStG mit der Freistellung von Dividenden vermieden wird. Das frühere deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungssystem wurde durch den EuGH in der Sache „Meilicke“ für nicht europarechtskonform erklärt.⁹⁷⁶ Es ist nicht ersichtlich, dass Deutschland in der Zukunft wieder ein System der indirekten Anrechnung einführt.⁹⁷⁷ Aus deutscher Sicht ist die grundsätzlich differenzierte Betrachtung von wirtschaftlicher und juristischer Doppelbesteuerung selbstverständlich. § 34c EStG ist nur zur Vermeidung juristischer Doppelbesteuerung anwendbar.⁹⁷⁸

Für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG ist die grundsätzliche Anrechnung von ausländischen Einkünften in § 26 Abs. 1 KStG geregelt, wenn kein DBA einschlägig ist. Zur näheren Ausgestaltung dieser Anrechnungsmethode wird in § 26 Abs. 6 Satz 1 KStG auf § 34c Abs. 1 Satz 2 bis 5 und Abs. 2 bis 7 EStG unter Vorbehalt des § 26 Abs. 6 Satz 2 und 3 KStG verwiesen. Damit überlässt das KStG die wesentlichen Regelungen dem § 34c EStG. Der Vorgang der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuern ist identisch zur Anrechnung ausländischer Einkommensteuern. Eine Sonderregelung zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags findet sich in § 26 Abs. 6 Satz 2 KStG, der anordnet, dass bei der Berechnung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden inländischen Körperschaftsteuer die Körperschaft-

⁹⁷⁵ Darauf wird auch im Schrifttum hingewiesen, vgl. *Geurts*, in: Frotscher, EStG, § 34c Rn. 8; *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG § 34c Rn. 51.

⁹⁷⁶ EuGH, Urteil v. 6.3.2007, C-292/04 („Meilicke“), Slg. 2007, I-1835.

⁹⁷⁷ Die vorliegende Arbeit befasst sich nicht mit der indirekten Anrechnung bzw. der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, sondern beschränkt sich auf die direkte Anrechnung und die Vermeidung juristischer Doppelbesteuerung.

⁹⁷⁸ Zumindest missverständlich ist in diesem Zusammenhang FG Hamburg, Gerichtsbescheid v. 30.12.2011, 3 K 160/11, der § 34c EStG in Rn. 14 die Aufgabe zuspricht, unerwünschte wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu mindern.

steuer zugrunde zu legen ist, die sich ohne Anwendung von §§ 37 und 38 KStG ergibt.

Beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige können gemäß § 26 Abs. 6 KStG i.V.m. § 50 Abs. 3 EStG nur dann ausländische Steuern anrechnen, wenn sie im Inland einen Betrieb unterhalten. Eine Begrenzung für die Fälle, in denen die beschränkt Steuerpflichtigen in dem ausländischen Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der unbeschränkten Steuerpflicht herangezogen werden, gilt hier ebenso. Die im Rahmen von § 50 Abs. 3 EStG erhobene Kritik ist übertragbar. Nach einem Referentenentwurf des BMF soll § 26 KStG künftig für unbeschränkte und beschränkte Körperschaftsteuerpflichtige gelten.⁹⁷⁹ Der Entwurf schlägt vor, § 26 KStG insgesamt auf zwei Absätze zu reduzieren: Es soll bei der hier vorgestellten Verweisung auf § 34c EStG für die Anrechnung ausländischer Steuern bleiben; im Übrigen soll es sich vor allem um redaktionelle und sprachliche Anpassungen handeln, die im Ergebnis nicht zu einer substantiellen Änderung der Anrechnung ausländischer Steuern für Körperschaftsteuerpflichtige führen.

Sollte ausnahmsweise eine doppelte unbeschränkte Steuerpflicht vorliegen, so wird die Anrechnung der ausländischen Steuer nicht begrenzt.⁹⁸⁰

An dieser Stelle der Arbeit soll kurz die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) Beachtung finden. Die Einführung dieser einheitlichen Bemessungsgrundlage, die Erleichterungen für Konzerne innerhalb der EU schaffen soll, würde Auswirkungen auf die Anrechnungsmethode haben. Es würde Probleme bei der derzeitigen Ausgestaltung der Anrechnungsmethode zur Vermeidung juristischer Doppelbesteuerung geben.⁹⁸¹ Es soll bei der GKKB möglich sein, in den problematischen Fällen entweder auf die Abzugs- oder Freistellungsmethode zu wechseln oder die Anrechnungsmethode entsprechend anzupassen.⁹⁸² Da Deutschland für Einkünfte aus Betriebsstätten grundsätzlich die Freistellungsmethode anwendet, stellt die GKKB an dieser Stelle kein Problem dar. Die GKKB führt jedoch zu Schwierigkeiten im Rahmen von (deutschen) Aktivitätsklauseln. Es soll im Rahmen dieser Arbeit nicht auf diese Probleme eingegangen werden, da die Einführung der GKKB weder zeitlich noch inhaltlich bestimmt ist.

⁹⁷⁹ „Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ mit Bearbeitungsstand 20.3.2014, zu finden im Internet unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Referentenentwurfe/2014-03-21-StAend-AnpG-Kroatien.html>, recherchiert am 26.3.2014, S. 81.

⁹⁸⁰ Vgl. *Müller-Dott*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 26 KStG Rn. 21.7.

⁹⁸¹ So schon die *Arbeitsgruppe „gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage“* in einer Arbeitsunterlage zu einer Sitzung am 9.3.2006, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp033_overview_sg4_de.pdf, recherchiert am 13.7.2011, Rn. 6 und 17.

⁹⁸² So die *Arbeitsgruppe „gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage“* in einer Arbeitsunterlage zu einer Sitzung am 9.3.2006, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp033_overview_sg4_de.pdf, recherchiert am 13.7.2011, Rn. 18ff.

II. Konkrete Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in § 34c Abs. 1 EStG

Die Ausgestaltung der deutschen Anrechnungsmethode gemäß § 34c Abs. 1 EStG, objektiver oder sachlicher Anwendungsbereich genannt, wird im folgenden Teil dargestellt. Interessante Einzelproblemen werden näher diskutiert.

1. Steuersubjektidentität

Bei der Anrechnung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung muss die steuerpflichtige Person im Ausland und im Inland personenidentisch, d.h. deckungsgleich sein.⁹⁸³ Das Steuersubjekt muss doppelt – sowohl im In- als auch im Ausland – mit einer entsprechenden Steuer „belastet“ werden.⁹⁸⁴ Diese sog. Steuersubjektidentität oder Personenidentität ist nach inländischem Recht zu beurteilen.⁹⁸⁵ Die Steuersubjektidentität bestimmt sich zugunsten der betroffenen Steuerpflichtigen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten.⁹⁸⁶ Zu beachten ist der Telos der Norm: die Vermeidung von juristischer Doppelbesteuerung. Problematisch sind besonders die folgenden Fälle.

a. Ehegatten

Unbeschränkt steuerpflichtige, zusammenveranlagte Ehegatten werden im Rahmen der Steuersubjektidentität wie ein Steuerpflichtiger behandelt. Die (ausländischen) Einkünfte der Ehegatten werden zusammengerechnet.⁹⁸⁷ Im Ergebnis ist die ausländische Steuer eines Ehegatten auf Einkünfte des anderen Ehegatten anzurechnen, der keine ausländischen Einkünfte erzielt.⁹⁸⁸ Es wird ein einheitlicher Anrechnungshöchstbetrag für die Eheleute ermittelt.⁹⁸⁹ Den normativen Hintergrund bilden § 26 Abs. 1 Satz 1 und § 26b EStG, wonach die Einkünfte von zusammenveranlagten

⁹⁸³ Vgl. *Geurts*, in: Frotscher, EStG, § 34c Rn. 11.

⁹⁸⁴ Von einer solchen Doppelbelastung spricht *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rn. 6 zur Verdeutlichung, obwohl der Begriff grundsätzlich nicht passt. Eine Erläuterung dazu findet sich im Grundlagenteil B auf S. 5 dieser Arbeit.

⁹⁸⁵ Für das EStG: vgl. *Geurts*, in: Frotscher, EStG, § 34c Rn. 11; für das KStG: vgl. *Frotscher*, in: Frotscher/Maas, KStG, § 26 Rn. 31;33.

⁹⁸⁶ Vgl. *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 61 mit Verweis auf BFH, Urteil v. 5.2.1992, I R 9/90, BStBl II 1992, 607. Ebenso wies *Ebling*, DStR 1976, 231 (232f.) schon darauf hin, dass die Tendenz von einer engen Auslegung der Steuersubjektidentität in Richtung weiter Auslegung mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ging.

⁹⁸⁷ Vgl. *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 43.

⁹⁸⁸ So Finanzministerium Niedersachsen, Schreiben v. 31.7.1996, S 2293-140-35, DStR 1996, 1811f. mit Beispielen. Von der Literatur wird diese Verwaltungsansicht bestätigt, vgl. *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 61.

⁹⁸⁹ Vgl. *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 54.

Ehegatten zwar getrennt ermittelt werden und die Eheleute danach wie ein Steuerpflichtiger behandelt werden. Dies schreiben bei einheitlicher Wahlrechtsausübung ebenso die Einkommensteuer-Richtlinien vor.⁹⁹⁰

Anders ist dies bei sog. Grenzpendlern, die nach § 1 Abs. 3 i.V.m. § 1a EStG fiktiv unbeschränkt steuerpflichtig sind, da § 1a EStG nicht auf § 34c EStG verweist.⁹⁹¹ Im Falle einer Zusammenveranlagung von Ehegatten in Deutschland, die über § 1a Abs. 1 (Nr. 2) i.V.m. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtige möglich ist, wird eine ausländische Steuer nur bezogen auf die Einkünfte des fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen angerechnet. Die Anrechnung ist auf die Höhe der Einkünfte dieses Ehegatten begrenzt.

Bei der Einzelveranlagung von Ehegatten gemäß § 26a EStG findet die Anrechnung nur bei dem Ehegatten statt, dem die Einkünfte zugerechnet werden.⁹⁹²

b. Personengesellschaften

Im internationalen Steuerrecht gibt es im Zusammenhang mit Personengesellschaften oftmals Schwierigkeiten.⁹⁹³ Im Rahmen der Anrechnung nach § 34c EStG gilt wegen des Transparenzprinzips: Grundsätzlich kann ein im Inland steuerpflichtiger Gesellschafter einer Personengesellschaft auf seine (persönliche) Einkommensteuer im Inland solche ausländischen Steuern anrechnen, die auf die Einkünfte dieser Personengesellschaft angefallen sind.⁹⁹⁴ Selbstverständlich können die Gesellschafter alternativ den Steuerabzug wählen, wobei sie dies nicht einheitlich tun müssen.⁹⁹⁵ Lediglich für Einkünfte aus demselben Staat muss die Wahl einheitlich getroffen werden.⁹⁹⁶ Hat ein Gesellschafter zusätzlich als Einzelperson ausländische Einkünfte

⁹⁹⁰ EStR § 34c (3) Satz 7 und 8.

⁹⁹¹ So auch *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 61. Hintergrund ist, dass § 1a EStG lediglich aufgrund einer vom EuGH festgestellten Unvereinbarkeit mit dem EGV eingeführt wurde und vor allem eine Gesetzeslücke schließen soll, vgl. auch *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 106.

⁹⁹² Vgl. *Fränznick/Schutter*, Praktikum der Besteuerung ausländischer Einkünfte, Rn. B 14; *Wassermeyer/JoLüdike*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 188, die dies auf die seit 1974 geltende Einordnung des § 34c EStG als Steuerermäßigung zurückführen.

⁹⁹³ Angerissen werden diese z.B. in *Lüdike*, DBA-Politik, S. 54ff. m.w.N. Das BMF behandelt die Probleme der Personengesellschaften im BMF-Schreiben v. 16.4.2010, BStBl I 2010, 354, für welches im November 2013 durch das BMF-Schreiben IV B 5 - S 1300/09/10003 ein Entwurf zur Aktualisierung veröffentlicht wurde. Die deutsche Verhandlungsgrundlage vom 22.8.2013 beinhaltet keine Lösungsansätze.

⁹⁹⁴ BFH, Urteil v. 4.6.1991, X R 35/88, BStBl II 1992, 187; ebenso für die Freistellungsmethode, BMF, Schreiben v. 16.4.2010, BStBl I 2010, 354, Tz. 2.1.1; 4.1.1.1.1; in der Literatur wird das ebenso gesehen, vgl. *Lange*, Personengesellschaften im Steuerrecht, S. 452.

⁹⁹⁵ Vgl. *Lange*, Personengesellschaften im Steuerrecht, S. 461.

⁹⁹⁶ Vgl. *Grotherr*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 23A/Art. 23B Rn. 259.

te, die nicht mit der Gesellschaft zusammenhängen, so kann er sein Wahlrecht für die Einkünfte aus einem bestimmten Staat ebenfalls nur einheitlich ausüben.⁹⁹⁷

(1) Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften

Ein generelles Problem von Personengesellschaften sind die sog. Qualifikationskonflikte. Sie treten auf, wenn Quellen- und Wohnsitzstaat aufgrund unterschiedlicher nationaler Regelungen eine unterschiedliche Einkünftezuordnung vornehmen, bspw. wenn eine im Ausland nach ausländischem Recht steuerpflichtige Gesellschaft im deutschen Recht nicht als Steuersubjekt qualifiziert wird und es daher zu einer Keimnalbesteuerung oder Doppelbesteuerung kommt.⁹⁹⁸ Dies kann einerseits dazu führen, dass Vergünstigungen in Ansässigkeits- oder Quellenstaat nur der Gesellschaft oder nur dem Gesellschafter gewährt werden und sich dies so überschneidet, dass es zu einer doppelten Nichtbesteuerung (negativer Qualifikationskonflikt) kommt.⁹⁹⁹ Andererseits kann aus einer solchen Überschneidung ebenso eine Doppelbesteuerung (positiver Qualifikationskonflikt) folgen.

Für nicht aus dem DBA selbst hervorgehende Begriffe wird zu Zwecken der Auslegung auf das Recht des anwendenden Staates und damit zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf das Recht des Ansässigkeitsstaats abgestellt, d.h. die Qualifikation eines ausländischen Rechtsgebildes wird nach deutschem Recht beurteilt, wenn Deutschland Ansässigkeitsstaat ist.¹⁰⁰⁰ Personengesellschaften sind für Zwecke der Einkommensteuer in Deutschland nicht selbst steuerpflichtig, sondern aufgrund des Transparenzprinzips ihre Gesellschafter, bei welchen zur Anrechnung ausländischer Steuern folglich die Tatbestandsvoraussetzungen des § 34c EStG vorliegen müssen. Es ist daher für die subjektive (Einkommen-)Steuerpflicht nicht auf den Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft, sondern auf den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt des Gesellschafters abzustellen.¹⁰⁰¹ Das bedeutet, dass anteilig ausländische Steuern, die von der Personengesellschaft geleistet werden, vom steuerpflichtigen Gesellschafter dieser Personengesellschaft angerechnet werden können.¹⁰⁰²

Im Wege des Typenvergleichs wird ermittelt, wie das deutsche Steuerrecht den Zusammenschluss von Personen im Ausland bewertet. Dazu werden die Typusmerkmale der ausländischen Gesellschaft mit denen einer inländischen unbeschränkten Personengesellschaft bzw. einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung vergli-

⁹⁹⁷ R 34c Abs. 4 Satz 1 EStR.

⁹⁹⁸ Vgl. schon *Menck*, IStR 1999, 147 (148f.).

⁹⁹⁹ Vgl. *Lüdicke*, DBA-Politik, S. 55.

¹⁰⁰⁰ BFH, Urteil v. 3.2.1988, I R 134/84, BStBl II 1988, 588; vorbehaltlich Spezialregelungen in DBA, vgl. *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 34c Rn. 2 und *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 35f. Dass dies nicht zwangsläufig so sein muss, beschreibt *Meretzki*, IStR 2011, 213 (214).

¹⁰⁰¹ Vgl. *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 6.

¹⁰⁰² BFH, Urteil v. 4.6.1991, X R 35/88, BStBl II 1992, 187; so auch *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 61.

chen.¹⁰⁰³ Bei einer Personengesellschaft ist wegen des Transparenzprinzips der einzelne Gesellschafter (Einkommen-)Steuersubjekt, während bei einer Körperschaft aufgrund des Trennungsprinzips die Körperschaft selbst (Körperschaft-)Steuersubjekt ist.

Es sind zwei Fälle zu unterscheiden: Eine – aus deutscher Sicht – ausländische Personengesellschaft wird im Inland als Körperschaft qualifiziert (nachfolgend unter (a) dargestellt) oder eine – aus deutscher Sicht – ausländische Körperschaft wird im Inland als Personengesellschaft qualifiziert (nachfolgend unter (b) erörtert).

(a) Qualifikation einer Gesellschaft im Inland als Personengesellschaft und im Ausland als Körperschaft

Zunächst soll der Fall behandelt werden, in dem eine Gesellschaft im Ausland als Körperschaft und im Inland als Personengesellschaft qualifiziert wird.

Es steht der Anrechnung der ausländischen Steuer bei den Gesellschaftern hierbei nicht entgegen, dass die eine Personengesellschaft im Inland kein (Einkommen-)Steuersubjekt ist – die Steuersubjektidentität ist gewahrt.¹⁰⁰⁴ Die Bewertung nach ausländischem Steuerrecht oder die Wahl des Steuerpflichtigen¹⁰⁰⁵ sind nicht entscheidend, sondern haben höchstens Indizwirkung.¹⁰⁰⁶ Die Einkünfte werden den nach inländischem Recht steuerrechtspflichtigen Gesellschaftern anteilig zugerechnet.¹⁰⁰⁷ Der einzelne Gesellschafter ist dabei an Entstehungsgrund, Höhe und zeitliche Zuordnung der Einkünfte gebunden, die im Gewinnfeststellungsbescheid der Personengesellschaft festgestellt sind.¹⁰⁰⁸ Für jeden ausländischen Staat sind entsprechende Feststellungen zu treffen.¹⁰⁰⁹ Bei der anschließenden Verrechnung mit

¹⁰⁰³ Zum Rechtstypenvergleich grundlegend die Entscheidung „Venezuela“ des RFH, Urteil v. 12.2.1930, VI A 899/27, RStBl I 1930, 444. Seitdem wird er vom BFH angewandt (BFH, Urteil v. 17.7.1968, I 121/64, BStBl II 1968, 695; zuletzt BFH, Urteil v. 20.8.2008, I R 34/08, BStBl II 2009, 263) angewandt; ebenso sieht es die Verwaltung, BMF, Schreiben v. 16.4.2010, BStBl I 2010, 354, Tz. 1.2; vgl. auch *Birk*, Steuerrecht, Rn. 1478; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 333; 384; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn. 114; *Haase/Brändel*, IStR 2011, 255 (258f.); *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 31; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, Rn. M 11.

¹⁰⁰⁴ Vgl. *Geurts*, in: *Frotscher*, EStG, § 34c Rn. 13; *Gosch*, in: *Kirchhof*, EStG, § 34c Rn. 2.

¹⁰⁰⁵ So etwa bei den US-amerikanischen *check the box-rules*, bei denen sich der Gesellschaftsinhaber aussuchen kann, ob die Gesellschaft transparent oder als eigenes Steuersubjekt besteuert wird.

¹⁰⁰⁶ Vgl. *Haase*, IStR 2010, 45 (47).

¹⁰⁰⁷ Vgl. *Geurts*, in: *Frotscher*, EStG, § 34c Rn. 13; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, Rn. N 312.

¹⁰⁰⁸ BFH, Urteil v. 4.6.1991, X R 35/88, BStBl II 1992, 607.

¹⁰⁰⁹ BFH, Urteil v. 18.7.1990, I R 115/88, BStBl II 1990, 951.

Sondervergütungen des jeweiligen Gesellschafters ergeben sich im Anrechnungsfall keine Besonderheiten, § 34c EStG ist anzuwenden¹⁰¹⁰.

Ein Problem der nach ausländischem Recht als Körperschaft und nach inländischem Recht als Personengesellschaft zu qualifizierenden Gesellschaft ist, dass bei konsequenter Einhaltung des deutschen Steuerrechts ausländische Quellensteuer auf inländische Einkommensteuer angerechnet wird. Dies wird im Schrifttum abgelehnt.¹⁰¹¹ Als Grund für die Ablehnung kann ein Vergleich zur ausländischen Quellensteuer ohne Personengesellschaft angeführt werden. In dieser Konstellation findet keine Anrechnung statt. Nach einer Ansicht im Schrifttum sind die beiden Fälle vergleichbar und müssen gleich behandelt werden: durch die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer.¹⁰¹² Nach Ansicht der Finanzverwaltung hingegen führt eine im Ausland möglicherweise an der Quelle steuerbare Ausschüttung aus deutscher Sicht zu einer steuerlich nicht relevanten Entnahme, die nicht angerechnet werden muss.¹⁰¹³ Die Finanzverwaltung grenzt diesen Fall von der Situation der (endgültigen) ausländischen Körperschaftsteuer ab, welche, wenn nicht die Freistellungsmethode greift, für den im Inland steuerpflichtigen Gesellschafter anteilig im Wege der Anrechnung zu berücksichtigen ist.¹⁰¹⁴

Praktische Relevanz hat dieses Problem besonders in Fällen, in denen die inländische Personengesellschaft beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter hat und diese gegenüber dem Quellenstaat keinen Abkommenschutz genießen, weil der Quellenstaat die Personengesellschaft als abkommensberechtigt behandelt.¹⁰¹⁵ Es ergibt sich die Folgefrage, wer ggf. Ermäßigungsansprüche im Quellenstaat geltend machen muss: der aus deutscher Sicht nicht abkommensberechtigte beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter könnte dazu verpflichtet werden, derart auf die Gesellschaft hinzuwirken, dass sie diesen Anspruch im Ausland geltend macht.¹⁰¹⁶

(b) Qualifikation einer Gesellschaft im Inland als Körperschaft und im Ausland als Personengesellschaft

Im anderen Fall der nach inländischem Recht als Körperschaft und nach ausländischem Recht transparent besteuerten Gesellschaft soll nach einer Ansicht im Schrifttum die ausländische Steuer fiktiv als Steuer der Kapitalgesellschaft behandelt wer-

¹⁰¹⁰ Vgl. *Piltz*, in: FS Wassermeyer, S. 747 (748); *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, Rn. N 313; *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 35.

¹⁰¹¹ Vgl. *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 35; *Schmidt*, IStR 1996, 14 (23).

¹⁰¹² So auch *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 35.

¹⁰¹³ BMF, Schreiben v. 16.4.2010, BStBl I 2010, 354, Tz. 4.1.4.1.

¹⁰¹⁴ BMF, Schreiben v. 16.4.2010, BStBl I 2010, 354, Tz. 4.1.4.1.

¹⁰¹⁵ Z.B. Urteil des indischen High Court of Judicature (Mumbai) v. 8.1.2013, Income Tax Appeal No. 2273 of 2010.

¹⁰¹⁶ Vgl. *Jacob/Hagena*, IStR 2013, 485 (489).

den.¹⁰¹⁷ Dies könnte durch eine Umdeutung der nach ausländischem Recht der Personengesellschaft zugeordneten Gewinnzuweisung in eine mit ausländischer Quellensteuer belastete Dividendenausschüttung geschehen.¹⁰¹⁸ Die Finanzverwaltung lehnte dies in der Vergangenheit ab.¹⁰¹⁹ Es überzeugt jedoch das Argument, dass die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Dividende beim Gesellschafter (zumindest) aus Billigkeitsgründen zuzulassen ist, da der Gesellschafter diejenige Person ist, die auch zur ausländischen Steuer herangezogen wird.¹⁰²⁰ Mit Hinblick auf den Sinn und Zweck der Anrechnung, die Vermeidung von Doppelbesteuerung, ist es überzeugend, die im Ausland gezahlte Steuer zu berücksichtigen.

(c) Ergebnis zu den Qualifikationskonflikten im Rahmen der Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c EStG

Qualifikationskonflikte sollten so behandelt werden, dass Doppelbesteuerung vermieden wird. Im Schrifttum wurde zutreffend festgestellt, dass in fast allen erdenklichen Konstellationen von Qualifikationskonflikten die Anrechnung sichergestellt ist.¹⁰²¹

(2) Besondere Konstellation bei Personengesellschaften: Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer eines Gesellschafters, der mit den Einkünften der Gesellschaft zusammenhängende Einkünfte hat

Ein spezifisches Problem stellt sich bei der Anrechnung der ausländischen Steuer „der Gesellschaft“, wenn ein Gesellschafter persönlich mit den steuerbaren Einkünften der Gesellschaft zusammenhängende Einnahmen hat. Es ist unklar, in welcher Höhe die ausländische Steuer beim Gesellschafter konkret angerechnet werden kann. Dies soll anhand des folgenden Beispiels erörtert werden: Es geht um den in der Praxis häufigen Fall eines Gesellschafterdarlehens für den Kauf oder die Nutzung eines für die Gesellschaft essentiellen Wirtschaftsgutes, welches die Personen-

¹⁰¹⁷ Vgl. *Wassermeyer/JoLüdicke*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 130.

¹⁰¹⁸ Vgl. *Haase*, IStR 2010, 45 (47).

¹⁰¹⁹ Gleichlautender Ländererlass v. 26.9.1994 betr. Qualifizierung argentinischer Gesellschaften mit beschränkter Haftung und deren Ausschüttungen, S 1301 A - 92 - II B 31, IStR 1994, 549. Seit dem VZ 1996 hat sich dieses Problem erledigt, da die fragliche Gesellschaftsform nach argentinischem Steuerrecht neuerdings ebenfalls als Körperschaft angesehen wird, so dass kein Qualifikationskonflikt mehr vorliegt, siehe dazu z.B. BMF-Schreiben v. 30.12.1997, IV C 6-S 1301 Arg-6/97, FR 1998, 173.

¹⁰²⁰ Vgl. *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 61 mit Verweis auf *Wassermeyer*, IStR 1995, 49 (51).

¹⁰²¹ Vgl. *Haase*, IStR 2010, 45 (47).

gesellschaft für ihr Unternehmen gebraucht. Die Personengesellschaft (P) soll zwei (inländische) Gesellschafter namens A und B haben, die zu jeweils 50% an P beteiligt sind. A hat der P ein Darlehen gewährt, damit genügend Mittel vorhanden sind, um ein Recht zu kaufen, welches von P genutzt wird. A erhält dafür Zinsen von der Gesellschaft, jährlich in Höhe von 10. Das dadurch erworbene Recht wird von der Personengesellschaft im Rahmen einer Lizenzvereinbarung einem Lizenznehmer im Ausland gewährt, wofür die P Lizenzgebühren in Höhe von 100 einnimmt. Bei Zahlung der Lizenzgebühr wird im ausländischen Staat eine Quellensteuer von 25 einbehalten. Unter der Annahme, dass die Personengesellschaft einen Gewinn (von 500) erwirtschaftet,¹⁰²² stellt sich die Frage, in welcher Höhe A und B jeweils die ausländische Steuer auf ihren Gewinnanteil anrechnen können. Bei der Beantwortung dieser Frage gibt es drei Möglichkeiten:

Bei der ersten Möglichkeit wird jedem Gesellschafter je nach Beteiligungsanteilen ein Anteil der ausländischen Steuer angerechnet. Hier würde je die eine Hälfte A und die andere Hälfte B zugeordnet werden, also je 12,5, die jeder Gesellschafter auf seine persönliche Steuer anrechnen kann. Für diese Lösung spricht, dass sie die Beteiligungsquote widerspiegelt. Bei der zweiten Möglichkeit wird das Verhältnis des jeweiligen Gewinnanteils zum Gesamtgewinn als Grundlage genommen. Die Rechnung würde lauten: ausländische Steuer x Gewinnanteil des Gesellschafters / Gewinn der Gesellschaft. In dem vorgegebenen Zahlenbeispiel bedeutet das im Ergebnis für B einen geringeren Anrechnungsbetrag: $25 \times 240 / 500 = 12$. Für A, dessen Gewinnanteil jährlich um Zinsen in Höhe von 10 für das der Gesellschaft gewährte Darlehen erhöht ist, ergibt sich ein höherer Anrechnungsbetrag: $25 \times 260 / 500 = 13$. Für diese Lösung spricht, dass sie die besondere Finanzierungssituation der Gesellschaft widerspiegelt. Die dritte Möglichkeit begrenzt die eben vorgestellte Rechnung auf den Beteiligungsanteil, so dass in dem vorgestellten Beispiel nicht die gesamte Steuer angerechnet werden kann. Jeder Gesellschafter darf nur bis zu 12,5 ausländische Steuern der Gesellschaft anrechnen. Es bleibt also dabei, dass B 12 anrechnet. A darf von den theoretisch auf ihn entfallenden 13 nur 12,5 anrechnen. Im Ergebnis kann die dritte Möglichkeit am wenigsten überzeugen. Sie stellt für die Steuerpflichtigen die ungünstigste der drei Lösungen dar und führt dazu, dass nicht die gesamte ausländische Steuer angerechnet werden kann, im Zahlenbeispiel können nur 24,5 statt der im Ausland gezahlten 25 angerechnet werden. Die „anteilige“ Anrechnung sollte besser nach Beteiligungs- oder Gewinnanteilen erfolgen. Es spricht vieles dafür, dass sich die Anrechnung nach der Beteiligungsquote richtet. Diese ist ohne weiteren Berechnungsaufwand aus dem Gesellschaftsverhältnis abzulesen und wäre damit praktisch leicht umsetzbar. Dieses Argument überzeugt jedoch nicht in rechtlicher Hinsicht. Vielmehr überzeugt das Abstellen auf die in jedem Fall konkret zu berechnenden Gewinnanteile. Denn die Voraussetzungen der Anrechnung (bspw. die Frage nach weiteren, bei der Ermittlung des Einkommens verrechenbaren Einkünften aus demselben ausländischen Staat oder das grundsätzliche Bestehen einer

¹⁰²² Dies ist nötig, damit eine inländische Steuer entsteht, auf welche die ausländische Steuer angerechnet werden kann.

Einkommensteuerschuld) müssen danach stets für jeden Gesellschafter einzeln und differenziert geprüft werden, so dass die Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen Steuer aufgrund der unterschiedlichen Einkommenssituation der Gesellschafter kann, wie im Beispielsfall, im Ergebnis unterschiedlich (hoch) ausfallen kann.¹⁰²³ Die vorliegende Frage nach der Anrechnung ausländischer Steuern bei ihren Gesellschaftern ist in der Praxis noch nicht zu einem Ergebnis geführt worden. Wie eben erörtert, führt das Abstellen auf die Gewinnquote der Gesellschafter zu größtmöglicher Einzelfallgerechtigkeit und überzeugt als rechtlich präziseste Lösung.

c. Steuerzahlung durch einen Dritten und Steuer eines Dritten

Wird die Steuer von einem Dritten (und nicht dem den Steuertatbestand verwirklichenden Steuersubjekt) einbehalten und bezahlt (bspw. bei der Kapitalertragsteuer), so ist die Steuersubjektidentität bei demjenigen gegeben, der den Steuertatbestand verwirklicht hat.¹⁰²⁴ Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Vertragspartner die ausländische Steuer zwar im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung ausgleicht.¹⁰²⁵ Die Steuersubjektidentität liegt nicht vor, wenn der Dritte die Steuer selbst als Steuerpflichtiger zahlt.¹⁰²⁶ Die „echte“ Steuer eines Dritten kann wegen der fehlenden Steuersubjektidentität in Deutschland nicht angerechnet werden. In diesem Zusammenhang sind Treuhandverhältnisse zu nennen. Bei diesen überträgt der Treugeber dem Treuhänder umfassende Vermögensrechte bzw. räumt ihm nach außen unbeschränkte Vertretungsmacht ein, die dieser im Innenverhältnis nur eingeschränkt nutzen darf.¹⁰²⁷ Der Treuhänder arbeitet dann „für fremde Rechnung“. Ist der Treuhänder im Ausland ansässig, so können seine Einkünfte nach erfolgter Aufdeckung des Treuhandverhältnisses dem inländischen Treugeber zugerechnet werden, so dass im Ergebnis der inländische Treugeber die möglicherweise im Ausland gezahlte Steuer des Treuhänders anrechnen kann.¹⁰²⁸ Eine vergleichbare Situation besteht beim ausländischen Nießbraucher und inländischen Eigentümer gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO.¹⁰²⁹

Ein weiteres denkbare Szenario betrifft die Gesellschaftsform der KGaA, einer in Deutschland als Körperschaft zu qualifizierenden Gesellschaft, die der Aktiengesellschaft ähnlich ist, aber statt dem Vorstand über persönlich haftende Komplementäre verfügt. Ansatzpunkt für die Überlegungen ist folgender Fall, der im Jahr 2010

¹⁰²³ So auch *Herrmann*, Steueranrechnung und Gesamthandsvermögen, S. 12.

¹⁰²⁴ BFH, Urteil v. 5.2.1992, I R 9/90, BStBl II 1992, 607; vgl. *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 22; *Wassermeyer/JoLüdicke*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c Rn. 129.

¹⁰²⁵ Vgl. *Geurts*, in: Frotscher, EStG, § 34c Rn. 18.

¹⁰²⁶ Vgl. *Geurts*, in: Frotscher, EStG, § 34c Rn. 17.

¹⁰²⁷ Statt vieler *Creifelds/Weber/Cassardt*, Rechtswörterbuch, S. 1271 zu „Treuhandeigentum“.

¹⁰²⁸ BFH, Urteil v. 5.2.1992, I R 9/90, BStBl II 1992, 607; vgl. *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 23.

¹⁰²⁹ Vgl. *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 34c Rn. 2.

vom BFH entschieden wurde:¹⁰³⁰ Eine in Frankreich ansässige Kapitalgesellschaft schüttete eine Dividende an eine in Deutschland ansässige KGaA aus. Das deutsche Finanzamt der KGaA wollte diese Dividende besteuern, während die KG, die hinter der KGaA stehende Komplementäraktionärin, sich auf das Schachtelprivileg aus Art. 20 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 1 des einschlägigen DBA zwischen Deutschland und Frankreich berief. Das Finanzamt argumentierte, dass Empfänger der Dividende nicht die KGaA, sondern die hinter dieser stehenden Aktionäre seien. Das Finanzamt wollte daher das Schachtelprivileg nur für die Kommanditaktionäre, nicht aber für die personalistische Komplementäraktionärin gewähren. Die KG argumentierte, dass es nach dem DBA nicht auf die hinter der KGaA stehenden Gesellschafter ankomme, sondern nach dem DBA allein auf die „Personen, die in der Bundesrepublik ansässig sind“. Dieser Rechtsansicht schloss sich der BFH an und erklärte den Abfluss der Beträge von den leistenden Gesellschaften an die inländische Kapitalgesellschaft für maßgeblich, da es nur hierauf zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Art. 20 Abs. 1 des DBA ankomme (Wortlaut des DBA: „gezahlt“). Das genannte Urteil befasst sich zwar nicht mit der Anrechnung, die behandelte Problematik ist aber auf diese übertragbar. Schließlich könnte man die Frage stellen, ob die im Ausland gezahlte Steuer der KGaA von ihren Gesellschaftern angerechnet werden kann. Es läge auf der Linie des BFH, die Anrechnung bei den Gesellschaftern zu versagen und nur auf die KGaA abzustellen, vergleichbar mit dem eben genannten Urteil. Doch ist darauf hinzuweisen, dass das Urteil auf Grundlage eines alten DBA erging, welchem noch nicht der neue Text des OECD-MA zugrunde lag. Unter Berücksichtigung des neuen Textes, besonders der Einbeziehung des wirtschaftlichen Eigentümers (*beneficial owner*) könnte ein ähnlicher Fall anders zu lösen sein. Als Folge könnte möglicherweise nicht (nur) die KGaA ausländische Steuern anrechnen, sondern (auch) die an ihr beteiligten Gesellschaft in Höhe der jeweiligen Beteiligungsquote. Gegen diese Anrechnungsmöglichkeit spricht das Argument der Nichtanrechnung der Steuer eines Dritten. Schließlich wird die KGaA selbst als Körperschaft behandelt und kann die ausländischen Steuern unmittelbar anrechnen, allerdings nur mit einem verminderten Höchstbetrag, da gemäß § 9 Nr. 1 KStG bei der KGaA der Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird, als abziehbare Aufwendung qualifiziert wird.

d. Basisgesellschaften

An der Steuersubjektidentität fehlt es bei einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die im Inland nach § 42 AO als rechtsmissbräuchlich bewertet wird.¹⁰³¹ Dies wird bei den sog. Basisgesellschaften angenommen. Basisgesellschaften sind nach stän-

¹⁰³⁰ BFH, Urteil v. 19.5.2010, I R 62/09, BFHE 230, 18.

¹⁰³¹ Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rn. 5 mit Verweis auf Rn. 9.

diger Rechtsprechung des BFH „Kapitalgesellschaften, die ohne wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe im niedrig besteuerten Ausland zwischengeschaltet sind“ und die ausschließlich der Verlagerung der Einkünfte ins Ausland und damit der Manipulation dienen.¹⁰³² Ist eine ausländische Basisgesellschaft zwischengeschaltet, so werden die Einkünfte direkt den inländischen Gesellschaftern zugerechnet. Ausländische Steuern der Basisgesellschaft sind nach langjähriger Ansicht des BFH mangels Steuersubjektidentität bei den inländischen Gesellschaftern nicht anrechenbar.¹⁰³³ Dieser Ansicht widerspricht ein Teil der Literatur. Beachtete man die Basisgesellschaft steuerlich nicht, so würde gemäß § 42 Abs. 1 Satz 2 AO und § 26 KStG allein der Anteilseigner steuerlich belastet.¹⁰³⁴ Die Anrechnung dürfe jedenfalls nicht allein wegen der vom Zivilrecht abweichenden Zuordnung von Einkünften anhand der wirtschaftlichen Betrachtungsweise abgelehnt werden, da diese die inländische Steuerpflicht überhaupt erst begründe.¹⁰³⁵ Zudem wird angeführt, dass der Abschluss der Anrechnung bei den Basisgesellschaften nicht mit ähnlich gelagerten Fällen von Treuhand, Nießbrauch oder Organschaft zu vereinbaren sei, da dort mit guten Gründen Ausnahmen vom Erfordernis der Steuersubjektidentität gemacht werden.¹⁰³⁶ Eine neuere Entscheidung des BFH lässt diese Frage offen und wendet § 34c (Abs. 3) EStG jedenfalls dann an, wenn der unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter einer Basisgesellschaft tatsächlich ausländische Steuern (im entschiedenen Fall Kapitalertragsteuer) gezahlt hat.¹⁰³⁷ Es ist überzeugend, dass Basisgesellschaften bzw. ihre Gesellschafter, die zwar dem Missbrauch von steuerlichen Umständen dienen können, nach § 34c (Abs. 1) EStG zur Anrechnung berechtigt sein sollen, wenn tatsächlich ausländische und inländische Steuern gezahlt wurden.¹⁰³⁸ Es liegt dann die gleiche Situation vor wie bei nicht missbräuchlich geschaffenen Personen, die im In- und Ausland Steuern zahlen müssen und so doppelt belastet sind. Basisgesellschaften sollten „folgerichtig“¹⁰³⁹ von dieser Doppelbesteuerung entlastet werden.

e. Organschaft

Liegt eine Organschaft gemäß §§ 14ff. KStG vor, so gilt das Erfordernis der Steuersubjektidentität insoweit nicht, als dass die ausländische Steuer der Organgesellschaft beim Organträger Berücksichtigung findet.¹⁰⁴⁰ Gemäß § 19 Abs. 1 KStG ist

¹⁰³² Z.B. BFH, Urteil v. 10.6.1992, I R 105/89, BStBl II 1992, 1029.

¹⁰³³ BFH, Urteil v. 24.2.1976, VIII R 155/71, BStBl II 1977, 265 (noch zu § 6 StAnpG).

¹⁰³⁴ So auch *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 61.

¹⁰³⁵ Vgl. *Haase*, IStR 2010, 45 (46).

¹⁰³⁶ Vgl. *Haase*, IStR 2010, 45 (47).

¹⁰³⁷ BFH, Urteil v. 1.4.2003, I R 39/02, BStBl II 2003, 869.

¹⁰³⁸ So sieht es auch *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 37.

¹⁰³⁹ Derart bezeichnet es *Haase*, IStR 2010, 45 (46).

¹⁰⁴⁰ Vgl. *Geurts*, in: Frotscher, EStG, § 34c Rn. 22; *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 24; *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 38.

der Organträger so zu stellen, als seien die Voraussetzungen für den Abzug von Körperschaftsteuer (bzw. nach § 19 Abs. 2 KStG ggf. von Einkommensteuer) bei ihm und nicht der Organgesellschaft eingetreten. Im Rahmen der Einkünfteermittlung regelt § 14 KStG, dass das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen ist. Die ausländischen Steuern auf Einkünfte der Organgesellschaft können vom Organträger angerechnet werden.¹⁰⁴¹ Dies ist im Grundsatz unbestritten, da andernfalls eine Doppelbesteuerung vorliegen würde.¹⁰⁴² Ist Organträger eine Personengesellschaft, so sind die Gesellschafter anteilig zur Anrechnung berechtigt.¹⁰⁴³ Dies ist eine konsequente Behandlung des Konstrukts der Organschaft.¹⁰⁴⁴

Der Anrechnungshöchstbetrags ist im Organisationsfall wegen des Verweises in § 26 Abs. 6 Satz 1 KStG dem Wortlaut des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG entsprechend zu berechnen.¹⁰⁴⁵ Dies gilt auch dann, wenn dies zu wirtschaftlichen Nachteilen führt: Der BFH hatte hierzu einen Fall zu entscheiden, in dem sich Verluste der Organgesellschaft über den Begriff „Summe der Einkünfte“ nicht in der Art auswirkt, als wenn dort der Begriff „Einkommen“ verwendet worden wäre.¹⁰⁴⁶

(1) Probleme im Rahmen der Anrechnung ausländischer Steuern im Falle einer Organschaft in Deutschland

Es stellen sich bei der Anwendung der Anrechnungsmethode im Falle einer Organschaft neben der eben angerissenen Problematik beim Anrechnungshöchstbetrag noch weitere Fragen. Zunächst ist die Konstellation eines erweiterten Organkreises denkbar. Als solches werden Organschaften bezeichnet, die nicht nur eine Organgesellschaft beinhalten, sondern mehrere, die ggf. jeweils Betriebsstätten im Ausland haben. Grundsätzlich müssten dann bei Verwendung der *per country limitation* ausländische Einkünfte aus einem Staat, soweit sie der Anrechnung unterliegen, unter einem Anrechnungshöchstbetrag zusammengerechnet werden, da schließlich das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet wird.¹⁰⁴⁷ Selbst wenn die Organgesellschaft Steuersubjekt bleibt, ist es konsequent, die zugeordne-

¹⁰⁴¹ Vgl. *Neumann*, in: Gosch, EStG, § 19 Rn. 5 im Falle eines körperschaftsteuerpflichtigen Organträgers und Rn. 15 im Falle eines einkommensteuerpflichtigen Organträgers.

¹⁰⁴² Vgl. *Crezelius*, in: FS Beusch, S. 153 (158).

¹⁰⁴³ Vgl. *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 61 mit Verweis auf § 19 Abs. 1 KStG.

¹⁰⁴⁴ In Österreich wurde eben diese Frage zur Anrechnung im Rahmen der „400 amtlichen Anfragebeantwortungen“, zusammengetragen von *Loukota/Jirousek*, 1997 veröffentlicht. Siehe auch sogleich ab S. 175.

¹⁰⁴⁵ Für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG siehe ab S. 201 dieser Arbeit.

¹⁰⁴⁶ Z.B. BFH, Urteil v. 31.5.2005, I R 68/03, BStBl II 2006, 380. Details zu diesem Begriff werden ab S. 208 dieser Arbeit erläutert.

¹⁰⁴⁷ Zu diesem Ergebnis kam die österreichische Finanzverwaltung, vgl. *Loukota/Jirousek*, Steuerfragen international, 1997, S. 264.

ten steuerpflichtigen Einkünfte jeweils in ihrer Ursprungsqualität zu erfassen. Eine Umqualifizierung über die Organgesellschaft ist nicht vorzunehmen. Schließlich stammen diese ausländischen Einkünfte aus dem Betriebsstättenstaat und nicht aus dem Staat der Organgesellschaft. Erst auf Ebene des Organträgers würden die Einkünfte dann zusammengefasst. In Deutschland kommt die Rechtsprechung ebenfalls zu diesem Ergebnis: Hat eine Organgesellschaft Betriebsstätten in verschiedenen Ländern, so werden die ausländischen Steuern aus diesen Betriebsstättenstaaten nach den Grundsätzen der *per country limitation* angerechnet.¹⁰⁴⁸

Hieraus können sich Folgefragen ergeben, wenn man verschiedene Konstellationen von Organträger und Organgesellschaft und deren Betriebsstätten in die Überlegungen einbezieht. Beispielsweise: Müssen ausländische Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte des Organträgers aus dem gleichen Staat wie die Betriebsstätte-einkünfte der Organgesellschaft in einem Anrechnungshöchstbetrag zusammengefasst werden? Hier sind verschiedene Konstellationen denkbar. Da eine Gesamtrechnung mit dem Gesamteinkommen der Organgruppe aufgestellt werden soll, scheint es konsequent zu sein, die Einkünfte aus denselben Ländern bei der Berechnung des länderbezogenen Anrechnungshöchstbetrages zu bündeln – unabhängig davon, ob sie aus einer Betriebsstätte des Organträgers oder der Organgesellschaft stammen. Andernfalls würde man dem System der Organschaft widersprechen, weil man den Organkreis außer Acht ließe. Da das Einkommen der Organgesellschaften dem Organträger zugerechnet wird, ist es folgerichtig, die Anrechnung zuzulassen. Ob dies positive oder negative Auswirkungen für die Steuerpflichtigen hat, ist wegen der strukturellen Richtigkeit dieses Ergebnisses nicht relevant.

(2) Rechtsvergleichende Überlegungen zur Gruppenbesteuerung

Probleme der Gruppenbesteuerung werden ebenso in anderen Jurisdiktionen erörtert. Einige der eben beschriebenen Problemansätze wurden in Österreich bereits vielfältig diskutiert. Zu der – im Gegensatz zur deutschen Organschaft als fortschrittlich bezeichneten – Regelung in Österreich („Gruppenbesteuerung“) hat der unabhängige Finanzsenat sich mehrfach geäußert und kommt zu dem Ergebnis, dass sich die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages nach dem Ergebnis des Gruppenträgers richtet, unabhängig von den Ergebnissen der Gruppengesellschaften.¹⁰⁴⁹ Ein Teil der Literatur schließt sich dieser Ansicht an und schlussfolgert, dass bei negativem Einkommen des Gruppenträgers keine Anrechnung erfolgen kann, selbst wenn das

¹⁰⁴⁸ So das FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 23.5.2003, 4 K 2755/01, EFG 2003, 1340, Rn. 61. Die Revision beim BFH mit dem Az. I R 68/03 griff dies nicht auf, sondern bezieht sich lediglich auf die problematische Verhältnisrechnung des Anrechnungshöchstbetrags und die Nichteinbeziehung der Einkünfte der Organgesellschaft in den Anrechnungshöchstbetrag wegen des Begriffs „Summe der Einkünfte“, vgl. BFH, Urteil v. 31.5.2005, BStBl II 2006, 380. Stellungnahmen der deutschen Finanzverwaltung waren hierzu nicht zu finden.

¹⁰⁴⁹ UFS, Entscheidung v. 30.3.2010, RV/1386-L/09; ebenso UFS, Entscheidung v. 29.4.2011, RV/0744-L/10.

Gruppeneinkommen insgesamt positiv ist.¹⁰⁵⁰ Dies gilt außerdem, wenn solche ausländischen Steuern auf Einkommen eines Gruppenmitglieds nicht angerechnet werden, die ohne das Bestehen einer Gruppe angerechnet werden können (z.B. weil das Gruppeneinkommen negativ ist und die ausländische Steuer eines Gruppenmitglieds mit positivem Einkommen nicht angerechnet werden kann), wobei für den österreichischen Fall eine Lösung im innerstaatlichen Recht gefunden wird, da § 24a Abs. 1 öKStG entnommen wird, dass die anrechenbare Steuer vor Ermittlung des Gruppeneinkommens errechnet werden muss.¹⁰⁵¹ Es wird geschlussfolgert, dass die Anrechnung sich auf das Einkommen des Organträgers beziehen müsse, da eine andere Reihenfolge denklogisch nicht möglich sei.¹⁰⁵² Ein Teil der Lehre kann dieses Ergebnis nicht nachvollziehen und will den Anrechnungshöchstbetrag vom zusammengefassten Gruppenergebnis berechnen.¹⁰⁵³ Dagegen wird jedoch vorgebracht, dass dann nicht erklärt werden könne, wie der anzurechnende Betrag berechnet werden soll, wenn zu diesem Zeitpunkt das Gruppenergebnis noch nicht bekannt ist.¹⁰⁵⁴ Es wird argumentiert, dass der Feststellungsbescheid über das Einkommen des Gruppenträgers wegen dem eben schon erwähnten § 24a Abs. 1 öKStG logischerweise vor dem Feststellungsbescheid über das Gesamteinkommen der Gruppe feststeht.¹⁰⁵⁵ Außer diesem zeitlichen Aspekt, dass die Durchführung der Anrechnung erst erfolgen kann, wenn man auf das Einkommen des Gruppenträgers (und nicht auf das daraus zu ermittelnde Gesamtergebnis der Gruppe) abstellt, werden dieser Ansicht keine Argumente entgegengebracht. Es könnte jedoch argumentiert werden, dass auch nach der Gegenansicht, nach der auf das Gruppenergebnis abgestellt wird, eine Anrechnung dann nicht erfolgen kann, wenn das Gruppenergebnis negativ, aber das Ergebnis des Gruppenträgers positiv ist. Dieses Resultat kann bei hohen ausländischen Verlusten anderer Gruppenmitglieder, die die positiven Einkünfte des Gruppenträgers und weiterer Gruppenmitglieder übersteigen, beobachtet werden. In genau dieser Konstellation hätte das Abstellen auf das Gruppenergebnis zur Folge, dass keine Anrechnung möglich wäre. Für das deutsche Steuerrecht wurde eine ähnliche Fragestellung ebenfalls mit diesem Ergebnis beantwortet: Die Organschaft kann zu einem Verlust der Anrechnungsmöglichkeit führen.¹⁰⁵⁶

Die österreichische Finanzverwaltung hatte sich früher schon mit der Frage auseinandergesetzt, wie die Anrechnung im Falle einer Organschaft zu erfolgen hat.¹⁰⁵⁷

¹⁰⁵⁰ Vgl. *Brugger*, SWI 2010, 466 (467).

¹⁰⁵¹ Vgl. *Brugger*, SWI 2010, 466 (469ff.).

¹⁰⁵² Vgl. *Laudacher*, UFSjournal 2011, 273 (274).

¹⁰⁵³ So wohl *Trenkwalder*, in: Quantschnigg, Gruppenbesteuerung, S. 429, der darauf hinweist, dass die Anrechnung nicht höher sein kann als die in der gesamten Gruppe gezahlte Körperschaftsteuer (und nicht die beim Gruppenträger zu zahlende Steuer). An anderer Stelle wird betont, dass der Anrechnungshöchstbetrag auf Ebene des Gruppenmitglieds berechnet werden muss, vgl. *Trenkwalder*, in: Quantschnigg, Gruppenbesteuerung, S. 431.

¹⁰⁵⁴ Vgl. *Laudacher*, UFSjournal 2011, 273 (274).

¹⁰⁵⁵ Vgl. *Laudacher*, UFSjournal 2011, 273 (274).

¹⁰⁵⁶ Vgl. *Grotherr*, in: FS Flick, S. 757 (769).

¹⁰⁵⁷ Siehe hierzu die Überlegungen zur deutschen Rechtslage ab S. 174.

Ausgangspunkt war der folgende Fall: Die österreichische A-GmbH war Organträger der österreichischen B-GmbH. Die B-GmbH war durch eine Betriebsstätte in Großbritannien operativ tätig. Die A-GmbH bezog Beteiligungserträge von einer britischen Tochtergesellschaft und Zinsen aus Großbritannien. Die Finanzverwaltung hat entschieden, dass die britische Steuer auf die britischen Einkünfte der Betriebsstätte der B-GmbH auf die Steuer des Organträgers A-GmbH anzurechnen ist, ungeachtet der Tatsache, dass Großbritannien nicht die A-GmbH, sondern die B-GmbH besteuert hat. Bezüglich des Anrechnungsvorgangs und der *per country limitation* wurde festgestellt, dass allein dem Organträger der Anrechnungshöchstbetrag zugeordnet werden kann, so dass bei diesem alle britischen Einkünfte zusammengefasst werden. Es wurde zudem der weitergehende (hypothetische) Fall betrachtet, bei dem die A-GmbH in Österreich steuerpflichtige britische Dividenden beziehen würde, was unter der *per country limitation* zur Bildung eines gemeinsamen Anrechnungshöchstbetrags für die Anrechnung der Steuern in Großbritannien auf diese Dividenden an die A-GmbH und der Steuern auf das Einkommen der B-GmbH führen würde. Die Bildung eines gemeinsamen Anrechnungshöchstbetrags ist in diesem Zusammenhang eine folgerichtige Umsetzung der Organschaft.

(3) Schlusserwägungen zu den Gruppenbesteuerungssystemen

Es ist interessant, welchen Einfluss verschiedene Anrechnungsbegrenzungen auf das Ergebnis bei einer Gruppenbesteuerung haben. In einem Anrechnungssystem mit *overall limitation* (im Gegensatz zur deutschen *per country limitation*) wirkt sich die Gruppenbesteuerung (*group relief*) positiv aus, solange die Verrechnung der Einkünfte zwischen den Gruppenmitgliedern unbegrenzt möglich ist. Es wird im Rahmen der britischen Gruppenbesteuerung empfohlen, gewinnbringende ausländische Einkünfte in einen oder mehrere getrennte Gruppenmitglieder auszulagern.¹⁰⁵⁸ Dadurch wird vermieden, dass das Anrechnungsvolumen sinkt, da bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages die ausländischen Einkünfte in die Summe der inländischen Einkünfte einbezogen werden. Weiter könnten ausländische Verluste eines Gruppenmitglieds genutzt werden, um die britische Steuer des Gruppenträgers auf das Maß zu senken, das für andere Gruppenmitglieder wegen ihres ausländischen Steuerbetrages benötigt wird, um eine Anrechnung über ein positives Gesamteinkommen und damit zusammenhängend überhaupt eine inländische Steuer möglich zu machen.¹⁰⁵⁹ Für Österreich, dessen Gruppenbesteuerungssystem schon grundsätzlich erläutert wurde, wird die beschriebene Konstellation dahingehend fortgeführt, dass die tatsächliche Anrechnung zwar auf Ebene des Gruppenträgers durchgeführt wird, die Berechnung aber auf Ebene jedes Gruppenmitglieds: Der Gruppenträger mit eigenen ausländischen Einkünften darf nur diese in seinen Anrechnungshöchstbetrag einbeziehen, nicht aber die ihm zugerechneten Einkünfte der

¹⁰⁵⁸ Vgl. *Taylor*, Double Taxation Relief, S. 47.

¹⁰⁵⁹ Vgl. *Taylor*, Double Taxation Relief, S. 47.

Gruppenmitglieder.¹⁰⁶⁰ Im Rahmen der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags kann die Anrechnung wegen der beschriebenen Effekte durch Steuerplanung gelenkt werden, insbesondere bei einer *overall limitation*.

f. Hinzurechnung nach AStG

Als weitere Ausnahme gilt das Prinzip der Subjektidentität ebenfalls nicht bei der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG.¹⁰⁶¹ Steuerpflichtige, die an einer Zwischengesellschaft gemäß § 7 AStG beteiligt sind, können ausländische Steuern, speziell die von der Zwischengesellschaft gezahlten Steuern auf die passiven Einkünfte und ausländische Steuern, die auf Ausschüttungen der Zwischengesellschaft beruhen,¹⁰⁶² in diesem Fall nach § 12 AStG (mit Verweis auf § 34c EStG) anrechnen.¹⁰⁶³ Wer im Rahmen des AStG Steuern anrechnen kann, ist hier eine Frage des (§ 12) AStG, da auf § 34c EStG lediglich für den Ablauf der Anrechnung verwiesen wird.

g. Ergebnis zur Steuersubjektidentität

Grundsätzlich muss Steuersubjektidentität bestehen, damit die Anrechnung ausländischer Steuern vorgenommen werden kann. Es gibt jedoch Ausnahmen im Bereich der Treuhand, der Organschaft, der Hinzurechnung nach AStG, bei Qualifikationskonflikten von Personengesellschaften und wegen § 42 AO, da in diesen Fällen trotz Nichtvorliegens des Erfordernisses der Steuersubjektidentität nach § 34c Abs. 1 EStG eine Anrechnung ausländischer Steuern durchgeführt wird.

2. Steuerobjektidentität

Der sachliche Anwendungsbereich des § 34c EStG umfasst ausländische Einkünfte, die infolge einer in- und ausländischen Besteuerung doppelt besteuert werden (sog. Einkünfteidentität oder Steuerobjektidentität¹⁰⁶⁴). Die Einkünfteidentität wird nicht durch unterschiedliche Bemessungsgrundlagen im In- und Ausland durchbrochen,

¹⁰⁶⁰ Vgl. *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung, S. 136f.

¹⁰⁶¹ Vgl. *Geurts*, in: *Frotscher*, EStG, § 34c Rn. 23.

¹⁰⁶² Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 712; in der höchstrichterlichen Rechtsprechung wird dies ähnlich gesehen, wenn die Besteuerung nicht von vornherein europarechtswidrig ist, vgl. BFH, Urteil v. 21.10.2009, I R 114/08, BFH/NV 2010, 279.

¹⁰⁶³ Vgl. *Wagner*, in: *Blümich*, EStG, § 34c Rn. 39.

¹⁰⁶⁴ Vgl. *Gosch*, in: *Kirchhof*, EStG, § 34c Rn. 3 prägt den Begriff „Einkünfteidentität“. In Abgrenzung zu Steuersubjektidentität wird in dieser Arbeit unter den Begriff der Steuerobjektidentität subsumiert.

was bedeutet, dass keine materielle Identität der Bemessungsgrundlagen nötig ist¹⁰⁶⁵. Es müssen bestimmte (andere) Voraussetzungen für die Identität des Steuerobjekts vorliegen, welche im folgenden Abschnitt dargestellt werden.

a. Ausländische Einkünfte

Der (inländische) Steuerpflichtige muss ausländische Einkünfte beziehen. Was ausländische Einkünfte sind, regelt der Katalog des § 34d EStG für Nicht-DBA-Fälle abschließend. Auf der in § 34d EStG geführten Liste sind nicht alle, sondern nur bestimmte ausländische Einkünfte erfasst, sog. Enumerativprinzip.¹⁰⁶⁶

(1) Begriff der ausländischen Einkünfte in den DBA

Besteht zwischen den Staaten ein DBA, folgt die Qualifikation als Einkünfte, die im Sinne des DBA aus dem Vertragsstaat stammen, vorrangig aus diesem DBA und nicht aus § 34d EStG.¹⁰⁶⁷

Probleme mit dem Begriff der ausländischen Einkünfte ergeben sich bei bestimmten Rückfallklauseln, die in einigen deutschen DBA vereinbart wurden¹⁰⁶⁸. Es ist umstritten, ob diese speziellen Formulierungen in DBA als Quellenregeln oder (nach Meinung der Finanzverwaltung) als *subject to tax*-Klauseln zu verstehen sind.¹⁰⁶⁹ Diese Klauseln kommen in solchen DBA vor, die grundsätzlich die Freistellungsmethode anordnen. Besteuert der Quellenstaat in diesen Fällen trotz des ihm zugewiesenen Besteuerungsrechts nicht, so sollen nach der deutschen Finanzverwaltung nicht besteuerte Einkünfte vermieden werden, indem das Besteuerungsrecht wieder

¹⁰⁶⁵ Auf die damit einhergehenden Probleme wurde schon früher hingewiesen, vgl. *Ebling*, DStR 1976, 231 (235).

¹⁰⁶⁶ Zum im Folgenden erläuterten Begriff der ausländischen Einkünfte den damit zusammenhängenden Problemen auch *Rupp/Ott/Knies/Faust*, Internationales Steuerrecht, S. 59ff. Die Konsequenz aus dem Enumerativprinzip, dass nämlich Doppelbesteuerung nicht vermieden wird, wenn Einkünfte mit Auslandsbezug nicht unter den § 34d EStG subsumiert werden können, soll im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter erörtert werden. Es sei der Hinweis erlaubt, dass dieses Ergebnis möglicherweise mit der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht in Einklang steht.

¹⁰⁶⁷ Zum DBA Schweiz: BFH, Urteil v. 20.12.1995, I R 57/94, BStBl II 1996, 261 (ebenso die Parallelentscheidung I R 58/94); Urteil v. 24.3.1998, I R 38/97, BStBl II 1998, 471. Diese Urteile stellen eine Abkehr der früheren Rechtsprechung dar, nach der das Stammen von Einkünften aus dem anderen Vertragsstaat nach deutschem Steuerrecht bestimmt werden konnte, so noch BFH, Urteil v. 2.5.1969, I R 176/66, BStBl II 1969, 579; Urteil v. 20.10.2986, I R 52/83, BStBl II 1988, 521; vgl. *Geurts*, in: *Frotscher*, EStG, § 34c Rn. 32.

¹⁰⁶⁸ Die OFD Düsseldorf listet die entsprechenden Artikel mit Quellenfiktion in den DBA auf, vgl. OFD Düsseldorf, Verfügung v. 18.7.2005, S 1301 A – St 12, DB 2005, 1598.

¹⁰⁶⁹ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Vor Art. 6-22 Rn. 34.

an den Ansässigkeitsstaat zurückfällt.¹⁰⁷⁰ Da keine tatsächliche Doppelbesteuerung droht, hat der freistellende Ansässigkeitsstaat keinen Grund, auf sein Besteuerungsrecht zu verzichten.¹⁰⁷¹ Wenn die Einkünfte nicht im Quellenstaat besteuert werden, werden sie aufgrund einer Rückfallklausel für den Zweck der Steueranrechnung nach § 34c EStG nicht als ausländische Einkünfte aus dem DBA-Staat angesehen, sondern als inländische Einkünfte. Sie werden dann im Inland steuerlich erfasst und sind nicht im Rahmen der Anrechnung des § 34c EStG zu berücksichtigen.¹⁰⁷² Zur Vermeidung der vollständigen Nichtbeachtung dieser Einkünfte, ist in DBA mit einigen Staaten eine besondere Klausel enthalten, die Quellen-Regel genannt wird.¹⁰⁷³ Einkünfte, die unter diese Quellen-Regel des DBA fallen, werden als aus diesem Staat stammende Einkünfte fingiert. So soll verhindert werden, dass der andere Staat die Anrechnung verweigert, weil nach seinem nationalen Recht die Einkünfte nicht als aus diesem steuernden Staat stammend gelten.¹⁰⁷⁴ Allerdings hilft eine Quellenregel im DBA dann nicht weiter, wenn der andere Staat das DBA anders (als Deutschland) auslegt.¹⁰⁷⁵ Es kommt dann zu einem Qualifikationskonflikt. Die Folgen hieraus sollen im Rahmen dieser Arbeit nicht näher erläutert werden, da dann nicht die nachfolgend anwendbare Anrechnungsmethode das Problem darstellt, sondern die Konstruktion der *subject to tax*-Klauseln.

(2) Problem bei der Auslegung des Begriffs der „ausländischen Einkünfte“ in Dreistaatensituation

Es ist problematisch, ob die ausländischen Einkünfte aus dem ausländischen Quellenstaat der Einkünfte stammen müssen (sog. Domizilstaat) oder ob Einkünfte aus einem Drittstaat ausreichen. Entsprechende Folgefrage ist, ob die in Drittstaaten (also nicht den beiden unmittelbar betroffenen Staaten) gezahlten Steuern angerechnet werden müssen.¹⁰⁷⁶ Diese werden bei der Anrechnung grundsätzlich nicht berücksichtigt, weil sie nicht die Tatbestandsvoraussetzungen der Anrechnungsmethode erfüllen. Diese ausländischen Steuern fallen dann zusätzlich an. Selbst wenn im Verhältnis der beiden betroffenen Staaten die Doppelbesteuerung vermieden wird, fällt möglicherweise noch eine zweite bzw. dritte Steuer in einem Drittland an. Als Beispiel für Steuern aus Drittstaaten wird der Fall einer ausländischen Personengesellschaft angeführt, die Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren aus einem Drittstaat erhält und hierfür in diesem Staat eine Quellensteuer errichtet.¹⁰⁷⁷ Wird die aus-

¹⁰⁷⁰ Vgl. OFD Düsseldorf, Verfügung v. 18.7.2005, S 1301 A – St 12, DB 2005, 1598 (1599).

¹⁰⁷¹ So auch *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 226.

¹⁰⁷² Vgl. *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 34c Rn. 11.

¹⁰⁷³ Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 228; Details zu den Quellenstaatsregelungen finden sich bei *Strasser*, Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen.

¹⁰⁷⁴ Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 228.

¹⁰⁷⁵ Vgl. *Lüdicke*, DBA-Politik, S. 103.

¹⁰⁷⁶ Dies wird bei den Erläuterungen zu § 34c EStG ab S. 179 dieser Arbeit diskutiert.

¹⁰⁷⁷ Vgl. *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, Rn. N 314.

ländische Steuer in diesem Fall nicht im Quellenstaat der Einkünfte erhoben, wurde bislang lediglich ein Steuerabzug nach § 34c Abs. 3 EStG für möglich erachtet, nicht aber eine Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG.¹⁰⁷⁸ Diese Lösung war höchst umstritten. Es wurde mit guten Gründen vertreten, dass eine Art isolierende Betrachtungsweise vorzunehmen ist, nach der es ausreicht, dass die ausländischen Einkünfte ihrem Inhalt nach z.B. Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 34d Nr. 6 EStG sind, um möglicherweise auf sie entfallende Quellensteuer zur Anrechnung zuzulassen.¹⁰⁷⁹ Das Problem wird im Folgenden unter europarechtlichen Gesichtspunkten gewürdigt.

(a) Europarechtliche Fragestellung der Dreiecksproblematik

Es kommt bei dem beschriebenen Dreiecksproblem zu einer europarechtlich problematischen Situation, die im folgenden Abschnitt einer Lösung zugeführt werden soll. Ein Beispiel soll der Veranschaulichung dienen: Eine steuerpflichtige Person hat ausländische Betriebsstätteneinkünfte. Diese Betriebsstätte erhält wiederum Einkünfte aus einem weiteren, dritten Staat. Als Beispiel sollen diese Einkünfte Lizenzgebühren von 100 sein, welche der Betriebsstätte zugeordnet werden.

Die Lizenzgebühren werden vom Quellenstaat mit einer Quellensteuer von 20% belegt. Die Steuer in Höhe von 20 auf die Lizenzgebühr von 100 wird schon an der Quelle abgezogen und fällt damit unwiderruflich an.

Die Einkünfte der Betriebsstätte, darunter die Lizenzgebühren, werden vom Betriebsstättenstaat ebenfalls besteuert. Für das Beispiel soll ein Steuersatz von 30% angenommen werden. Dabei gibt es zwei Möglichkeiten: Der Betriebsstättenstaat erhebt die gesamte Steuer von 30% auf die Lizenzgebühr erneut, so dass die Steuerlast im Betriebsstättenstaat 30 beträgt (Variante 1). Der Betriebsstättenstaat kann eine Anrechnung der Quellensteuer vornehmen (Variante 2). Es bleibt dann als tatsächlich zu zahlende Steuer nur der Teil der Steuer von 30, der nach der Anrechnung der Quellensteuer übrig ist. Nach dieser Anrechnung bleiben im Beispielfall Steuern im Betriebsstättenstaat in Höhe von 10 (30 Steuern abzüglich 20 Quellensteuer = 10). Es können also im Betriebsstättenstaat – abhängig von den dortigen Steuergesetzen – entweder Steuern in Höhe von 30 oder 10 anfallen. Dieses Ergebnis ist schon für sich genommen problematisch. Schließlich werden die ausländischen Einkünfte im ersten Fall völlig unberücksichtigt gelassen. Der pauschale Verweis auf die Berücksichtigung der ausländischen Steuern im Wohnsitzstaat würde zu kurz

¹⁰⁷⁸ Vgl. *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 64.

¹⁰⁷⁹ Vgl. *Wassermeyer*, Grenzüberschreitende Sondervergütungen und Betriebsstätteneinkünfte, Podiumsdiskussion, S. 218. Zum gleichen Ergebnis kommt *Lüdicke*, DBA-Politik, Fn. 403 und *Wassermeyer*, Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 146, die herausstellen, dass bestimmte Einkünfte aus mehreren Staaten gleichzeitig stammen können.

greifen, denn der Wohnsitzstaat berücksichtigt oftmals nur solche Steuern, die aus dem anderen, zweiten Staat stammen („Quellenregel“).

Erstaunlich ist das Ergebnis der Gesamtsteuerbelastung, die sich in der beschriebenen Situation ergibt, wenn die Steuer des Wohnsitzstaates in die Überlegungen einbezogen wird. Der Wohnsitzstaat der steuerpflichtigen Person, welcher die Betriebsstätte angehört, besteuert die Einkünfte ebenfalls, z.B. mit 30%. Es gibt drei Möglichkeiten zur Berechnung der Steuer im Wohnsitzstaat: In der ersten Variante rechnet der Wohnsitzstaat die gesamte Steuer des Betriebsstättenstaates an. Wenn Steuersatz im Wohnsitzstaat und Steuersatz im Betriebsstättenstaat gleich hoch sind (im Beispiel jeweils 30%), ergibt sich eine tatsächlich zu zahlende Steuer von Null (30-30). Insgesamt fallen dann Steuern in Höhe von 50 an (20 Quellensteuer plus 30 aus dem Betriebsstättenstaat). In der zweiten Variante (Variante 2a) rechnet der Wohnsitzstaat nur die Steuer an, die tatsächlich im Betriebsstättenstaat gezahlt wurde. Bei vorangegangener Anrechnung der Quellensteuer auf die Steuer im Betriebsstättenstaat ergibt sich eine Steuer von 20 im Wohnsitzstaat (30-10). Es ergibt sich wiederum eine Steuer von 50 (20+10+20). Insgesamt kommt es in diesem Fall zu keinem anderen Ergebnis als in der vorangegangenen Variante. Es ist für den betroffenen Steuerpflichtigen irrelevant, ob der Betriebsstättenstaat die Quellensteuer anrechnet oder nicht, da die Gesamtsteuerbelastung die gleiche bleibt. Bei der zweiten Variante gibt es noch eine weitere Möglichkeit (Variante 2b): Der Wohnsitzstaat kann nicht nur die Steuer aus dem Betriebsstättenstaat anrechnen, sondern zusätzlich die Quellensteuer. Im Wohnsitzstaat sind dann tatsächlich keine Steuern auf die Einkünfte zu zahlen, da sich bei der Anrechnung ein Ergebnis von 0 ergibt (30 nach dem fiktiven Steuersatz von 30% auf 100 \cdot 20 Quellensteuer \cdot 10 Steuer aus dem Betriebsstättenstaat). Die Gesamtsteuerbelastung beträgt in diesem Fall nur 30 (20 Quellensteuer + 10 Steuer aus dem Betriebsstättenstaat).

Unter Berücksichtigung dieses Ergebnisses ist zu klären, ob sich für die Dreiecks-konstellation eine Europarechtswidrigkeit ergibt. Eine Ungleichbehandlung liegt wegen der unterschiedlichen Endsteuerbelastung vor. Es macht für die Steuerpflichtigen keinen Unterschied, aus welchem Staat die Einkünfte stammen bzw. in welchem Staat sie besteuert werden. Es muss sichergestellt werden, dass die tatsächliche Besteuerung „gleich“ ausgestaltet ist.

(b) Lösung aus Sicht des Europarechts und Rechtfertigung

Zentrale Frage ist, ob die genannte Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist. Sicherlich hat der Betriebsstättenstaat weder Einfluss auf die Besteuerung im Quellenstaat der Einkünfte noch auf die Besteuerung im Wohnsitzstaat. Es könnte ein Problem der unterschiedlich ausgestalteten Steuersysteme sein, welches von den Steuerpflichtigen hingenommen werden muss. Dem ist jedoch entgegen zu halten, dass die Staaten jedenfalls in sich konsequente Steuersysteme haben müssen. Es muss das Prinzip

der korrespondierenden Behandlung zwischen inländischen Einkünften und auf sie erhobene Steuern beachtet werden.¹⁰⁸⁰ Wenn ein Staat bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nur solche Steuern anrechnet, die aus dem Betriebsstättenstaat stammen, dann muss dieser Staat andererseits sicherstellen, dass die Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger, die weitere Einkünfte beziehen, die nicht aus diesem Betriebsstättenstaat stammen, berücksichtigt werden - und anders herum.

Dass sich im Ergebnis die Berücksichtigung der ausländischen Steuer im Staat der beschränkten Steuerpflicht (Variante 2a und b) auf die Gesamtsteuerlast möglicherweise gar nicht auswirkt, liegt an der Ausgestaltung der Besteuerung des Wohnsitzstaates. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Betriebsstättenstaat schon die Einkünfte aus dem dritten Staat berücksichtigt hat, wäre es konsequent, dass der Ansässigkeitsstaat lediglich die Steuer anrechnet, die der beschränkt Steuerpflichtige im Betriebsstättenstaat tatsächlich gezahlt hat. Dies gilt jedenfalls dann, wenn dieser Staat bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nur Steuern auf ausländische Einkünfte aus dem jeweils zweiten Staat berücksichtigt (und dann aber selbst bei der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen die Quellensteuer des Drittstaates berücksichtigt!). Andersherum müssen Staaten, die beschränkt Steuerpflichtigen eine solche Anrechnung von Quellensteuern versagen, die Anrechnung in Drittstaatenkonstellationen von unbeschränkt Steuerpflichtigen sehr wohl vornehmen.

(c) Schlussfolgerungen unter Berücksichtigung der deutschen Regelung zur Drittstaatenanrechnung

In Deutschland als Ansässigkeitsstaat war in der beschriebenen Konstellation bislang nur ein Steuerabzug nach § 34c Abs. 3 EStG möglich.¹⁰⁸¹ Grund hierfür war, dass mit der Belastung durch mehrfache Besteuerung nicht die Steuern erfasst werden sollten, die in einem weiteren dritten Staat erhoben werden.¹⁰⁸² Es handelte sich offenbar nicht um eine Konstellation, die von den Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (zwischen zwei Staaten) grundsätzlich miterfasst sein sollte. Mittlerweile hat die deutsche Finanzverwaltung die Drittanrechnung für unbeschränkt Steuerpflichtige anerkannt.¹⁰⁸³ Es ergibt sich dann für die spiegelbildliche Problematik von beschränkt Steuerpflichtigen, für die eine Anrechnung über § 50 Abs. 3 EStG nicht möglich ist, folgende Lösung: Solange Deutschland als Ansässigkeitsstaat Steuer aus Drittstaaten anrechnet (und zwar nicht nur bei den im BMF-Schreiben vom 20.6.2013 beschriebenen *subject to tax*-Klauseln), ist es konsequent, dass Deutschland als Betriebsstättenstaat die Steuern aus Drittstaaten unberücksich-

¹⁰⁸⁰ So schon *Bode*, RIW/AWD 1976, 327 (328).

¹⁰⁸¹ Vgl. *Lüdicke*, IStR 2013, 721 (739) m.w.N. in Fn. 90.

¹⁰⁸² BFH, Urteil v. 5. 2. 1992, IR 9/90, BStBl II 1992, 607.

¹⁰⁸³ So im BMF-Schreiben v. 20.6.2013, BStBl I 2013, 980, S. 8 oben (Tz. 2.3. Beispiel 2 letzter Satz). Die hiermit zusammenhängende Problematik wird ab S. 180 dieser Arbeit ausführlich erörtert.

tigt lässt. Die festgestellte Ungleichbehandlung ist durch das konsequente Steuersystem gerechtfertigt. Im Ergebnis liegt keine Verletzung von EU-Recht vor. Konkret wurde der Beispielfall im BMF-Schreiben zu einer *subject-to-tax*-Klausel wie folgt gelöst: Auf den Lizenzgebühren lastende Quellensteuern aus einem Drittland sollen bei in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen anzurechnen sein.¹⁰⁸⁴ Diese Ansicht ist zu befürworten. Sie entspricht der hier zuletzt genannten Lösungsvariante 2b. Die dort ausgeführten Argumente zur konsequenten Ausgestaltung der Anrechnung überzeugen.

b. Ermittlung der ausländischen Einkünfte

Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte¹⁰⁸⁵ gelten entweder DBA-Vorschriften¹⁰⁸⁶ oder die allgemeinen deutschen Regeln¹⁰⁸⁷, speziell die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4ff. EStG. Die ausländischen Einkünfte werden also nach deutschem Steuerrecht bewertet, wobei es zu Problemen kommen kann, wenn das ausländische Steuerrecht differierende Bewertungen trifft.¹⁰⁸⁸

Die ausländischen Einkünfte werden in Deutschland grundsätzlich nach dem Nettoprinzip berechnet.¹⁰⁸⁹ Konkret werden ausländische Erträge um die anrechenbare Steuer nach § 12 Nr. 3 EStG erhöht sowie um die mit diesen Erträgen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen verringert.¹⁰⁹⁰

(1) Zeitlicher Zusammenhang

Bezüglich des zeitlichen Zusammenhangs von Betriebsausgaben und Einnahmen ist anerkannt, dass die Aufwendungen nur dann berücksichtigt werden, wenn sie im

¹⁰⁸⁴ BMF-Schreiben v. 20.6.2013, BStBl I 2013, 980, S. 8 oben (Tz. 2.3. Beispiel 2 letzter Satz).

¹⁰⁸⁵ Es besteht Streit, wie der Begriff „Einkünfte“ ausgelegt werden muss, vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 51ff. Überwiegend wird davon ausgegangen, dass sich der Begriff nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates bestimmt, vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 67; *Malinski*, Währungsschwankungen und Doppelbesteuerung, S. 27.

¹⁰⁸⁶ Vgl. *Grotherr*, in: FS Wassermeyer, S. 303 (305).

¹⁰⁸⁷ Vgl. *Grotherr/Herfort/Strunk*, Internationales Steuerrecht, S. 117; *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 24; *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rn. 2.299; ebenso schon *Bühler*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, S. 200. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH, Urteil v. 13.9.1989, I R 117/87, BStBl II 1990, 57. Allerdings sind Besonderheiten der ausländischen Steuerregeln zu beachten, vgl. *JoLüdicke*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 102.

¹⁰⁸⁸ Vgl. *Escher*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, S. 100f.

¹⁰⁸⁹ Vgl. *Weinschütz*, in: *Lademann*, EStG, § 34c Rn. 80.

¹⁰⁹⁰ Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 180.

gleichen Veranlagungszeitraum getätigt wurden, in denen die den Einnahmen zugrunde liegenden Einkünfte erzielt werden.¹⁰⁹¹ Dies wirkt sich insbesondere aus, wenn Entwicklungskosten für langjährig entwickelte Produkte nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei späteren Einkünften aus für das Produkt vergebenen Lizenzen berücksichtigt werden.¹⁰⁹²

(2) Wirtschaftlicher Zusammenhang

Unklar ist, wie der Begriff „wirtschaftlicher Zusammenhang“ aus § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG auszulegen ist. Er beschreibt die notwendige Verknüpfung von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen zu den Einnahmen. Es können verschiedene Ausgaben und Kosten darunter subsumiert werden, von denen der Gesetzgeber bei der Formulierung einige im Blick hatte, andere jedoch möglicherweise übersehen hat. Es stellt sich hierbei die Frage, ob wegen § 4 Abs. 4 EStG und § 9 EStG alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst werden, als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgezogen werden müssen (weite Auslegung) oder nur Ausgaben im unmittelbaren Zusammenhang (enge Auslegung). Der BFH hatte früher aus dem Veranlassungsprinzip in § 4 Abs. 4 EStG gefolgert, dass nur Aufwendungen berücksichtigt werden, die in einem direkten wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Einkünften stehen.¹⁰⁹³ Im Schrifttum wurde dies kritisiert, da der direkte wirtschaftliche Zusammenhang und die „tatsächliche Verwendung“ nicht trennscharf abgegrenzt und nachgewiesen werden können, so dass der Begriff zu einem formalen Kriterium verkommen sei.¹⁰⁹⁴

Ab 2003 wurde diese Rechtsprechung mit der Einführung des § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG durch das StVergAbG insoweit überholt, als dass nun im Rahmen der Ermittlung des Gewinns bei ausländischen Einkünften der in § 34c Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c EStG genannten Art alle Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen (nicht: Werbungskosten¹⁰⁹⁵) abzuziehen sind, die mit dem diesen Ein-

¹⁰⁹¹ Insoweit besteht ein Unterschied zum Begriff „wirtschaftlicher Zusammenhang“ bei § 3c Abs. 2 EStG, Vgl. *SKöhler*, DStR 2003, 1156, der die Auslegungsgrundsätze zu § 50 Abs. 1 EStG und § 3c EStG auf § 34c EStG übertragen möchte. Nach § 3c EStG nicht abziehbare Kosten sind nicht zu berücksichtigen, vgl. *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 60.

¹⁰⁹² Vgl. *SKöhler*, DStR 2003, 1156 (1157); so auch *Geurts*, in: Frotscher, EStG, § 34c Rn. 42; ebenso *Morlock*, JbFfSt 2009/2010, 815 (822f.) mit Fallbeispiel; das Problem bestand bereits vor dieser Umformulierung, vgl. *Rädler/Raupach*, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, S. 401f. Das Problem besteht insbesondere, wenn die Lizenzeinnahmen aus mehreren Staaten vereinnahmt werden, vgl. *Pfaar/Jüngling*, IStR 2009, 619 (614).

¹⁰⁹³ BFH, Urteil v. 16.3.1994, I R 42/93, BStBl II 1994, 799; Urteil v. 9.4.1997, I R 178/94, BStBl II 1997, 657; Urteil v. 29.3.2000, I R 15/99, BStBl II 2000, 577.

¹⁰⁹⁴ Vgl. z.B. BFH, Urteil v. 29.3.2000, I R 15/99, BStBl II 2000, 577, mit Kommentar *Kempermann*, FR 2000, 998f.

¹⁰⁹⁵ Vgl. *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 24; diese Ungleichbehandlung von privaten und betrieblichen Einkünften wird ebenfalls kritisiert, vgl. *Grotherr*, in: FS Wassermeyer, S. 303 (321).

künften zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Gemeint sind damit nach dem Wortlaut der Gesetzesbegründung besonders im Zusammenhang mit ausländischen Portfolio-Anlagen gezahlte Refinanzierungszinsen, die bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte abgezogen werden können.¹⁰⁹⁶ Der Nichtabzug dieser Kosten führte nach der Gesetzesbegründung früher zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Erhöhung der ausländischen Einkünfte als Bezugsgröße bei der Berechnung des Höchstbetrages der auf die deutsche Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer anrechenbaren Steuern aus einem ausländischen Staat.¹⁰⁹⁷ Die Folge der Berücksichtigung der Kosten ist – jedenfalls bei im Vergleich zur deutschen Steuer hohen ausländischen Steuer – ein geringerer Anrechnungshöchstbetrag und damit die Nichtabziehbarkeit eines Teils der ausländischen Steuer.¹⁰⁹⁸ Allerdings wird im Rahmen dieser Gesetzesänderung kritisiert, dass die Formulierung des § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG sehr weit sei¹⁰⁹⁹, so dass andere mittelbare Aufwendungen davon umfasst sein könnten, etwa allgemeine Verwaltungs-, Marketing- oder andere Gemeinkosten sowie die Teilwert-AfA.¹¹⁰⁰ Die zitierte Rechtsprechung des BFH hat daher fortdauernde Bedeutung.¹¹⁰¹ Dieses Problem tritt in den Konstellationen auf, in denen die ausländische Steuer (im Vergleich zu deutschen Steuer) höher ist. In diesem Fall wird Betriebsvermögen diskriminiert, da nur bei einigen ausländischen Einkünften, nämlich den in § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG genannten, auch mittelbare Kosten abgezogen werden, nicht jedoch bei den anderen Einkünften.¹¹⁰²

Zusätzlich zu dem allein quotalen Bezug von Kosten und Einkünften wird gefordert, dass eine kausale oder finale Verknüpfung bestehen müsse sowie dass die Mittel bewusst und gewollt für eine bestimmte ausländische Quelle eingesetzt werden müssten.¹¹⁰³ Im Ergebnis soll zumindest ein konkreter mittelbarer Zusammenhang vorliegen, so dass eine anteilige Zuordnung von allgemeinen Verwaltungs- und Finanzierungskosten zu den ausländischen Einkünften möglich ist.¹¹⁰⁴

¹⁰⁹⁶ Vgl. die Begründungen in BT-Drs. 15/119, S. 40 bzw. BR-Drs. 866/02, S. 61.

¹⁰⁹⁷ So BT-Drs. 15/119, S. 40.

¹⁰⁹⁸ Verringern sich die ausländischen Einkünfte im Zähler der Gleichung zum Anrechnungshöchstbetrag bei gleich bleibenden anderen Faktoren, so verringern sich das Ergebnis, damit der höchste anzurechnende Betrag und im Einzelfall die Anrechnung an sich. Vgl. *Grützner*, *StuB* 2003, 22 (23); ebenso *Grotherr*, in: *FS Wassermeyer*, S. 303 (304); *Morlock*, *JbFfSt* 2009/2010, 815ff.; *Lüdicke*, *ISr* 2003, 433 (434); *Schnitger*, in: *IFSt* 480, 87 (112).

¹⁰⁹⁹ Nach Ansicht von *Müller-Dott* sogar unbestimmt, vgl. *Müller-Dott*, *DB* 2003, 1468 (1470).

¹¹⁰⁰ Vgl. *Grotherr*, in: *FS Wassermeyer*, S. 303 (304); *Lüdicke*, *ISr* 2003, 433 (434); *Müller-Dott*, *DB* 2003, 1468 (1470); *Amann/Göttsche/Stockmann*, *RIW* 2003, 814 (815); *SKöhler*, *DStR* 2003, 1156 (1157).

¹¹⁰¹ So auch *Grotherr*, in: *Gosch/Kroppen/Grotherr*, *DBA-Kommentar*, Art. 23A/Art. 23B OECD-MA Rn. 244.

¹¹⁰² Vgl. *Müller-Dott*, *DB* 2003, 1468 (1470).

¹¹⁰³ Vgl. *SKöhler*, *DStR* 2003, 1156 (1157).

¹¹⁰⁴ Vgl. *Grotherr/Herfort/Strunk*, *Internationales Steuerrecht*, S. 121ff. mit weiteren Details der Entwicklung der Rechtsprechung; ebenso *Wassermeyer/JoLüdicke*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, *Außensteuerrecht*, § 34c EStG Rn. 204.

Neben dieser materiellen Begriffsbeurteilung gibt es eine administrative Dimension der „mittelbaren“ Fixkosten. Es wird im Schrifttum bemängelt, dass die Abziehbarkeit von allgemeinen Fixkosten § 34c EStG undurchführbar mache.¹¹⁰⁵ Die Kosten seien oft nicht abgrenzbar.¹¹⁰⁶ Es wird daher vorgeschlagen, dass die allgemeinen Kosten nur abziehbar sein sollen, wenn sie den Refinanzierungskosten ähnelten.¹¹⁰⁷ Es müsse dann kein unmittelbarer Bezug vorhanden sein, sondern (lediglich) eine Zweckrichtung der indirekten Betriebsausgaben auf die betreffenden Einkünfte.¹¹⁰⁸

(3) Verfassungs- und europarechtliche Bedenken bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte

Die Ermittlung der ausländischen Einkünfte wirft verfassungs- und europarechtliche Fragen auf, die im folgenden Abschnitt erläutert werden.

(a) Verfassungskonforme Auslegung des Begriffs „in wirtschaftlichem Zusammenhang“ in § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG

Die Gesetzesänderung wird in der Literatur zudem deshalb stark kritisiert, weil sie zu einer großen Rechtsunsicherheit führte¹¹⁰⁹, insbesondere wird die Norm für unbestimmt gehalten.¹¹¹⁰ Zu prüfen ist, ob nicht eine verfassungskonforme Auslegung des § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG vorgenommen werden kann.¹¹¹¹ Davon ist besonders der Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs betroffen. Inhaltlich muss eine Begrenzung des weiten Begriffs stattfinden. Dies gilt insbesondere, wenn man die laufenden allgemeinen Verwaltungskosten, die gar nicht zwingend in ein Verhältnis zu den Gesamteinkünften gesetzt werden und aufgeteilt werden können, berücksichtigt, z.B. Kosten der permanenten Weiterentwicklung bei Lizenzen, Entwicklungskosten für Grundlagenforschung und nicht zur Marktreife entwickelte Teile oder zusätzliche Entwicklungs- und Produktionskosten, die zur Einführung auf einen ande-

¹¹⁰⁵ Vgl. *Geurts*, in: Frotzcher, EStG, § 34c Rn. 39; *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 93; *Müller-Dott*, DB 2003, 1468 (1470) nennt die Aufteilung der mittelbaren Kosten „Sisyphusarbeit“; dies bestätigt *Morlock*, vgl. *Morlock*, JbFfSt 2009/2010, 815 (822).

¹¹⁰⁶ Vgl. *Grotherr*, in: FS Wassermeyer, S. 303 (308ff.).

¹¹⁰⁷ Für diese enge Auslegung plädiert auch *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 93.

¹¹⁰⁸ So *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 34c Rn. 15 m.w.N. in Fn. 10.

¹¹⁰⁹ Vgl. *Wassermeyer/JoLüdicke*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 197.

¹¹¹⁰ Vgl. *Müller-Dott*, DB 2003, 1468 (1470).

¹¹¹¹ Zur verfassungskonformen Auslegung führte das BVerfG erstmals in den 1950er Jahren aus, BVerfG, Beschluss v. 11.6.1958, 1 BvL 149/52, BVerfGE 8, 28.

ren Markt dienen oder Kosten, die zur Erfüllung der gesetzlichen Pflichten getätigt werden.¹¹¹² Wegen der in der Gesetzesbegründung genannten Beispielsfälle kann der Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs so ausgelegt werden, dass der einzelne anzusetzende Posten dem Betrieb – konkret mittelbar – zugeordnet werden können muss. Die Formulierung des § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG ist zwar an dieser Stelle begrifflich nicht eindeutig, kann jedoch durch Auslegung sachgerecht begrenzt werden. Solange herrscht eine gewisse Rechtsunsicherheit.¹¹¹³ Diese ist jedoch insofern nicht erheblich, als dass noch keine Verletzung des rechtstaatlichen Bestimmtheitsgrundsatzes festgestellt werden kann. Auslegungsbedürftige Normen sind bekannt. Es kann unter den dargestellten Gesichtspunkten eine verfassungskonforme Auslegung des Begriffes „wirtschaftlicher Zusammenhang“ durchgeführt werden. Die Norm ist nicht verfassungswidrig.

Es kommt bei § 34c EStG nach Auslegung des Begriffes „wirtschaftlicher Zusammenhang“ insgesamt nicht auf einen unmittelbaren, sondern lediglich auf einen (konkreten) mittelbaren Zusammenhang an.¹¹¹⁴

(b) Weitere verfassungsrechtliche Probleme bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte

Hinter der Berücksichtigung der Ausgaben bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte könnte sich ein Konflikt mit dem Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG verbergen. Einerseits unterscheidet sich die Ermittlung der ausländischen Einkünfte an diesem Punkt von der Ermittlung der inländischen Einkünfte; andererseits findet auch innerhalb der Gruppe der ausländischen Einkünfte die Einkünfteermittlung nicht einheitlich statt, da ein Unterschied zwischen betrieblichen und „anderen“ Einkünften gemacht wird.¹¹¹⁵ Eine Ungleichbehandlung liegt vor.¹¹¹⁶

Die Ungleichbehandlung könnte gerechtfertigt sein. Eine Gruppe von Normadressaten darf im Vergleich zu anderen Normadressaten nicht unterschiedlich behandelt werden, „obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten“¹¹¹⁷. Hier ist weder für die Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Einkünften noch für die ungleiche Ermittlung der betrieblichen und anderen ausländischen Einkünfte ein solcher Grund ersichtlich. Ein Verstoß gegen Art. 3 GG ist für

¹¹¹² Vgl. *Geurts*, in: Frotscher, EStG, § 34c Rn. 43.

¹¹¹³ So wird bspw. überlegt, die streitigen Aufwendungen zeitlich zu schieben, soweit es möglich ist, vgl. *Pfaar/Jüngling*, IStR 2009, 610 (615).

¹¹¹⁴ So auch *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 24; *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 31.2; *Rödter/Schumacher*, DStR 2003, 805 (816).

¹¹¹⁵ Dies wurde weiter oben schon detailliert erläutert.

¹¹¹⁶ So auch *Grotherr*, in: FS Wassermeyer, S. 303 (321).

¹¹¹⁷ BVerfG, Beschluss v. 7.10.1980, 1 BvL 50/79, 1 BvL 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (88); BVerfG, Beschluss v. 23.6.2004, 1 BvL 3/98, 1 BvL 9/02, 1 BvL 2/03, BVerfGE 111, 115 (137); BVerfG, Beschluss v. 27.2.2007, 1 BvL 10/00, BVerfGE 117, 272 (300).

Teile des Schrifttums daher offenkundig.¹¹¹⁸ Dies wird teilweise anders gesehen: Obgleich die Vorschrift rechtspolitisch fragwürdig sei, könne die Ungleichbehandlung doch aufgrund der ungleichen Situation von betrieblichen und beruflichen Einkünften gerechtfertigt sein.¹¹¹⁹

Dies überzeugt teilweise. Betriebliche Einkünfte, die zu Gewinneinkünften nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG führen, und berufliche Einkünfte, die zu den Überschusseinkünften nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG führen, führen zwar gleichermaßen zu der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften, doch sind die Methoden der Gewinn- bzw. Überschussermittlung getrennt zu betrachten. Eine gewisse Ungleichbehandlung ist daher aufgrund der unterschiedlich ausübbarer Gesetzgebungsentscheidung hinzunehmen.

(c) Europarechtliche Aspekte bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte

Insgesamt ist nicht nur die Neuregelung des § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG in sich unstimmig, sondern auch ihr Verhältnis nach außen. Es kann bemängelt werden, dass Deutschland Steuern auf ausländische Nettoeinkünfte anrechnet, selbst aber im spiegelbildlichen Fall einer beschränkten Steuerpflicht ausländische Einnahmen mit dem Bruttobetrag besteuert.¹¹²⁰ Dagegen wird eingewendet, dass unterschiedliche steuerliche Belastungen bei der unterschiedlichen Ausgestaltung der jeweiligen nationalen Bemessungsgrundlage grundsätzlich hinzunehmen seien – und damit die Konsequenz der Nichtanrechenbarkeit.¹¹²¹ Es ist nachvollziehbar, dass die konkrete Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage dem jeweiligen nationalen Gesetzgeber überlassen sein muss und dieser insofern einen Gestaltungsspielraum hat. Gebietsansässige und Gebietsfremde dürfen grundsätzlich, wenn sie sich in verschiedenen Situationen befinden, unterschiedlich behandelt werden, d.h. es dürfen verschieden ausgestaltete Normen auf sie angewendet werden bzw. nicht angewendet werden.¹¹²² Es geht in diesem Zusammenhang nicht nur um die Vergleichbarkeit von Steueraus- und -inländern, sondern auch um die Vergleichbarkeit von der gleichen Gruppe der Steuerpflichtigen (mit ausländischen anrechenbaren Einkünften) mit verschiedenen Einkunftsarten. Problematisch ist schließlich gerade, dass die Gesetzesänderung wie oben beschrieben nur für einige Einkunftsarten gilt – was je-

¹¹¹⁸ Vgl. *Geurts*, in: *Frotscher, EStG*, § 34c Rn. 27; *Müller-Dott*, DB 2003, 1468 (1469).

¹¹¹⁹ Vgl. *Handzik*, in: *Littmann/Bitz/Pust, EStG*, § 34c Rn. 20a mit Verweis auf *Wagner*, in: *Blümich, EStG*, § 34c Rn. 14 mit der gleichen Ansicht.

¹¹²⁰ Vgl. *Lüdicke*, IStR 2003, 433 (434); ebenso *Lang*, IStR 2005, 289 (290); bereits *Hundt*, DB 1980, Beilage Nr. 17, 3.

¹¹²¹ Vgl. *Cordewener/Schnitger*, *StuW* 2006, 50 (68).

¹¹²² So auch der EuGH, zum ersten Mal im Urteil v. 14.2.1995, C-279/93 („Schumacker“), Slg. 1995, I-225, Rn. 31.

doch, wie oben dargelegt, wegen unterschiedlichen Qualifizierung der Einkünfte als Gewinn- oder Überschusseinkunftsart hinzunehmen sein könnte.

Ein weiteres Problem ergibt sich im Rahmen der Ermittlung der ausländischen Einkünfte, wenn mittelbare mit den ausländischen Einnahmen im Zusammenhang stehende Ausgaben erfasst werden, da es in dieser Konstellation verstärkt zu Anrechnungsüberhängen kommt.¹¹²³ Im Schrifttum wird für diese Situation eine mittelbare Diskriminierung im Sinne der Kapitalverkehrsfreiheit angenommen, die nur durch eine Ausweitung der *per country limitation* auf eine *per community limitation* gemindert werden könne.¹¹²⁴ Da weder Anrechnungsüberhänge zwangsläufig europarechtswidrig sind noch die *per community limitation* ein optimales Ergebnis der Anrechnungsmethode garantiert,¹¹²⁵ liegt im Ergebnis jedoch keine Europarechtswidrigkeit vor.

Einen ähnlichen Fall hatte der EFTA-Gerichtshof 2008 zu entscheiden.¹¹²⁶ Dabei ging es um die unterschiedliche Zuordnung von Schuldzinsen, die nur mit den inländischen Einkünften der Kapitalgesellschaft zusammenhängen, zur ausländischen Betriebsstätte dieser Kapitalgesellschaft. Die entsprechende norwegische Regelung wurde als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit i.S.d. Art. 31 des EWR-Abkommens beurteilt.¹¹²⁷ Die streitige Regelung ordnete eine Anrechnung der ausländischen Steuern an. Bei der Berechnung des (gewöhnlichen) Anrechnungshöchstbetrages mussten im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsrechnung bestimmte Schuldzinsaufwendungen bei den ausländischen Einkünften abgezogen werden. Dies führte zu einer Verringerung des Anrechnungshöchstbetrages. Der EFTA-Gerichtshof lehnte die proportionale Zuordnung der Zinsaufwendungen zur ausländischen Betriebsstätte ab. Es wurde im Schrifttum angemerkt, dass dieses Urteil Auswirkungen auf die deutsche Regelung haben könnte, jedenfalls wenn im Ausland eine Regelung mit ähnlicher Wirkung wie § 50a Abs. 3 EStG zur Nettobesteuerung existiert.¹¹²⁸

(4) Ergebnis zur Ermittlung der ausländischen Einkünfte

Im Ergebnis können alle Aufwendungen im konkret mittelbaren, wirtschaftlichen (Veranlassungs-)Zusammenhang abgezogen werden; ein unmittelbarer Zusammenhang ist nicht erforderlich.¹¹²⁹ Im Übrigen gibt es bei Ermittlung der ausländischen Einkünfte keine Besonderheiten gegenüber der Einkünfteermittlung im Inlandsfall.

¹¹²³ Vgl. *Grotherr*, in: FS Wassermeyer, S. 303 (319).

¹¹²⁴ Vgl. *Grotherr*, in: FS Wassermeyer, S. 303 (319).

¹¹²⁵ Eine ausführliche Erklärung findet sich ab S. 224.

¹¹²⁶ EFTA-Gerichtshof, Urteil v. 7.5.2008, E-7/07 „Seabrokers“.

¹¹²⁷ EFTA-Gerichtshof, Urteil v. 7.5.2008, E-7/07 „Seabrokers“, 2. Ls.

¹¹²⁸ Vgl. *Lüdicke/Wunderlich*, IStR 2009, 321 (322).

¹¹²⁹ So auch *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 180; *Grotherr*, in: FS Wassermeyer, S. 303 (320); *Morlock*, in: JbFfSt 2009/2010, 815 (820ff.); *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 60.

c. Besteuerung ausländischer Einkünfte im Ausland

Das Steuersubjekt muss mit den ausländischen Einkünften zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden ausländischen Steuer herangezogen werden.

(1) Ausländische Steuer

Es muss sich bei § 34c EStG um eine ausländische Steuer handeln. Dies kann § 36 EStG gegenüber gestellt werden, bei dem es um die Anrechnung einer inländischen Quellensteuer geht.¹¹³⁰ Die ausländische Steuer muss von einem ausländischen Staat oder einem diesem nachgeordneten ausländischen Hoheitsträger erhoben werden, wobei die Art und Weise der Steuererhebung (Veranlagung oder Quellenabzug) keine Rolle spielt.¹¹³¹ Es ist irrelevant, ob es sich um einen progressiven Steuersatz oder einen fixen Steuersatz (z.B. beim Lohnsteuerabzug) handelt.¹¹³²

(2) Der deutschen Steuer entsprechende Steuer

Die ausländische Steuer muss der deutschen Steuer entsprechen. Dieses Erfordernis der Gleichartigkeit ausländischer und inländischer Steuern ist schon aus dem Grund notwendig, dass eine Doppelbesteuerung als Überschneidung von zwei gleichen Steuern definiert wird. Daher sieht nicht nur das deutsche Einkommensteuergesetz eine „Gleichartigkeit der Steuern“ vor.¹¹³³

Die ausländische Steuer muss nach dem Wortlaut des § 34c Abs. 1 EStG „der inländischen Steuer entsprechen“. Dies ist der Fall, wenn die ausländische Steuer direkt auf die Besteuerung der Einkünfte gerichtet ist¹¹³⁴ und in ihrer Struktur der deutschen Einkommensteuer entspricht.¹¹³⁵ Abgrenzungskriterien können sein, ob die Steuer auf Brutto- oder Nettobasis erhoben wird und ob sich die Besteuerung am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiert.¹¹³⁶ Die Art und Weise des Steuereinzugs (Veranlagungs- oder Abzugsteuer) verändert den allein maßgeblichen materiellrechtlichen Charakter der Steuer nicht.¹¹³⁷ Das Entsprechen der Steuer soll generell alle denkbaren Bundes-, Landes-, Provinz-, und Gemeindesteuern auf das Einkom-

¹¹³⁰ So in FG Hamburg, Gerichtsbescheid v. 30.12.2011, 3 K 160/11, EFG 2012, 1162.

¹¹³¹ Vgl. *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 61.

¹¹³² Für die vergleichbare österreichische Rechtslage, vgl. *Eckerstorfer/Gruber*, SWI 2011, 21.

¹¹³³ Vgl. *Wengler*, Begriffsbildung im internationalen Steuerrecht, S. 143 mit einer Auflistung von Steuergesetzen, die „Gleichartigkeit“ voraussetzen.

¹¹³⁴ Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rn. 7.

¹¹³⁵ Vgl. *Fränznick/Schutter*, Praktikum der Besteuerung ausländischer Einkünfte, Rn. B 17; *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 62.

¹¹³⁶ Vgl. *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 29.

¹¹³⁷ Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rn. 7; *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 29; so schon im Gutachten des Reichsfinanzhofs v. 20.10.1923, GrS D 3/23, RFHE 13, 28.

men gleichstellen.¹¹³⁸ Als Beispiel für nicht entsprechende Steuern ist die Umsatzsteuer anzuführen.¹¹³⁹

Um die Gleichartigkeit zu überprüfen, müssen inländische und ausländische Steuer verglichen werden.¹¹⁴⁰ Merkmal der Gleichartigkeit und damit Vergleichskriterium können entweder die Identität des Steuergegenstandes oder des Steuertatbestandes sein.¹¹⁴¹ Schon der RFH hat dazu entschieden, dass die ausländische Abgabe mehr der deutschen Einkommensteuer ähneln muss als einer anderen Abgabe.¹¹⁴² Früher wurde es als ausreichend angesehen, wenn eine Steuer „auf gleiche Weise eingerichtet“ wurde bzw. „mit übereinstimmenden Eigenschaften ausgestattet“ war.¹¹⁴³ Schon früh haben Vertreter der Literatur schwerpunktmäßig auf den konkreten Steuertatbestand abgestellt und wollten die vom Gesetz beschriebenen Sachverhalte vergleichen.¹¹⁴⁴ Dies befürworten mittlerweile die meisten Vertreter des Schrifttums¹¹⁴⁵ und stellen mit dem BFH auf die Identität des Besteuerungsgegenstandes als ausschlaggebendes Kriterium ab.¹¹⁴⁶ Im Ergebnis überzeugt die Ansicht des BFH, der global auf die Vergleichbarkeit des Steuerobjekts abstellt¹¹⁴⁷.

Gerade nicht um eine entsprechende Steuer handelt es sich bei Steuern, die nicht unmittelbar auf die Besteuerung von Einkommen bzw. Gewinn gerichtet sind, so dass ausländische Verbrauch-, Verkehrs- und Realsteuern, Zölle, Export- und Importabgaben, die Produktionssteuern und Ölabgaben der Nahoststaaten, Konzessionsgebühren, Sozialversicherungsbeiträge¹¹⁴⁸, Säumniszuschläge, Steuerzinsen und Steuerstrafen ausscheiden, selbst wenn sie im Zusammenhang mit einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer stehen.¹¹⁴⁹

Unerheblich für die Abgrenzung sind die Bezeichnung der ausländischen Steuer, die Erhebungsart, die Höhe des Steuersatzes, die Höhe der eintretenden Steuerbelastung sowie die Bedeutung der ausländischen Steuer für den Staatshaushalt und die Erhebung durch den ausländischen Staat selbst oder einen nachgeordneten Steuerhoheitsträger.¹¹⁵⁰

¹¹³⁸ Vgl. *Flick*, Problematik des § 34c EStG, S. 54. Darauf wird auch in Amerika abgestellt, vgl. Urteil *Burnet v. Chicago* – 1932, 285 U.S., amtliche Entscheidungssammlung I, 1.

¹¹³⁹ Vgl. *Loukota*, Credit Method and Community Law, S. 125 (128).

¹¹⁴⁰ Vgl. *Wengler*, Begriffsbildung im internationalen Steuerrecht, S. 142.

¹¹⁴¹ Vgl. *Wengler*, Begriffsbildung im internationalen Steuerrecht, S. 144f.

¹¹⁴² RFH, Urteil v. 1.8.1944, I 112/42, RFHE 54, 119.

¹¹⁴³ So *Lippert*, Internationales Finanzrecht, S. 648.

¹¹⁴⁴ Vgl. *Wengler*, Begriffsbildung im internationalen Steuerrecht, S. 145.

¹¹⁴⁵ So auch z.B. *Flick*, Problematik des § 34c EStG, S. 54; *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 62; *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 26.3.

¹¹⁴⁶ BFH, Urteil v. 27.3.1996, I R 49/95, BStBl II 1997, 91.

¹¹⁴⁷ So schon *Ebling*, Unilaterale Maßnahmen, S. 38, wonach die konkurrierenden Steuern nur „in ihren wesentlichen Grundzügen, ihrem Charakter nach gleich“ sein müssen.

¹¹⁴⁸ Möglicherweise kommt für die Sozialversicherungsbeiträge ein Abzug nach § 34c Abs. 3 EStG in Betracht, vgl. *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 26.4.

¹¹⁴⁹ Diese Liste stellt *Heining*, in: IfStRA, Doppelbesteuerung und Vertragsgestaltung, 1961, S. 21 auf; ebenso *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 30.

¹¹⁵⁰ Vgl. die Auflistung bei *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 62.

Bei Bestehen eines DBA findet sich in diesem selbst meist eine ausdrückliche Zuweisung, welche Steuern sich entsprechen („unter das Abkommen fallende Steuern“). Ist eine Steuer im DBA nicht aufgeführt, so ist die Vermeidung der aus ihr resultierenden Doppelbesteuerung nicht nach dem DBA geboten. Die Listen mit unter das Abkommen fallenden Steuern sind nicht als konstitutiv zu qualifizieren, sondern stellen lediglich eine nicht abschließende Aufzählung von bestimmten, auf jeden Fall unter das DBA fallenden Steuern dar.¹¹⁵¹ Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist, wenn die Vergleichbarkeit dennoch gegeben ist, eine Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 1 EStG bzw. ein Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG möglich.¹¹⁵² Es besteht für die nicht im DBA genannten Steuern ein „abkommensloser Zustand“¹¹⁵³. Besteht kein DBA, so kann man auf ein von der Finanzverwaltung herausgegebenes Verzeichnis zurückgreifen, welches Steuern auflistet, die nach Auffassung der Finanzverwaltung der deutschen Einkommensteuer entsprechen.¹¹⁵⁴

Insgesamt ist wird das Merkmal „entsprechende Steuer“ großzügig ausgelegt. Dies darf de lege lata aus dem Grund als akzeptabel erachtet werden, dass eine größtmögliche Anrechnung am besten zur Zielerreichung der Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung führt. Alternativ wird im Schrifttum darüber nachgedacht, weitreichendere Regelungen de lege ferenda einzuführen, die lediglich auf die ausländische Besteuerung, nicht aber auf eine entsprechende Besteuerung abstellen.¹¹⁵⁵ Dies würde das Erfordernis des „Entsprechens“ der Steuer überflüssig machen und die Anrechnung erleichtern.

(3) Festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer

Die Steuer muss, dem Wortlaut des § 34c EStG folgend, festgesetzt und gezahlt und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt sein. Die Zahlung des ausländischen Steueranspruchs muss bei seiner Anrechnung bereits vom Steuerschuldner oder einem Dritten für dessen Rechnung durchgeführt oder sonst in einer mit der Steuererhebung nach §§ 224ff. AO vergleichbaren Weise verwirklicht sein.¹¹⁵⁶ Erlassene oder gestundete ausländische Steuern sind folgerichtig nicht anrechenbar.¹¹⁵⁷ In Betracht kommen die mit dem deutschen Steuerrecht vergleichbaren Festset-

¹¹⁵¹ So *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 2 Rn. 35 in Bezug auf die meisten deutschen DBA.

¹¹⁵² So etwa für die australische Veräußerungsgewinnsteuer (*capital gains tax*), OFD Münster v. 4.5.2009, IStR 2009, 704.

¹¹⁵³ Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass v. 9.6.2011, DStR 2011, 1621.

¹¹⁵⁴ Dieses Verzeichnis ist zurzeit in der Anlage 6 zu R 34c EStR 2008 zu finden.

¹¹⁵⁵ So auch *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 49.

¹¹⁵⁶ Vgl. *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 72.

¹¹⁵⁷ Vgl. *Grotherr/Herfort/Strunk*, Internationales Steuerrecht, S. 115; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn. 309.

zungsformen „veranlagte Steuer“, „Abzugssteuer“ und „Anmeldungssteuer“.¹¹⁵⁸ Veranlagungssteuern werden festgesetzt, sobald eine behördliche Entscheidung im Rahmen des Steuerverfahrens, der Regelung des ausländischen Steuerrechts entsprechend, die Steuerschuld verbindlich festlegt.¹¹⁵⁹ Abzugsteuern werden nach Entscheidung des BFH schon bei der Anmeldung in diesem Sinne festgesetzt.¹¹⁶⁰ Als Folge einer nachträglichen Änderung oder erstmaligen Festsetzung einer ausländischen Steuer nach Festsetzung der deutschen Steuer ist die deutsche Steuer, jedenfalls wenn sie bestandskräftig festgesetzt ist¹¹⁶¹, nur noch nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.¹¹⁶²

(4) Tatsächliche Besteuerung im Ausland

Bis zum VZ 2002 kam es auf eine tatsächliche Besteuerung im Ausland nicht an.¹¹⁶³ Die Finanzverwaltung hatte entgegen der Ansicht des BFH¹¹⁶⁴ bis dahin vertreten, dass ausländische Einkünfte tatsächlich vom Quellenstaat besteuert werden und nicht aus der Besteuerung ausgenommen sein dürfen.¹¹⁶⁵ Der BFH vertrat – im Einklang mit dem Gesetzeswortlaut – die Unerheblichkeit der effektiven Besteuerung.¹¹⁶⁶ Durch das StVergAbG¹¹⁶⁷ wurde mit § 34c Abs. 1 Satz 3 a.E. EStG das Erfordernis der tatsächlichen Besteuerung im Quellenstaat gesetzlich eingeführt. Nur wenn tatsächlich keinerlei Besteuerung stattfindet, wird dies als Nichtbesteuerung bewertet,¹¹⁶⁸ d.h. es reicht die Erhebung einer minimalen Steuer aus, um die Einkünfte als besteuert anzusehen.¹¹⁶⁹ Wenn ausländische Einkünfte nach dem Recht des Quellenstaates oder nach einem DBA nicht in diesem Quellenstaat besteuert werden, sind sie bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG also nicht mehr anzusetzen.¹¹⁷⁰ Diese Beschränkung wird teilweise als *subject to tax-*

¹¹⁵⁸ Vgl. *Rupp/Ott/Knies/Faust*, Internationales Steuerrecht, S. 66.

¹¹⁵⁹ Vgl. *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 71; *Weinschütz*, in: Lademann, EStG, § 34c Rn. 54.

¹¹⁶⁰ BFH, Urteil v. 5.2.1992, I R 9/90, BStBl II 1992, 607.

¹¹⁶¹ Bestandskraft ist aber keine Voraussetzung, vgl. *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 33a.

¹¹⁶² So auch *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 71 und 72. Siehe hierzu die Diskussion in Österreich, in dieser Arbeit zu finden ab S. 122.

¹¹⁶³ BFH, Urteil v. 20.12.1995, I R 57/94, BStBl II 1996, 261 mit Anmerkung *Wassermeyer*, IStR 1996, 172.

¹¹⁶⁴ BFH, Urteil v. 20.12.1995, I R 57/94, BStBl II 1996, 261.

¹¹⁶⁵ Vgl. *Geurts*, in: Frotscher, EStG, § 34c Rn. 33.

¹¹⁶⁶ BFH, Urteil v. 20.12.1995, I R 57/94, BStBl II 1996, 261, 1. Orientierungssatz.

¹¹⁶⁷ Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) v. 16.5.2003, BStBl I 2003, 660.

¹¹⁶⁸ So auch *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 92.

¹¹⁶⁹ Vgl. *Lüdicke*, IStR 2003, 433 (434); *Schnitger*, IStR 2003, 73.

¹¹⁷⁰ BFH, Urteil v. 20.12.1995, I R 57/94, BStBl II 1996, 261 mit kritischen Anmerkungen von *Wassermeyer*, IStR 1996, 172 und *Krabbe*, IStR 1996, 172. Vgl. auch *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rn. 12.

Klausel bezeichnet¹¹⁷¹ und kritisiert¹¹⁷². Es wird im Schrifttum darauf hingewiesen, dass im Ausland steuerfreie Einkünfte nicht in die Anrechnung nach § 34c EStG einbezogen werden müssten, weil insofern keine Gefahr der Doppelbesteuerung bestehe – das Eingreifen von § 34c EStG sei aber nur zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung notwendig.¹¹⁷³ Dies stimmt jedoch nur unter der Prämisse, dass ausländische Steuern und deutsche Steuern tatsächlich gleichlaufen. Es wird angeführt, dass ein ausländischer Staat höhere Steuersätze bei gleicher Bemessungsgrundlage haben könne und dadurch die Anrechnung vermindert werde bzw. nicht ausgleichbare Anrechnungsüberhänge entstünden.¹¹⁷⁴ Dies führe insbesondere in Kombination mit der in Deutschland geltenden *per country limitation* nicht zu einer ausreichenden Vermeidung von Doppelbesteuerung.¹¹⁷⁵ Zudem überzeuge es nicht, dass gar nicht besteuerte Einkünfte nicht in die Anrechnung einbezogen werden, minimalst besteuerte Einkünfte hingegen schon.¹¹⁷⁶ Es ist jedenfalls zu berücksichtigen, dass die Voraussetzung einer tatsächlichen Besteuerung zu einer Einschränkung des Anrechnungsvolumens führt.¹¹⁷⁷

Die beschriebene Beschränkung greift nach einer Mindermeinung nur, wenn die fehlende Besteuerung ihren Grund in einer gesetzlichen Regelung des betreffenden Landes hat, so dass es nach dieser Ansicht nicht genügt, dass die Besteuerung nur faktisch unterbleibt.¹¹⁷⁸ Der neu in § 34c Abs. 1 EStG angefügte Satz 3 führe im Ergebnis zu einer für den Steuerpflichtigen „schlechteren“ *per item limitation* und wirke sich auf den Anrechnungshöchstbetrag aus, der sich verringert.¹¹⁷⁹ Dieser Argumentation ist so nicht zu folgen. Es entspricht gerade dem Ziel des § 34c EStG, Doppelbesteuerung zu verhindern.¹¹⁸⁰ Wurden die ausländischen Einkünfte im Ausland nicht besteuert, so kann durch die deutsche Besteuerung keine Doppelbesteuerung entstehen, da dann von Deutschland das erste Mal besteuert wird.¹¹⁸¹ Es ist sachgerecht, nicht besteuerte Einkünfte nicht in die Anrechnung einzubeziehen.

¹¹⁷¹ Vgl. *SKöhler*, DStR 2003, 1156.

¹¹⁷² Z.B. vom *BDI* in der Mängelliste des deutschen Steuerrechts aus August 2010, http://www.bdi.eu/download_content/SteuernUndFinanzpolitik/Maengelliste_komplett_mit_Deckblatt.pdf, recherchiert am 11.7.2011, S. 12.

¹¹⁷³ Vgl. *Amann/Göttsche/Stockmann*, RIW 2003, 814 (815).

¹¹⁷⁴ Vgl. *Haas*, IStR 2011, 353 (358); *JoLüdicke*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 44.

¹¹⁷⁵ Vgl. *Haas*, IStR 2011, 353 (357f.).

¹¹⁷⁶ Vgl. *JoLüdicke*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 44; *Lüdicke*, IStR 2003, 433 (434).

¹¹⁷⁷ So auch *Grützner*, StuB 2003, 22 (23).

¹¹⁷⁸ Vgl. *Müller-Dott*, DB 2003, 1468 (1469).

¹¹⁷⁹ Vgl. *Geurts*, in: Frotzcher, EStG, § 34c Rn. 33; *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 31.1; *Haas*, IStR 2011, 353 (358).

¹¹⁸⁰ BFH, Urteil v. 16.12.1992, I R 32/92, BStBl II 1992, 399; ebenso *Brenner*, in: FS Haas, S. 49 (50f.).

¹¹⁸¹ So auch *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 92.

Ein Problem ergibt sich in diesem Zusammenhang bei der Betrachtung der zeitlichen Dimension:¹¹⁸² Zählen zu den nichtbesteuerten Einkünften nur solche, die im dem ausländischen VZ, der dem inländischen VZ entspricht, anfallen? Oder soll die Nichtbesteuerung periodenübergreifend, sozusagen absolut vorliegen? Möglicherweise werden die ausländischen Einkünfte nach dem einschlägigen ausländischen Steuerrecht erst in einem späteren Veranlagungszeitraum erfasst oder wurden bereits früher besteuert. Mangels des Erfordernisses der zeitlichen Identität wird die Vorschrift weit ausgelegt, so dass nach überzeugender Ansicht im Schrifttum eine zeitlich versetzte Besteuerung berücksichtigt werden sollte, solange die ausländische Steuer für den gleichen Zeitraum erhoben wurde.¹¹⁸³

Die Voraussetzung der tatsächlichen Besteuerung wirft noch einige Einzelfragen auf. Nach § 22 Nr. 4d EStG der EU-Gemeinschaftssteuer unterliegende Einkünfte werden wie ausländische Einkünfte behandeln, die entsprechende Gemeinschaftssteuer wie eine ausländische Steuer.¹¹⁸⁴ Daher werden diese Einkünfte in die Anrechnung nach § 34c EStG einbezogen. Nicht in die Anrechnung einbezogen werden ausländische Einkünfte, die der Abgeltungssteuer unterliegen.¹¹⁸⁵ Pauschalsteuerte Einkünfte nach § 34c Abs. 5 EStG und die daraus resultierende Pauschalsteuer sind ebenfalls nicht in die Anrechnung einzubeziehen.¹¹⁸⁶ Das Erfordernis der tatsächlichen Besteuerung schließt die Anrechnung fiktiver Steuern aus.¹¹⁸⁷ Gemäß § 34c Abs. 6 Satz 2 Hs. 2 EStG kann ein DBA jedoch entgegen diesem Grundsatz die Anrechnung fiktiver Steuern zulassen.

(5) Nachweis über Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuer

Der Steuerpflichtige muss gemäß § 34c Abs. 7 Nr. 2 i.V.m. § 68b EStDV durch Vorlage der entsprechenden Urkunden den Nachweis über die festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer führen. Dies sind meistens der Steuerbescheid oder eine entsprechende Quittung über die Zahlung (vgl. § 68b EStDV).¹¹⁸⁸ Bei Abzugssteuern ist die Abrechnung des Zahlungsschuldners hiermit gleichzusetzen. Der Nachweis über die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuer sind lediglich Fra-

¹¹⁸² Diese und ähnliche Fragen werden weiter unten auf den S. 227f. dieser Arbeit erörtert.

¹¹⁸³ Vgl. *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 29.3; *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rn. 2.307.

¹¹⁸⁴ Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rn. 12.

¹¹⁸⁵ Details zum Hintergrund und der daraus resultierenden Problematik wird im Rahmen des Anwendungsbereichs des § 34c EStG auf S. 153f. dieser Arbeit.

¹¹⁸⁶ Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 34c Rn. 12.

¹¹⁸⁷ OFD Frankfurt, Schreiben v. 24.8.1998, S 2293 A – 55 – St II 2a/25, Rn. 2.6.

¹¹⁸⁸ Im Rahmen alten Rechtslage im KStG wurde eine solche Bescheinigung nach einem Urteil zur wirtschaftlichen Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf inländische Einkommensteuer der Gesellschafter ebenso gefordert: FG Münster, Urteil v. 19.1.2012, 5 K 105/07 E (Revision beim BFH anhängig unter I R 38/112).

gen des Beweises, keine materiellen Voraussetzungen des § 34c EStG.¹¹⁸⁹ Daher sollen sie an dieser Stelle nur kurz genannt, nicht jedoch vertieft behandelt werden.

(6) Nichtbesteuerung ausländischer Einkünfte im Ausland

Abschließend soll kursorisch dargestellt werden, welche Auswirkung die Nichtbesteuerung einzelner ausländischer Einkunftsteile im Ausland bei Vorliegen der deutschen Steuerpflicht hat, illustriert am Beispiel einer im Ausland nichtselbstständig tätigen und in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Person, die im Ausland steuerfreie Lohnzulagen erhält (z.B. Nacht-, Wechselschicht- oder Feiertagszuschläge).¹¹⁹⁰ Wenn man die Bestandteile des Lohns einzeln betrachtet, so sind für diese steuerfreien Lohnzulagen die oben aufgeführten Tatbestandsvoraussetzungen der Anrechnung aus § 34c Abs. 1 EStG nicht erfüllt. Es handelt sich nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG um „steuerfreie Einkünfte“ (meint Einkunftsteile bzw. bloße Einnahmen im Rahmen einer Tätigkeit). Im Ergebnis werden die Beträge dieser steuerfreien Einkünfte im Rahmen der deutschen Besteuerung folglich (korrekt!) nicht berücksichtigt. Dies gilt jedenfalls bei der Anrechnung ausländischer Steuern. Ein anderes Resultat würde sich ergeben, wenn die Freistellungsmethode einschlägig wäre. Dann nämlich würde diese steuerfreie Lohnzulage (anders als sonst das übrige Lohneinkommen) aus deutscher Sicht als im Ausland nicht besteuert bewertet werden müssen und die Beträge dieser steuerfreien Einkünfte würden die deutsche Bemessungsgrundlage einbezogen werden müssen bzw. es würde bei entsprechender Vereinbarung im DBA eine *subject to tax*-Klausel ausgelöst. Dieses Ergebnis scheint paradox: Einzelne im Ausland steuerfreie Einnahmen sollen zu einer Besteuerung im Inland führen können. Doch ist es eine konsequente Auslegung des Begriffs der „steuerfreien Einkünfte“ aus § 34c Abs.1 Satz 2 EStG im Vergleich zur Subsumtion dieser Konstellation bei Freistellung der Einkünfte von der Besteuerung.

d. Sonderproblem: Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer

Hinsichtlich der deutschen Gewerbesteuer stellt sich die Frage, ob eine ausländische (Quellen-)Steuer auf diese angerechnet werden kann. Die deutsche Anrechnungsmethode ist grundsätzlich so ausgestaltet, dass eine Anrechnung ausländischer Steuern

¹¹⁸⁹ Details zu den Nachweispflichten des Steuerpflichtigen z.B. bei *Geurts*, in: Frotscher, EStG, § 34c Rn. 67ff.; *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 74.

¹¹⁹⁰ Vgl. zur folgenden Konstellation und zu der dahinterstehenden problematischen Ansicht aus dem BMF-Schreiben v. 20.6.2013 zur „Atomisierung“ von Einkünften, vor allem im Rahmen von *subject to tax*-Klauseln, vgl. *Lüdicke*, IStR 2013, 721ff., insbesondere 729.

auf die Gewerbesteuer nicht möglich ist.¹¹⁹¹ Es gibt keine dies vorschreibende Norm im GewStG, z.B. keine konkrete Anordnung wie in § 34c EStG und keine mit dem Verweis in § 26 KStG vergleichbare Regelung. Eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer findet praktisch nicht statt.¹¹⁹² Dies wurde jüngst gerichtlich bestätigt: Die Anrechnung ausländischer Steuer ist verfahrenstechnisch im Rahmen des Gewerbesteuermessbescheides im Finanzamt zu prüfen und unterliegt der finanzgerichtlichen Überprüfung. Einwendungen, z.B. gegen die richtigerweise nicht erfolgte Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer, dürfen nur hier geltend gemacht werden, woran die Gewerbesteuer festsetzende Gemeinde dann gebunden ist.¹¹⁹³

An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass die Anrechnung ausländischer Steuer auf die Gewerbesteuer für Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige unterschiedliche Auswirkungen haben würde, die bei den Überlegungen zu berücksichtigen sind. Die Gewerbesteuer hat keine Auswirkung auf die Körperschaftsteuer. Beide fallen nebeneinander an. Körperschaftsteuerpflichtige könnten im Falle der Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Steuern bei der Gewerbesteuer also die ausländische Steuer im Rahmen der Körperschaftsteuer und darüber hinaus (wenn noch ein anrechnungsfähiger ausländischer Steuerbetrag übrig ist) auf die Gewerbesteuer anrechnen. Anders ist dies bei der Einkommensteuer. Die Gewerbesteuer wirkt sich auf die (tarifliche) Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb über die Steuerermäßigung aus § 35 EStG¹¹⁹⁴ aus. Dadurch hat die Senkung der Gewerbesteuer Einfluss auf die Einkommensteuer. Der Abzug des Steuerermäßigungsbetrags in § 35 EStG bezieht sich nicht auf die „tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer“ (vgl. § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG), sondern auf die Gewerbesteuer **vor** Anrechnung der ausländischen Steuer, damit es bei Anrechnung auf die Gewerbesteuer nicht zu einem Zirkelschluss bzgl. der Ermäßigung der Einkommensteuer im Rahmen von § 35 EStG und der aus der Anrechnung ausländischer Steuern möglicherweise resultierenden Reduktion der Gewerbesteuerbetrags kommt.

(1) Differenzierung zwischen Fällen mit und ohne DBA

Es sind bei genauerer Betrachtung die Fälle mit und ohne DBA zu unterscheiden. Ohne DBA führt die Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c EStG, wie oben beschrieben, nicht zu einer Reduzierung der Gewerbesteuer, da bei der Ermittlung des der Gewerbesteuer zugrunde liegenden Gewerbeertrags die ausländische Steuer

¹¹⁹¹ Vgl. *Reuter*, FR 1973, 470; *Kaminski*, Unternehmenssteuerreform 2008, S. 42; *Wassermeyer/JoLüdike*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 170, 172; *Pfaar/Jüngling*, ISr 2009, 610 (614); *Schmitzer*, ISr 2013, 626 (628).

¹¹⁹² So auch *Gosch*, Außensteuerliche Aspekte der Gewerbesteuer, S. 22.

¹¹⁹³ VGH Kassel, Urteil v.17.12.2013, 1 K 343/11.WI, BeckRS 2014, 48097.

¹¹⁹⁴ § 35 EStG selbst ist verfassungsrechtlich umstritten, vgl. *Wacker*, in: *Schmidt*, EStG, § 35 Rn. 7. Weiter soll auf diese Norm im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen werden.

nicht berücksichtigt wird.¹¹⁹⁵ In DBA-Fällen ist das jeweilige DBA zu untersuchen, welches regeln kann, dass eine Anrechnung nur auf deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuer erfolgen soll. Es ist möglich, dass das DBA die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer erlaubt, wenn das DBA die anzurechnenden Steuern abschließend regelt und dabei die Gewerbesteuer explizit nennt. In einigen deutschen DBA ist die Gewerbesteuer erwähnt: Nur das DBA mit der Schweiz schließt in Art. 2 Abs. 3 Satz 1 Buchst. e die Anrechnung auf die Gewerbesteuer ausdrücklich aus. Daraus muss nicht geschlussfolgert werden, dass eine Anrechnung in allen anderen Fällen möglich sein muss. In Art. 2 Abs. 1 Buchst. b und Art. 2 Abs. 3 des deutschen-australischen DBA aus 1972 wird die Anrechnungsmöglichkeit auf die Gewerbesteuer in bestimmten Situationen besonders hervorgehoben.¹¹⁹⁶ Weiter spricht der Titel des DBA mit Belgien dafür, dass eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer grundsätzlich nicht ausgeschlossen sein soll: Es wird explizit darauf hingewiesen, dass die Gewerbesteuer erfasst sein soll („DBA mit Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern“).¹¹⁹⁷ Der Wortlaut der DBA („Steuern vom Einkommen“) lässt die Entscheidung, ob eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer möglich sein soll, offen. Spätestens seit 1998 die Gewerbesteuer abgeschafft wurde, ist die Gewerbesteuer mit deutschen und ausländischen Ertragssteuern vergleichbar. Da die Gewerbesteuer damit als reine Steuer vom Einkommen von den deutschen DBA regelmäßig erfasst sein dürfte, spricht vieles dafür, dass die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer möglich sein müsste.¹¹⁹⁸ Sinn und Zweck der DBA zur Vermeidung von (potentiell wirtschaftshemmender) Doppelbesteuerung sprechen im Ergebnis für eine Einbeziehung der Gewerbesteuer.¹¹⁹⁹ Es ist umso erstaunlicher, dass es keine entsprechenden expliziten gesetzlichen Regelungen hierzu gibt.¹²⁰⁰

(2) Einführung der Anrechnung ausländischer Steuern auf Gewerbesteuer?

Es ist zu hinterfragen, ob eine Anrechnung der ausländischen Steuern auf die Gewerbesteuer auch bei der unilateralen Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG eingeführt werden sollte. Es wird vertreten, dass die Einführung einer Anrechnung der

¹¹⁹⁵ Vgl. *Geurts*, in: Frotscher, EStG, § 34c Rn. 10; ebenso *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 13.

¹¹⁹⁶ Ebenso *Gosch*, Außensteuerliche Aspekte der Gewerbesteuer, S. 22.

¹¹⁹⁷ Vgl. *Eglmaier*, IStR 2011, 955 (957).

¹¹⁹⁸ Vgl. *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 129.

¹¹⁹⁹ Vgl. *JDBecker/Loose*, IStR 2012, 57 (60).

¹²⁰⁰ Vgl. *Schnitger*, in: IFSt 480, 87 (111).

ausländischen Steuern auf die Gewerbesteuer konsequent wäre.¹²⁰¹ Schließlich wird die Gewerbesteuer als „Stolperstein“ und Grund für eine fehlende Attraktivität Deutschlands als Holdingstandort identifiziert.¹²⁰² Jedoch würde es bei der Durchführung der Anrechnung zu Problemen kommen. Eine genaue Anrechnung ist aus verwaltungstechnischen Gesichtspunkten möglicherweise schwierig, da die Gewerbesteuer von den Gemeinden autonom erhoben wird und diese einzeln über die Höhe des Hebesatzes entscheiden.¹²⁰³ Es ist zudem zu berücksichtigen, dass die Einkommensteuer grundsätzlich nicht bei der Gewerbesteuer berücksichtigt wird, so dass gleiches für die ausländische Einkommensteuer gelten sollte.¹²⁰⁴ Spiegelverkehrt lautet die provokante Frage: Warum soll eine ausländische Einkommensteuer bei der Gewerbesteuer berücksichtigt werden, nicht aber eine inländische Einkommensteuer?¹²⁰⁵ Hierauf kann entgegnet werden, dass jedenfalls aus EU-rechtlicher Sicht keine Pflicht zur Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung besteht.¹²⁰⁶

Dennoch ist nach einer Ansicht im Schrifttum aus Zweckmäßigkeitserwägungen die Einführung einer unilateralen Anrechnungsvorschrift (von ausländischer Quellensteuer auf die deutsche Gewerbesteuer) wünschenswert.¹²⁰⁷ Vorgeschlagen wird – ähnlich zur pauschalen Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG – eine pauschale Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer einzuführen oder die Möglichkeit eines Vor- oder Rücktrag von Anrechnungsüberhängen, die bei der Anrechnung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer entstehen, im Rahmen der Gewerbesteuer zu installieren.¹²⁰⁸ Dies wurde vom Bundesrat 1980 in einem Gesetzgebungsverfahren vorgeschlagen¹²⁰⁹. Die Bundesregierung wies diese Änderungsvorschläge jedoch wegen systematischer Bedenken zurück und bemerkte, dass inländische Einkommensteuern keinen Einfluss auf den Gewerbeertrag hätten, so dass dies auch nicht für ausländische Einkommensteuern geregelt werden müsse.¹²¹⁰ Dennoch wurde im Detail überlegt, zumindest bei der Anrechnung auf die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer entstehende Anrechnungsüberhänge auf die Gewerbesteuer anzuwenden.¹²¹¹ Es wird kritisiert, dass dies eine Rangordnung der Steuern schaffe, die vom Gesetzgeber nicht gewollt sei, da im Grundsatz die Anrechnung der ausländischen Steuer gleichzeitig und anteilig

¹²⁰¹ Vgl. *Schiessl/Keller*, IStR 2011, 285 (286)

¹²⁰² Vgl. *Haas*, IStR, 2011, 353 (354); *Schmitger*, IStR 2013, 626 (628f.).

¹²⁰³ Vgl. *Lüdicke*, DBA-Politik, S. 109; *Schiessl/Keller*, IStR 2011, 285 (286).

¹²⁰⁴ Vgl. *Krabbe*, BB 1979, 1340.

¹²⁰⁵ Vgl. *Lornsen*, Unilaterale Maßnahmen, S. 185.

¹²⁰⁶ So schon oben ab S. 12 dieser Arbeit. Vgl. zu diesem Argument bei der (möglichen) Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die Gewerbesteuer *JDBecker/Loose*, IStR 2012, 57 (58f.).

¹²⁰⁷ So z.B. *JDBecker/Loose*, IStR 2012, 57 (63).

¹²⁰⁸ Vgl. *Lüdicke*, DBA-Politik, S. 109 mit weiteren Hinweisen.

¹²⁰⁹ So BT-Drs. 8/3648, S. 32.

¹²¹⁰ So BT-Drs. 8/3648, S. 36.

¹²¹¹ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 129; ebenso *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 108 (110) mit Verweis auf eine von der österreichischen Verwaltung akzeptierten Praxis.

auf Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer erfolgen müsse.¹²¹² Dennoch gibt es im Schrifttum eine Gruppe, die die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer für zwingend notwendig hält, da sie die Gewerbesteuer als Ertragsteuer regelmäßig mit ausländischen Steuern auf das Einkommen vergleichbar erachtet.¹²¹³ Dabei könnten die bereits praktizierten Grundsätze aus dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz herangezogen werden.¹²¹⁴ Diese Argumentation ist überzeugend, da die Möglichkeit der Anrechnung der Gewerbesteuer durch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes faktisch größere Bedeutung bekommen hat. Obgleich die Berücksichtigung ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer verwaltungstechnisch schwierig ist, ist sie aus den vorstehenden Gründen zu befürworten.

3. Durchführung der Anrechnung: Anrechnungshöchstbetrag¹²¹⁵

Der größtmögliche anzurechnende Betrag bei der Anrechnung ausländischer Steuern wird Anrechnungshöchstbetrag genannt. Dieser ist in § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG geregelt: Es kann höchstens die deutsche Steuer angerechnet werden, die aus deutscher Sicht auf die ausländischen Einkünfte aus einem ausländischen Staat (genauer: aus dem betreffenden ausländischen Staat) entfällt. Im folgenden Teil der Arbeit soll der Anrechnungshöchstbetrag mit all seinen Facetten erläutert werden.

a. Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags

Der Anrechnungshöchstbetrag ist rechnerisch das Produkt aus der deutschen Einkommensteuer (ohne Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) und dem Quotienten von ausländischen Einkünften aus einem Staat und der Summe der gesamten Einkünfte. Es handelt sich um ein Verhältnis von bestimmten Größen.¹²¹⁶ Als mathematische Gleichung¹²¹⁷ stellt sich diese Verhältnisrechnung wie folgt dar:

¹²¹² Vgl. *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 108 (110). Von den Argumenten für die Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die deutsche Gewerbesteuer zeigt sich *Eglmaier* wenig überzeugt *Eglmaier*, IStR 2011, 951f. Daraufhin bekräftigten *Kessler/Dietrich* ihre Ansicht erneut, vgl. *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 953ff. Die Duplik von *Eglmaier* vertieft die Diskussion, vgl. *Eglmaier*, IStR 2011, 955ff., ohne dass es zu einem überzeugenden Ergebnis kommt.

¹²¹³ Vgl. *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 108 (110) mit weiteren Nachweisen in Fn. 12.

¹²¹⁴ Vgl. *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 108 (109), die damit § 34c Abs. 1 EStG und § 26 Abs. 1 KStG meinen.

¹²¹⁵ Eine schematische Darstellung zur Vorgehensweise bei der Anrechnung findet sich bei *Djanani*, Internationales Steuerrecht, S. 25.

¹²¹⁶ Vgl. *Hundt*, DB 1980, Beilage Nr. 17, 17.

¹²¹⁷ So stellt es *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 34c Rn. 25 bildlich dar; ebenso *JoLüdicke*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 43. A.A. *Müller-Dott*, DB 2003, 1468 (1469), der im Ausland nicht besteuerte ausländische Einkünfte aus

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag} = \frac{\text{deutsche Einkommensteuer}}{\text{Summe der Einkünfte}} \times \text{Ausländische Einkünfte}$$

Bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags wird folgendermaßen vorgegangen:¹²¹⁸ Zunächst sind das Welteinkommen, die Summe der Einkünfte und die (jeweiligen) ausländischen Einkünfte des Steuerpflichtigen zu ermitteln. Dann muss die deutsche Steuer auf die ausländischen Einkünfte beziffert werden, d.h. der Anrechnungshöchstbetrag berechnet werden. Danach kann die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Steuer, begrenzt auf diesen Anrechnungshöchstbetrag, durchgeführt werden.

Es gibt verschiedene Sonderregelungen, die nicht im Rahmen von § 34c EStG berücksichtigt werden. Als Beispiel sei an dieser Stelle, neben dem bereits erwähnten § 26 Abs. 6 Satz 2 EStG¹²¹⁹, die folgende Regelung genannt. Auf Investmentanteile ausgeschüttete sowie ausschüttungsgleiche Erträge, die auf ausländische Einkünfte entfallen, werden nach § 4 Abs. 1 InvStG separat berechnet. Gemäß § 4 Abs. 2 Satz 4 InvStG kann § 34c EStG entsprechend angewendet werden.¹²²⁰

b. Probleme bei einzelnen Faktoren des Anrechnungshöchstbetrages

Die einzelnen Faktoren der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages sind umstritten. Dies soll nachfolgend dargestellt werden.

der Rechnung gänzlich herausnehmen möchte. Das Problem wird ab S. 197 dieser Arbeit erläutert.

¹²¹⁸ Vgl. *Brähler*, Internationales Steuerrecht, S. 36, der diese Reihenfolge schematisch darstellt.
¹²¹⁹ Siehe hierzu im Rahmen der Anwendung des § 34c EStG auf Körperschaftsteuerpflichtige ab S. 162.

¹²²⁰ Eine genauere Betrachtung des § 4 InvStG soll hier nicht durchgeführt werden. Das BMF vertritt im BMF-Schreiben v. 2.12.2013 die Auffassung, dass bei bestimmten Gestaltungsmodellen im Anwendungsbereich des deutschen DBA mit Luxemburg grundsätzlich keine Freistellung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 InvStG erfolgen soll. Im Schrifttum werden die vom EuGH im Rahmen seines Urteil v. 28.3.2013, C-168/11 aufgeworfenen Fragen zur Europarechtswidrigkeit des § 34c Abs. 1 EStG und die weiteren (länderbezogenen) Begrenzungen der Anrechnung ausländischer Steuern auf § 4 Abs. 2 InvStG übertragen, vgl. *Wölfert/Quinten/Schiefer*, BB 2013, 2076 (2080f.). Vgl. hierzu auch *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, Rn. 5, der auf die in diesem Zusammenhang geltende „*per fund limitation*“ als Höchstbetragsbegrenzung hinweist.

(1) Ausländische Einkünfte

Die ausländischen Einkünfte sind wie oben beschrieben die jeweiligen Einkünfte aus einem ausländischen Staat.¹²²¹ Betrifft die ausländische Steuer nicht nur ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG, so ist die ausländische Steuer aufzuteilen.¹²²² Dies geschieht im Verhältnis ausländischer Einkünfte zu inländischen Einkünften.¹²²³

(2) Deutsche Einkommensteuer

§ 34c Abs. 1 Satz 1 EStG verlangt, dass insgesamt rechnerisch deutsche Einkommensteuer auf die ausländischen Einkünfte anfällt. Als Grund hierfür wird angeführt, dass (logische) Voraussetzung der Anrechnung ausländischer Steuern zur Vermeidung von Doppelbesteuerung ist, dass überhaupt eine doppelte Besteuerung der gleichen Einkünfte vorliegt.¹²²⁴

Der Begriff „deutsche Einkommensteuer“ nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG bezieht sich auf einen Durchschnittssteuersatz, der fiktiv alle Einkünfte, inklusive der ausländischen Einkünfte, gleichmäßig belastet.¹²²⁵

Keine deutsche Einkommensteuer fiel z.B. früher an, wenn der Werbungskostenabzug und die Anwendung des Sparerfreibetrags für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 2 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG zu einem so geringen zu versteuernden Einkommen führten, dass dieses unter den Grundfreibetrag fiel und steuerfrei war. Der Sparerfreibetrag führte dann nicht nur zum Wegfall der Steuerpflicht, sondern zugleich zum Verlust der Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Steuern.¹²²⁶ Dies galt bis zur Einführung der Abgeltungssteuer für die Anrechnungsmöglichkeit insgesamt. Seit Einführung der Abgeltungssteuer werden die der Abgeltungssteuer unterliegenden Einkünfte aus der Anrechnung nach § 34c EStG ausgeschieden. Die Wirkung des Sparer-Pauschbetrags nach § 20 Abs. 9 EStG gleicht dem beschriebenen Effekt des Sparerfreibetrags: Wegen unter dem Sparer-Pauschbetrag liegenden Einkünften aus Kapitalvermögen kann es im System der Anrechnung nach § 32d EStG zu einem

¹²²¹ Detaillierte Erläuterungen finden sich ab S. 179 dieser Arbeit.

¹²²² Vgl. *Grotherr/Herfort/Strunk*, Internationales Steuerrecht 2003, S. 83.

¹²²³ Diese Verhältnisrechnung beschreibt auch *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, § 34c EStG Rn. 41 und verweist auf BFH, Urteil v. 31.5.2005, I R 68/03, BStBl II 2006, 380, wo dies im 1. Ls. erwähnt wird.

¹²²⁴ BFH, Urteil v. 16.12.1992, I R 32/92, BStBl II 1992, 399.

¹²²⁵ BFH, Urteil v. 4.6.1991, X R 35/88, BStBl II 1992, 187; so auch explizit *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 34c EStG Rn. 86; ebenso *Wassermeyer/JoLüdicke*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 181.

¹²²⁶ So wird es von Literatur und Rechtsprechung gesehen: BFH, Urteil v. 16.5.2001, I R 102/00, BStBl II 2001, 713; FG Köln, Urteil v. 11.7.2002, 7 K 8572/98, EFG 2002, 1391; *Geurts*, in: Frotzcher, EStG, § 34c Rn. 46; nur für diesen Fall des Übersteigens von Sparerfreibetrag und Werbungskosten-(Pauschbetrag) der Einnahmen argumentiert so auch *Thurmayr*, vgl. *Thurmayr*, DB 1996, 1696 (1701).

Verlust der Anrechnungsmöglichkeit kommen, wenn wegen des Sparer-Pauschbetrags keine deutsche Einkommensteuer anfällt, möglicherweise aber eine ausländische Steuer. Der mit dem Freibetrag verfolgte Zweck, bestimmte Einkünfte (teilweise) vor der Besteuerung zu verschonen, wird gewissermaßen umgekehrt.¹²²⁷ Allerdings ist zu berücksichtigen, dass der Freibetrag Teil der Bemessungsgrundlage für die hierauf entfallende deutsche Steuer ist und das Ergebnis insoweit kein anderes ist als bei Aufwendungen, die anteilig einer inländischen und einer ausländischen Geschäftstätigkeit zuzuordnen sind.¹²²⁸ Im Ergebnis ist die (negative) Wirkung der Freibeträge, hier des Sparer-Pauschbetrags, als Teil der deutschen Bemessungsgrundlage hinzunehmen.

(3) Probleme der unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen im In- und Ausland

Grundsätzlich werden in Deutschland Steuern für In- und Auslandstätigkeit auf der Grundlage des Nettoeinkommens berechnet.¹²²⁹ Eine Anrechnung von ausländischen Quellensteuern, die auf Bruttoeinkünften basieren, ist nur nach einer „Anpassung der ausländischen Bemessungsgrundlage an die (deutsche) einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage“ möglich, weil „das Anrechnungsverfahren nach § 34c Abs. 1 EStG die ausländischen Einkünfte nur insoweit begünstigen will, als sie in die einkommensteuerrechtliche (deutsche) Bemessungsgrundlage eingehen und damit eine deutsche Einkommensteuerpflicht auslösen“.¹²³⁰ Es ist zunächst richtig, dass die ausländische Steuer überhaupt angerechnet wird, obgleich sie auf verschiedenen Grundlagen berechnet wird.

(a) Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf deutsche Steuer

Das Problem von grundsätzlich verschiedenen Bemessungsgrundlagen (Brutto- und Nettobesteuerung) tritt insbesondere bei der Frage nach der gänzlichen Anrechnung von ausländischen Quellensteuern auf.¹²³¹ Eine solche Quellensteuer lastet regelmäßig auf den (Brutto-)Einnahmen, während sich die deutsche Steuer auf (Netto-

¹²²⁷ So schon zum Sparerfreibetrag, BFH, Urteil v. 16.5.2011, I R 102/00, BStBl II 2001, 713 mit Verweis auf die BT-Drs. 7/1470, S. 220.

¹²²⁸ BFH, Urteil v. 16.5.2011, I R 102/00, BStBl II 2001, 713 mit Verweis auf BFH, Urteil v. 29.3.2000, I R 15/99, BStBl II 2000, 577.

¹²²⁹ Dies wurde schon früh explizit festgestellt, vgl. BFH, Gutachten v. 25.1.1951, I D 4/50 S, BStBl III 1951, 68 (69); BFH, Urteil v. 28.11.1973, I R 21/72, BStBl II 1974, 378 (379).

¹²³⁰ BFH, Urteil v. 4.6.1991, X R 35/88, BStBl II 1992, 186.

¹²³¹ So schon *Institut der Wirtschaftsprüfer*, DB 1977, 322 (324f.) mit Hinweis auf Einschränkung der Regelung in Fällen von unbilligen Härten.

), „Einkünfte“ i.S.d. § 2 Abs. 2 EStG bezieht. Es könnte somit an der sachlichen Identität der in- und ausländischen Bemessungsgrundlagen fehlen. Als Konsequenz der Begrenzung wird in Schrifttum vorgeschlagen, die anrechenbare Quellensteuer anteilig wegen § 3c EStG zu kürzen.¹²³² Die Rechtsprechung forderte schon 1996, die unklare Rechtslage bezüglich der Anwendbarkeit von § 3c EStG zu ändern.¹²³³

Durch die beschriebene Wirkung könnte eine Diskriminierung von Beziehern von Kapitaleinkünften aus dem europäischen Ausland und damit ein Verstoß gegen Europarecht vorliegen. Die Regelung berührt die Kapitalverkehrsfreiheit und die Niederlassungsfreiheit. Doch könnten diese Eingriffe durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, insbesondere durch die Kohärenz des nationalen (hier: deutschen) Steuerrechts.¹²³⁴ Das FG Köln entschied einen solchen Fall mit dem Hinweis, dass keine Vorabentscheidung beim EuGH ersucht werden müsse, da diese Frage schon vom EuGH abschließend geklärt worden sei.¹²³⁵ Zwar seien die vom EuGH entschiedenen Fragen nicht unmittelbar übertragbar, weil die Vorschrift des § 34c EStG selbst gerade nicht zwischen in- und ausländischen Kapitalerträgen differenzierten, doch sei der Grundgedanke der Kohärenz übertragbar und die benannten Grundfreiheiten daher nicht verletzt.¹²³⁶ Die Regelung betreffend den Sparer-Pauschbetrag und die volle Anrechnung der Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG seien Spezialfälle des deutschen Einkommensteuerrechts und systematisch von der ausländischen Quellensteuer zu unterscheiden. Der deutsche Fiskus kann nach Ansicht des FG Köln nicht dazu verpflichtet werden, auf einen Teil seiner Einkünfte zu verzichten, indem er systemwidrig die ausländische Quellensteuer anrechnet, nur weil er deutsche Steuerabzugsbeträge anrechnet.¹²³⁷ Verschiedene Finanzgerichte sahen deshalb keinen Verstoß gegen Europarecht darin, dass die ausländische Quellensteuer auf Kapitalerträge aus anderen EU-Staaten, die unterhalb des deutschen Sparer-Pauschbetrags lagen, nicht auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet wurden, während inländische Kapitalerträge unabhängig von dieser Grenze berücksichtigt wurden, selbst wenn die Einkünfte 0 oder niedriger waren.¹²³⁸ Dies wurde jüngst durch das FG Schleswig-Holstein bestätigt.¹²³⁹ Die finanzgerichtliche Rechtsprechung findet im Schrifttum Zustimmung. Als Grund für

¹²³² Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 179 nach einem obiter dictum im Urteil des BFH v. 29.5.1996, BStBl II 1997, 60.

¹²³³ BFH, Urteil v. 29.5.1996, BStBl II 1997, 60.

¹²³⁴ Die Kohärenz des Steuerrechts greift nur in wenigen Fällen als Rechtfertigung durch: EuGH, Urteil v. 28.1.1992, C-204/90 („Bachmann“), Slg. 1992, I-249, Rn. 28; EuGH, Urteil v. 28.1.1992, C-300/90 („Kommission / Belgien“), Slg. 1992, I-305, Rn. 21; EuGH, Urteil v. 23.10.2008, C-157/07 („Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee“), Slg. 2008, I-8061, Rn. 43.

¹²³⁵ FG Köln, Urteil v. 11.7.2002, 7 K 8572/98, EFG 2002, 1391 rkr.

¹²³⁶ FG Köln, Urteil v. 11.7.2002, 7 K 8572/98, EFG 2002, 1391 rkr.

¹²³⁷ FG Köln, Urteil v. 11.7.2002, 7 K 8572/98, EFG 2002, 1391 rkr.

¹²³⁸ FG Köln, Urteil v. 11.7.2002, 7 K 8572/98, EFG 2002, 1391 rkr.

¹²³⁹ FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 9.3.2011, 2 K 221/08, DStZ 2011, 469. Gegen dieses Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt (Az. I R 21/11). Das Verfahren ist wegen der Entscheidung des EuGH im Verfahren C-168/11 ausgesetzt, jedoch nicht wegen der Frage des Sparer-Pauschbetrags, sondern der Nichtberücksichtigung der Kosten der privaten Lebensführung.

die Nichtanrechnung der ausländischen Einkünfte wird der Sinn und Zweck des § 34c EStG angeführt: die Vermeidung von Doppelbesteuerung.¹²⁴⁰ Im vorliegenden Fall, in dem keine inländische Steuer anfällt, besteht die Gefahr der Doppelbesteuerung augenscheinlich nicht. Die Verpflichtung zur Entlastung der im Ausland erhobenen Steuer ist dann Sache des ausländischen Fiskus.¹²⁴¹ Es wird im Schrifttum darauf hingewiesen, dass die ausländische Besteuerung oft niedriger ist als der deutsche Eingangssteuersatz und zumindest Kleinanleger, deren (ausländische) Einkünfte unter den Sparer-Pauschbetrag fallen, zumindest nicht deutsche Steuer „nachzahlen“ müssten, ohne dass ihnen die Anrechnungsmöglichkeit offen stünde.¹²⁴²

Eine vergleichbare Rechtsprechung besteht zur unilateralen Anrechnung von ausländischen Erbschaftsteuern gemäß § 21 ErbStG.¹²⁴³ Danach muss der Ansässigkeitsstaat Besteuerungsdifferenzen, die sich aus einer höheren Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ergeben, nicht durch eine vollumfängliche Anrechnung ausländischer Steuern ausgleichen.¹²⁴⁴

Zu dieser Problematik kann ergänzend angeführt werden, dass ausländische Quellensteuer und inländische Kapitalertragsteuer nicht vergleichbar sind, da erstere eine abschließende Belastung zugunsten des ausländischen Staats darstellt, während letztere lediglich eine Vorauszahlung auf die inländische Steuerlast ist.¹²⁴⁵ Eine ähnliche Argumentation hat der EuGH im Fall „Denkavit“ zur Anrechnung von Quellensteuer vorgebracht und urteilte, dass die entsprechenden Vorschriften gegen Europarecht verstoßen hätten.¹²⁴⁶ Im Fall „Manninen“, in dem das finnische Anrechnungssystem in Frage stand, hat der EuGH hierzu nicht gelten gelassen, dass der Wohnsitzstaat in diesem Fall möglicherweise eigene Steuereinnahmen verlöre.¹²⁴⁷

Insgesamt sprechen bessere Argumente für eine grundlegende Verschiedenheit von deutscher nationaler Kapitalertragsteuer und ausländischer Quellensteuer. Die Ungleichbehandlung ist gerechtfertigt, da das deutsche nationale Steuersystem zwar kohärent ausgestaltet sein muss, eine ungleiche Behandlung von zwei strukturell unterschiedlichen Steuern aber europarechtlich erlaubt ist, wenn es keine Diskriminierung darstellt.

¹²⁴⁰ Vgl. *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 27 Rn. 17.

¹²⁴¹ FG Köln, Urteil v. 11.7.2002, 7 K 8572/98, EFG 2002, 1391 rkr.; ebenso zur Parallelvorschrift § 26 KStG: BFH, Urteil v. 25.4.1990, I R 70/88, BStBl II 1990, 1086 (1088).

¹²⁴² Vgl. *Horlemann*, DStR 1995, 1535 (1536).

¹²⁴³ FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 6.6.2002, 4 K 2643/00, EFG 2002, 1242 unter Bezugnahme auf EuGH, Urteil v. 12.5.1998, C-336/96 („Gilly“), Slg. 1998, I-2793; die Revision schloss sich im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit der Anrechnungsmethode an: BFH, Urteil v. 5.5.2004, II R 33/02, BFH/NV 2004, 1279. Details ab S. 241 dieser Arbeit.

¹²⁴⁴ Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 6.6.2002, 4 K 2643/00, EFG 2002, 1242.

¹²⁴⁵ Vgl. *Cordewener/Schnitger*, StuW 2006, 50 (69); *Schön*, StbJb 2003/04, 27 (45); *Schönfeld*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, Vor § 34c EStG Rn. 31; ebenfalls FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 9.2.2011, 2 K 221/08, Rn. 28, EFG 2011, 1528; Revision mit Az. I R 21/11 ist beim BFH anhängig, das Verfahren ist jedoch bis zur Entscheidung des EuGH mit dem Az. C-168/11 ausgesetzt.

¹²⁴⁶ EuGH, Urteil v. 14.12.2006, C-170/05 („Denkavit“), Slg. 2006, I-11949.

¹²⁴⁷ EuGH, Urteil v. 7.9.2004, C-319/02 („Manninen“), Slg. 2004, I-7477, Rn. 49.

Die Nichtanrechnung der ausländischen Steuer infolge der Nichtbesteuerung ausländischer Einkünfte löst wegen der *per country limitation* und der fehlenden Möglichkeit zu Anrechnungsvorträgen nichtsdestoweniger eine (scheinbar) ungerechte Situation aus.¹²⁴⁸ Diese ist jedoch hinzunehmen. Die Regelung, dass deutsche Einkommensteuer anfallen muss, damit darauf ausländische Steuer angerechnet werden kann, ist verfassungsgemäß und europarechtskonform.

(b) Auswirkungen von ausländischer Brutto- und inländischer Nettobesteuerung

Die Differenz der Bemessungsgrundlagen durch inländische Nettobesteuerung des Wohnsitzstaates Deutschland und die allgemein übliche Bruttobesteuerung von Quellenstaaten (z.B. bei Dividenden, Lizenzgebühren und Zinsen) führt im Ergebnis dazu, dass der Anrechnungshöchstbetrag trotz niedriger Quellensteuersätze häufig überschritten wird (sog. Bemessungsgrundlageneffekt).¹²⁴⁹ Man kann feststellen, dass der Anrechnungshöchstbetrag mit steigender Höhe der ausschließlich im Inland berücksichtigten Aufwendungen abnimmt (sog. Erosion der Bemessungsgrundlagen).¹²⁵⁰ Dadurch, dass die auf die ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Steuer angerechnet wird, gibt es keine Doppelbesteuerung der ausländischen Einkünfte (mehr). Eine darüber hinausgehende Anrechnung, also über den auf die ausländischen Einkünfte entfallenden deutschen Steuerbetrag hinausgehenden Betrag, findet nicht statt. Dies ist zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung nicht notwendig. Es ist zu berücksichtigen, dass der deutsche Staat, der Nettoeinkünfte besteuert, die (mögliche, aber nicht zwingende) ausländische Bruttobesteuerung nicht beeinflussen kann. Die souveräne Entscheidung, konsequent nur Nettoeinkünfte zu besteuern, ist europarechtlich hinzunehmen. Jedoch ist zu beachten, dass Deutschland in dem Rahmen, in dem es selbst Bruttobesteuerung vornimmt (z.B. selbst bei ausländischen Kapitalerträgen), insoweit nicht konsequent ist. Entweder dürfen nur Nettoeinkünfte besteuert werden, was praktisch schwierig erscheint, oder es muss in der vorliegenden Konstellation sichergestellt werden, die Besteuerung von Bruttoeinkünften anderweitig ausgeglichen wird, z.B. durch einen Veränderung der Anrechnung ausländischer Steuern auf Bruttoeinkünfte.

Diese Differenzierung zwischen Brutto- oder Nettobesteuerung könnte einer abkommensrechtlichen Lösung zugeführt werden: Legt man mit Hilfe der einzelnen Verteilungsartikel 6 bis 21 OECD-MA die Begriffe aus abkommensrechtlicher Sicht aus, so werden die Einkünfte nach Art. 6, 7, 8, 13, 14 und 17 in der Regel als Netto-

¹²⁴⁸ Vgl. *Lüdicke*, IStR 2003, 433 (434).

¹²⁴⁹ Vgl. *Brähler*, Internationales Steuerrecht, S. 37; vgl. zu diesem Problem *Baker*, Bulletin for International Taxation 1998, 445.

¹²⁵⁰ Vgl. *Brähler*, Internationales Steuerrecht, S. 38.

betrag und die Einkünfte nach Art. 10, 11, 12, 15, 16, 18, 19 und 20 als Bruttobetrag zu verstehen sein.¹²⁵¹

(c) Ergebnis für das Problem der unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen

Unterschiedliche Bemessungsgrundlagen stellen im Rahmen der Anrechnung ausländischer Steuern auf die inländische (deutsche) Steuer ein Problem dar. Im DBA-Fall würde die hier vorgeschlagene abkommensrechtliche Lösung zu weitgehend einheitlichen Ergebnissen führen. In den übrigen Fällen ist jeweils konkret zu vergleichen, ob die ausländische und inländische Bemessungsgrundlage angenähert sind, was z.B. bei ausländischen Quellensteuern auf den Bruttobetrag und die inländische Steuer auf den Nettobetrag regelmäßig nicht der Fall ist.

(4) Summe der Einkünfte

§ 34c EStG bezieht die (anzurechnenden) ausländischen Einkünfte auf die „Summe der Einkünfte“, die alle in- und ausländischen Einkünfte umfasst, obwohl richtigerweise Sonderabgaben, außergewöhnliche Abgaben und der Verlustabzug berücksichtigt werden müssten. Dies führt zu Konstellationen, in denen Doppelbesteuerung nicht effektiv vermieden wird. Aufgrund der im Urteil des EuGH „Beker und Beker“¹²⁵² festgestellten Europarechtswidrigkeit des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG muss die Norm geändert werden.

(a) Europarechtliche Überlegungen zur Berücksichtigung der Kosten der persönlichen Verhältnisse

Das dem EuGH-Urteil „Beker und Beker“¹²⁵³ zugrunde liegende Problem ergibt sich im Rahmen der Berücksichtigung der Kosten der persönlichen Verhältnisse des betroffenen Steuerpflichtigen. Ansatzpunkt ist die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags durch den Ansässigkeitsstaat, bei dem die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen Berücksichtigung finden müssen.¹²⁵⁴ Der Ablauf ist wie folgt:

¹²⁵¹ So auch *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 23B MA, Rn. 17.

¹²⁵² EuGH, Urteil v. 28.2.2013, C-168/11 („Beker und Beker“), IStR 2013, 275. Nähere Ausführungen zu dem Urteil ab S. 208 dieser Arbeit.

¹²⁵³ EuGH, Urteil v. 28.2.2013, C-168/11 („Beker und Beker“), IStR 2013, 275. Nähere Ausführungen zu dem Urteil ab S. 208 dieser Arbeit.

¹²⁵⁴ Vgl. zu diesem Ausgangspunkt *Ismer*, IStR 297ff. mit Bezug auf die Urteile des EuGH „Beker und Beker“, „de Groot“ und „Kerckhaert-Morres“.

Für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags muss die deutsche Einkommensteuer aufgespalten werden.¹²⁵⁵ Für den auf die inländischen Einkünfte entfallenden Teil gelten keine Besonderheiten im Vergleich zu den sonst geltenden Berechnungen der Einkommensteuer. Bei dem auf die ausländischen Einkünfte entfallenden Teil der deutschen Einkommensteuer müssen nach Ansicht des BFH Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und persönliche Freibeträge anteilig gekürzt werden.¹²⁵⁶ Dies ist vergleichbar mit der Situation, dass bestimmte Freibeträge für beschränkt Steuerpflichtige insgesamt nicht gelten.¹²⁵⁷ Im Schrifttum wird diese Aufteilung der persönlichen Verhältnisse auf Tätigkeits- und Ansässigkeitsstaat kritisch gesehen, vor allem mit dem Argument, dass durch die von der Finanzverwaltung verwendete Methode der mehrfach gestuften Verhältnisrechnung vermehrt Anrechnungsüberhänge entstünden.¹²⁵⁸

Bei der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse ist zu bedenken, dass die Ausgestaltung der Steuersysteme den EU-Staaten freigestellt ist¹²⁵⁹, jedoch müssen sich die Regelungen am Europarecht messen lassen¹²⁶⁰. Werden die persönlichen Verhältnisse dadurch berücksichtigt, dass sie nicht abziehbar sind, sondern eine breitere Bemessungsgrundlage und ein geringer(er) Steuersatz geregelt ist, so ist dies grundsätzlich europarechtskonform und entspricht dem Gestaltungsspielraum des nationalen Gesetzgebers.¹²⁶¹

Der BFH hat im Zusammenhang mit den Kosten der persönlichen Verhältnisse die deutsche Anrechnungshöchstbetragsregelung dem EuGH vorgelegt.¹²⁶² Das FG Baden-Württemberg hatte als Vorinstanz entschieden, dass die einschlägige Regelungen in § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit aus Art. 63 Abs. 1 AEUV verstießen.¹²⁶³ Der Entscheidung wurde im Schrifttum grundsätzlich zugestimmt.¹²⁶⁴ Das FG Schleswig-Holstein hatte zwar Zweifel an der Verhältnisrechnung, befand dann im Ergebnis jedoch die Möglichkeit der Wahl der Abzugsmethode als ausreichend, um der möglichen Mehrbelastung durch die Verhältnisrechnung Rechnung zu tragen.¹²⁶⁵ Nach den Schlussanträgen des Generalanwalts

¹²⁵⁵ Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags wurde schon erläutert, siehe ab S. 201 dieser Arbeit.

¹²⁵⁶ BFH, Urteil v. 16.5.2001, I R 102/00, BStBl II 2001, 710.

¹²⁵⁷ Letzte Entscheidung durch das FG Düsseldorf zum Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG, FG Düsseldorf, Urteil v. 1.7.2009, 7 K 4348/08 E, rkr., EFG 2009, 2024.

¹²⁵⁸ Vgl. *Thurmayr*, DB 1996, 1696 (1697); *Menhorn*, IStR 2002, 15 (18).

¹²⁵⁹ Vgl. *Schmitger*, IStR 2002, 478 (479).

¹²⁶⁰ Vgl. *Weinschütz* ausdrücklich zu dieser Frage unter Berücksichtigung, dass statt der Anrechnung insgesamt die Lösung gar nicht anzurechnen möglich wäre, vgl. Anmerkung zu EuGH, Urteil v. 28.2.2013, C-168/11, IStR 470 (471).

¹²⁶¹ Vgl. *Schmitger*, IStR 2002, 478 (479).

¹²⁶² BFH, Beschluss v. 09.02.2011, I R 71/10, BStBl II 2011, 500.

¹²⁶³ FG Baden-Württemberg, Urteil v. 21.7.2010, 1 K 332/09, EFG 2010, 1689; die anschließende Revision mit dem Az. IR 71/10 hat der BFH am 9.2.2011 dem EuGH vorgelegt, wo es unter C-168/11 anhängig war.

¹²⁶⁴ Vgl. *Bozza-Bodden*, EFG 2010, 1690 (1691).

¹²⁶⁵ FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 9.3.2011, 2 K 221/08 Rn. 26.

und dem Urteil des EuGH verstößt die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags im Ergebnis gegen Art. 63 Abs. 1 AEUV.¹²⁶⁶ Der Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit liegt darin, dass sich personenbezogene Abzüge faktisch nur auf den deutschen Teil der Einkünfte auswirkten. Dies wird in Einklang mit dem Urteil des EuGH „de Groot“¹²⁶⁷ als unvereinbar mit der Kapitalverkehrsfreiheit erachtet, da die deutsche Anrechnungsmethode zwar im ersten Teil der Formel bei der Berechnung der (fiktiven) deutschen Steuer die persönlichen Abzüge berücksichtigt, nicht jedoch bei der „Summe der Einkünfte“. Im Ergebnis kann es zu einer Verminderung des Anrechnungs(höchst)betrags kommen. Dies gelte umso mehr, als dass die in Rede stehenden Einkünfte im vom EuGH entschiedenen Fall als Einkünfte aus Streubesitzdividenden eine noch weniger starke Bindung zu den Quellenstaaten hatten als beispielsweise Arbeitnehmereinkünfte, so dass es unrealistisch sei, dass die Quellenstaaten anteilig die persönlichen Abzüge berücksichtigten. Die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und ein möglicher Verlust von Steuereinnahmen wurden nicht als Rechtfertigung angesehen. Die Wahlmöglichkeit zur Abzugsmethode, welche zwar EU-konform, aber in der Regel weniger vorteilhaft für den Steuerpflichtigen ist, könne ebenfalls nicht den Verstoß gegen EU-Recht rechtfertigen, da das Wahlrecht nicht zur Vereinbarkeit des Steuersystems mit EU-Recht führt, gerade wenn die reguläre Methode günstiger ist und ohne Ausübung des Wahlrechts standardmäßig angewendet wird. Dem ist in vollem Umfang zuzustimmen.

Aufgrund Rechtssache „Beker und Beker“¹²⁶⁸ ist der Begriff der „Summe der Einkünfte“ in § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG zu ersetzen. Die Finanzverwaltung hat nach dem EuGH-Urteil bislang lediglich eine vorläufige Maßnahme getroffen: Im Fall eines Anrechnungsüberhangs soll die Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig erfolgen und AdV-Anträgen soll stattgegeben werden.¹²⁶⁹ Dies gilt nur für Einkommensteuerpflichtige, da bei Körperschaften in Ermangelung von Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände keine persönlichen Abzugsbeträge vorliegen können.¹²⁷⁰ Dies könnte darauf hindeuten, dass für diese Fälle die Möglichkeit der Nutzung des Anrechnungsüberhangs eingeführt werden soll. Die im Rahmen dieser Arbeit favorisierte Alternativlösung sieht vor, dass der Begriff „Summe der Einkünfte“ ersetzt, da in diesem die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bereits berücksichtigt werden. Dies wird im folgenden Abschnitt näher erläutert.

¹²⁶⁶ EuGH, Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 12.7.2012, C-168/11 („Beker und Beker“), Rn. 63 und EuGH, Urteil v. 28.2.2013, IStR 2013, 275, Rn. 63.

¹²⁶⁷ EuGH, Urteil v. 12.12.2002, C-385/00 („de Groot“), Slg. 2002, I-11819.

¹²⁶⁸ EuGH, Urteil v. 28.2.2013, C-168/11 („Beker und Beker“), IStR 2013, 275, Rn. 63.

¹²⁶⁹ BMF-Schreiben v. 30.9.2013, BStBl I 2013, 1612, Ziffer 1 und 2.

¹²⁷⁰ BMF-Schreiben v. 30.9.2013, BStBl I 2013, 1612, letzter Absatz.

(b) Änderung des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG unter Anknüpfung an die „Summe der Einkünfte“

Der Begriff „Summe der Einkünfte“ in § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG im Rahmen der Berechnungsformel für den Anrechnungshöchstbetrag ist zu ersetzen. Möglich wäre die Auswechslung des Begriffes „Summe der Einkünfte“ mit dem Begriff „Einkommen“ aus § 2 Abs. 4 EStG. Da das „Einkommen“ für Zwecke der deutschen Besteuerung ohnehin ermittelt wird, würde diese Gesetzesänderung in § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG keine untragbare Verkomplizierung des Anrechnungsvorgangs und keine weiteren Fehlerquellen (wie z.B. die Feststellung und Verwertung eines zeitlich begrenzten Anrechnungsvortrags) mit sich bringen. Hintergrund des Vorschlags ist, dass im Rahmen des Begriffs „Einkommen“ nach § 2 Abs. 4 EStG einige persönlichen Anknüpfungspunkte des anrechnenden Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Das Einkommen wird durch den Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, also die Kosten der persönlichen Lebensführung, vom Gesamtbetrag der Einkünfte berechnet.

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass nicht alle in § 2 Abs. 4 EStG aufgeführte Abzugsbeträge als Kosten der persönlichen Lebensführung und personen- oder familienbezogenen Umstände bewertet werden können. Die Kosten der persönlichen Lebensführung beinhalten vor allem Sonderausgaben nach §§ 10, 10a, 10b, 10c EStG und außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33 bis 33b EStG, umfasst aber wohl auch den Altersentlastungsbetrag gemäß § 24a EStG, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG und berücksichtigte Kinderfreibeträge nach §§ 31, 32 Abs. 6 EStG.¹²⁷¹ Andere beim „Einkommen“ nach § 2 Abs. 4 EStG bzw. beim vorangehenden „Gesamtbetrag der Einkünfte“ nach § 2 Abs. 3 EStG zu berücksichtigende Freibeträge (z.B. Freibetrag für Landwirte nach § 13 Abs. 3 EStG, der Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 und 5 EStG und der Verlustabzug nach § 10d Abs. 1 und 2 EStG) gehören hingegen nicht dieser Kategorie der zu berücksichtigenden Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände, weil sie zwar an die Person des Steuerpflichtigen gekoppelt, aber auch an den Bezug bestimmter Einkünfte geknüpft sind und gerade keinen personen- oder familienbezogenen Merkmal betreffen.¹²⁷² Im Ergebnis wäre die schlichte Verwendung des Begriffs „Einkommen“ anstatt „Summe der Einkünfte“ keine passgenaue Lösung. Präziser wäre es, im Rahmen der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags einzelne und z.B. enumerativ aufgeführte Kosten der per-

¹²⁷¹ Diese werden im BMF-Schreiben v. 30.9.2013, BStBl I 2013, 1612, S. 2 Ziffer 2 explizit genannt. Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 AO oder § 69 Abs. 2 FGO sollen danach in Höhe der Differenz zwischen der festgesetzten Steuer und der Steuer, die sich bei Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages anhand der Summe der Einkünfte abzüglich der dieser Kosten der persönlichen Lebensführung bzw. der personen- und familienbezogenen Umstände ergeben, stattgegeben werden.

¹²⁷² So *Weinschütz*, Anmerkung zu EuGH, Urteil v. 28.2.2013, C-168/11, IStR 2013, 470 (471).

sönlichen Lebensführung bzw. der personen- und familienbezogenen Umstände vom Betrag der „Summe der Einkünfte“ abziehbar zu machen.

(c) Weitere Probleme mit dem Begriff „Summe der Einkünfte“

Es sollen nun im Zusammenhang mit dem Begriff der „Summe der Einkünfte“ weitere Probleme erörtert werden. Hintergrund ist, dass die Summe der Einkünfte (und auf der weiteren Stufe das Einkommen) alle in- und ausländischen Einkünfte beinhaltet. Nach einer Ansicht müssten konsequenterweise die nicht besteuerten Einkünfte heraus gerechnet werden; das bedeutet im Einzelnen: Die Nichtberücksichtigung der unbesteuerten ausländischen Einkünfte soll nicht nur bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte, sondern auch bei der Summe der Einkünfte und der auf diese ausländischen Einkünfte anteilig fallende Steuer berücksichtigt werden.¹²⁷³ Der Effekt, den die Nichtberücksichtigung der nicht besteuerten ausländischen Einkünfte beim Anteil der inländischen Steuer und der Summe der Einkünfte bzw. des Einkommens hätte, wäre bei der Einkommensteuer eine (minimale) Erhöhung des Anrechnungshöchstbetrages: Die inländische Steuer wäre wegen des progressiven Tarifs niedriger, die Summe der Einkünfte bzw. das Einkommen im Nenner der Rechnung sogar um den ganzen Betrag der nicht besteuerten Einkünfte verringert. Das Herausrechnen ist sicherlich eine konsequente Durchsetzung der Nichtberücksichtigung der nicht besteuerten ausländischen Einkünfte. Das durchgreifende Gegenargument findet sich im Gesetz: Es lautet dort im Wortlaut zwar „nicht zu berücksichtigen“¹²⁷⁴, jedoch bezieht sich dies auf die Ermittlung der ausländischen Einkünfte. Dieser eindeutige Gesetzeswortlaut muss so ausgelegt werden, dass nur bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte, nicht aber bei Ermittlung der inländischen Steuer und der Summe der Einkünfte bzw. des Einkommens die im Ausland nicht besteuerten Einkünfte heraus gerechnet werden. Die Summe der Einkünfte meint also die Summe aller Einkünfte, inklusive der aus irgendeinem Grund im Ausland nicht besteuert Einkünfte.¹²⁷⁵ Nur dies führt zu einer konsequenten Nichtberücksichtigung der nicht besteuerten ausländischen Einkünfte im deutschen Besteuerungsverfahren und damit zu einer dem Gesetz entsprechenden Besteuerung.

Der Begriff „Summe der Einkünfte“ führt im folgenden Fall der Organschaft mit verlusttragender Organgesellschaft zu einem Problem. Der Begriff „Summe der Einkünfte“ schafft ein weiteres Problem bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages von Organgruppen.¹²⁷⁶ Der BFH hat festgestellt, dass der gesetzliche

¹²⁷³ Vgl. *Müller-Dott*, DB 2003, 1468 (1469).

¹²⁷⁴ Daraus schlussfolgert *Müller-Dott* die gesamte Nichtberücksichtigung, vgl. *Müller-Dott*, DB 2003, 1468 (1469).

¹²⁷⁵ So auch *Schnitger*, IStR 2003, 298 (300f.).

¹²⁷⁶ Dies wird schon im IFA Branch Report für Deutschland festgestellt, vgl. *Schnitger*, in: IFA, Cahier Volume 96b, S. 360.

Ausdruck „Summe der Einkünfte“ für Kapitalgesellschaften nicht im Sinne von „Einkommen“ verstanden werden kann.¹²⁷⁷ Im entschiedenen Fall versagte der BFH bei zwei organschaftlich verbundenen Körperschaften die Einbeziehung von Verlusten, weil er an dem Begriff „Summe der Einkünfte“ der anrechnungsberechtigten Gesellschaft festhielt. Er verhinderte die damit verbundene Erhöhung des Anrechnungshöchstbetrages. Insgesamt führte der technisch korrekt verwendete Begriff „Summe der Einkünfte“ in diesem Fall zu einer mangelhaften Anrechnung.

4. Wirkung der Anrechnung

Die Steueranrechnung wirkt sich als Abzug (der anrechenbaren ausländischen Steuern) von der tariflichen Einkommensteuer gemäß § 2 Abs. 6 Satz 1 EStG aus.¹²⁷⁸

Neben den Vor- und Nachteilen der Anrechnungsmethode, die im Rahmen dieser Arbeit schon bewertet wurden, soll an dieser Stelle die Wirkung des Heraufschleusungseffekts der Anrechnung genauer betrachtet werden. Es wurde im Schrifttum argumentiert, dass der Heraufschleusungseffekt gegen Europarecht verstoße, da dieser den beschränkt Steuerpflichtigen im ausländischen Staat benachteilige, weil die den beschränkt Steuerpflichtigen zugutekommenden Vorteile durch den Heraufschleusungseffekt der Anrechnungsmethode vernichtet würden, wobei darauf hingewiesen wurde, dass im In- und Ausland investierende Steuerpflichtige sich nach EuGH-Rechtsprechung gerade in vergleichbaren Situationen befänden und eine gleiche Behandlung notwendig sei.¹²⁷⁹ Dies überzeugt so nicht. Das Grundproblem ist nicht die Anrechnungsmethode, sondern die Doppelbesteuerung – ohne die Anrechnungsmethode würden die Steuerpflichtigen schlechter dastehen. Solange das Nebeneinander von Quellen- und Welteinkommensprinzip erlaubt ist und zu einer Doppelbesteuerung führt, müssen die Staaten Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung unternehmen – die Anrechnungsmethode kann vor diesem Hintergrund nicht gegen Europarecht verstoßen. Die Anrechnungsmethode kann nicht für die unterschiedliche Besteuerung in Ansässigkeits- und Quellenstaat verantwortlich gemacht werden. Vor diesem Hintergrund ist folgendes zu beachten: Es werden die Begriffe der Doppelbesteuerung (*double taxation*) und der unterschiedlichen Besteuerung (*different taxation*) verwendet. Die Anrechnungsmethode kann nur zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (*double taxation*) und nicht gegen unterschiedliche Besteuerung (*different taxation*) verwendet werden. Sie kann daher nur im Bereich der Doppelbesteuerung bzw. doppelten Besteuerung (*double taxation*) ihre Wirkung entfalten. Diese Wirkung wird mit der Vermeidung von Doppelbesteuerung erreicht. Der Heraufschleusungseffekt ist eine Auswirkung, die möglicherweise für den Steuerpflichtigen ungünstig, aber aus den vorstehenden Gründen nicht zu beanstanden ist.

¹²⁷⁷ BFH, Urteil v. 31.5.2005, I R 68/03, BStBl II 2006, 380.

¹²⁷⁸ So auch *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 79.

¹²⁷⁹ Vgl. *Loukota*, Credit Method and Community Law, S. 125 (137ff).

5. Rechtsfolge der Anrechnung

Im Vergleich zu den teilweise problematischen Tatbestandsvoraussetzungen des § 34c EStG ist seine Rechtsfolge eindeutig. Liegen die Voraussetzung der Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG vor, so muss angerechnet werden,¹²⁸⁰ auch wenn der Steuerpflichtige sich explizit nicht auf die Anrechnung beruft.¹²⁸¹ Es handelt sich nicht um eine Ermessensentscheidung, sondern eine gebundene Entscheidung.

6. Problemschwerpunkte

Im folgenden Teil werden solche Probleme der Anrechnungsmethode vertieft erörtert, die über die bloße Ausgestaltung der Methode selbst hinausgehen und sich aus der Wirkung der Anrechnung bzw. der Anrechnungsmethode gemäß § 34c EStG ergeben. Es werden Lösungsansätze aufgezeigt, die für die zukünftige Ausgestaltung der Anrechnungsmethode relevant sein können.

a. Grenzen der Steueranrechnung

§ 34c Abs. 1 EStG lässt die Anrechnung nicht unbeschränkt zu, sondern stellt verschiedene Grenzen auf. Dazu gehören betragsmäßige Begrenzungen, etwa der schon genannte Anrechnungshöchstbetrag und die noch im Detail zu erörternde *per country limitation*, und eine zeitliche Begrenzung der Anrechnung auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum, in dem die ausländischen Steuern gezahlt wurden. Diese Grenzen werden im folgenden Teil erörtert und problematisiert. Die sich aus diesen Grenzen ergebenden Problemfelder, namentlich die Anrechnungsüberhänge, werden einleitend diskutiert. Da es unterschiedliche Gründe für das Entstehen von Anrechnungsüberhänge gibt, werden die Grundprobleme des Anrechnungsüberhangs und ihre unterschiedlichen Ursachen vorab diskutiert und an den entsprechenden Stellen wieder aufgegriffen.

(1) Problem des Anrechnungsüberhang

Das größte Problem der Begrenzung der Anrechnung sind die über die mögliche Anrechnung hinausgehenden, nicht mehr anrechnungsfähigen ausländischen Steuerbeträge. Diese sog. Anrechnungsüberhänge (*excess foreign tax credit*) ergeben sich, wenn die anrechenbare Steuer über dem Anrechnungshöchstbetrag eines Jahres

¹²⁸⁰ So auch *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 81 mit Verweis auf den Wortlaut („ist“ anzurechnen).

¹²⁸¹ BFH, Urteil v. 19.3.1996, VIII R 15/94, BStBl II 1996, 312.

liegt.¹²⁸² Der verbleibende Betrag kann nach der derzeitigen deutschen Gesetzeslage nicht in das nächste Jahr übernommen werden und erlischt ungenutzt¹²⁸³, weder ein Anrechnungsvor- (*carry forward*) noch ein -rücktrag (*carry back*) sind möglich. Es kommen keine weiteren Billigkeitsmaßnahmen (Stundung oder Erlass) in Betracht,¹²⁸⁴ die diese Wirkung der Anrechnungsbegrenzung abschwächen würden.¹²⁸⁵ Alternativ kann die Wahl des Steuerabzugs nach § 34c Abs. 2 EStG jedoch zu einem günstigeren steuerlichen Ergebnis führen.

Es wird im Schrifttum kritisiert, dass ein Anrechnungsüberhang in jedem Fall weder vor- noch zurückgetragen werden kann, sondern ersatzlos untergeht.¹²⁸⁶ Die Versagung eines Anrechnungsvortrags stellt nach einer Ansicht einen Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung der Einkünfte der Totalperiode dar.¹²⁸⁷ Ebenso wird die Frage nach der Vereinbarkeit mit der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip gestellt.¹²⁸⁸

(a) Ursachen eines Anrechnungsüberhangs

Anrechnungsüberhänge können aus verschiedenen Gründen entstehen, z.B. wegen unterschiedlicher Steuersätze im In- und Ausland, wegen Besonderheiten bei der Berechnung der inländischen Steuer, wegen der Begrenzung auf ausländische Einkünfte oder wegen zeitlicher Unterschiede bei der Besteuerung.¹²⁸⁹ Nicht alle diese Fälle führen zu der steuersystematisch abzulehnenden Situation, dass ein prinzipiell anrechenbarer ausländischer Steuerbetrag ungenutzt untergeht. Insbesondere die Fälle, in denen der Anrechnungsüberhang dadurch entsteht, dass im Ausland ein höherer Steuersatz eingreift und aus diesem Grund nicht der gesamte ausländische Steuerbetrag angerechnet werden kann, führen im Ergebnis zu einer sachgerechten Vermeidung von Doppelbesteuerung: Schließlich bleibt als Ergebnis dieser Anrechnung der Steuerpflichtige mit dem Betrag belastet, welcher im Ausland erhoben wurde. Für den doppelt besteuerten (Teil-)Betrag, der im Inland zunächst steuerlich belastet wird, wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausgeschaltet. Dass ein höherer als der im reinen Inlandsfall anfallende Steuerbetrag bestehen bleibt, ist als Ergebnis hinzunehmen. Schließlich kann und muss Deutschland nicht ausländische Steuer anrechnen, die es selbst nicht erhebt. Für diese Situa-

¹²⁸² Vgl. *Menhorn*, IStR 2002, 15, (15f.).

¹²⁸³ BFH, Urteil v. 16.12.1992, I R 32/92, BStBl. II 1993, 399.

¹²⁸⁴ Vgl. *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rn. 2.292.

¹²⁸⁵ BFH, Urteil v. 26.10.1972, I R 125/70, BStBl II 1973, 271.

¹²⁸⁶ Stellvertretend für die Kritik vieler, vgl. *BDI*, Mängelliste des deutschen Steuerrechts aus August 2010, http://www.bdi.eu/download_content/SteuernUndFinanzpolitik/Maengelliste_komplett_mit_Deckblatt.pdf, recherchiert am 11.7.2011, S. 12.

¹²⁸⁷ Vgl. *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 30.

¹²⁸⁸ Vgl. *Haase*, IStR 2010, 45 (49).

¹²⁸⁹ So auch *Müller*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung aus europarechtlicher Sicht und das deutsche Verfahren zur Anrechnung ausländischer Steuern, S. 34ff.

tion Deutschland stellt der Anrechnungsüberhang kein Problem dar, sondern ein steuerrechtlich „richtiges“ Ergebnis.

Diesen Überlegungen liegt folgender Beispielsfall zugrunde: Ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger hat in- und ausländische Einkünfte. Im Jahr 01 liegt sein Einkommensteuersatz in Deutschland bei 40%, im Jahr 02 bei 20%. Grund dafür ist die progressive Ausgestaltung des deutschen Steuersatzes, die sich bei höheren Gesamteinkünften im Jahr 01 als höherer Durchschnittssteuersatz auswirkt. Im Ausland wird dieser Steuerpflichtige mit seinen ausländischen Einkünften in beiden Jahren konstant mit 32% besteuert. Möglicherweise ist der Steuersatz dort progressiv ausgestaltet, aber die Einkünfte könnten stabil geblieben sein und zum jeweils gleichen Steuersatz geführt haben. Im Jahr 01 stellt die Anrechnung der ausländischen Steuer kein Problem dar, da die Steuer auf die ausländischen Einkünfte in Deutschland höher ist als im Ausland und der ausländische Steuerbetrag somit vollständig angerechnet werden kann. Im Jahr 02 jedoch wird nicht die gesamte ausländische Steuer angerechnet werden können, da der ausländische Steuersatz höher ist als der inländische Steuersatz. Auf den ersten Blick scheint es einen nicht hinnehmbaren Anrechnungsüberhang zu geben. Bei genauerer Betrachtung führt die Anrechnung der ausländischen Steuer bis zur Höhe der inländischen Steuer auf die ausländischen Einkünfte zur vollständigen Vermeidung der Doppelbesteuerung. Der über die deutsche Steuer hinausgehende Steuerbetrag, mit dem der Steuerpflichtige ohne Zweifel im Ausland weiterhin belastet wird, führt nicht zu einer Doppelbesteuerung, sondern zu einer „einfachen“ Besteuerung im Ausland. Ein Anrechnungsvortrag ist für diesen Anrechnungsüberhang demnach nicht zu fordern, da diese anderweitige Nutzung des Anrechnungsüberhangs für Deutschland dazu führen würde, dass über den inländischen Steuerbetrag auf die ausländischen Einkünfte hinausgehende ausländische Steuern angerechnet werden müssen. Dies ist aber aus guten Gründen gerade nicht gewollt, schließlich will der anrechnende Staat bloß Doppelbesteuerung vermeiden und nicht die gesamten ausländischen Steuern auf deutsche Steuern anrechnen. Um dies sicherzustellen, muss gewährleistet sein, dass ein Anrechnungsvortrag gerade nicht immer gewährt wird, weil er in einem Fall wie dem oben beschriebenen nicht notwendig ist.

Es ist darauf hinzuweisen, dass es unter der Freistellungsmethode zu einer ähnlichen Belastungssituation wie bei Anrechnungsüberhängen kommen kann.¹²⁹⁰ Dies betrifft Fälle, in denen der freistellende Ansässigkeitsstaat eine niedrigere Besteuerung als der tatsächlich besteuernde Quellenstaat durchführen würde.

¹²⁹⁰ Vgl. *Loukota*, Credit Method and Community Law, S. 125 (139).

(b) Notwendigkeit einer Lösung des Problems der Anrechnungsüberhänge

Unter Berücksichtigung der eben genannten Ursachen für Anrechnungsüberhänge kann der Begriff „Kollateralschäden“ verwendet werden. Das bedeutet, dass Anrechnungsüberhänge zwar nachteilig für den Steuerpflichtigen sind, jedoch im Ergebnis nicht zwingend als unzulässig, verfassungswidrig oder europarechtswidrig zu erachten sind. Dabei ist zu beachten, dass der Zweck der Anrechnung in § 34c EStG vor allem die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist.

Auch in Deutschland wurde schon nach Möglichkeiten gesucht, alle Arten von Anrechnungsüberhängen weitestgehend zu vermeiden. So sah der Entwurf des Körperschaftsteuerreformgesetzes 1974 vor, dass die ausländischen Steuern zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen werden.¹²⁹¹ Dies wurde von der Literatur befürwortet.¹²⁹² Unter diesem Aspekt sollte die Möglichkeit der Vermeidung der Anrechnungsüberhänge weiter diskutiert werden. Nicht ganz richtig ist hingegen die Forderung nach der absoluten Einführung eines Anrechnungsvor- oder -rücktrags.¹²⁹³

Problematisch ist, ob und wie die beschriebenen Fälle von Anrechnungsüberhängen, die einerseits z.B. bei unterschiedlich hohen Steuersätzen im In- und Ausland und andererseits z.B. bei inländischen Verlusten entstehen, voneinander abzugrenzen sind, da nicht in jedem Fall eine Vermeidung des Anrechnungsüberhangs zwingend zu fordern ist. Hier gibt es unterschiedliche Ansätze, die zwischen den Fällen der linearen Körperschaftsteuer und der progressiven Einkommensteuer unterscheiden. Selbst wenn die Abgrenzung möglich sein sollte, bereitet die gesetzliche Ausgestaltung der Abgrenzung Schwierigkeiten. Schließlich ist diese nicht nur davon abhängig, ob es sich um einen Einkommen- oder Körperschaftsteuerfall handelt, sondern z.B. wie diese Steuer im In- und Ausland tariflich ausgestaltet ist oder ob inländische Verluste vorliegen.

Es stellt sich die Frage, ob angesichts der schwierigen Abgrenzung der Konstellationen von zu vermeidenden und hinzunehmenden Anrechnungsüberhängen eine generelle Lösung für das Problem des Anrechnungsüberhangs zu finden ist.

(c) Bisherige Lösung des Problems des Anrechnungsüberhangs durch die Rechtsprechung und Bewertung durch die Literatur sowie eigene Schlussfolgerung

Die grundsätzliche Zulässigkeit von Anrechnungsüberhängen ist umstritten. Um das ungenutzte Untergehen von Anrechnungsüberhängen zu verhindern, wird im

¹²⁹¹ So sah es schon der entsprechende Gesetzesentwurf für § 29 Abs. 2 des Körperschaft-Steuerreformgesetz 1974 vor, vgl. BT-Drs. 7/1470, S. 361; heute ist dies in § 34c Abs. 2 EStG für die Anrechnung ausländischer Einkommensteuer in dieser Art geregelt.

¹²⁹² Vgl. HBecker, BB 1977, 536.

¹²⁹³ Ähnlich bei Schmitzer, in: IFSt 480, 87 (98).

Schrifttum die Einführung von Anrechnungsvorträgen gefordert.¹²⁹⁴ Die grundsätzliche Zulässigkeit von Anrechnungsüberhängen wurde in Deutschland durch das FG Köln¹²⁹⁵, das FG Bremen¹²⁹⁶ und dem BFH¹²⁹⁷ unter Berücksichtigung der EuGH-Entscheidung „Gilly“¹²⁹⁸ positiv entschieden. Eine Grenze für die Grundfreiheiten liegt nach richtiger Ansicht dort, wo ein Mitgliedstaat Steuern eines anderen Mitgliedstaates zurückerstatten müsste, und ist damit beim Anrechnungsverfahren beim Anrechnungsüberhang erreicht.¹²⁹⁹ Der EuGH bestätigte diese Ausrichtung durch „de Groot“¹³⁰⁰. Gerade auch das EuGH-Urteil „Beker und Beker“¹³⁰¹ beinhaltet die Unzulässigkeit von Anrechnungsüberhängen, jedenfalls wenn sie dadurch entstehen, dass die Kosten der persönlichen Lebensführung im Ansässigkeitsstaat nicht ausreißend berücksichtigt wurden.¹³⁰¹ In dieser Konstellation besteht wegen des ungenutzten Untergangs von Anrechnungsüberhängen eine Europarechtswidrigkeit.

Das Hauptargument des dem Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH „Beker und Beker“¹³⁰² vorinstanzlichen Urteils des FG Schleswig-Holstein aus 2011 im Zusammenhang mit der Zulässigkeit von Anrechnungsüberhängen kann nicht zu einem befriedigenden Ergebnis führen: Dort wurde die Wahlmöglichkeit der Abzugsmethode als „Allheilmittel“ genannt.¹³⁰³ Zwar kann durch die Wahl der Abzugsmethode erreicht werden, dass die Nachteile der Anrechnungsmethode vermieden werden, doch führt die Abzugsmethode noch weniger zu einer vollständigen Entlastung von Doppelbesteuerung. Dies kann daher nicht dazu dienen, die Anrechnungsmethode und ihre Schwächen zu legitimieren.

Es ist zu festzuhalten, dass Anrechnungsüberhänge, die bei der deutschen Anrechnungsmethode aus verschiedenen Gründen auftreten können, nicht per se unzulässig sind¹³⁰⁴. Für diese Fälle kann der Gesetzgeber die Nutzung eines Anrechnungsüberhangs ermöglichen; in den übrigen Fällen (bei Vorliegen von unzulässigen Anrechnungsüberhängen) muss eine solche Nutzung ermöglicht werden. Dies könnte durch die Einführung eines (zeitlich begrenzten) Anrechnungsvor- oder -rücktrags geschehen.¹³⁰⁵ Dies empfiehlt z.B. die OECD.¹³⁰⁶ Jedenfalls die Einfüh-

¹²⁹⁴ Vgl. *Cordewener/Schnitger*, *StuW* 2006, 50 (74ff.); *Frotscher*, *Internationales Steuerrecht*, Rn. 182; *Loukotska*, *Credit Method and Community Law*, S. 125 (134); *Loukotska*, *SWI* 2001, 163 (168f.); *Lüdicke*, *DBA-Politik*, S. 108.

¹²⁹⁵ FG Köln, Urteil v. 11.7.2002, 7 K 8572/98, rkr., EFG 2002, 1237.

¹²⁹⁶ FG Bremen, Urteil v. 3.9.2003, 2 K 179/03, EFG 2003, 1707.

¹²⁹⁷ BFH, Beschluss v. 3.12.2003, I S 10/03 PKH, BFH/NV 2004, 525.

¹²⁹⁸ EuGH, Urteil v. 12.5.1998, C-336/96 („Gilly“), Slg. 1998, I-2793, Rn. 48.

¹²⁹⁹ Vgl. *Scherer*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, *Doppelbesteuerung*, Vor Art. 1 MA Rn. 123.

¹³⁰⁰ EuGH, Urteil v. 12.2.2002, C-385/00 („de Groot“), Slg. 2002, I-11819.

¹³⁰¹ EuGH, Urteil v. 28.2.2013, C-168/11 („Beker und Beker“), IStR 2013, 275. Das Urteil selbst wurde schon an anderer Stelle in dieser Arbeit erörtert.

¹³⁰² EuGH, Urteil v. 28.2.2013, C-168/11 („Beker und Beker“), IStR 2013, 275.

¹³⁰³ FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 9.3.2011, 2 K 221/08, EFG 2011, 1528, beim BFH ist hierzu eine Revision mit dem Az. I R 21/11 anhängig.

¹³⁰⁴ Dies wurde weiter oben ausgeführt, siehe ab S. 215 dieser Arbeit.

¹³⁰⁵ Vgl. *Daurer/Tüchler*, *Bulletin for International Taxation* 2012, 563 (571); *Haase*, *IStR* 2010, 45 (49); *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, S. 52f.

zung eines Anrechnungsvortrags im Fall von unzulässigen Anrechnungsüberhängen ist eine sachlich und rechtlich richtige Lösung des Problems.

(d) Verfahrensrechtliche Ausgestaltung des Anrechnungsvortrags

Die Ausgestaltung des Anrechnungsvortrags könnte möglicherweise relativ unkompliziert geregelt werden, da das deutsche Steuerrecht mit dem Verlustvortrag nach § 10d EStG eine ähnliche verfahrensrechtliche Situation kennt. Einige dieser Abläufe können zum Vorbild genommen werden. So müsste der Anrechnungsvortrag bei seiner Entstehung, also im Jahr des Anrechnungsüberhangs, festgestellt werden. Die Höhe des Anrechnungsüberhangs selbst ist leicht zu ermitteln: Der Anrechnungsüberhang wurde in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Anrechnung zunächst vorgenommen wurde, aber nicht vollständig durchgeführt werden konnte, ohnehin ausgerechnet. Dennoch führt jede neue, weitere Regelung zu einem gewissen Verwaltungsaufwand. Schweden führt wegen des befürchteten Verwaltungsaufwand im Jahr 1982 die Möglichkeit des Anrechnungsvortrags nicht ein, holte dies aber (wohl – trotz des verwaltungstechnischen Aufwandes – wegen des Überwiegens der Vorteile eines solchen Vortrags bei niedrigen inländischen Steuersätzen) 1991 nach.¹³⁰⁷

Es ist an dieser Stelle noch einmal zu erwähnen, dass nicht jeder Anrechnungsüberhang ausgeglichen werden muss. Aufgrund der Schwierigkeit, eine gesetzliche Regelung zur Abgrenzung der ausgleichspflichtigen und nicht ausgleichspflichtigen Anrechnungsüberhänge zu finden, könnte am Ende nur eine komplizierte verfahrensrechtliche Regelung zu einer für alle Anrechnungsüberhänge berücksichtigenden Lösung führen. Es müsste daher schon bei der Feststellung des Anrechnungsvortrags berücksichtigt werden, dass nicht jeder bestehende Anrechnungsüberhang ausgleichsfähig ist. So muss die Finanzverwaltung im Veranlagungsverfahren die Gründe prüfen, die zur Entstehung eines Anrechnungsüberhangs geführt haben. Entsprechend dürfen nur solche Anrechnungsüberhänge als vortragsfähig festgestellt werden, zu denen es aus bestimmten Gründen (z.B. wegen inländischen Verlusten) und nicht aus anderen Gründen (z.B. wegen den beschriebenen unterschiedlichen Steuersätzen im In- und Ausland) gekommen ist.

Zuletzt sei an dieser Stelle noch darauf hingewiesen, dass die Einführung eines Anrechnungsvortrags nicht zwingend unilateral erfolgen muss. Es wird diskutiert, ob die Anordnung einer solchen Regelung nicht besser im jeweiligen DBA erfolgen sollte.¹³⁰⁸ Allerdings hat die Vereinbarung im DBA den entscheidenden Nachteil, dass sie lediglich in dem jeweiligen DBA gilt. Für Alt-DBA und in Fällen ohne

¹³⁰⁶ Vgl. Tz. 66 OECD-MK zu Art. 23 OECD-MA.

¹³⁰⁷ Vgl. *Daurer/Tüchler*, Bulletin for International Taxation 2012, 563 (564f.).

¹³⁰⁸ Vgl. *Daurer/Tüchler*, Bulletin for International Taxation 2012, 563 (570f.), die eine bilaterale Vereinbarung im DBA der unilateralen Regelung vorziehen.

DBA würde dies nicht helfen und es würde bei (unzulässigen) Anrechnungsüberhängen bleiben.

(2) Betragsmäßige Begrenzung der Anrechnung durch § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG

Die wohl am häufigsten diskutierte Begrenzung der Anrechnung ist der Anrechnungshöchstbetrag, im Fall des § 34c Abs. 1 EStG verbunden mit einer *per country limitation*. Die betragsmäßigen Beschränkungen verringern die Vorteile der Anrechnung, beeinträchtigen jedoch im Grundsatz nicht ihre Wirkungsweise.¹³⁰⁹

(a) Anrechnungshöchstbetrag¹³¹⁰

Nach § 34c Abs. 7 EStG können Details zur Anrechnung durch Rechtsverordnung festgelegt werden. Speziell der Ermächtigung aus § 34c Abs. 7 Nr. 1 EStG¹³¹¹ wurde durch den Erlass von § 68a EStDV nachgekommen. In § 68a Satz 1 EStDV wird die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Höhe der deutschen Steuer begrenzt, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt. § 68a Satz 2 EStDV ordnet an, dass diese Höchstbeträge für jeden einzelnen Staat gesondert berechnet werden müssen.

Abkommensrechtlich ist diese Begrenzung unproblematisch, solange durch die Doppelbesteuerung die tatsächlich bestehende Doppelbesteuerung verhindert wird. DBA haben den Zweck, Doppelbesteuerung zu vermindern, nicht sie gänzlich zu vermeiden oder ein bestimmtes Besteuerungsniveau zu erlangen.¹³¹²

Im Hinblick auf Art. 3 GG stellt der Anrechnungshöchstbetrag nach einer Meinung im Schrifttum einen Systembruch dar, weil es nicht mit dem darauf beruhenden Leistungsfähigkeitsprinzip in Einklang stehe, wenn die Steueranrechnung aus fiskalischen Gründen zum Nachteil des Steuerpflichtigen durchbrochen werde.¹³¹³ Dem ist zu dem entgegenzuhalten, dass der Anrechnungshöchstbetrag gerade sicherstellt, dass die Anrechnung auf den Betrag begrenzt wird, der Doppelbesteuerung darstellt. Die ausländische Steuer muss nicht unbeschränkt angerechnet werden, sondern nur insoweit als es zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erforderlich ist. Folgerichtig werden ausländische Steuern nur bis zur Höhe der entsprechenden inländischen Einkommensteuer angerechnet. Dies wird durch den Anrechnungs-

¹³⁰⁹ Vgl. *Mössner*, DStJG 8 (1985), S. 135 (161).

¹³¹⁰ Die grundsätzliche Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags wurde ab S. 201 erläutert.

¹³¹¹ Er lautet: „Durch Rechtsverordnung können Vorschriften erlassen werden über die Anrechnung ausländischer Steuern, wenn die ausländischen Einkünfte aus mehreren fremden Staaten stammen.“

¹³¹² Vgl. *Menhorn*, IStR 2002, 15 (16).

¹³¹³ Vgl. *Schaumburg*, StuW 2000, 369 (375).

höchstbetrag – in Einklang mit dem in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Folgerichtigkeitsgebot – erreicht.

Europarechtlich könnte die Begrenzung durch einen Anrechnungshöchstbetrag insbesondere mit der Niederlassungsfreiheit aus Art. 49 AEUV nicht vereinbar sein, da europäische Engagements im Vergleich zu nationalen Unternehmungen immer dann behindert werden, wenn es nicht zu einer vollständigen Anrechnung kommt.¹³¹⁴ Der EuGH hat mittlerweile mehrfach in verschiedenen Facetten die Anrechnungsmethode mit Anrechnungshöchstbetrag für europarechtskonform erklärt. Sein erstes wegweisendes Urteil „Gilly“¹³¹⁵ betraf das deutsch-französische Anrechnungsverfahren. Die Anspruchsteller wollten deutsche ausländische Steuer in Frankreich anrechnen, was nach Art. 20 Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. cc des deutsch-französischen DBA grundsätzlich möglich war, jedoch wegen der stärkeren Progression in Deutschland mit einem geringeren Betrag als dem tatsächlich gezahlten. Die Begrenzung auf einen Anrechnungshöchstbetrag ist nach dieser Entscheidung europarechtskonform, da nur die Doppelbesteuerung vermieden, nicht gänzlich ausgeschlossen werden muss. Das bedeutet, dass juristische Doppelbesteuerung jedenfalls dann hinzunehmen ist, wenn sie aus der sich überschneidenden Ausübung der Besteuerungsrechte zweier Staaten resultiert. Für die Ausgestaltung des eigenen Steueranrechnungssystems ist bei den direkten Steuern der Mitgliedsstaat selbst zuständig, unter Berücksichtigung von Grundfreiheiten (und in Deutschland dem Grundgesetz). Es besteht demnach europarechtlich keine konkrete und grundsätzliche Verpflichtung, Anrechnungsüberhänge zu beseitigen und eine volle Anrechnung zuzulassen.¹³¹⁶

(b) *Per country limitation*

Der eben problematisierte Anrechnungshöchstbetrag kann zusätzlich begrenzt werden, wenn man die Einkünfte nach Einkunftsarten oder einzelnen Staaten trennt, oder beidem kumulativ. Die deutsche Anrechnungsmethode nach § 34c EStG unterscheidet bei seiner Berechnung grundsätzlich nur nach einzelnen Staaten (*per country limitation*), § 34c Abs. 7 Nr. 1 EStG i.V.m. § 68a EStDV.¹³¹⁷ Es wird für jeden einzelnen Staat, aus dem ausländische Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet werden soll, im Verhältnis zu den gesamten Einkünften des Steuerpflichtigen aus diesem Staat ein Anrechnungshöchstbetrag bestimmt.¹³¹⁸ Eine Mischung (*mixing*) der Einkünfte aus den verschiedenen Ländern ist nicht möglich, so dass Anrech-

¹³¹⁴ Vgl. JoLüdicke, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c Rn. 61; Schaumburg, StuW 2000, 369 (375).

¹³¹⁵ EuGH, Urteil v. 12.5.1998, C-336/96 („Gilly“), Slg. 1998, I-2793.

¹³¹⁶ Vgl. Cordewener/Schnitger, StuW 2006, 50 (62/68).

¹³¹⁷ So weist BFH, Urteil v. 20.12.1995, I R 57/94, BStBl II 1996, 261 noch einmal darauf hin, dass zusätzlich zur Differenzierung nach Ländern keine Einschränkung des Anrechnungshöchstbetrags nach § 34c EStG besteht; mit Anm. Wassermeyer/Krabbe, IStR 1996, 172.

¹³¹⁸ Mit einem Rechenbeispiel: BFH, Urteil v. 20.12.1995, I R 57/94, BStBl II 1996, 261.

nungsüberhänge, die aus einer die deutsche Besteuerung übersteigenden Besteuerung aus einem Land resultieren, nicht für die Anrechnung von ausländischen Steuerbeträgen aus einem anderen, niedrig besteuerten Land genutzt werden können.¹³¹⁹ Die durch die *per country limitation* verstärkt entstehenden Anrechnungsüberhänge führen dazu, dass Doppelbesteuerung nicht tatsächlich ganz vermieden, sondern nur vermindert wird. Dies wirkt sich besonders aus, wenn ein Ausgleich von hoch besteuerten Einkünften mit niedrig besteuerten Einkünften aus anderen Ländern in Betracht käme.¹³²⁰ Durch die *per country limitation* werden die niedrig besteuerten Einkünfte auf die inländische Steuer auf die Einkünfte aus diesem Staat (vollständig) angerechnet, wohingegen bei höher besteuerte Einkünfte die Anrechnung möglicherweise nicht vollständig möglich sein könnte. Dies wird kritisiert, da es unter dem Aspekt der Gesamtleistungsfähigkeit keine Rolle spielen könne, aus welchem Staat die Einkünfte stammen.¹³²¹ Würden die Einkünfte nicht auf die einzelnen Staaten aufgeteilt und jeweils ein staatenbezogener Anrechnungshöchstbetrag berechnet, würde sich durch einen einheitlichen Anrechnungshöchstbetrag (und bis zu dessen vollständiger Ausnutzung) eine größere Anrechnungsmöglichkeit ergeben. Andererseits können sich durch die staatenbezogene Aufteilung Vorteile ergeben. Die in Deutschland geltende Beschränkung auf verschiedene Länder wirkt sich für den Steuerpflichtigen positiv aus, wenn negative Einkünfte in einem ausländischen Staat positiven Einkünften in einem anderen ausländischen Staat gegenüberstehen;¹³²² negativ ist sie jedoch, wenn die ausländische Einkommensteuer eines Staates höher ist und die eines anderen Staates jedoch niedriger als der jeweilige Höchstbetrag, weil der übersteigende Teil ohne Erstattung oder Vor- bzw. Rücktrag verloren geht.¹³²³ Im Ergebnis wirkt sich die *per country limitation* in einigen Fällen für den Steuerpflichtigen im Gegensatz zur umfassenden *overall limitation* positiv aus, während sie in anderen Situationen aber nachteilig ist.¹³²⁴

Es wird im Schrifttum vertreten, dass der einzig erkennbare Zweck der *per country limitation* das fiskalische Interesse des Ansässigkeitsstaates zur Begrenzung der Anrechnung sei.¹³²⁵ Das FG Schleswig-Holstein urteilte ebenfalls, dass die für den Steuerpflichtigen negative Auswirkungen der Anrechnungsmethode (in dem zu entscheidenden Fall waren es Anrechnungsüberhänge) „das Ergebnis von schlechteren steuerlichen Rahmenbedingungen im Einkunftsstaat“ seien.¹³²⁶ Es erscheint nicht einleuchtend, dass verschiedenen Tätigkeiten, die zu Einkünften und zur Besteue-

¹³¹⁹ Vgl. *Geurts*, in: Frotscher, EStG, § 34c Rn. 74.

¹³²⁰ Vgl. *Wassermeyer/Lüdicke*, Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c Rn. 176.

¹³²¹ Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 14.29.

¹³²² Vgl. *Wassermeyer/JoLüdicke*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 176f.

¹³²³ Vgl. *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 34c Rn. 28.

¹³²⁴ Vgl. schon *Hundt*, DB 1980, Beilage Nr. 17, 16.

¹³²⁵ Vgl. *Mössner*, DStJG 8 (1985), 135 (161).

¹³²⁶ FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 9.3.2011, 2 K 221/08, EFG 2011, 1528, Rn. 25; beim BFH ist hierzu eine Revision mit dem Az. I R 21/11 anhängig.

rung in einem Staat führen, vergleichbar und miteinander verrechenbar sein sollen, nicht jedoch, wenn diese Tätigkeiten über mehrere Staaten verteilt sind.¹³²⁷ Daher wird die *per country limitation* als Verstoß gegen Europarecht bewertet.¹³²⁸ Dennoch werden unter der *per country limitation* nicht (einzelne) inländische und ausländische Einkünfte tatsächlich grundsätzlich ungleich behandelt. Obwohl die Steuerpflichtigen geneigt sein könnten, ihr ausländisches Engagement zu bündeln, ist dies im Ergebnis europarechtlich nicht zu beanstanden.

Bezieht man die *per country limitation* auf DBA-Fälle, so könnte die Vereinbarung der *per country limitation* einen sachgerechter Kompromiss darstellen: Sowohl DBA als auch die *per country limitation* stellen staatenbezogene Bedingungen für die Vermeidung von Doppelbesteuerung, so dass die staatenbezogene *per country limitation* eine logische Weiterführung der bilateralen DBA darstellt. Für eine *per country limitation* spricht, dass die Anrechnung ausländischer Steuern gerade Ausdruck des Verhältnisses zweier Staaten zueinander ist.¹³²⁹

Im Ergebnis wollen die Staaten aus ihrem eigenen fiskalischen Interesse heraus die Anrechnung begrenzen. Der Anrechnungshöchstbetrag verbunden mit der *per country limitation* ist eine traditionelle und rechtlich grundsätzlich nicht zu beanstandende Möglichkeit.

(c) *Per item limitation*

Unter Anwendung der *per item limitation* werden ausländische Steuern auf Einkünfte aus unterschiedlichen Einkunftsquellen jeweils getrennt voneinander angerechnet.¹³³⁰

Die *per item limitation* ist insoweit überzeugend, als sie nur Steuern auf Einkünfte aus einer Einkunftsquelle zur Verrechnung miteinander zulässt. Im Gegensatz zur Anrechnung nach der *per country limitation* scheint damit ein sachbezogeneres Kriterium gefunden zu sein, die verschiedenen Einkünfte miteinander in Verbindung zu setzen.

Jedoch gibt es bei der *per item limitation* Probleme, insbesondere wenn die *items* im Ausland anders abgegrenzt werden als im Inland. So kann es sich ergeben, dass bestimmte Einkünfte im Ansässigkeitsstaat zu einem bestimmten *item* gerechnet werden, nicht oder nicht in dem Umfang jedoch im Quellenstaat der Einkünfte. Es kommt dann im Ergebnis aus Sicht des Ansässigkeitsstaates nur zu einer Anrechnung mit dem von ihm innerhalb des *items* kategorisierten Einkunftsbeitrag. Der da-

¹³²⁷ Vgl. *Wassermeyer/JoLüdicke*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 176.

¹³²⁸ Vgl. *Schaumburg*, *StuW* 2000, 369 (375), der sich auf die Niederlassungsfreiheit bezieht.

¹³²⁹ Ähnlich *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 61.

¹³³⁰ So auch in einer Zusammenfassung der SWI-Jahrestagung 2008 zur *per item limitation*, vgl. *Simader*, *SWI* 2009, 237 (238).

rüber hinausgehende Betrag bleibt bei der Anrechnung innerhalb dieses *items* unberücksichtigt. Regelmäßig wird es dann bei einer Doppelbesteuerung bleiben.

Insgesamt überwiegen die Nachteile des einkunftsquellenbezogenen Systems.

(d) Nebeneinander von verschiedenen Begrenzungen

Grundsätzlich kann das Nebeneinander von verschiedenen Begrenzungen problematisch sein, weil es zu nachteiligeren Ergebnissen für den Steuerpflichtigen führen kann als die alleinige Geltung einer Begrenzung. Hier sei das Beispiel des Nebeneinanders von *per country limitation* und *per item limitation* genannt¹³³¹, wie auch in der deutschen Rechtslage mit § 34c EStG und § 32d Abs. 4 EStG vorgesehen. Denn wenn ausländische Steuern auf bestimmte Einkünfte separat verrechnet werden, alle anderen Einkunftsarten jedoch pro Land zusammengefasst werden, führt dies zu einer Minderung des Anrechnungsvolumens für die übrigen Einkünfte.

Im Schrifttum wird vorgeschlagen, die in § 32d Abs. 5 EStG angeordnete Begrenzung zumindest bei Veranlagung durch eine *per country limitation* zu ersetzen, um nachteilige Ergebnisse für die Steuerpflichtigen und Probleme bei negativen ausländischen Einkünften zu vermeiden.¹³³² Ebenso wird die Einführung eines Anrechnungsvortrags für die Steuerpflichtigen als vorteilhafter angesehen.¹³³³ Dies würde Nachteile, die durch den stark eingegrenzten Anrechnungshöchstbetrag entstehen, ausgleichen.

Das Nebeneinander von *per country limitation* und *per item limitation* führt aus Sicht der Steuerpflichtigen zu einer nachteiligen Situation und aus Sicht der anwendenden Finanzverwaltung zu einer weiteren Verkomplizierung des Systems. Dies ist bedenklich. Andererseits muss die gesetzgeberische Entscheidung, zwei Begrenzungsmethoden einzuführen, hingenommen werden – zumal z.B. die durch die unterschiedliche Berechnung auftretenden Nachteile im Falle des § 32d Abs. 5 EStG tatsächlich nur sehr selten relevant sind, da Deutschland ein weites Netz an DBA gespannt hat und dort regelmäßig eine Quellensteuer von unter 25% vorgesehen ist.¹³³⁴

(e) *Per community limitation*

Als Folge der *per country limitation* könnten Investoren dahin tendieren, ihre ausländischen Investitionen in einem EU-Staat zu konzentrieren.¹³³⁵ Die *per country*

¹³³¹ Ähnlich: *Prokisch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34c Rn. B 174 mit Beispiel.

¹³³² Vgl. *Hechtner*, BB 2009, 76 (83).

¹³³³ Vgl. *Prokisch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34c Rn. B 174.

¹³³⁴ Vgl. *Prokisch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34c Rn. B 174.

¹³³⁵ Vgl. *Schön*, StbJb 2003/2004, 27 (45).

limitation ist nach einer Ansicht im Schrifttum daher europarechtswidrig.¹³³⁶ Obwohl dies rechtlich nicht überzeugt, könnte darüber nachgedacht werden, eine von vornherein nicht binnenmarktbeschränkende Anrechnungsbegrenzung zu finden. Traditionelle Anrechnungsländer, wie etwa die USA, haben die *per country limitation* ebenfalls (aus anderen Gründen) aufgegeben.¹³³⁷

Im Schrifttum wird vorgeschlagen, die *per country limitation* durch eine sog. *per community limitation* zu ersetzen, die nicht danach unterscheidet, aus welchem EU-Mitgliedstaat der jeweilige Anrechnungsbetrag stammt.¹³³⁸ Dies würde eine Begrenzung der anrechenbaren Steuer auf einen Höchstbetrag bedeuten, jedoch würde dieser Betrag nicht nur für jeweils einen ausländischen Staat berechnet, sondern für die gesamte EU. Dies hätte den Vorteil, dass Investoren Verluste und Gewinne aus allen EU-ausländischen Investitionen bzw. Tätigkeiten verrechnen könnten, um einen gemeinsamen Anrechnungshöchstbetrag zu erhalten. Die *per community limitation* ist auf den ersten Blick europarechtskonform. Dennoch ist sie nicht unumstritten.¹³³⁹ Sie wirkt sich nachteilig aus, wenn von einem Steuerpflichtigen betragsmäßig gleiche Gewinne und Verluste in zwei EU-Staaten erlitten werden. Zur Verdeutlichung dient ein kurzer Beispielfall¹³⁴⁰: In Staat A besteht ein Gewinn von 100, in Staat B ein Verlust von 100. Ansässigkeitsstaat ist Staat C. Nach der *per country limitation* wird die ausländische Steuer (aus Staat A auf die 100 ausländischen Einkünfte dort) im Ansässigkeitsstaat C angerechnet. Im Fall der *per community limitation* gleichen sich Gewinn und Verlust zwischen den Einkünften aus A und B aus, so dass die Steuerlast in C nicht reduziert werden kann.

Es stellt sich zudem die Frage, inwieweit die Geltung der Grundfreiheiten mit Blick auf Nicht-EU-Staaten dagegen sprechen würde, eine *per community limitation* einzuführen.¹³⁴¹ Zumindest ist die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit nach ihrem Wortlaut auch in Nicht-EU-Staaten möglich.¹³⁴² Es wird in Bezug auf Nicht-EU-Staaten vertreten, dass nur die *overall limitation* zulässig ist.¹³⁴³

¹³³⁶ Vgl. *Loukota*, *Credit Method and Community Law*, S. 125 (143).

¹³³⁷ Darauf wird auch im Schrifttum hingewiesen, vgl. *Haas*, *ISr* 2011, 353 (357). Details zu anderen Anrechnungssystemen, u.a. dem System der USA, sind im internationalen Teil ab S. 91 dieser Arbeit behandelt worden.

¹³³⁸ Vgl. *Gosch*, in: Kirchhoff, *EStG*, § 34c Rn. 28; *Schön*, *StbJb* 2003/04, 27 (45); *Tumpel*, *DStJG* 23 (2000), 321 (345). Kritisch: *Lieber*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, *KStG*, § 26 Rn. 4; *Prokisch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, *EStG*, § 34c Rn. B 173.

¹³³⁹ So spricht etwa *Lieber* sich gegen die *per community limitation* aus, vgl. *Lieber*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, *KStG*, § 26 Rn. 4 m.w.N.

¹³⁴⁰ Vgl. *Keuthen*, *Die Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung im EG-Binnenmarkt*, S. 234.

¹³⁴¹ Vgl. *Cordewener/Schnitger*, *StuW* 2006, 50 (74).

¹³⁴² Diese Frage kann im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht näher erörtert werden.

¹³⁴³ Vgl. *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, S. 52f. So auch *Haas*, *Reformbedarf im deutschen internationalen Steuerrecht*, S. 21 (33). Die *overall limitation* wird sogleich ab S. 226 der vorliegenden Arbeit erörtert.

(f) *Overall limitation*

Schon im Rahmen der Untersuchung der Anrechnungsmethode der USA wurden die *overall limitation* und ihre negativen Auswirkungen umfangreich erörtert.¹³⁴⁴

Eine unbegrenzte *overall limitation* wird regelmäßig am Bestreben der Staaten scheitern, nicht fremde Steuerbeträge auszahlen zu müssen.

Zudem wird durch die *overall limitation* das Verrechnen von verschieden hoch und niedrig besteuerten ausländischen Einkünften gefördert.¹³⁴⁵ Die Verrechnung von allen ausländischen Einkünften bei der *overall limitation* führt im Gegensatz zur *per country limitation* zu einer Reduktion der Anrechnungsüberhänge. Dabei ist es jedoch nicht zu verhindern, dass es durch das Verrechnen der gesamten (hoch und niedrig besteuerten) ausländischen Steuern dazu kommen kann, dass nicht nur die Doppelbesteuerung ausgeschaltet wird, sondern dass der Ansässigkeitsstaat ebenso solche ausländischen Steuern anrechnen muss, für dessen Einkünfte er selbst gar keine Steuern erhebt. Dies ist für die tatsächliche Vermeidung von Doppelbesteuerung aus Sicht des Ansässigkeitsstaates nicht notwendig.

(g) Ergebnis der Art der Begrenzung als Entscheidung des jeweiligen Ansässigkeitsstaates

Alle soeben vorgestellten Arten der Begrenzung sind im Ergebnis möglich, wobei für jede dieser Begrenzungsarten Vor- und Nachteile bestehen.¹³⁴⁶ Es hängt von der innerstaatlichen Entscheidung des Ansässigkeitsstaates ab, wie die Begrenzung genau ausgestaltet ist. Die *per item limitation* birgt, wie schon beschrieben, die größten rechtlichen Probleme in sich. *Per country limitation* und *overall limitation* sind daher der *per item limitation* vorzuziehen. Für Deutschland wird vorgeschlagen, die *overall limitation* einzuführen, jedoch mit einem Wahlrecht zur *per country limitation*.¹³⁴⁷ Dies hätte den grundsätzlichen Vorteil, dass die Steuerpflichtigen alle ausländischen Einkünfte miteinander verrechnen könnten. In Fällen, in denen dies zu ungünstigeren Ergebnissen führt, könnten sie zur *per country limitation* wechseln. Für diesen Vorschlag spricht, dass er die konkrete Situation der Steuerpflichtigen (und das jeweilige steuerliche Ergebnis) berücksichtigt. Gleichwohl führt das Wahlrecht zu einer Verkomplizierung des Steuerrechts. Wahlrechte sind im Steuerrecht aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht unproblematisch. Es wurde

¹³⁴⁴ Einzelheiten hierzu finden sich ab S. 106 dieser Arbeit.

¹³⁴⁵ Vgl. *Krabbe*, BB 1979, 1340 (1341).

¹³⁴⁶ Vor- und Nachteile der *per basket limitation* wurden schon zum Anlass der US-amerikanischen Rechtslage ausführlich erörtert und der *overall limitation* gegenübergestellt, siehe ab S. 106 dieser Arbeit.

¹³⁴⁷ Vgl. *BDI*, Mängelliste des deutschen Steuerrechts aus August 2010, http://www.bdi.eu/download_content/SteuernUndFinanzpolitik/Maengelliste_komplett_mit_Deckblatt.pdf, recherchiert am 11.7.2011, S. 12.

schon früh darauf hingewiesen, dass die Einführung der *overall limitation* Investitionen im Ausland erheblich fördern würde.¹³⁴⁸ Es wurde jedoch in dieser Arbeit festgestellt, dass die *overall limitation* steuersystematisch bedenklich ist, da der Ansässigkeitsstaat in einigen Konstellationen höhere Steuerbeträge anrechnen muss, als es zur Vermeidung der Doppelbesteuerung notwendig ist. Aus diesem Grund ist aus Sicht des Ansässigkeitsstaates die *overall limitation* nicht zu befürworten.

Die *per country limitation*, verbunden mit einem (zeitlich begrenzten) System der Nutzung des Anrechnungsüberhangs, bildet die aus Sicht von Ansässigkeitsstaat und Steuerpflichtigem ausgewogenste Lösung.

(3) Zeitliche Begrenzung der Anrechnung durch § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG

Eine zeitliche Begrenzung der Anrechnung besteht für den Veranlagungszeitraum, auf den die entsprechenden ausländischen Einkünfte „entfallen“, für die ausländische Steuern angerechnet werden, vgl. § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG. Weder der ausländische Erhebungszeitraum noch der Zeitpunkt der Zahlung der ausländischen Steuer sind von Bedeutung, so dass die ausländische Steuer früher gezahlt oder später entrichtet werden kann.¹³⁴⁹ Hierauf deutet die Möglichkeit des Erlasses einer Rechtsverordnung für diesen Fall in § 34c Abs. 7 Nr. 3 EStG hin.

Ein Problem ergibt sich im Rahmen der zeitlichen Begrenzung zunächst bei verschiedenen Veranlagungszeiträumen im In- und Ausland. Bei abweichenden Veranlagungszeiträumen im In- und Ausland ist eine Aufteilung der ausländischen Einkünfte die Folge, d.h. die fraglichen Einkünfte werden den inländischen Einkünften aus dem inländischen Veranlagungszeitraum zugeordnet, in dem angerechnet werden soll.¹³⁵⁰ Schon in einem Erlass des Finanzministeriums von Nordrhein-Westfalen aus 1963 wurde dort das Beispiel eines mehrjährigen Auslandsbauvorhabens genannt, bei welchem das Ausland schon während der Bauausführung Steuern festsetzt, welche aber erst auf die deutsche Steuer aus dem VZ anzurechnen ist, für welchen der Steuerpflichtige nach deutschem Steuerrecht steuerpflichtige Einkünfte vorliegen.¹³⁵¹ Dies wird zwar systematisch für nicht unbedenklich gehalten, stimmt jedoch mit dem Wortlaut des § 34c Abs. 1 Satz 5 („bezogene Einkünfte“) überein.¹³⁵² Es kommt demnach darauf an, die anzurechnenden ausländischen Steuern dem entsprechenden inländischen Veranlagungszeitraum zuzuordnen. In diesem Zu-

¹³⁴⁸ Vgl. schon *Institut der Wirtschaftsprüfer*, DB 1977, 322 (326).

¹³⁴⁹ Vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rn. 141; *Wassermeyer/JoLüdicke*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 138.

¹³⁵⁰ Vgl. *Gosch*, in: *Kirchhof*, EStG, § 34c Rn. 20; *Kaminski/Strunk*, in: *Korn*, EStG, § 34c Rn. 29.3.

¹³⁵¹ Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Erlass v. 29.1.1963, VV NW FinMin 1963-01-29 S 2106-11-V B 1.

¹³⁵² Vgl. *Wagner*, in: *Blümich*, EStG, § 34c Rn. 48.

sammenhang ist auf das Verfahren in solchen Fällen hingewiesen: Erfolgt die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuer zeitlich nach der Festsetzung der inländischen Steuer oder wird der anzurechnende Steuerbetrag aus anderen Gründen verändert, so muss verfahrenstechnisch eine Änderung des Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheides nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO wegen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses oder nach § 164 AO bei einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vorgenommen werden.¹³⁵³ Der von der Finanzverwaltung gefundene Lösung ist zuzustimmen.

Probleme können sich aufgrund zeitlicher Verschiebungen der Bemessungsgrundlagen dann ergeben, wenn unterschiedliche Abschreibungsmöglichkeiten in Ansässigkeits- und Quellenstaat bestehen. Es könnte ein Wirtschaftsgut im Ansässigkeitsstaat sofort abziehbar sein, während es im Quellenstaat, wo das Wirtschaftsgut in einer Betriebsstätte des im anderen Staat ansässigen Unternehmens genutzt wird, über mehrere Jahre abgeschrieben werden muss. Es kann Fälle geben, in welchen das Wirtschaftsgut vor vollständiger Abschreibung im Quellenstaat verkauft wird. Es bestehen dann aus zeitlichen Gründen Unterschiede bei der Besteuerung, die einer vollständigen Vermeidung von Doppelbesteuerung widersprechen. Dies ist im Ergebnis jedoch vom Steuerpflichtigen hinzunehmen, da nicht erwarten kann, dass er ein in Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat identisches Steuerrecht auffindet. Die unterschiedliche Ausgestaltungen der Bemessungsgrundlagen und die damit einhergehenden Unterschiede bei der Besteuerung sind daher hinzunehmen.

(4) Sachliche Begrenzung der Anrechnung durch § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG

Neben der gerade erwähnten zeitlichen Begrenzung des § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG wird diskutiert, ob diese Regelung als sachliche Begrenzung ausgelegt werden kann. Ausländische Steuern sind danach schließlich nur anrechenbar, wenn sie auf eine ausländische Bemessungsgrundlage entfallen, die zugleich die inländische Bemessungsgrundlage bildet („auf die [im Veranlagungszeitraum] bezogenen Einkünfte entfallen“).¹³⁵⁴ Ein problematischer Fall ist in diesem Zusammenhang folgender:¹³⁵⁵ Nach ausländischem Steuerrecht müssen aus irgendeinem Grund stille Reserven aufgedeckt und versteuert werden, das inländische Steuerrecht schreibt dies jedoch nicht vor. Die auf die stillen Reserven entfallende ausländische Steuer könnte im Inland nicht angerechnet werden, weil die inländische Bemessungsgrundlage, ohne die Aufdeckung der stillen Reserven, niedriger wäre. Wenn dieselben stillen Reserven

¹³⁵³ Vgl. *Grotherr/Herfort/Strunk*, Internationales Steuerrecht, S. 115; *Runge* verweist in diesem Zusammenhang auf § 68e EStDV, den es nicht mehr gibt; vgl. *Runge*, DB 1973, 898 (899).

¹³⁵⁴ So schon BFH, Urteil v. 4.6.1991, X R 35/88, BStBl II 1992, 187; BFH, Urteil v. 31.7.1991, I R 51/89, BStBl II 1991, 922. Ausführungen finden sich in den Anmerkungen zu einem Grundsatzurteil zu § 34c EStG, *Wassermeyer*, FR 1991, 680.

¹³⁵⁵ So auch *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 179.

nach inländischem Steuerrecht später aufgedeckt werden, liegt das gleiche Phänomen in umgekehrter Richtung vor: Es besteht dann zwar eine inländische Steuer, in diesem Abrechnungszeitraum liegt aber keine ausländische Steuer zum Verrechnen vor. Es kommt zwangsläufig zu einer Doppelbesteuerung. Daher sollten ausländische Einkünfte möglicherweise nur insoweit in die Anrechnung einbezogen werden, als sie im Verhältnis der deutschen Besteuerungsgrundlage angehören.¹³⁵⁶ Der BFH bestätigte diese Begrenzung der Anrechnung durch § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG und führte an, dass die ausländischen Steuern gerade nur insoweit anzurechnen seien, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen.¹³⁵⁷ Im Schrifttum wird im Fall der höheren ausländischen Bemessungsgrundlage die Aufteilung der im ausländischen Steuerbescheid festgesetzten ausländischen Einkünfte nach anrechenbaren und nicht anrechenbaren Einkünften kritisch gesehen.¹³⁵⁸ Im Ergebnis können die Argumente aus dem Schrifttum nicht überzeugend. Der Wortlaut des § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG lässt auch eine sachliche Begrenzung zu („Die ausländischen Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen.“). Dies stellt nicht nur eine zeitliche Begrenzung, sondern zusätzlich eine inhaltliche Begrenzung auf die ausländischen Steuern aus dem besagten Veranlagungszeitraum dar. Dies ist eine Auslegung mag bei sich überschneidenden, unterschiedlich ausgestalteten Steuersystemen nachteilig für den Steuerpflichtigen sein. Sie ist jedoch als Auswirkung eines in sich stimmigen nationalen Gesetzes hinzunehmen.¹³⁵⁹

b. Auswirkung von Verlusten auf die Anrechnung

Im folgenden Teil der Arbeit sollen Auswirkungen von Verlusten in verschiedenen Konstellationen erörtert werden. Nach deutschem Steuerrecht werden positive und negative Einkünfte eines Steuerpflichtigen im selben Veranlagungszeitraum im Rahmen von § 2 Abs. 3 EStG zu einer Summe von Einkünften zusammengerechnet. Nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG werden verbleibende Verluste, die im Entstehungsjahr bei der Ermittlung des Gesamtbetrags nicht ausgeglichen werden können, im unmittelbar vorhergehenden Veranlagungszeitraum berücksichtigt, jedoch nur in einer Höhe von bis zu 1.000.000 Euro. Sind die negativen Einkünfte nicht nach § 10d Abs. 1 EStG vollständig ausgeglichen, so werden sie gemäß § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. Euro unbeschränkt und darüber hinaus zu 60% des 1 Mio. Euro übersteigenden Betrages abgezogen. Dieser Verlustabzug gilt sowohl für inländische als auch für

¹³⁵⁶ BFH, Urteil v. 4.6.1991, X R 35/88, BStBl II 1992, 187; zustimmend *Mathiak*, FR 1991, 735 (736ff.).

¹³⁵⁷ BFH, Urteil v. 4.6.1991, X R 35/88, BStBl II 1992, 187.

¹³⁵⁸ Ablehnend: *Kuhn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 97; *Wassermeyer*, FR 1991, 680ff.; zustimmend: *FKöhler*, FR 1993, 489; *Mathiak*, FR 1991, 735 (736ff.).

¹³⁵⁹ Zum Hintergrund dieses Arguments, detailliert ab S. 10 dieser Arbeit.

ausländische negative Einkünfte.¹³⁶⁰ Ähnliche Regelungen zur periodenübergreifenden Verlustnutzung gibt es in vielen Staaten. Sie wurden als Ursache für die Entstehung von Anrechnungsüberhängen bezeichnet, was die Existenz dieser Regelungen (zugunsten der Steuerpflichtigen!) in keiner Weise in Frage stellen soll.¹³⁶¹

(1) Nicht anrechenbare ausländische Steuer bei anderweitigen (inländischen) Verlusten

Im Gegensatz zur Freistellungsmethode werden bei der Anrechnungsmethode grundsätzlich inländische und ausländische Verluste berücksichtigt. Es kommt jedoch im Fall von inländischen Verlusten und gleichzeitigen ausländischen Gewinnen zu keiner Anrechnung: Im Veranlagungszeitraum der inländischen Verluste gibt es keine inländischen Steuern, auf die die ausländischen Steuern angerechnet werden können, und in die folgenden Veranlagungszeiträume können diese ausländischen Steuern wegen der zeitlichen Begrenzung im deutschen Recht nicht übertragen werden.

Alternativ kann bei nicht vollständiger Anrechnung die Abzugsmethode nach § 34c Abs. 2 EStG gewählt werden. Dann wird über einen festgestellten höheren Verlust, der in die nächsten Jahre übertragen werden kann, zumindest eine (teilweise) Berücksichtigung des Verlusts erreicht. Indes ist beim Abzug der ausländischen Steuer der Entlastungseffekt nicht so hoch wie bei der Anrechnung.

Die Erstattung der ausländischen Steuer, wie sie im Schrifttum vorgeschlagen wird, ist keine ernsthafte Möglichkeit.¹³⁶²

(2) Notwendigkeit eines Anrechnungsübertrags in Verlustfällen?

Es zu prüfen, ob die in Übereinstimmung mit der OECD und Schrifttum geforderte Einführung der Möglichkeit eines (zeitlich begrenzten) Anrechnungsvortrags rechtlich zwingend ist.¹³⁶³

Dabei ist zu beachten, dass die Ausgestaltung grundsätzlich dem Gesetzgeber überlassen bleibt. Da aber die derzeit in Deutschland in diesem Fall eingreifende Abzugsmethode als nicht ausreichend erachtet wird¹³⁶⁴, könnte die Einführung eines Anrechnungsvortrags rechtlich zwingend sein, da hierbei der durch die Nichtanrech-

¹³⁶⁰ So auch *Mössner*, Verluste, S. 63.

¹³⁶¹ So – selbstverständlich – *Daurer/Tüchler*, Bulletin for International Taxation 2012, 563.

¹³⁶² Vgl. *Cordewener/Schnitger*, StuW 2006, 50 (76).

¹³⁶³ So z.B. *Lüdicke/Braunagel*, Verluste, S. 130; *Cordewener/Schnitger*, StuW 2006, 50 (77); *Prokisch*, DStJG 28 (2005), S. 229 (233f.); *Prokisch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34c Rn. B 162; *Schnitger*, IWB 2001, Fach 11, Gruppe 2, 469 (474); *Haase*, IStR 2010, 45 (49).

¹³⁶⁴ Vgl. Anmerkung von *Geurts*, IStR 2011, 300f; ebenso *de Weerth*, DB 2011, 559 (562).

nung erlittene Nachteil tatsächlich (und nicht nur teilweise) ausgeglichen wird – dies gilt jedenfalls, wenn der Steuerpflichtige im nächsten Veranlagungszeitraum oder ggf. innerhalb der vortragsfähigen Zeit einen Gesamtgewinn erwirtschaftet, so dass eine Anrechnung des Anrechnungsüberhangs in diesem Veranlagungszeitraum stattfinden kann (und nicht ebenfalls wegen mangelnder inländischer Steuer ausgeschlossen ist).

Es müssen dabei insbesondere folgende europarechtliche Erwägungen berücksichtigt werden. Der EuGH hat für den Fall der belgischen Freistellungsmethode¹³⁶⁵ entschieden, dass die ein mangelnde Vor- oder Rücktragsfähigkeit von Verlusten gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt.¹³⁶⁶ Die belgische Regierung hatte in diesem Fall schon eine Diskriminierung verneint und daher keine Rechtfertigungsansätze vorgebracht. Dies wird im Schrifttum ebenso gesehen, da die Ungleichbehandlung bei näherer Betrachtung keine Diskriminierung, sondern eine konsequente Anwendung der nationalen Besteuerungsrechte sei.¹³⁶⁷ Vergleichbares gilt für die Anrechnungsmethode. Es gibt jedoch Stimmen, welche die Einrichtung eines Anrechnungsvor- oder -rücktrags in Verlustfällen für europarechtlich unerlässlich halten.¹³⁶⁸

Unterstützt wird diese rechtliche Würdigung durch die Argumentation in einer weiteren Entscheidung des EuGH zur Verlustnutzung in einem bzw. mehreren Mitgliedstaaten.¹³⁶⁹ In diesem belgischen Fall wurde es ebenfalls als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit erkannt, dass ein Steuerpflichtiger einen Verlust, den er durch eine grenzüberschreitende Tätigkeit erwirtschaftet hat, nicht nutzen konnte, obwohl er dies gekonnt hätte, wenn die Tätigkeit nur in einem Mitgliedstaat ausgeübt worden wäre. Vergleichspaar waren Steuerpflichtige mit wirtschaftlichen Beziehungen in nur einen anderen Mitgliedstaat und Steuerpflichtige mit wirtschaftlichen Beziehungen in mehrere Mitgliedstaaten. Die fehlende Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen Steuern in Verlustfällen war danach europarechtswidrig, wenn die Verluste, wären sie rein im Inland erwirtschaftet, genutzt werden können. Die Argumentation kann auf Anrechnungsüberhänge übertragen werden. Danach wäre die Nichtnutzung eines Verlustes bzw. der daraus resultierende Untergang des Anrechnungsüberhangs ein Verstoß gegen Europarecht, wenn bzw. soweit der entsprechende Verlust im reinen Inlandsfall genutzt werden kann.

Im Ergebnis ist eine Nutzung von (unzulässigen!) Anrechnungsüberhängen in diesen Fällen zu fordern. Allerdings ist den betroffenen Steuerpflichtigen dann nicht geholfen, wenn sie dauerhafte Verluste beziehen und ein Anrechnungsvortrag daher

¹³⁶⁵ Diese Rechtsprechung ist nach *Loukoto*, SWI 2001, 163 (168f.) aber auf andere Anrechnungssysteme, so auch auf die deutsche Methode, übertragbar.

¹³⁶⁶ EuGH, Urteil v. 14.12.2000, C-141/99 („AMID“), Slg. 2000, I-11619.

¹³⁶⁷ Vgl. *Keuthen*, Die Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung im EG-Binnenmarkt, S. 237.

¹³⁶⁸ Vgl. *Cordewener /Schnitger*, *StuW* 2006, 50 (74ff.); *Frotscher*, *Internationales Steuerrecht*, Rn. 182; *Lüdicke*, *DBA-Politik*, S. 108; *Loukoto*, SWI 2001, 163 (168f.); *Prokisch*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, *EStG*, § 34c Rn. B 168f.

¹³⁶⁹ EuGH, Beschluss v. 12.9.2002, C-431/01 („Mertens“), Slg. 2002, I-7073.

nicht zur gewünschten Nutzung des Anrechnungsvolumens führen kann. Im Rahmen des „Konflikt[s] zwischen Rechtssicherheit und Leistungsfähigkeitsprinzips“¹³⁷⁰, also der zeitlich begrenzten Möglichkeit zum Anrechnungsvortrag und der unbegrenzten Vortragsmöglichkeit, dürfte eine ausreichende Zeitspanne (von mehreren Jahren) zur Nutzung des Anrechnungsvolumens eine verhältnismäßige Lösung darstellen.

III. *Alternative Steuervermeidung gemäß § 34c EStG*

§ 34c EStG regelt neben der Anrechnung ausländischer Steuern gemäß Abs. 1 alternativ weitere Vermeidungs- bzw. Verminderungsmethoden. In den Abs. 2 und 3 wird die Anwendung der Steuerabzugsmethode geregelt. Abs. 5 beinhaltet den Erlass und die Pauschalierung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden ausländischen Steuer.

1. Steuerabzug nach § 34c Abs. 2 und Abs. 3 EStG

Ein Steuerabzug ist nach den unilateralen Regelungen des § 34c Abs. 2 und Abs. 3 EStG möglich. Gemäß § 34c Abs. 6 Satz 2 und Satz 6 EStG sind beide Absätze bei Vorliegen eines DBA anwendbar. Fiktive Steuern sind wegen des expliziten Ausschlusses in § 34c Abs. 6 Satz 2, 2. Hs. EStG nicht abziehbar.

Der Steuerabzug nach § 34c EStG wird im Schrifttum teilweise als deklaratorisch erachtet, da ein Steuerabzug von **ausländischen** Steuern vom Einkommen und sonstigen Personensteuern schon nach § 12 Nr. 3 EStG möglich sein soll.¹³⁷¹ Es handele sich danach bei § 34c Abs. 2 und § 34c Abs. 3 EStG um *lex specialis* zu § 12 Nr. 3 EStG. Eine überzeugendere Ansicht sieht dies anders: Der Wortlaut von § 12 Nr. 3 EStG beschränke sich nicht auf inländische Personensteuern und die systematische Auslegung des § 34 Abs. 2 EStG ergebe, dass ausländische Einkommensteuer keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten seien.¹³⁷² Insgesamt kann der Abzug ausländischer Steuern nicht als Spezialregelung zur Anrechnung bezeichnet werden. § 34 Abs. 2 und 3 EStG begründen erst konstitutiv die Möglichkeit des Abzugs ausländischer Steuern.

¹³⁷⁰ Vgl. *Prokisch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34c EStG Rn. B 169.

¹³⁷¹ Vgl. *Mössner*, DStJG 8 (1985), S. 135 (144f.).

¹³⁷² Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 14.35.

a. Steuerabzug nach § 34c Abs. 2 EStG

Auf Antrag kann vom Steuerpflichtigen statt der Anrechnungsmethode gemäß § 34c Abs. 1 EStG die Abzugsmethode nach § 34c Abs. 2 EStG gewählt werden. Dabei wird aus der Ausgestaltung des § 34c EStG geschlussfolgert, dass die Anrechnung gegenüber der Abzugsmethode rechtlich vorrangig ist.¹³⁷³ Allerdings hat dies nicht zur Folge, dass sich ein Steuerpflichtiger nicht dennoch frei entscheiden kann, welche Methode er wählt.

Der Steuerabzug nach § 34c Abs. 2 EStG muss einheitlich für die Einkünfte aus jedem Staat beantragt werden.¹³⁷⁴ Erzielt ein Steuerpflichtiger aus mehreren ausländischen Staaten Einkünfte, so kann er sein Wahlrecht unterschiedlich ausüben.¹³⁷⁵

Für den Abzug der ausländischen Steuern nach § 34c Abs. 2 EStG muss eine nach § 34c Abs. 1 EStG anrechenbare Steuer vorliegen.¹³⁷⁶

b. Steuerabzug nach § 34c Abs. 3 EStG

Entspricht die ausländische Steuer nicht der deutschen Einkommensteuer oder wird nicht in dem Staat erhoben, aus dem die Einkünfte stammen, oder liegen keine ausländischen Einkünfte vor, so 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, so § 34c Abs. 3 EStG. Das bedeutet, dass bei fehlender Steueridentität oder der nicht gegebenen Übereinstimmung des Besteuerungszeitraums eine Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG nicht erfolgt, sondern lediglich ein Abzug der ausländischen Steuern in Frage kommt.

Im Gegensatz zum Abzugsverfahren nach § 34c Abs. 2 EStG ist § 34c Abs. 3 EStG nicht vom Steuerpflichtigen per Antrag zu wählen, sondern wird von Amts wegen angewendet.¹³⁷⁷ Es ist im Gegensatz zu den Abs. 1 und 2 des § 34c EStG keine länderbezogene Begrenzung (*per country limitation*) zu beachten.¹³⁷⁸

c. Wirkung des Steuerabzugs

Steuerabzug bedeutet, dass die ausländischen Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte wie eine Betriebsabgabe oder wie Werbungskosten behandelt werden und so

¹³⁷³ Vgl. *Krabbe*, BB 1979, 1340.

¹³⁷⁴ Vgl. Gesetzesbegründung 1980, BT-Drs. 8/3648, S. 21.

¹³⁷⁵ Vgl. *Söffing/Wrede*, FR 1980, 365 (382); *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 78.

¹³⁷⁶ Vgl. *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 38.

¹³⁷⁷ Vgl. *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 47.

¹³⁷⁸ So auch explizit *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 76.

– durch den Abzug – die Bemessungsgrundlage mindern.¹³⁷⁹ Daraus ergibt sich, dass § 34c Abs. 2 und 3 EStG dem Bereich der Einkünfteermittlung zuzuordnen sind.¹³⁸⁰ Der Steuerabzug führt nicht zu einer tatsächlichen Vermeidung von Doppelbesteuerung, sondern lediglich zu einer Verminderung derselben.

Wegen des Steuerabzugs von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage wirkt sich die Minderung über § 7 GewStG auf den Gewerbeertrag aus. Durch die Verminderung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer senkt sich die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer und führt so zu einem niedrigeren Ergebnis bei der Gewerbesteuer.

d. Abzug oder Anrechnung?

Nach § 34c Abs. 3 EStG ist zwingend der Steuerabzug vorzunehmen. Zwischen den beiden Alternativen Steueranrechnung und -abzug besteht für den Steuerpflichtige nach § 34c Abs. 2 EStG ein Wahlrecht.¹³⁸¹ Er muss diese Entscheidung lediglich einheitlich für alle Einkünfte aus einem Staat treffen, bei Einkünften aus verschiedenen Staaten kann diese Wahl unterschiedlich ausfallen. Er kann die Entscheidung für jeden Veranlagungszeitraum neu treffen.¹³⁸²

Es wurde bei Einführung der alternativen Möglichkeit des Steuerabzugs diskutiert, ob eine teilweise Anrechnung bis zum Anrechnungshöchstbetrag und darüber hinaus ein teilweiser Abzug möglich sein sollte, um Steuererleichterungen bei Anrechnungsüberhängen zu bieten.¹³⁸³ Diese Aufteilung würde zu einer kompliziert zu berechnenden Wechselwirkung zwischen Steuerabzug und Steueranrechnung führen. Positive Auswirkungen hätten die teilweise Anrechnung und der teilweise Abzug nur für die Einkommensteuer mit ihrem progressiven Tarif, nicht jedoch für die Körperschaftsteuer. Da damals die (überzeugende) abschließende Bewertung gegen die teilweise Anrechnung und den teilweisen Abzug sprach, ist es heute nicht möglich, ausländische Steuer teilweise anzurechnen und teilweise abzuziehen. Die Steuerpflichtigen müssen sich für eine Methode entscheiden.

¹³⁷⁹ So auch *Brähler*, Internationales Steuerrecht, S. 45; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 185; *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 55; *Kuhn*, Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 34c Rn. 110; *Horlemann*, DStR 1995, 1535; *Hiller*, INF 1993, 126 (127); kritisch: *Krabbe*, BB 1979, 1340ff. und *Lickteig*, DStR 1995, 792ff.

¹³⁸⁰ Vgl. *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 9.

¹³⁸¹ Streitig ist, wer das Wahlrecht bei einer Organschaft ausübt. Nach h.M. hat bei der Organschaft der Organträger das Wahlrecht, vgl. *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 40. Dies ergibt sich für körperschaftsteuerpflichtige Organträger aus § 19 Abs. 1 KStG, für einkommensteuerliche Organträger aus § 19 Abs. 2 KStG, für Personengesellschaften als Organträger aus § 19 Abs. 3 KStG und für beschränkt steuerpflichtige Organträger aus § 19 Abs. 4 KStG, vgl. hierzu explizit *Danelsing*, in: Blümich, KStG, § 19 Rn. 8ff. und 16.

¹³⁸² Hierauf weist auch hin: *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 57a.

¹³⁸³ Vgl. zu den nachfolgenden Erläuterungen *Hundt*, DB 1980, Beilage Nr. 17, 2.

Im Normalfall ist die Anrechnung der ausländischen Steuer für den Steuerpflichtigen günstiger als der Abzug der Steuer von der Bemessungsgrundlage.¹³⁸⁴ Die Anrechnung wirkt sich stärker auf die inländische Steuer aus und verringert diese um einen größeren Betrag. Der Abzug ausländischer Steuern wirkt sich hingegen weniger stark aus. Dies gilt insbesondere unter Berücksichtigung hoher Gewerbesteuer-Hebesätze, die sich nur beim Abzug auswirken, nicht jedoch bei der Anrechnung.¹³⁸⁵ Es gibt jedoch Fälle, in denen ausnahmsweise der Abzug vorzugswürdig ist.¹³⁸⁶ Im Folgenden sind einige dieser Konstellationen aufgelistet. Es ist jedoch eine Einzelfallentscheidung, welche Methode günstiger ist.¹³⁸⁷ Die vorstehenden Ausführungen liefern lediglich Anhaltspunkte.

(1) Keine inländische Steuer auf ausländische Einkünfte

Der häufigste Fall, in dem der Steuerabzug günstiger ist, liegt vor, wenn wegen eines Ausgleichs von in- und ausländischen Einkünften bei positiven ausländischen Einkünften (mit entsprechender ausländischer Steuer) kein positives (Gesamt-)Einkommen vorliegt und wegen hoher inländischer Verluste keine inländische Steuer auf die ausländischen Einkünfte besteht.¹³⁸⁸ Dann fallen zwar im Ausland Steuern an, weil dort positive (steuerbare) Einkünfte vorliegen. Im Inland fällt beim Überwiegen der negativen Einkünfte insgesamt keine inländische Steuer an – obwohl im Ausland steuerbare Einkünfte vorliegen, mit denen grundsätzlich inländische Einkünfte korrespondieren. Eine Anrechnung würde in diesem Fall (wegen des Anrechnungshöchstbetrages in Höhe von 0 Euro)¹³⁸⁹ entfallen und könnte wegen mangelnder Anrechnungsvor- oder -rücktragsregelungen nicht nachgeholt werden, so dass die Steueranrechnung ins Leere lief.¹³⁹⁰ Wählt der Steuerpflichtige in diesem Fall den Steuerabzug, so verringert dieser das Einkommen und kann ggf. als einkommensteuerrechtlich vor- bzw. rücktragfähiger Verlust in andere Veranla-

¹³⁸⁴ Vgl. *Reichert*, DB 1997, 131 (135); schematische Darstellung bei *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht, S. 53.

¹³⁸⁵ Vgl. *Scheffler*, DB 1993, 845 (849).

¹³⁸⁶ Vgl. *Söffing/Wrede*, FR 1980, 365 (382) führen dies als Grund für die Einführung der Anrechnungsmöglichkeit an, da die Abzugsmethode in dieser Situation keine ausreichenden Ergebnisse abliefern. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht schreibt zu diesem Problem *Scheffler*, DB 1993, 845. Mit dem Versuch, eine allgemeingültige Formel für das Wahlrecht des § 34c Abs. 2 EStG zu finden, beschäftigte sich *Reichert*, DStZ 1990, 194. *Michels* stellt das Rangfolge Anrechnung – Abzug – Pauschalierung auf, vgl. *Michels*, DB 1981, 22 (27).

¹³⁸⁷ Vgl. *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 63f.; *Wagner*, in: Blümich, EStG, § 34c Rn. 76; auch schon *Scheffler*, RIW 1985, 641 (648).

¹³⁸⁸ Vgl. *Brähler*, Internationales Steuerrecht, S. 47; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 185. Ebenso *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 65 mit Beispielen in Rn. 66f.

¹³⁸⁹ Sobald in der Formel zum Anrechnungshöchstbetrag eine 0 vorkommt, ist das Ergebnis 0.

¹³⁹⁰ Vgl. schon *Söffing/Wrede*, FR 1980, 364 (382); ebenso *Wassermeyer/Jolüdicke*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 192.

gungszeiträume übertragen werden.¹³⁹¹ Der Steuerabzug bietet in dieser Situation einen Vorteil, weil die Steueranrechnung durch den Anrechnungshöchstbetrag, welcher für den Abzug nicht gilt, beschränkt wird.¹³⁹² Der Steuerabzug ist in dieser Konstellation vorteilhafter als die Anrechnungsmethode.

(2) Ausländische Steuer über Anrechnungshöchstbetrag

Übersteigt die ausländische Steuer den Anrechnungshöchstbetrag in sonstigen Fällen, sollte der Steuerpflichtige das Ergebnis mit der Auswirkung unter dem Steuerabzug vergleichen.¹³⁹³ Während die Anrechnung verhältnismäßig gedeckelt ist, kann ein Steuerabzug grundsätzlich unbeschränkt erfolgen. Es gilt: Je höher der Anrechnungsumberhang, desto eher lohnt sich der Steuerabzug.¹³⁹⁴

Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang die Belastung mit Gewerbesteuer, die sich beim Steuerabzug verringert.¹³⁹⁵ Die zusätzliche Gewerbesteuerbelastung wird dadurch abgeschwächt, nicht aber vollständig egalisiert.¹³⁹⁶ Die Anrechnungsmethode wirkt sich auf die Gewerbesteuer nicht aus.¹³⁹⁷

2. Steuererlass und -pauschalierung nach § 34c Abs. 5 EStG

§ 34c Abs. 5 EStG sieht den Erlass bzw. die Pauschalierung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden ausländischen Steuer vor. Die obersten Finanzbehörden der Länder oder von ihr beauftragte Finanzbehörden können dafür mit Zustimmung des BMF die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder teilweise erlassen oder pauschal festsetzen. Dies ist jedoch nur möglich, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig oder die Anwendung der Anrechnungsmethode des Abs. 1 besonders schwierig ist. Die persönlichen und betrieblichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bleiben dabei unberücksichtigt¹³⁹⁸, anders als bei den Erlassvorschriften in der Abgabenordnung¹³⁹⁹. Teilweise wurden die Erlassmaßnahmen nach § 34c Abs. 5 EStG dennoch als spezialgesetzli-

¹³⁹¹ Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 185.

¹³⁹² Vgl. *Richter*, BB 1999, 613 (614) aus betriebswissenschaftlicher Sicht.

¹³⁹³ In anderen Fällen ist die Anrechnungsmethode unproblematisch vorzugswürdig, vgl. *Scheffler*, DB 1993, 845 (849).

¹³⁹⁴ Vgl. *Wassermeyer/JoLüdicke*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rn. 191.

¹³⁹⁵ Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 185.

¹³⁹⁶ Vgl. *Scheffler*, DB 1993, 845 (851).

¹³⁹⁷ Eine ausführliche Diskussion um die Anrechenbarkeit ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer findet sich ab S. 199 dieser Arbeit.

¹³⁹⁸ Vgl. *Kaminski/Strunk*, in: Korn, EStG, § 34c Rn. 57.

¹³⁹⁹ Die für den Erlass nach § 163 bzw. § 227 AO nötige Unbilligkeit kann neben sachlichen Gründen auch durch persönliche Gründen eintreten.

che Billigkeitsmaßnahme im Verhältnis zu § 163 und § 227 AO eingeordnet.¹⁴⁰⁰ Diese Möglichkeit hat das BMF mit dem Auslandstätigkeits- und dem Pauschalierungserlass wahrgenommen.

Es steht mittlerweile außer Frage, dass § 34c Abs. 5 Fall 1 EStG eine verfassungsgemäße Ermächtigungsgrundlage ist.¹⁴⁰¹ Dies findet im Schrifttum Zustimmung, vor allem im Hinblick auf die notwendige Konkretisierung der Ermächtigungsgrundlage.¹⁴⁰² Europarechtlich steht dem § 34c Abs. 5 EStG nichts entgegen. Vor allem besteht keine Pflicht zur pauschalen Berücksichtigung ausländischer Steuern, sondern zur Berücksichtigung tatsächlich gezahlter Steuern.¹⁴⁰³

Hinzuweisen ist im Zusammenhang mit § 34c EStG auf Folgendes: Im Auslandstätigkeitserlass¹⁴⁰⁴ werden einige begünstigte und drei Monate überdauernde Auslandstätigkeiten von Arbeitnehmern mit inländischem Arbeitgeber von der deutschen Steuer freigestellt. Er ist für Nicht-DBA-Fälle anwendbar.¹⁴⁰⁵ § 34c ist bei Anwendung des Auslandstätigkeitserlass nicht einschlägig ist, da im Falle des Nichtbestehens eines DBA bestimmte, besonders begünstigte Einkünfte von Arbeitnehmern von der inländischen Besteuerung freigestellt sind und die Steuerpflichtigen mit diesen Einkünften nicht der Anrechnung unterliegen.¹⁴⁰⁶

Verfahrenstechnisch wird über den Erlass einer Maßnahme nach § 34c Abs. 5 EStG nicht im Steuerfestsetzungsverfahren, sondern per gesondertem Bescheid entschieden; dieser wirkt als Grundlagenbescheid und ist entsprechend nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO umzusetzen.¹⁴⁰⁷

Die restriktive Auslegung der Voraussetzungen der Pauschalierung und des Erlasses ausländischer Steuern führen dazu, dass beide Möglichkeiten in der Praxis selten angewendet werden.¹⁴⁰⁸ Diese Bedeutungslosigkeit findet ihren Grund in der Tatsache, dass bei Bestehen von internationaler Doppelbesteuerung vorrangig ein DBA bzw. § 34c Abs. 1 EStG angewendet werden soll. Trotz seiner praktischen Leere ist § 34c Abs. 5 EStG als Sammelreservoir für volkswirtschaftliche Sondersituationen oder schwierige Fälle der Doppelbesteuerung geeignet, in einzelnen Situationen eine sinnvolle Lösung zu bieten.

¹⁴⁰⁰ Vgl. *Gosch*, DStZ 1988, 126.

¹⁴⁰¹ So wurde es höchstrichterlich entschieden: BVerfG, Beschluss v. 19.4.1978, BStBl II 1978, 548, 2. Ls.

¹⁴⁰² Vgl. *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34c Rn. 102.

¹⁴⁰³ EuGH, Urteil v. 7.9.2004, C-319/02 („Manninen“), Slg. 2004, I-7477, Rn. 53; kritisch *Englisch*, IStR 2004, 526 (527); zustimmend *Schnitger/Papantonopoulos*, BB 2005, 407 (410).

¹⁴⁰⁴ BMF-Schreiben v. 31.10.1983, BStBl I 1983, 470 „Auslandstätigkeitserlass“.

¹⁴⁰⁵ So Abschnitt V Nr. 2 des Auslandstätigkeitserlasses.

¹⁴⁰⁶ Weitere Überlegungen zum Auslandstätigkeitserlass sollen hier nicht angestellt werden.

¹⁴⁰⁷ FG Schleswig-Holstein, Beschluss v. 23.12.2013, 3 V 101/12, Rn. 30.

¹⁴⁰⁸ Vgl. *Hüsing*, SteuerStud 2007, 312 (313).

IV. *Fazit zur Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in Deutschland*

Das deutsche Anrechnungssystem wurde schon früher als „abgestuftes Milderungs- und Annäherungskonzept“¹⁴⁰⁹ bezeichnet, deren Schwachstellen der Anrechnungsmethode immanent seien¹⁴¹⁰. Dies entspricht ihrem Auftrag zur Milderung der internationalen Doppelbesteuerung und gilt noch heute. Allerdings erfüllt § 34c Abs. 1 EStG seine Funktion zur Vermeidung von Doppelbesteuerung nicht in jedem Fall. Problematisch ist insbesondere die Behandlung von (unerlaubten) Anrechnungsüberhängen, die nach geltender Rechtslage ungenutzt untergehen. Zur Auflösung des Problems kommt vor allem die Einführung von Anrechnungsvor- und -rückträgen in Betracht. Eine Nutzung von Anrechnungsüberhängen könnte ähnlich wie beim System der Verluste teilweise durch Rücktrag, im Übrigen aber durch einen zeitlich begrenzten Vortrag des jeweils überhängenden Betrages möglich sein, so dass die Anrechnungsmethode umfassend wirkt und nicht durch mangelnde Berücksichtigung dieser Beträge hinter ihren Möglichkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zurückbleibt.

Teile der Norm sind zudem europarechtswidrig. Hierzu gehört die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags in § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse. Hier muss in jedem Fall eine Neuregelung stattfinden.

¹⁴⁰⁹ Vgl. *Burmester*, Die Anrechnungsmethode im deutschen Steuerrecht, S. 241 (245).

¹⁴¹⁰ Vgl. *Mennel*, RIW/AWD 1977, 470 (473).

F. Vorschläge zur zukünftigen Ausgestaltung der Anrechnungsmethode

Neben den verschiedenen vorgestellten Problemen und Lösungsvorschlägen der Anrechnungsmethode sollen im folgenden Teil weitere Ansätze für Entwicklungsmöglichkeiten aufgezeigt werden. Es werden Vorschläge zur künftigen Ausgestaltung der Anrechnungsmethode vorgestellt.

I. *Zu erwartende Umgestaltung des § 34c Abs. 1 EStG*

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass derzeit eine Gesetzesänderung des § 34c Abs. 1 EStG im BMF erarbeitet wird, um die festgestellte Europarechtswidrigkeit bei der Berücksichtigung der Kosten der privaten Lebensführung zu beheben und eine europarechtskonforme Regelung zu schaffen.¹⁴¹¹ Es wird spekuliert, wie weit dieser Entwurf gehen wird, ob er etwa bei Mehrheitsbeteiligungs- und Arbeitseinkünften aus Drittstaaten eine andere Formel zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags vorsieht als bei Zinsen und Streubesitzdividenden aus Drittstaaten und allen Einkünften aus Mitgliedstaaten, ob er aus Vereinheitlichungsgründen eine einheitliche Formel vorsieht, ob er alle personen- und familienbezogenen Abzüge im Nenner des Quotienten der Verhältnisrechnung berücksichtigt (und welche als solche einzuordnen sind) oder ob er nur in wörtlicher Umsetzung des EuGH-Urteils Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen zum Abzug zulässt.¹⁴¹² Aus der ausdrücklichen Nennung von Altersentlastungsbeitrag (§ 24a EStG), Entlastungsbeitrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG), Sonderausgaben (§§ 10, 1a, 10b, 10c EStG), außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG) und berücksichtigte Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG) im BMF-Schreiben vom 30.9.2013¹⁴¹³ im Rahmen der positiven Bescheidung von Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 AO oder nach § 69 Abs. 2 FGO lässt sich schlussfolgern, dass diese Kosten bei einer Änderung des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG in jedem Fall zu den abziehbaren Kosten der persönlichen Lebensführung bzw. der persönlichen- und familienbezogenen Umstände gehören werden.

¹⁴¹¹ EuGH, Urteil v. 28.2.2013, C-168/11 („Beker und Beker“), IStR 2013, 275.

¹⁴¹² Vgl. Weinschütz, Anmerkung zu EuGH, Urteil v. 28.2.2013, C168/11, IStR 470 (472).

¹⁴¹³ BStBl I 2013, 1612, S.2 Ziffer 2.

II. Weitere Ansätze zur Veränderung der Anrechnungsmethode

Wissenschaft und Praxis haben sich vielfältig zur Verbesserung der Anrechnungsmethode zu Wort gemeldet. Neben konkreten Verbesserungsvorschlägen sollen an dieser Stelle neue Konzepte vorgestellt werden.

1. Abzug vor gewöhnlicher Anrechnung

Das in Deutschland vorherrschende Nebeneinander von Anrechnungs- und Abzugsmethode wurde im Schrifttum oft als positiv bestätigt. Eine Besonderheit wurde bezüglich der Reihenfolge der Methoden vorgeschlagen. *Krabbe* wollte 1979 zunächst die ausländischen Steuern bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abziehen, um sie dann bei dem Betrag, der sich nach dem Abzug nach dem deutschen Steuerrecht ergibt, anzurechnen.¹⁴¹⁴ Diese Regelung hätte zur Folge, dass in Verlustjahren durch den Steuerabzug die ausländischen Einkünfte auf eine für die Steuerpflichtigen günstigste Weise berücksichtigt und sich in Gewinnjahren Anrechnungs- und Abzugsmethode ergänzen würden.¹⁴¹⁵ *Krabbes* Überlegungen wurden im Schrifttum für zu kompliziert gehalten.¹⁴¹⁶ Dass der Gesetzgeber sich nicht für diese Kombination von Anrechnungs- und Abzugsmethode entschieden hat, sondern für ein Wahlrecht der Steuerpflichtigen zur Abzugsmethode bei grundsätzlicher Anrechnungsmethode, liegt sicherlich auch an der doppelten Berücksichtigung der ausländischen Steuer durch diese Methode. Zudem stellte schon *Krabbe* fest, dass die beiden Methoden selbst bei gemeinsamer Verwendung verbessert werden müssen, um im internationalen Vergleich mithalten zu können.¹⁴¹⁷

2. Teilweiser Abzug des Anrechnungsüberhangs

Bei Einführung der heutigen Form des § 34c EStG im Jahr 1980 wurde diskutiert, ob nicht ein teilweiser Abzug möglich sein müsste: Konkret sollte nach erfolgter gewöhnlicher Anrechnung der verbleibende Steuerbetrag von der Bemessungsgrundlage abziehbar sein, womit Anrechnungsüberhänge vermieden würden.¹⁴¹⁸ Als Lösung für eine weitreichendere Anrechnung wird vorgeschlagen, die durch die Anrechnung nicht ausgeglichenen Belastungen mit einem Abzug der nicht angerechneten ausländischen Steuern als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zu vermin-

¹⁴¹⁴ Vgl. *Krabbe*, BB 1979, 1340; aufgegriffen wird die Idee von *Söffing/Wrede*, FR 1980, 365 (382).

¹⁴¹⁵ Vgl. *Krabbe*, BB 1979, 1340.

¹⁴¹⁶ Vgl. *Söffing/Wrede*, FR 1980, 365 (382).

¹⁴¹⁷ Vgl. *Krabbe*, BB 1979, 1340 (1342).

¹⁴¹⁸ Vgl. *Hundt*, DB 1980, Beilage Nr. 17, S. 1 (2).

dern.¹⁴¹⁹ Dem ist entgegenzuhalten, dass es für diesen Abzug derzeit keine Rechtsgrundlage gibt, da lediglich ein Wahlrecht zwischen Anrechnung und Abzug besteht und keine Kombination in einem Fall möglich ist.¹⁴²⁰ Der Lösungsvorschlag an sich, erst eine Anrechnung und dann einen Abzug der nicht verrechneten ausländischen Steuer durchzuführen, scheint auf den ersten Blick sinnvoll, da er im Gegensatz zur reinen Anrechnungsmethode im Falle eines Anrechnungsüberhangs eine umfangreichere Entlastung von der Doppelbesteuerung ermöglicht. Der Gedanke der weitergehenden Entlastung ist aus Sicht der Steuerpflichtigen zu befürworten. Als Folge würde nicht bloß die Vermeidung tatsächlicher Doppelbesteuerung eintreten. Über den teilweisen Abzug hätten auch solche ausländischen Steuern Berücksichtigung gefunden, denen keine bzw. niedrigere Steuer im Inland gegenüberstehen. Dies hätte eine über die Vermeidung der Doppelbesteuerung hinausgehende Wirkung. Die Regelung würde zudem zu weiteren Komplikationen bei der Anrechnungsmethode führen, da der Abzug von der Bemessungsgrundlage Einwirkungen auf die Höchstbetragsrechnung und damit wiederum auf die Steueranrechnung hätte.¹⁴²¹ Insgesamt ist diese Art der Kombination abzulehnen.

III. *Folgerungen aus der Anrechnungssystematik anderer nationaler Gesetze*

Auf der Suche nach einer Möglichkeit zur Veränderung der Methode der Anrechnung ausländischer Einkommensteuer ist im deutschen Recht ein Blick auf das Erbschaftsteuergesetz interessant, da dort ebenfalls eine Anrechnung ausländischer Steuern zur Vermeidung internationaler (juristischer) Doppelbesteuerung geregelt ist.

Die Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer in § 21 ErbStG wurde nach dem Vorbild des § 34c EStG geschaffen.¹⁴²² § 21 Abs. 1 bis 3 ErbStG regeln die Ausgestaltung der Anrechnung. § 21 Abs. 4 ordnet die Anwendung dieser Absätze 1 bis 3 im Falle eines DBA, welches die Anrechnungsmethode vorschreibt, an. DBA im Bereich der Erbschaftsteuer hat Deutschland im Vergleich zu DBA im Bereich der Einkommensteuer vergleichsweise selten abgeschlossen.¹⁴²³ In Erbschaftsteuer-DBA wurde früher häufig die Freistellungsmethode angeordnet, neuerdings wird immer die Anrechnungsmethode vereinbart.¹⁴²⁴ Die unilaterale Regelung

¹⁴¹⁹ So lautet beispielsweise der Hilfsantrag des Klägers des FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 9.3.2011, 2 K 221/08, EFG 2011, 1528. Beim BFH ist zu diesem Urteil eine Revision mit dem Az. IR 21/11 anhängig.

¹⁴²⁰ So FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 9.3.2011, 2 K 221/08, EFG 2011, 1528. Beim BFH ist zu diesem Urteil eine Revision mit dem Az. IR 21/11 anhängig.

¹⁴²¹ Vgl. *Hundt*, DB 1980, Beilage Nr. 17, S. 1 (2).

¹⁴²² Vgl. die Begründung der Bundesregierung zum Entwurf eines Zweiten Steuerreformgesetzes zu § 21 ErbStG, BR-Drs. 140/72, S. 73.

¹⁴²³ Weitere Details bei *Hamdan*, Beseitigung durch ErbStG, S. 98ff.

¹⁴²⁴ Vgl. *Hamdan*, Beseitigung durch ErbStG, S. 38.

ist im Rahmen der Erbschaftsteuer deshalb sehr viel wichtiger als im Bereich des Einkommensteuerrechts.

1. Begrenzung des § 21 ErbStG

§ 21 ErbStG gewährt die Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer, welche der deutschen Erbschaftsteuer entspricht, auf die deutsche Erbschaftsteuer lediglich in bestimmten Grenzen. Nach § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ist „auf Antrag die festgesetzte, auf den Erwerber [des Erwerbs von Todes wegen] entfallende, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer insoweit auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen, als das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt“. Ist der Erwerb nur zum Teil auf Auslandsvermögen bezogen und zum anderen Teil auf Inlandsvermögen, so ist nach § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG der auf das Auslandsvermögen entfallende Teilbetrag der deutschen Erbschaftsteuer so zu ermitteln, dass „die für das steuerpflichtige Gesamtvermögen einschließlich des steuerpflichtigen Auslandsvermögens sich ergebende Erbschaftsteuer im Verhältnis des steuerpflichtigen Auslandsvermögens zum steuerpflichtigen Gesamtvermögen aufgeteilt wird“. Der BFH hielt die Verhältnisrechnung des § 21 ErbStG nicht für europarechtswidrig und führte zur Begründung aus, dass der deutsche Staat nicht zu einem Ausgleich verpflichtet sei, wenn sich eine höhere Gesamtsteuerbelastung dadurch ergibt, dass im Quellenstaat, in diesem Fall der Belegenheitsstaat von unbeweglichem Vermögen, ein höheres Steuerniveau besteht¹⁴²⁵. Diese Argumente führen (wieder) zu dem Ergebnis, dass keine Verpflichtung der Staaten zur Anrechnung ausländischer Steuern, sondern höchstens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht.

2. Erweiterung des § 21 ErbStG

Grundsätzlich kann nach § 21 ErbStG nur die ausländische Steuer angerechnet werden, die tatsächlich gezahlt wurde. Interessant ist die Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 21 ErbStG auf solche Fälle, in denen der ausländische Besteuerungsanspruch erst nach dem inländischen Besteuerungsanspruch entsteht. Dies bejahte das FG Köln im Wege der Rechtsfortbildung, solange der inländische Anspruch innerhalb von 5 Jahren nach Entstehung des ausländischen Anspruchs entsteht.¹⁴²⁶ Die Finanzverwaltung hält diese Vorgehensweise ebenfalls für richtig, da sie dem Sinn und Zweck der Anrechnungsvorschrift, genau § 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG, durch die effektive Ausschaltung der Doppelbesteuerung entspricht.¹⁴²⁷ Diesem Argument ist

¹⁴²⁵ BFH, Urteil v. 5.5.2004, II R 33/02, BFH/NV 2004, 1279.

¹⁴²⁶ FG Köln, Urteil v. 29.6.2011, 9 K 2690/09 rkr., ErbStB 2011, 211, Rn. 65.

¹⁴²⁷ Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg, Erlass vom 22.12.2011, ErbSt-Kartei BW § 21 ErbStG Karte 7.

zuzustimmen. Schließlich kann es keinen Unterschied machen, ob die entsprechende ausländische Steuer (gerade) vor oder nach der inländischen Steuer entsteht. Entscheidend ist das Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung, die aus sich entsprechenden Steuern im In- und Ausland resultiert.

Im Bereich der Einkommensteuer wird dieses Phänomen vermieden, indem bei nachträglicher Festsetzung von ausländischer Einkommensteuer der inländische Steuerbescheid geändert und eine Anrechnung der ausländischen Steuern so möglich wird. Bei § 34c EStG kommt es für die Anrechnung nur darauf an, dass für die Einkünfte aus dem gleichen Veranlagungszeitraum Steuern im In- und Ausland erhoben werden, um damit die tatsächliche Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung zu erreichen. Der Entstehungszeitraum der ausländischen Steuern ist insofern irrelevant. Der vorliegende Unterschied könnte darin begründet sein, dass die Einkommensteuer laufend pro Kalenderjahr veranlagt wird. Die Erbschaftsteuer fällt hingegen nur einmalig an. Sie bezieht sich nicht auf einen Zeitraum, sondern ein Ereignis (=Erbfall oder Schenkung). Die Erweiterung des § 21 ErbStG führt, zumindest im Zeitraum von 5 Jahren, zum gleichen Ergebnis wie § 34c EStG.

3. Ausblick auf Entwicklung des § 21 ErbStG im Kontrast zu § 34c EStG

§ 21 ErbStG unterscheidet sich von § 34c EStG darin, dass letzterer dem Steuerpflichtigen eine Wahlmöglichkeit zwischen Anrechnungs- und Abzugsmethode gewährt. Die Einführung einer solchen Wahl im Rahmen des § 21 ErbStG wird abgelehnt.¹⁴²⁸ Es wird – statt einer Änderung des § 21 ErbStG – vorgeschlagen, die Freistellungsmethode verstärkt in DBA zu vereinbaren.¹⁴²⁹ Ohne Bestehen eines Erbschaftsteuer-DBA ist der Verminderung der Doppelbesteuerung nach Ansicht des BFH¹⁴³⁰ durch die Anrechnung ausländischer Steuern genüge getan.

4. Schlussfolgerungen für § 34c EStG

Die Untersuchung des § 21 ErbStG als weitere Anrechnungsvorschrift ausländischer Steuern im deutschen Steuerrecht kann keine neuen Impulse für § 34c EStG geben.

¹⁴²⁸ Vgl. *Hamdan*, Beseitigung durch ErbStG, S. 191.

¹⁴²⁹ Vgl. *Hamdan*, ZEV 2007, 401 (406).

¹⁴³⁰ Schon BFH, Urteil v. 26.6.1963, II 196/61 U, BStBl III 1963, 402 zum alten § 9 ErbStG, dessen Inhalt nun in § 21 ErbStG geregelt ist; ebenso BFH, Urteil v. 22.9.2010, II R 54/09, BStBl II 2011, 247 zu § 21 ErbStG.

IV. *Folgerungen aus der Anrechnungssystematik europäischer Vorschriften*

Schlussfolgerungen kann man von den europäischen Vorschriften betreffend internationale Doppelbesteuerung bislang nicht ziehen, da es keine Vorgaben in EU-Normen für die Ausgestaltung der Anrechnungsmethode gibt. Es darf lediglich kein Verstoß gegen Unionsrecht vorliegen, wenn Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen werden.

V. *Folgerungen aus den Überlegungen der OECD zur Anrechnung*

Die grundsätzliche Stellungnahme der OECD zur Anrechnung ausländischer Steuern zur Vermeidung juristischer Doppelbesteuerung wurde schon dargestellt. Die OECD hält sich bei den problematischen Einzelheiten (bewusst) kurz und räumt den Vertragsstaaten ein, weitgehend selbst zu entscheiden, welche Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung getroffen werden sollen. So ist es auch bei den Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Insgesamt hat aus Sicht der OECD die Freistellungsmethode im Grundsatz einige Vorteile, die sie gegenüber der Anrechnungsmethode vorzugswürdig macht. Für bestimmte Einkunftsarten, insbesondere Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren, wird von der OECD die Anrechnungsmethode favorisiert, insbesondere weil dann beide Vertragsstaaten ihr Besteuerungsrecht wahrnehmen können.

VI. *Folgerungen aus den Anrechnungssystemen anderer Staaten*

Die Anrechnungsmethode bleibt im internationalen Steuerrecht vieler Staaten präsent, insbesondere in den traditionellen Anrechnungsstaaten USA und Großbritannien, aber auch in kleineren Nationen, wie z.B. Finnland. Im Vergleich zu Deutschland haben viele dieser Staaten eine weniger restriktive Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages durch die *overall limitation* eingeführt und/oder einen Anrechnungsvortrag möglich gemacht. Insbesondere der in Deutschland viel diskutierte Anrechnungsvortrag findet hier vielfache Vorbilder. Es kann insgesamt als internationaler Trend angesehen werden, die Anrechnung nicht restriktiv zu gestalten, sondern die größtmögliche Verminderung von Doppelbesteuerung anzustreben.

VII. *Stellungnahme zur möglichen Ausgestaltung der Anrechnungsmethode*

Im Rahmen einer möglichen Veränderung der Ausgestaltung der Anrechnungsmethode ist essentiell, dass die in dieser Arbeit erkannten Problemfelder des § 34c EStG überarbeitet werden.

- Anrechnungsüberhänge, soweit sie eine vollständige Vermeidung von Doppelbesteuerung verhindern, müssen vermieden werden. Die vorgestellten Lösungen anderer Staaten sehen in mehreren der untersuchten Fälle eine extensivere Anrechnung vor. Es könnte überlegt werden, die Begrenzung der Anrechnung derart zu verändern, dass der Anrechnungshöchstbetrag nicht weiter länderbezogen berechnet wird (*per country limitation*), sondern eine Verrechnung möglich ist (*overall limitation*). Dies führt jedenfalls zu einer Verminderung der Anrechnungsüberhänge. Wegen der bereits genannten Nachteile ist diese Lösung nicht zu favorisieren. Bei Beibehaltung der *per country limitation* wird die Einführung der Möglichkeit eines Anrechnungsvortrags befürwortet. Dabei ist eine Lösung zu bevorzugen, die nicht alle Anrechnungsüberhänge privilegiert, sondern nur diese Anrechnungsüberhänge trifft, welche (noch) zu einer Doppelbesteuerung führen.
- Wegen ihrer derzeitigen Unionsrechtswidrigkeit muss die Begrenzung der Anrechnung, explizit die verhältnismäßige Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags, verändert werden. Die allgemein anerkannte Formel zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages könnte beibehalten, müsste jedoch im Detail wegen der vom EuGH festgestellten Europarechtswidrigkeit des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG verändert werden. Alternativ würde die Einführung eines Anrechnungsvortrags eine europarechtskonforme Lösung darstellen.

G. Thesen

In folgenden Abschnitt werden die in der Arbeit gefundenen Ergebnisse aufgelistet.

I. *Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung*

Wenn es zu einer (juristischen) Doppelbesteuerung im In- und Ausland kommt, ist dies aufgrund der Souveränität der Staaten hinzunehmen, die lediglich jeweils ein kohärentes Steuersystem installieren müssen.

Werden Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen, dürfen diese jedoch nicht gegen Völkerrecht, Europarecht oder Verfassungsrecht verstoßen.

II. *Anrechnung ausländischer Steuern als eine Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*

Anrechnungsmethode und Freistellungsmethode als Methoden zur Vermeidung von juristischer Doppelbesteuerung können in DBA gleichermaßen vereinbart werden.

Im Rahmen eines DBA eignet sich die Anrechnungsmethode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung aus deutscher Sicht für einige Einkunftsarten der DBA besonders gut. Die OECD erkennt die Anrechnungsmethode in Art. 23A Abs. 2 und Art. 23B OECD-MA als eine Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, insbesondere für Einkünfte mit beschränktem Besteuerungsrecht (Zinsen, Dividenden, Lizeineinnahmen).

Die Anrechnungsmethode ist eine besonders geeignete Methode zur unilateralen Vermeidung von Doppelbesteuerung.

III. *Rechtsvergleich: Anrechnung ausländischer Steuern in anderen Staaten*

Die Anrechnungsmethode ist in anderen Staaten regelmäßig großzügiger ausgestaltet als die Anrechnungsmethode in Deutschland. Insbesondere besteht vielfach die Möglichkeit eines Anrechnungsvor- oder -rücktrags, so dass Anrechnungsüberhänge nicht ungenutzt untergehen.

IV. *Deutsche Norm zur Anrechnung ausländischer Steuern – § 34c EStG*

Voraussetzungen der Anrechnungsmethode in Deutschland sind Steuersubjekt- und Steuerobjektidentität. Von der Steuersubjektidentität werden Ausnahmen zugelassen. Die Steuerobjektidentität hat viele problematische Einzelaspekte, insbesondere bei Konstellationen mit Personengesellschaften und Fragen bei Vorliegen einer Organschaft.

Das Problem der Anrechnung in Drittstaatenkonstellationen ist wie folgt aufzulösen: Wenn Deutschland als Betriebsstättenstaat für beschränkt Steuerpflichtige keine Anrechnung von Steuern aus Drittstaaten vorsieht, so muss es jedenfalls als Ansässigkeitsstaat solche Drittstaatensteuern anrechnen. Nur dies führt zu einem konsequenten und kohärenten Steuerrecht.

Problematisch ist es, wenn die anzurechnende ausländische Steuer auf Bruttoeinkünften beruht, während die deutsche Steuer auf den Nettobetrag „zu versteuerndes Einkommen“ erhoben wird.

Die Anrechnung ausländischer Steuern erfolgt in Deutschland begrenzt auf einen Anrechnungshöchstbetrag, der staatenbezogen berechnet wird. Diese *per country limitation* ist zulässig und könnte als Ergebnis von Verhandlungen zweier Staaten sogar die ausgewogenste Lösung der Anrechnungsbegrenzung sein. Die *overall limitation* ist aus Sicht der Steuerpflichtigen häufig, aber nicht immer günstiger. Es könnte ein Wahlrecht für den Steuerpflichtigen zwischen *per country* und *overall limitation* eingeführt werden. Zudem könnte die Nutzung von Anrechnungsüberhängen durch einen Anrechnungsübertrag, insbesondere einen zeitlich begrenzten Anrechnungsvortrag, ermöglicht werden. Die Berechnungsweise des Anrechnungshöchstbetrags („Verhältnisrechnung“) ist europarechtswidrig und muss verändert werden.

Die Einführung einer Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer ist aus Sicht der Steuerpflichtigen zu begrüßen. Allerdings scheint eine entsprechende Regelung verwaltungstechnisch kompliziert, v.a. wegen der zusätzlichen Beteiligung der Gemeinden.

Die im Schrifttum vielfältig diskutierte zeitliche Identität stellt kein Problem dar: Die ausländischen Steuern sind in dem Veranlagungszeitraum anzurechnen, in welchem ihnen die inländischen Einkünfte bzw. Steuern zuzuordnen sind.

V. *Zukünftige Anwendung der Anrechnungsmethode aus deutscher Sicht*

Die Anrechnungsmethode ist bei verschiedenen Einkunftsarten, insbesondere Zinsen, Dividenden und Lizenzzahlungen, der Freistellungsmethode vorzuziehen. § 34c EStG als deutsche Ausgestaltung der Anrechnungsmethode muss für diese Zwecke europarechtskonform ausgestaltet werden.

H. Schlussbetrachtung

Ausgehend von der heutigen Verwendung und Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in Deutschland im Vergleich zu den anderen vorgestellten Lösungsvorschlägen werden zum Schluss die Aspekte der möglichen Weiterentwicklung der (deutschen) Anrechnungsmethode zusammengefasst.

I. *Fazit zur Verwendung der Anrechnungsmethode*

Zunächst ist die Anrechnung als unilaterale Maßnahme zur Vermeidung von Doppelbesteuerung aus Sicht des Ansässigkeitsstaats optimal. Anders als die Freistellungsmethode birgt sie nicht das „Risiko“ doppelter Nichtbesteuerung. Ihren Zweck insbesondere aus Sicht der Steuerpflichtigen, die Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung, erfüllt die Anrechnungsmethode prinzipiell. Daher wird sie auch im Rahmen von DBA zur Vermeidung von Doppelbesteuerung verwendet.

Anrechnungs- und Freistellungsmethode müssen sich im Ergebnis nicht ausschließen, sondern ergänzen einander. Es gibt keine Maßgabe, inwieweit die beiden Methoden miteinander verzahnt werden können. Dies entscheidet sich nicht nur aufgrund von rechtlichen Anforderungen, sondern auch nach der Abkommenstradition, den jeweiligen DBA-Verhandlungen sowie wirtschaftlichen und steuerpolitischen Argumenten.

II. *Fazit zur Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in Deutschland: Zukunft des § 34c EStG*

Bei der Ausgestaltung der Anrechnungsmethode im deutschen Recht (§ 34c EStG) wird Verbesserungspotential erkannt. Dies liegt vor allem daran, dass die heutige Ausgestaltung der Anrechnungsmethode nicht in allen Fällen zur vollständigen Vermeidung (juristischer) Doppelbesteuerung führt. Möglich wäre die Änderung der Begrenzungen der Anrechnung, insbesondere die Minderung der Wirkungen von Anrechnungsüberhängen – entweder die Einführung von Anrechnungsvor- bzw. -rücktrag oder die Einführung einer *per community* oder *overall limitation* statt der *per country limitation*. Diese Arbeit hat gezeigt, dass die Einführung eines Anrechnungsvortrages die angesprochene Problematik am besten lösen würde. Allerdings muss grundsätzlich gewährleistet werden, dass nur diejenigen Fälle erfasst werden, in denen tatsächlich eine internationale Doppelbesteuerung vorliegt.

In jedem Fall muss der deutsche Gesetzgeber die (derzeit europarechtswidrige) Berechnungsweise des Anrechnungshöchstbetrags umgestalten.