Urteil vom 15. März 2023, I R 8/20

Anrechnung ausländischer Steuer nach § 34c EStG

ECLI:DE:BFH:2023:U.150323.IR8.20.0

BFH I. Senat

EStG § 34c Abs 1 S 5, DBA USA 1989/2008 Art 13, DBA USA 1989/2008 Art 23 Abs 3 Buchst b, EStG VZ 2010

vorgehend FG Nürnberg, 22. Januar 2020, Az: 3 K 1441/18

Leitsätze

1. Höchstbetrag für die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die inländische Steuer nach § 34c EStG ist die festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer; dabei gilt eine zeitliche und sachliche Begrenzung, so dass nur die Steuer anrechenbar ist, die auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen und in die inländische Veranlagung als "ausländische Einkünfte" i.S. des § 34d EStG einbezogenen Einkünfte entfällt ("Verhältnisrechnung").

2. Eine Verhältnisrechnung (im Streitfall nach Maßgabe der steuerauslösenden/positiven Einkünfte) ist auch dann vorzunehmen, wenn im Ausland zwar eine Schedulenbesteuerung für bestimmte Einkünfte vorgesehen ist (hier: US-amerikanische "Capital Gain Tax"), aber in der konkreten Veranlagung der Steuersatz der Schedule --als Ergebnis einer "Günstigerrechnung"-- letztlich einheitlich auf das (auch andere Einkünfte und Abzugsposten enthaltene) Gesamteinkommen ("Taxable Income") angewendet wird.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 22.01.2020 - 3 K 1441/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, mit welchem Betrag eine ausländische Einkommensteuer im Rahmen der inländischen Einkommensteuer-Veranlagung anrechenbar ist, wenn aus dem ausländischen Staat positive --einer sog. Schedulenbesteuerung (hier: "Capital Gains Tax") unterliegende-- Einkünfte bezogen werden, die zum Teil in die inländische Bemessungsgrundlage eingehen (Veräußerung einer Kapitalgesellschafts-Beteiligung) und zum Teil dem inländischen Progressionsvorbehalt unterliegen (Veräußerung von Personengesellschafts-Beteiligungen), diese aber bei der ausländischen Veranlagung im Rahmen der Ermittlung eines "Taxable Income" (Ermittlung eines Gesamteinkommens u.a. unter Verrechnung von Verlustvorträgen aus den ausländischen Personengesellschafts-Beteiligungen) als Bemessungsgrundlage für einen einheitlichen Steuertarif einbezogen werden.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war an drei Gesellschaften mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) beteiligt: An der "AAA, Inc." --AAA-- (zu 33,33 %) --einer Kapitalgesellschaft, deren Geschäftsaktivität darin bestand, ihren Grundbesitz (USA) zum Zwecke des Betriebs von Landwirtschaft zu verpachten-- und an den Personengesellschaften "BBB, LLC" --BBB-- (zu 29,55 %) und "CCC, LLC" --CCC-- (zu 10 %), den jeweiligen Pächterinnen. Im Jahr 2010 (Streitjahr) bezog der Kläger in den USA dort deklarierte Einkünfte aus mehreren Einkunftsquellen, die der US-amerikanischen Besteuerung unterlagen, u.a. Gewinne aus der Veräußerung der genannten US-Beteiligungen (... US-$), davon ... US-$ aus der Veräußerung der Beteiligung AAA. Aus den Vorjahren bestanden US-Verlustvorträge ("Loss Carryover") in Höhe von ... US-$ (negative Einkünfte aus den Beteiligungen

BBB und CCC). Das Gesamteinkommen vor Abzug der Verlustvorträge betrug ... US-$, das "Taxable Income" ... US-$. Nach dem --der inländischen Einkommensteuer-Erklärung des Streitjahres beigefügten-- US-Steuerbescheid berechnete sich die US-(Einkommen-)Steuer wie folgt (Beträge in US-$):

Taxable interest		...
Capital gain		**...**
Other gains		...
Rental real estate etc.	./.	...
Loss Carryover to 2010	**./.**	**...**
Total effectively connected income		...
Itemized deductions	./.	...
Exemptions	./.	...
Taxable Income		**...**
Tax (15 %) [nach Vergleichsrechnung]		**...**
Alternative minimum tax (AMT)		...
Total Tax		**...**

3 **Vergleichsrechnung:**

Taxable income			...
Capital gain		**...**	
Deduction	./.	...	
Result capital gain		...	...
Smaller amount		...	
Exemption for single	./.	...	
Result		...	...
Tax (15 %)			**...**

4 Der Kläger hat die festgesetzte US-Steuer (... US-$ zzgl. AMT in Höhe von ... US-$) in den USA bezahlt, bevor die deutsche Einkommensteuer festgesetzt wurde.

5 Im Rahmen der inländischen Steuererklärung machte der Kläger für die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der BBB und der CCC die Steuerbefreiung nach Art. 23 Abs. 3 Buchst. a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) i.d.F. des Protokolls zur Änderung des am 29.08.1989 unterzeichneten Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern (Änderungsprotokoll) vom 01.06.2006 (BGBl II 2006, 1186, BStBl I 2008, 767) i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung vom 04.06.2008 (BGBl

II 2008, 612, BStBl I 2008, 784) --DBA-USA 1989/2008-- i.V.m. Art. 13 Abs. 3 DBA-USA 1989/2008 geltend und berücksichtigte die Einkünfte bei der Berechnung der inländischen Steuer im Rahmen des Progressionsvorbehalts. Den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der AAA ordnete er den (steuerpflichtigen) Einkünften i.S. des § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu und beantragte unter Hinweis auf Art. 23 Abs. 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb DBA-USA 1989/2008 und Art. 13 Abs. 2 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 die Anrechnung der auf den Veräußerungsgewinn gezahlten US-Steuer in folgender Höhe (Werte in US-$):

Veräußerungsgewinn AAA	**...**	
darauf Tax (15 %)	...	
Gesamtsteuerbelastung	...	100,00 %
Anteil Steuer auf Veräußerungsgewinn AAA bezogen auf die Gesamtsteuer	**...**	**64,16 %**
AMT	...	100 %
Anteil AMT auf Veräußerungsgewinn AAA	**...**	**64,16 %**
anzurechnende US-Steuer	**...**	

(Anzurechnende Steuer in Euro: ... € [Währungsumrechnung: 1 US-$ entspricht 0,7457 €].)

6 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) der Steuererklärung zunächst gefolgt war (Festsetzung einer Einkommensteuer in Höhe von ... €), erging unter dem 23.06.2016 ein Änderungsbescheid (Einkommensteuer: ... €) unter Ansatz von Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen in Höhe von ... €; ausländische Einkünfte, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen, wurden mit ... € in die Berechnung des Steuersatzes einbezogen (Progressionsvorbehalt). Die Änderung beruht (soweit hier streitig) darauf, dass die anrechenbaren US-Steuern um ... € gekürzt wurden (nun: ... €, vorher ... €). Die US-Steuer sei nur nach dem Verhältnis der in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) steuerpflichtigen US-Einkünfte (Hinweis auf Art. 13 Abs. 2 Buchst. b DBA-USA 1989/2008) zum US-Gesamteinkommen vor Abzug der Verlustvorträge anzurechnen (= 28,14 %).

7 Die Klage gegen die den Einspruch zurückweisende Einspruchsentscheidung des FA wurde vom Finanzgericht (FG) Nürnberg mit Urteil vom 22.01.2020 - 3 K 1441/18 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 723) abgewiesen.

8 Der Kläger rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 23.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.09.2018 dahin zu ändern, dass die nach § 34c Abs. 1 EStG anrechenbare US-Steuer auf ... € festgesetzt und damit die festzusetzende Einkommensteuer von bisher ... € um ... € auf ... € herabgesetzt wird.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Höhe der im Streitfall anrechenbaren ausländischen Steuer rechtsfehlerfrei berechnet und zutreffend das sog. Verböserungsverbot beachtet, so dass das angefochtene Urteil den Kläger nicht in seinen Rechten verletzt.

11 1. Die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Anrechnung der US-amerikanischen Einkommensteuer auf die nationale Einkommensteuer (§ 34c Abs. 1 i.V.m. Abs. 6 EStG) sind dem Grunde nach erfüllt. Dies steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit und ist (mit Blick auf die ausführliche Darlegung der in vergleichbaren Situationen einschlägigen Rechtsgrundlagen z.B. im Senatsurteil vom 17.08.2022 - I R 14/19, BFH/NV 2023, 293) nicht näher zu erläutern.

12 a) Insbesondere ist nicht im Streit, dass der sog. Anrechnungshöchstbetrag (zu der Berechnungsmethodik im Streitjahr s. § 52 Abs. 34a EStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 --Zollkodexanpassungsgesetz--, BGBl I 2014, 2417, BStBl I 2015, 58) --als der inländischen Einkommensteuer, die durch die im Inland steuerpflichtigen ausländischen Einkünfte ausgelöst wird-- auch dann betraglich nicht überschritten wäre, wenn die Berechnung der abzugsfähigen Steuern entsprechend dem Vorbringen der Revision erfolgen würde.

13 b) Nicht zuletzt sind die hier streiterheblichen Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung AAA ausländische Einkünfte i.S. des § 34c Abs. 1 EStG, da es um Anteile an einer Kapitalgesellschaft geht und die Gesellschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in einem ausländischen Staat hat (§ 34d Nr. 4 Buchst. b EStG) und Art. 13 DBA-USA 1989/2008 einer inländischen Besteuerung nach Maßgabe des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht entgegensteht.

14 Vielmehr ist nach Art. 23 Abs. 3 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 auf die deutsche Steuer vom Einkommen einer in Deutschland ansässigen Person unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die Steuer der USA anzurechnen, die nach dem Recht der USA und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen gezahlt wurde auf (dort Doppelbuchst. bb) Veräußerungsgewinne, auf die Art. 13 anzuwenden ist, vorausgesetzt, dass sie in den USA nur nach Art. 13 Abs. 2 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 besteuert werden können. Dabei können nach Art. 13 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat (hier: Deutschland) ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens i.S. des Art. 6 DBA-USA 1989/2008 bezieht, das im anderen Vertragsstaat (hier: USA) liegt, im anderen Staat (hier: USA) besteuert werden; unbewegliches Vermögen, das im anderen Vertragsstaat liegt, umfasst dabei nach Art. 13 Abs. 2 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 auch Anteile oder vergleichbare Beteiligungen an einer Gesellschaft, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder als dort ansässig behandelt wird, und deren Vermögen ganz oder überwiegend aus im anderen Vertragsstaat belegenen unbeweglichen Vermögen besteht.

15 2. Das FG hat im angefochtenen Urteil die Höhe der anrechenbaren US-amerikanischen Einkommensteuer rechtsfehlerfrei berechnet.

16 a) Die allgemeinen Rechtsgrundsätze zur Berechnung der Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuer (§ 34c Abs. 1 Satz 2 EStG) sind nicht im Streit. Ausgangspunkt (und zugleich Höchstbetrag für die Anrechenbarkeit) ist die festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer (z.B. Senatsurteil vom 21.05.1986 - I R 37/83, BFHE 147, 52, BStBl II 1986, 739). Alsdann erfolgt eine zeitliche und sachliche Begrenzung, so dass nur die Steuer anrechenbar ist, die auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfällt (s. z.B. Kuhn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34c EStG Rz 97). Wird die ausländische Steuer als Quellensteuer nur von den Bruttoeinnahmen erhoben, die ihrerseits in die Ermittlung der ausländischen Einkünfte i.S. des § 34d EStG eingehen, "entfällt" diese Quellensteuer auf die ausländischen Einkünfte. Fließen in die ausländische Bemessungsgrundlage der ausländischen Steuer allerdings auch solche Einkünfte ein, die aus der Sicht des Ansässigkeitsstaats nicht ausländische i.S. des § 34d EStG sind, ist die ausländische Steuer entsprechend den Ansätzen in der ausländischen Bemessungsgrundlage aufzuteilen in die, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt, und in die, die auf die nichtausländischen Einkünfte entfällt ("Verhältnisrechnung"; s.a. Lüdicke/Wassermeyer/Weggenmann in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rz 190; Brandis/Heuermann/Wagner, Ertragsteuerrecht, § 34c EStG Rz 45).

17 b) Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass eine solche Verhältnisrechnung auch dann vorzunehmen ist, wenn im Ausland zwar eine Schedulenbesteuerung für bestimmte Einkünfte vorgesehen ist (hier: "Capital Gain Tax"), aber in der konkreten Veranlagung der Steuersatz der Schedule --als Ergebnis einer "Günstigerrechnung"-- letztlich einheitlich auf das (auch andere Einkünfte und Abzugsposten enthaltene) Gesamteinkommen ("Taxable Income") angewendet wird (vom FG als "formale Schedulenbesteuerung" bezeichnet).

18 aa) Das FG hat die Art und Weise der US-Steuerberechnung dem US-Steuerbescheid entnommen: Von den an erster Stelle aufgeführten positiven Einkünften - Taxable Interest, Capital Gain (Summe aller Capital Gains), Other Gains - wurden diverse Beträge abgezogen, darunter auch der "Loss Carryover to 2010". Das ergab das "Taxable Income", auf das nach Abzug der "Exemption for Single" die 15 % Tax (auf der Grundlage einer sog. Vergleichsrechnung [der niedrigere Betrag der Capital Gains und des "Taxable Income"]) und die AMT erhoben wurden. Der Verlustvortrag wurde (wie auch die anderen Abzugsbeträge) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht nur von den Gewinnen aus der Veräußerung der beiden Beteiligungen an den Personengesellschaften abgezogen, vielmehr hat die Verrechnung mit dem "Loss Carryover" (auch) die zu versteuernden Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung AAA anteilig gemindert. Für die Verhältnisrechnung hat das FG das "Taxable Income" um die Verlustvorträge erhöht, da Ermäßigungen in der Bemessungsgrundlage nur insoweit zu berücksichtigen sind, als sie

nach ausländischem Steuerrecht unmittelbar bei der Ermittlung der einzelnen Einkünfte angesetzt wurden; eine solche Situation lag aber mit Blick auf den Abzug bei der Berechnung des "Total effectively connected income" (als Vorstufe zum "Taxable Income") nicht vor.

19 bb) Die vom FG im angefochtenen Urteil praktizierte Art der Verhältnisrechnung hält den Angriffen der Revision stand.

20 (1) Nach § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG sind die ausländischen Steuern nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen (und in die inländische Bemessungsgrundlage einzubeziehenden) Einkünfte entfallen. Es geht damit um eine auf den streitigen Veranlagungszeitraum bezogene sachliche und zeitliche Zuordnungsentscheidung zu dem im Inland steuerpflichtigen Gewinn des Klägers aus der Veräußerung der Anteile an der AAA bzw. es geht --umgekehrt-- um die Aussteuerung der ausländischen Steuer, die auf die anderen in den USA angesetzten Einkünfte (einschließlich der im Inland nur im Rahmen des sog. Progressionsvorbehalts anzusetzenden Einkünfte) entfällt. Diese punktuelle (nicht auf das jeweilige einkünfteerhebliche Gesamtengagement bezogene) Zuordnungsentscheidung (zustimmend wohl Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 34c Rz 22; Rasch in BeckOK, EStG § 34c Rz 54.1; Schmidt/Heinicke, EStG, 41. Aufl., § 34c Rz 14; C. Kraft in Kanzler/Kraft/Bäuml/Marx/Hechtner/Geserich, EStG, 7. Aufl., § 34c Rz 22; Pohl in Micker/Pohl/Oppel, Kompendium Internationales Steuerrecht, 2022, Rz 1210; Dorfmueller, Recht der Finanzinstrumente, 2020, S. 238) hat das FG im angefochtenen Urteil durch eine Verhältnisrechnung nach dem Verhältnis dieser Einkünfte zu den gesamten positiven Einkünften (s.a. Knaupp, EFG 2020, 728) rechnerisch korrekt umgesetzt (Anteil der Einkünfte aus der Anteilsveräußerung AAA an den gesamten positiven Einkünften: = 26 % [der Anteil des Taxable Interest an den gesamten positiven Einkünften beträgt 0,56 %, der Anteil der Capital Gains aus dem Verkauf der Beteiligungen an den Personengesellschaften 53 % und der der Other Gains 20 %] - dabei wurde der minimale Anteil des Taxable Interest aus Rundungsgründen --zugunsten des Klägers-- dem Anteil AAA zugeschlagen, so dass sich dort ein Anteil von 27 % ergibt) und einen Betrag von ... US-$ ermittelt (Beträge in US-$):

		Summe positiver Einkünfte	Anteil der positiven Einkünfte	Tax lt. Bescheid
				(...)
T. Interest	...		-	-
Cap. gains	...		**27 % =**	**...**
davon AAA	**...**		53 % =	...
BBB, CCC	...			
Other gains	...		20 % =	...
Summen		...		...
Tax (15 %)		...		...
AMT		...		
Total Tax				**...**
AAA (27 %)				**...**

21 (2) Entgegen der Ansicht des Klägers schließt die "Schedulisierung" der "Capital Gains" eine Verhältnisrechnung bei der Steuerberechnung aufgrund eines Gesamteinkommens nicht aus. Denn die tatsächlich erhobene ausländische Steuer ist nicht mit dem festen Tarif bezogen auf die konkreten Einkünfte der Schedule (hier: Veräußerungsgewinn Verkauf Beteiligung AAA und Veräußerungsgewinne BBB und CCC) festgesetzt worden; vielmehr sind in die (ausländische) Bemessungsgrundlage der ausländischen Steuer auch solche Einkünfte eingeflossen, die aus der

Sicht des Ansässigkeitsstaats nicht ausländische Einkünfte (§ 34d EStG) sind. Insoweit liegt auch kein Verstoß gegen Senatsrechtsprechung vor, nach der eine ausländische Steuer grundsätzlich nicht verhältnismäßig herabgesetzt werden darf; denn diese Rechtsprechung bezieht sich mit Blick auf unterschiedliche Bemessungsgrundlagen auf den Fall, dass die ausländische Steuer als Quellensteuer nur von den Bruttoeinnahmen erhoben wird, die ihrerseits in die Ermittlung der ausländischen Einkünfte i.S. des § 34d EStG eingehen (Senatsurteil vom 02.02.1994 - I R 66/92, BFHE 173, 404, BStBl II 1994, 727, unter II.1.h der Gründe).

22 Dass sich die Verlustvorträge mindernd auf den geschuldeten Steuerbetrag auswirken, berührt die sachliche und zeitliche Zuordnungsentscheidung bezogen auf die konkret festgesetzte ausländische Steuer für die konkret anzusetzenden (steuerpflichtigen) ausländischen Einkünfte nicht; denn es geht nur um die rechnerisch korrekte Zuordnung der für diesen Steuerzeitraum festgesetzten ausländischen Steuer zu den einzelnen (positiven, d.h. steuerauslösenden) Einkunftsteilen im Quellenstaat ohne Differenzierung nach der steuerrechtlichen Qualifikation im Wohnsitzstaat. Im Übrigen ist diese Verhältnisrechnung zur Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Steuer von dem Berechnungsmodus des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG für die Höhe der durch die ausländischen Einkünfte ausgelösten deutschen Steuer unabhängig.

23 c) Der vom FA im angefochtenen Änderungsbescheid berücksichtigte Anrechnungsbetrag von … US-$ (… €) ist höher und daher bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen; das FG hat im angefochtenen Urteil insoweit zutreffend das sog. Verböserungsverbot (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) beachtet.

24 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

25 Die Entscheidung ergeht im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de