

- 288 Schließlich sind bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der ausländischen Einkünfte diejenigen Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht zu berücksichtigen, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 EStG anzuwenden sind (§ 34c Abs. 1 Satz 3 erster Halbsatz EStG).
- 289 Zum Anrechnungsverfahren bei Verlusten, die unter § 2a EStG fallen, vgl. Rdn. 263.
- 290 Ist die Bemessungsgrundlage der ausländischen Einkünfte im Inland niedriger als im Ausland, so ist die anzurechnende ausländische Steuer dennoch ungekürzt bei der Höchstbetragsberechnung gemäß § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG anzusetzen.<sup>315</sup>
- 291 Nicht die festgesetzte ausländische Steuer ist für das Anrechnungsverfahren maßgebend, sondern die ausländische **Tarifsteuer** vor Anrechnung etwaiger Drittstaatsteuern einschließlich der deutschen Einkommensteuer.<sup>316</sup> Damit wird sichergestellt, dass nur die ausländische Steuer der Anrechnung zugrunde gelegt wird, die anteilmäßig auf die im Ausland bezogenen Einkünfte entfällt.
- 292 Entfällt eine zu berücksichtigende ausländische Steuer auf negative ausländische Einkünfte, die unter die Verlustausgleichsbeschränkung des § 2a Abs. 1 EStG fallen, oder auf die durch die spätere Verrechnung gekürzten positiven ausländischen Einkünfte, ist sie im Rahmen des Höchstbetrags nach § 34c Abs. 1 EStG anzurechnen oder auf Antrag nach § 34c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen. Bei Abzug erhöhen sich die – im VZ nicht ausgleichsfähigen – negativen ausländischen Einkünfte.<sup>317</sup>
- 293 Zur Berechnung der anteilig anrechenbaren deutschen Einkommensteuer benötigt man folgende Rechengrößen:
- ▶ Ausländische Einkünfte = Summe der nach deutschem Steuerrecht steuerpflichtigen ausländischen Einkünfte aus einem<sup>318</sup> ausländischen Staat;
  - ▶ zu versteuerndes Einkommen;
  - ▶ deutsche tarifliche Einkommensteuer (§ 2 Abs. 5 EStG) auf das zu versteuernde Einkommen.
- 294 Anrechenbar ist höchstens diejenige ausländische Steuer, die aus der Multiplikation folgt, wenn der durchschnittliche Steuersatz, der sich ergibt, wenn die sich bei der Veranlagung ergebene Einkommensteuer durch das zu versteuernde Einkommen – z.V.E. – (einschließlich der ausländischen Einkünfte) geteilt wird, auf die ausländischen Einkünfte angewendet wird; ist die tatsächlich festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer niedriger, kann nur der niedrigere Betrag angerechnet werden:

$$\frac{\text{Einkommensteuer}}{\text{zvE}} \times \text{ausländische Einkünfte} = \text{anrechenbarer Höchstbetrag}$$

315 BFH v. 2. 2. 1994 I R 66/92, BStBl 1994 II 727; H 34c (3) EStH Stichwort „Anrechnung“.

316 BFH v. 21. 5. 1986 I R 37/83, BStBl 1986 II 739.

317 R 34c Abs. 2 EStR.

318 Bei Einkünften aus mehreren ausländischen Staaten vgl. Rdn. 298.

**BEISPIEL:** (1) Zu versteuerndes Einkommen 60 000 €, hierin enthalten ausländische Einkünfte i. H. von 10 000 €, gezahlte ausländische Steuer 2 000 €, Einkommensteuer 17 000 €. <sup>319</sup>

anrechenbarer Höchstbetrag:

$$\frac{17\,000\ \text{€}}{60\,000\ \text{€}} \times 10\,000\ \text{€} = 2\,833\ \text{€}$$

Die ausländische Steuer i. H. 2 000 € kann in voller Höhe angerechnet werden.

(2) Zu versteuerndes Einkommen 60 000 €, hierin enthalten ausländische Einkünfte i. H. von 3 500 €, gezahlte ausländische Steuer 1 700 €, Einkommensteuer 17 000 €.

Anteilig anrechenbarer Höchstbetrag:

$$\frac{17\,000\ \text{€}}{60\,000\ \text{€}} \times 3\,500\ \text{€} = 992\ \text{€}$$

Die ausländische Steuer kann nur i. H. von 992 € angerechnet werden, das bedeutet i. H. von 708 € verbleibt eine zusätzliche Belastung:

deutsche Einkommensteuer	17 000 €
abzüglich Anrechnungsbetrag	992 €
festzusetzende Einkommensteuer	16 008 €
zuzüglich ausländische Steuer	1 700 €
Gesamtsteuerbelastung	17 708 €

Das Anrechnungsverfahren führt in diesem Fall zu einer steuerlichen Mehrbelastung i. H. von 708 €.

Aus den Beispielen ergibt sich, dass das Anrechnungsverfahren nicht immer zur völligen Beseitigung der Doppelbesteuerung führt. Dem Steuerpflichtigen kann u. U. eine nicht zu beseitigende Doppelbelastung oder eine nicht mehr anrechenbare ausländische Steuer verbleiben (sog. **Anrechnungsüberhang**). Zu beachten ist, dass der nicht ausgeschöpfte Betrag des anteilig anrechenbaren Höchstbetrages verfällt (Beispiel (1)) und nicht zu einer weiteren Minderung der deutschen Einkommensteuer auf die übrigen Einkünfte oder gar zu einer Erstattung deutscher Einkommensteuer auf inländische Einkünfte führt. Auch eine Billigkeitsmaßnahme scheidet grundsätzlich aus. 295

Da die ausländischen Einkünfte nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts ermittelt werden, kann der Fall eintreten, dass die ausländischen Einkünfte nach ausländischem Steuerrecht positiv, nach deutschem Steuerrecht aber negativ sind bzw. umgekehrt. 296

**BEISPIEL:** (1) Zu versteuerndes Einkommen i. H. von 100 000 €; die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte betragen nach dem Steuerrecht des Belegenheitsstaates 20 000 € (ausländische Steuer 4 000 €); nach deutschem Steuerrecht ergibt sich ein Verlust von 10 000 €. Anrechnung ausgeschlossen, da keine deutsche Einkommensteuer entstanden ist, auf die die ausländische Steuer angerechnet werden könnte; in Betracht kommt ein Abzug nach § 34c Abs. 2, 3 EStG.

(2) Zu versteuerndes Einkommen i. H. von 100 000 €; die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte betragen nach dem Steuerrecht des Betriebsstättenstaates ./ 20 000 €; nach deutschem Steuerrecht ergibt sich ein Gewinn von + 10 000 €. Eine etwa im Ausland erhobene Steuer kann angerechnet werden.

<sup>319</sup> Ohne Solidaritätszuschlag.

- 297 Sind im Ausland Einkünfte besteuert worden, die im Inland nicht der Besteuerung unterliegen, so sind zuerst die im Inland steuerpflichtigen ausländischen Einkünfte und sodann im Wege der Verhältnisrechnung die darauf entfallende ausländische Einkommensteuer zu ermitteln. Danach erst kann die Berechnung des Höchstbetrages erfolgen.

**BEISPIEL:** Der Steuerpflichtige X hat neben inländischen Einkünften auch ausländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. H. von 30 000 € erzielt, hierin enthalten ein im Inland nicht steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn i. H. von 10 000 €; ausländische Steuer 7 500 €.

Im Inland steuerpflichtige ausländische Einkünfte: 20 000 €

Hierauf entfallende ausländische Steuer:

$$\frac{20\,000\text{ €}}{30\,000\text{ €}} \times 7\,500\text{ €} = 5\,000\text{ €}$$

Dem Anrechnungsverfahren nach § 34c EStG sind ausländische Einkünfte i. H. von 20 000 € und ausländische Steuern i. H. von 5 000 € zugrunde zu legen.

- 298 Stammen die **ausländischen Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten**, so ist das Berechnungsverfahren für die Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Steuer für jeden einzelnen ausländischen Staat **getrennt** durchzuführen (§ 68a Satz 2 EStDV). Verschiedene ausländische Einkünfte i. S. des § 34d EStG aus demselben ausländischen Staat sind zusammenzurechnen. Entscheidend ist bei dieser getrennten Ermittlung der anrechenbaren Steuer, dass der nicht ausgenutzte Höchstbetrag für die anteilig anrechenbare ausländische Steuer nicht auf die Besteuerung der Einkünfte aus einem anderen ausländischen Staat übertragen werden kann (**per-country-limitation**).<sup>320</sup>

**BEISPIEL:** Zu versteuerndes Einkommen 100 000 €, darin enthalten ausländische Einkünfte aus Staat A i. H. von 11 500 € (ausländische Steuer 1 500 €) und aus dem Staat B i. H. von 7 500 € (ausländische Steuer 3 150 €), Einkommensteuer 33 000 €.

Einkünfte Staat A

$$\frac{33\,000\text{ €}}{100\,000\text{ €}} \times 11\,500\text{ €} = 3\,795\text{ €}$$

Die ausländische Steuer i. H. von 1 500 € ist voll anrechenbar; nicht ausgenutzter und nicht übertragbarer Betrag: 2 295 €.

Einkünfte Staat B

$$\frac{33\,000\text{ €}}{100\,000\text{ €}} \times 7\,500\text{ €} = 2\,475\text{ €}$$

Von der im Staat B festgesetzten und gezahlten ausländischen Steuer i. H. von 3 150 € können nur 2 475 € angerechnet werden; der Restbetrag i. H. von 675 € kann nicht auf den nicht ausgenutzten Anrechnungsbetrag betr. die Einkünfte aus dem Staat A übertragen werden und verbleibt somit als Anrechnungsüberhang.

<sup>320</sup> Der BFH hat in seinem Urteil vom 18.12.2013 I R 71/10, BFH/NV 2014, 759, entschieden, dass die länderbezogene Begrenzung der Anrechnung nicht gegen Unionsrecht verstößt.

Einkommensteuer	33 000 €
abzüglich anrechenbare Steuer Staat A	1 500 €
abzüglich anrechenbare Steuer Staat B	2 475 €
festzusetzende Einkommensteuer	29 025 €
zuzüglich Steuer Staat A	1 500 €
zuzüglich Steuer Staat B	3 150 €
Gesamtsteuerbelastung	33 675 €

Eine Anrechnung scheidet aus, wenn der Steuerpflichtige im betreffenden VZ keine inländische Einkommensteuer zu entrichten hat, weil z. B. der Gesamtbetrag der Einkünfte negativ ist oder das zu versteuernde Einkommen unter der Eingangsstufe der Steuertabelle liegt. 299

**BEISPIEL:** ▶ Zu versteuerndes Einkommen 8 200 €, darin enthalten ausländische Einkünfte i. H. von 25 000 € (ausländische Steuer 5 000 €): inländische Einkommensteuer = 0 €, somit keine Anrechnung, ggf. Abzug der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 2 EStG.

Ferner kann der Fall eintreten, dass die Berechnung der anrechenbaren ausländischen Steuer überflüssig ist, weil die inländische Einkommensteuer ausschließlich auf ausländische Einkünfte entfällt. In derartigen Fällen führt die Verhältnisrechnung nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG zu unzutreffenden Ergebnissen. 300

**BEISPIEL:** ▶ Zu versteuerndes Einkommen 20 000 €, darin enthalten inländische Einkünfte i. H. von ./ 50 000 € und ausländische Einkünfte i. H. von 70 000 € (ausländische Steuer 15 400 €). Einkommensteuer lt. Grundtarif 2 800 €. Auf diese Steuer kann die ausländische Steuer bis zur Höhe von 2 800 € angerechnet werden, sodass die inländische Einkommensteuer 0 € beträgt. Die restliche Steuer kann im Inland nicht angerechnet werden, da dies zu einer Erstattung ausländischer Steuern im Inland führen würde.

Bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die ausländischen Einkünfte nicht zu berücksichtigen, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates nicht besteuert wurden (§ 34c Abs. 1 Satz 3 zweiter Halbsatz EStG). 301

**BEISPIEL:** ▶ Der Inländer I hat u. a. ausländische Einkünfte aus dem Staat X aus Gewerbebetrieb i. H. von 50 000 € (ausländische Steuer: 20 000 €) sowie einen im Ausland nicht besteuerten, im Inland aber steuerpflichtigen Veräußerungserlös i. H. von 10 000 €; das zu versteuernde Einkommen beträgt 150 000 €; Einkommensteuer 55 000 €.

Für die Anwendung der Steuerermäßigung nach § 34c Abs. 1 EStG bleiben die nicht besteuerten ausländischen Einkünfte (10 000 €) außer Betracht (§ 34c Abs. 1 Satz 3 EStG):

Formel für die Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG:

$$\frac{55\,000\text{ €}}{150\,000\text{ €}} \times 50\,000\text{ €} = 18\,333\text{ €}$$

Eine Einschränkung der Anrechnung ergibt sich aus § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG: Die ausländische Steuer darf nur insoweit angerechnet werden, als sie auf die im VZ bezogenen Einkünfte entfällt.<sup>321</sup> Unberührt bleibt die Möglichkeit, die ausländische Steuer in dem Jahr anzurechnen, in dem die Einkünfte im Inland zu versteuern sind. 302

<sup>321</sup> Ausführlich BFH v. 31. 7. 1991 I R 51/89, BStBl 1991 II 922; v. 4. 6. 1991 X R 35/88, BStBl 1992 II 187.

## **BBA IStR Übungsblatt 2 und 3**

1. Erläutern Sie den Begriff „Doppelbesteuerung“! Welche Ausprägungen kennen Sie?
2. Worin liegt grundsätzlich das Problem der konkurrierenden Steueransprüche (wenigstens) zweier Staaten? Nennen Sie mindestens zwei Ursachen der Doppelbesteuerung!
3. Welche Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kennen Sie? Erläutern Sie die Wirkungsweise der zwei grundlegenden Methoden, die auch im OECD-Musterabkommen in Art. 23A und Art. 23B genannt sind!
4. Was verstehen Sie unter einer Abzugsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung? Wann macht es Sinn, dass diese zur Anwendung kommt? Wo findet sich deren Rechtsgrundlage?
5. Was verstehen Sie unter einer „Outbound-Investition“ oder einer „Inbound-Investition“?
6. Worauf liegt der steuerliche Fokus bei „Outbound-Investitionen“ im N-DBA-Fall?
7. Worauf liegt der steuerliche Fokus bei „Outbound-Investitionen“ im DBA-Fall?
8. Was ist ein Doppelbesteuerungsabkommen? Welche Stellung hat ein DBA zum innerstaatlichen Recht und zu den Steuergesetzen?
9. Nehmen Sie zu folgenden Aussagen kritisch Stellung:
  - Doppelbesteuerungsrecht ist Schrankenrecht.
  - Doppelbesteuerungsabkommen gehen nationalem Recht vor.
  - Doppelbesteuerungsabkommen begründen eigenständige Besteuerungsrechte der beteiligten Staaten.
10. Was ist der Zweck der persönlichen und sachlichen Anwendbarkeit eines DBA (Abschnitt I des OECD-MA)?
11. Welchen Sinn hat die Bestimmung der Ansässigkeit lt. DBA, wenn die Frage der unbeschränkten/beschränkten Steuerpflicht z.B. bereits im EStG iVm. der AO, also in den Steuergesetzen beantwortet wird?
12. Ist eine Stadt oder eine Gemeinde abkommensberechtigt?
13. Sind die Einkunftsarten im DBA mit denen im EStG identisch?
14. Welcher Staat (Wohnsitz- oder Quellenstaat) hat bei den Einkünften lt. Art. 7-21 OECD-MA das Besteuerungsrecht?
15. Wie wird bei den Einkünften lt. Art. 7-21 OECD-MA eine mögliche Doppelbesteuerung vermieden?
16. Was verstehen Sie unter einem Progressionsvorbehalt und wo ist dieser gesetzlich geregelt?
17. Ist die Anwendung des Progressionsvorbehalts unbeschränkt oder existieren Grenzen?

18. Führt eine Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG zur Ansässigkeit iSd. Art. 4 OECD-MA?
19. Sofern ein Staat bei einer Person, die dort ihren Wohnsitz hat, ausschließlich inländische Einkünfte, d.h. nicht das Welteinkommen besteuert, ist eine Ansässigkeit iSd. Art. 4 OECD-MA zu bejahen! Nehmen Sie zu dieser Aussage Stellung!
20. Entwickeln Sie ein Lösungsschema zur systematischen Bearbeitung von DBA-Fällen bzw. allgemein zu Fällen aus dem Internationalen Steuerrecht!

© Prof. Dr. Voos

## **BBA IStR Übungsblatt 1**

1. Welcher Unterschied besteht zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht hinsichtlich des Umfangs der Besteuerung?
2. Welcher Unterschied besteht zwischen der beschränkten Steuerpflicht und der erweitert beschränkten Steuerpflicht?
3. Der Rentner R ist nach seinem aktiven Berufsleben mit seiner Frau nach Spanien ausgewandert. Einmal pro Monat fliegt er nach Deutschland, um an einer Hochschule für 3 Tage Spanisch zu unterrichten. Während dieser Zeit wohnt er:
  - a) im Hotel
  - b) bei Freunden
  - c) in seiner Eigentumswohnung

jeweils in Düsseldorf.

Nehmen Sie Stellung zur persönlichen und sachlichen Steuerpflicht des R! Zusatzfrage: Welche Folgen ergeben/ergaben sich im Jahr des Wegzugs, wenn er am 1.5. eines Jahres ausgewandert wäre?

4. Abwandlung zu Fall 3. R ist nicht nach Spanien, sondern vor drei Jahren nach Monaco ausgewandert und war sein Leben lang unbeschränkt steuerpflichtig in Deutschland. Er besitzt die französische Staatsbürgerschaft. Welche Rechtsfolgen ergeben sich?
5. Abwandlung zu Fall 4. R ist deutscher Staatsangehöriger. Welche Rechtsfolgen ergeben sich?
6. Abwandlung zum Grundfall 3: R gefällt es an der Hochschule als Dozent so gut, dass er vom 1. Januar des Jahres bis zum 30.6. des Jahres Unterricht erteilt. In dieser Zeit fliegt er zweimal am Wochenende zu seiner Frau nach Spanien. Welche Rechtsfolgen ergeben sich?
7. Weiterführung von Fall 6: R erzielt durch seine Hochschultätigkeit, da er gut verhandelt hat, Einkünfte von 75.000 Euro p.a. Seine deutsche Rente beträgt lediglich 8.000 Euro p.a.. Welche Rechtsfolgen ergeben sich?
8. Die nach schweizerischem Recht gegründete Gruezi GmbH (kurz: G) hat ihren Sitz in Bern. Die Gesellschaft hat zwei Geschäftsführer. Zum einen Herr K, der die kaufmännische Seite übernimmt und Herr T, der die technische Seite übernimmt. Beide wohnen und arbeiten in Zürich (Schweiz). Nehmen Sie Stellung zur persönlichen und sachlichen Steuerpflicht von G, K und T!
9. Abwandlung von Fall 8: Herr K wohnt in München. Nehmen Sie Stellung zur persönlichen und sachlichen Steuerpflicht des K und der Gruezi GmbH!
10. Welche Angaben benötigen Sie bei Fall 9 zusätzlich, um eine eindeutige Aussage treffen zu können?