

#### Lösung zu Anwendungsfall Nr. 4:

Die SMF GmbH ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG i.V.m. §§ 10, 11 AO unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, da sich Sitz und Geschäftsleitung im Inland befinden. Sie bezieht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34d Nr. 2 Buchst. a) EStG in Verbindung mit § 12 Satz 2 Nr. 2, 5 und 6 AO (vgl. R 8.1. KStR 2015). Mit Chile ist kein DBA abgeschlossen. Da die entrichtete chilenische Steuer der deutschen Körperschaftsteuer entspricht, ist sie auf die Steuerschuld anzurechnen (vgl. Anhang 12 zu den EStR, Anhang zum Amtlichen Handbuch 2015).

Gemäß § 26 Abs. 1 KStG ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ihren aus einem ausländischen Staat stammenden Einkünften dort zu einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen (sog. direkte Anrechnung).

Im Einzelnen ergibt sich folgende Berechnung:

Gesamtgewinn	800 000 €
+ Körperschaftsteuervorauszahlung	120 000 €
+ chilenische Steuer	22 000 €
<hr/>	
Einkünfte	942 000 €
Hierauf Körperschaftsteuer 15 %	141 300 €

Anrechnung der ausländischen Steuer (Formel nach § 26 Abs. 2 KStG):

$$\frac{122\,000\ \text{€}}{942\,000\ \text{€}} \times 141\,300\ \text{€} = 18\,300\ \text{€}$$

Von der in Chile entrichteten Steuer können demnach nur 18 300 € angerechnet werden, d. h. in Höhe von 3 700 € entsteht ein sog. Anrechnungsüberhang. Demnach

tarifliche Körperschaftsteuer	141 300 €
abzüglich anrechenbare ausländische Steuer	18 300 €
<hr/>	
= festzusetzende Körperschaftsteuer	123 000 €

Gesamtsteuerbelastung:

Chilenische Körperschaftsteuer	22 000 €
+ deutsche Körperschaftsteuer	123 000 €
<hr/>	
Summe	145 000 €

### Abwandlung

Gesamtgewinn	800 000 €
+ Körperschaftsteuervorauszahlung	120 000 €
+ income tax	10 000 €
<hr/>	
Einkünfte	930 000 €
Hierauf Körperschaftsteuer 15 %	139 000 €

Anrechnung der ausländischen Steuer (Formel nach § 26 Abs. 2 KStG):

$$\frac{110\,000\ \text{€}}{930\,000\ \text{€}} \times 139\,000\ \text{€} = 16\,440\ \text{€}$$

Die auf den Exotic Islands entrichtete Steuer kann in voller Höhe angerechnet werden. Demnach

tarifliche Körperschaftsteuer	139 000 €
abzüglich anrechenbare ausländische Steuer	10 000 €
<hr/>	
= festzusetzende Körperschaftsteuer	129 000 €

### Ergebnis

Im Grundfall kommt es zu einem Anrechnungsüberhang, in der Abwandlung kann die ausländische Steuer voll angerechnet werden.

## Lösung zu Anwendungsfall Nr. 1:

Der Sachverhalt ist zunächst gedanklich in vier Abschnitte zu gliedern:

1. unbeschränkte Steuerpflicht (1. 1. – 30. 6.), inländische Einkünfte;
2. unbeschränkte Steuerpflicht, ausländische Einkünfte;
3. beschränkte Steuerpflicht (1. 7. – 31. 12.), inländische Einkünfte;
4. beschränkte Steuerpflicht, ausländische Einkünfte.

Nun sind diese den Regelungen im EStG über die wechselnde Steuerpflicht zuzuordnen:

§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG bestimmt, dass die während der beschränkten Steuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte (oben Nr. 3) in eine Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen sind. Dagegen regelt § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hinsichtlich der während der beschränkten Steuerpflicht erzielten ausländischen Einkünfte, dass auf das nach § 32a Abs. 1 EStG

zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden ist, wenn ein zeitweise unbeschränkt Steuerpflichtiger ausländische Einkünfte bezogen hat, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben (oben Nr. 4). Im Übrigen gilt hinsichtlich Nr. 1 und 2 das Welteinkommensprinzip gemäß § 2 Abs. 1 EStG.

1. Inländische Einkünfte während unbeschränkter Steuerpflicht

$$\text{§ 21 EStG: } 36\,000\text{ €} \times 6/12 = 18\,000\text{ €}$$

2. Ausländische Einkünfte während unbeschränkter Steuerpflicht

$$\text{§ 21 EStG: } 36\,000\text{ €} \times 6/12 = 18\,000\text{ €}$$

3. Inländische Einkünfte während beschränkter Steuerpflicht

Zunächst sind diese Einkünfte anhand von § 49 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Während die Einkünfte aus § 21 EStG gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG besteuert werden, gilt dies für das private Veräußerungsgeschäft bzgl. des Gebrauchtwagens nicht, da ein solches in § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG nicht genannt ist. Der hieraus entstandene Überschuss unterliegt im Übrigen auch nicht dem Progressionsvorbehalt, da § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ausländische Einkünfte voraussetzt.

Gemäß § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG sind nunmehr die Einkünfte aus § 21 EStG in die Veranlagung mit einzubeziehen:

§ 21 EStG	18 000 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>54 000 €</u>

4. Ausländische Einkünfte während beschränkter Steuerpflicht:

Die Einkünfte in Höhe von 18 000 € unterliegen gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dem Progressionsvorbehalt.

## 1. Abwandlung

Neben § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist zusätzlich § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zu beachten. Danach unterliegen auch Einkünfte dem Progressionsvorbehalt, die nach einem DBA steuerfrei sind. Die Norm bezieht sich ausschließlich auf ausländische Einkünfte und somit lediglich auf die Kategorie „unbeschränkte Steuerpflicht, ausländische Einkünfte“ (oben Nr. 2).

### 1. Inländische Einkünfte während unbeschränkter Steuerpflicht:

$$\text{§ 21 EStG: } 36\,000 \text{ €} \times 6/12 = 18\,000 \text{ €}$$

### 2. Ausländische Einkünfte während unbeschränkter Steuerpflicht:

Gemäß Art. 6 Abs. 1, 23 Abs. 1 OECD-MA sind diese Einkünfte gemäß § 21 EStG in Höhe von 18 000 € in Deutschland von der Besteuerung auszunehmen. Sie unterliegen aber gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, § 34d Nr. 7 EStG dem Progressionsvorbehalt. § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG, der die Anwendung des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ausschließt, findet keine Anwendung, da der Grundbesitz in einem Drittstaat verpachtet wird.

### 3. Inländische Einkünfte während beschränkter Steuerpflicht

#### a) Einkünfte aus § 21 EStG:

Diese Einkünfte werden gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG besteuert. Das Besteuerungsrecht ist nach Art. 6 Abs. 1 OECD-MA Deutschland zugewiesen.

#### b) Einkünfte aus § 17 EStG:

Diese unterliegen zwar gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) EStG der beschränkten Steuerpflicht, können aber nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA in Deutschland nicht besteuert werden. Dies schließt nach der BFH-Rechtsprechung aber eine Einbeziehung in den Progressionsvorbehalt nicht aus, solange dies im DBA nicht ausdrücklich untersagt ist. Hier ist aber weder § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 noch Nr. 3 EStG einschlägig, da es sich um inländische Einkünfte handelt.

Gemäß § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG sind nunmehr die Einkünfte aus § 21 EStG in die Veranlagung mit einzubeziehen:

§ 21 EStG	18 000 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>36 000 €</u>

### 4. Ausländische Einkünfte während beschränkter Steuerpflicht:

Die Einkünfte gemäß § 21 EStG in Höhe von 18 000 € unterliegen gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 34d Nr. 7 EStG dem Progressionsvorbehalt.

## VG-DBA

Art. 13 Abs. 5 VG-DBA weicht nicht vom OECD-MA ab.

## Ergebnis

Somit beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte 36 000 € (siehe oben 1. und 3.a). In den Progressionsvorbehalt werden 18 000 € x 2 = 36 000 € (siehe oben 2. und 4.) einbezogen.

## **Lösung zu Anwendungsfall Nr. 2:**

Gemäß Art. 7 Abs. 1 OECD-MA steht das Besteuerungsrecht dem Sitzstaat des Unternehmens zu; dies gilt nicht, soweit im anderen Staat eine Betriebsstätte betrieben wird; dann steht dem Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht für den Betriebsstättengewinn zu. Nach Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA ist bei der Ermittlung der Einkommensteuer der Progressionsvorbehalt gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zu beachten.

Bei der Durchführung der Veranlagung 02 ist im Rahmen des Progressionsvorbehalts der in 01 erlittene Verlust mit den positiven Einkünften zu verrechnen (§ 2a Abs. 1 Satz 3 EStG). Somit mindern sich die zum 31. 12. 01 gesondert festgestellten verbleibenden negativen Einkünfte von 350 000 € um den laufenden Gewinn von 100 000 € auf 250 000 €. Fraglich ist, ob die außerordentlichen Einkünfte von 1 000 000 € zu einem Fünftel hinzuzurechnen sind oder in voller Höhe.

Nach der Rechtsprechung des BFH kann die Erwägung, dass nach dem Wortlaut des § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG die außerordentlichen Einkünfte für Zwecke des Progressionsvorhalts nur zu einem Fünftel anzusetzen seien, aus systematischen Gründen, nämlich mit Rücksicht auf die gegenüber § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG vorrangige Einkünfteermittlung nach den Grundsätzen des § 2a Abs. 1 EStG, nicht durchgreifen. Der in § 2a Abs. 1 Satz 1 EStG angeordnete Verlustausgleich gibt sowohl nach seinem Wortlaut als auch nach seinem Zweck, Fehlentwicklungen im Bereich der Verlustverwertung zu begegnen, keinerlei Anhalt dafür, die aus passiven Betriebsstätten erzielten Verluste nicht mit den außerordentlichen Einkünften derselben Art zu verrechnen.

Den verbleibenden negativen Einkünften von 250 000 € sind demnach die außerordentlichen Einkünfte von 1 000 000 € in voller Höhe zuzurechnen. Der übersteigende Betrag von 750 000 € ist zu einem Fünftel (150 000 €) bei der Einkommensteuerveranlagung 02 anzusetzen, § 34 Abs. 1 EStG.

### **Ergebnis**

Die verbleibenden negativen Einkünfte auf den 31.12.02 sind in Höhe von 0 € festzustellen.

### **Rechtsprechungshinweise**

BFH v. 25. 11. 2014 I R 84/13, BFH/NV 2015, 664

### Lösung zu Anwendungsfall 3:

Gemäß § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG sind die Absätze 1 Satz 2 bis 5 (Anrechnung) und Absatz 2 (Abzug) entsprechend auf die nach einem Abkommen anzurechnende ausländische Steuer anzuwenden, soweit in einem DBA die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer vorgesehen ist.

Art 23 A Abs. 2 OECD-MA sieht eine derartige Anrechnung vor: Wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Person (hier: U in Deutschland) Einkünfte bezieht, die nach Art. 10 OECD-MA im

anderen Staat (Ausland) besteuert werden können, rechnet der erstgenannte Staat (Deutschland) auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer entspricht.

Hier bezieht U Dividenden, die gemäß Art. 10 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA auch in dem Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, besteuert werden. Die Quellensteuer darf aber 15 % des Bruttobetragtes der Dividenden nicht übersteigen, Art. 10 Abs. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz Buchst. b) OECD-MA, hier also  $1\,000\text{ €} \times 15\% = 150\text{ €}$ .

#### a) Anrechnung

Gemäß § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG i.V.m. Abs. 1 Satz 2 bis 5 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 auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt; das gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist.

Die Dividendenbezüge unterfallen gemäß § 20 Abs. 8 EStG den Einkünften aus Gewerbebetrieb und unterliegen nicht dem gesonderten Steuertarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG. Sie sind gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d) Satz 1 i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG in Höhe von 40 % steuerfrei. Hiermit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Betriebsausgaben dürfen gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur zu 60 % abgezogen werden:

Bezüge: $1\,000\text{ €} \times 60\% =$	600 €
Betriebsausgaben: $100\text{ €} \times 60\% =$	./ 60 €
	<hr/>
	540 €

Für die Berechnung der anrechenbaren ausländischen Steuer bestimmt § 34c Abs. 1 Satz 2, dass die auf die ausländischen Einkünfte nach Satz 1 erster Halbsatz entfallende deutsche Einkommensteuer in der Weise zu ermitteln ist, dass der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens, einschließlich der ausländischen Einkünfte, nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b ergebende durchschnittliche Steuersatz auf die ausländischen Einkünfte anzuwenden ist. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der ausländischen Einkünfte sind die Einkünfte nach Satz 1 zweiter Halbsatz nicht zu berücksichtigen.

Zu versteuern:	12 140 €
Zuzüglich steuerfreie Einkünfte nach § 32b EStG:	42 860 €
<hr/>	<hr/>
Einkommensteuer auf	55 000 €
Einkommensteuer:	14 478 €
Durchschnittlicher Steuersatz	26,3236 %
Bezogen auf das zu versteuernde Einkommen von 12 140 € =	3 195 €
Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Steuer:	
540 € * 26,3236 % =	142 €
<hr/>	<hr/>
	3 053 €

## b) Abzug

Auf Antrag ist die ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind, § 34 c Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 EStG. Die Dividendenbezüge sind gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d) Satz 1 i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG in Höhe von 40 % steuerfrei, so dass die Steuer nur zu 60 % abziehbar ist.

Die ausländische Steuer beträgt zwar 250 €, ist aber wegen Art. 23 A Abs. 2 Satz 1, Art. 10 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA nur i.H.von 150 € anrechenbar. Nur insoweit ist § 34c Abs. 2 EStG über § 34c Abs. 6 EStG bzgl. DBA entsprechend anwendbar. Somit ist die Quellensteuer nur in Höhe von 60 % x 150 € = 90 € abzuziehen.

Bisherige Summe der Einkünfte	17 140 €
./.. Quellensteuer	./.. 90 €
./.. Sonderausgaben	./.. 5 000 €
<hr/>	<hr/>
zu versteuerndes Einkommen	12 050 €
für die Ermittlung des Steuersatzes nach § 32b Abs. 2 EStG hinzuzurechnen	42 860 €
<hr/>	<hr/>
	54 910 €
hierauf Einkommensteuer	14 440 €
durchschnittlicher Steuersatz =	26,2976 %
bezogen auf das zu versteuernde Einkommen von 12 050 € =	3 168 €

### VG-DBA

Art. 10 Abs. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz Nr. 2 VG-DBA weicht nicht vom OECD-MA ab.

### Ergebnis

Die Anrechnungsmethode ist günstiger.

