



Building a better
working world

Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Bundesfinanzhof

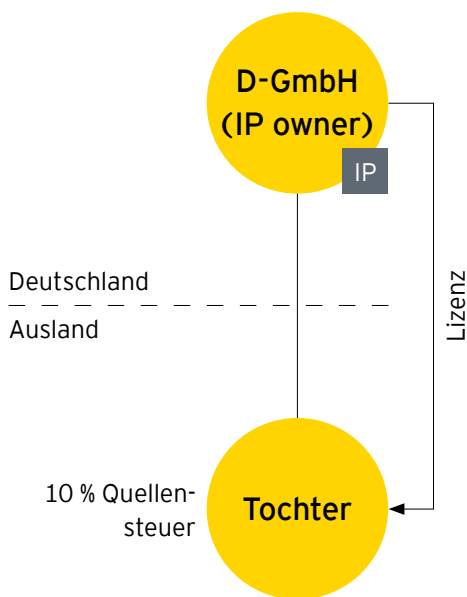
Tax Zoom

30. März 2023

Die Anrechnung ausländischer Quellensteuer steht zunehmend im Fokus der Betriebsprüfung. Insbesondere der Abzug möglichst vieler Aufwendungen zu den ausländischen Einnahmen ist strittig. Dies führt dazu, dass das Anrechnungspotenzial zulasten des Steuerpflichtigen sinkt. Der BFH hat kürzlich die Reichweite der Zurechnung von Aufwendungen zu den ausländischen Einnahmen begrenzt und in der Folge das Anrechnungsvolumen erhöht. Damit bietet das Urteil eine gute Argumentationshilfe für betroffene Unternehmen in laufenden Betriebsprüfungen.

Hintergrund: Strukturwandel und Globalisierung der deutschen Wirtschaft

Der sektorale Strukturwandel und die Globalisierung wirtschaftlichen Handels verändern auch in Deutschland sowohl Unternehmensstrukturen als auch unternehmerische Entscheidungen. Die deutsche Wirtschaft wandelt zunehmend von der klassischen Produktion in wissensbasierte Produktionsmodelle. Dabei wird geistiges Eigentum („Intellectual Property“, IP) auch im Inland entwickelt und an in- und ausländische Konzerngesellschaften überlassen. Die Konzerngesellschaften nutzen das IP dann zur Produktion. Dies hat auch steuerliche Auswirkungen. >>



Ein typischer Fall ist ein Unternehmen, beispielsweise in der Automobil- oder Elektronikbranche, mit Sitz in Deutschland, das seine Produkte im Ausland herstellt. Zu diesem Zweck stellt es sein geistiges Eigentum in Form von Lizenzen der im Ausland ansässigen Tochtergesellschaft zur Verfügung (siehe Grafik). Dafür enthält die in Deutschland ansässige Gesellschaft Zahlungen ihrer ausländischen Tochter als Lizenzgebühren, für welche im Ausland Quellensteuern einbehalten werden. Unter Quellensteuern sind Steuern zu verstehen, die bei der Lizenzzahlung im Ausland also direkt an der „Quelle“ entstehen. Dabei handelt es sich um Steuern des Zahlungsgläubigers (D-GmbH). Im Beispielfall kommen die Lizenzzahlungen daher aufgrund der Quellensteuer bereits vermindert um 10 % beim deutschen Unternehmen an. Da Steuerpflichtige jedoch in Deutschland mit ihrem Welteinkommen zur Besteuerung herangezogen werden, kommt es im Grundsatz bei der abermaligen Besteuerung der Lizezeinkünfte zu einem Fall der **Doppelbesteuerung**. Zur Vermeidung oder Minderung der Doppelbesteuerung sieht das deutsche Steuerrecht für diese Fälle einen „Korrekturmechanismus“ vor. So kann unter bestimmten Voraussetzungen die ausländische Steuer auf die inländische Steuer angerechnet werden (§ 34c EStG i. V. m. § 26 KStG). Dies ist jedoch nur in Höhe des sog. Anrechnungshöchstbetrags möglich. Hier wird es problematisch.

Anrechnung ja, aber nur begrenzt

Ein Problem in der Praxis resultiert daraus, dass die Anrechnung ausländischer Steuern in solchen Konstellationen nicht unbegrenzt möglich ist. Vielmehr wird die Anrechnung **der Höhe nach** auf die inländische Steuer **begrenzt**, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt (sog. Anrechnungshöchstbetrag). Die Anrechnung ausländischer Steuern im Inland ist durch zwei Kriterien bestimmt. Nach der sog. „per-country limitation“ wird die Anrechnung für ausländische Einkünfte pro Land ermittelt, d. h. die Höhe der anrechenbaren Steuer des einen Staates darf keinen Einfluss auf die Höhe der anrechenbaren Steuer des anderen Staates haben. Im Ergebnis kann die ausländische Steuer aus einem Staat wegen Überschreitung des Höchstbetrags für die Anrechnung „verloren gehen“, obwohl der Höchstbetrag für den anderen Staat gar nicht ausgeschöpft wird. Zum anderen gibt es die sog. „per-item limitation“. Die Anrechnung der ausländischen Steuer ist danach auf den Betrag begrenzt, der sich ergeben würde, wenn der gesamte steuerliche Sachverhalt im Inland stattgefunden hätte. Damit will der Gesetzgeber verhindern, dass die ausländische Steuer über die auf die ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Steuer hinaus angerechnet wird und damit letztlich der deutsche Fiskus dem Steuerpflichtigen eine ausländische Steuer erstattet.

Ausländische Einkünfte, inländische Betriebsausgaben – wirtschaftlicher Zusammenhang

Für den Anrechnungshöchstbetrag muss man vereinfacht gesagt berechnen, wie viel inländische Steuer auf die ausländischen Einkünfte entfallen würde (Formel: tarifliche Körperschaftsteuer x ausländische Einkünfte/Summe der Einkünfte). Um die ausländischen Einkünfte zu ermitteln, müssen Betriebsausgaben abgezogen werden, die mit diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 34c Abs. 1 Satz 4 EStG i. V. m. § 26 KStG). Aufgrund der dargestellten Berechnungsformel ergibt sich, dass je höher diese Aufwendungen sind, desto niedriger sind die ausländischen Einkünfte und desto niedriger fällt der Anrechnungshöchstbetrag aus. Während der Anrechnung auf die deutsche Steuer lediglich die Einkünfte als Nettogröße (nach Abzug der Betriebsausgaben) zugrunde gelegt werden, wird die Quellensteuer im Ausland regelmäßig auf die gezahlte Vergütung als Bruttogröße erhoben. In der Folge entstehen häufig Anrechnungsüberhänge, weil die ausländische Quellensteuer nicht in voller Höhe auf die deutsche Steuer angerechnet werden kann.



Der Nachteil: Ein **Anrechnungsüberhang** hat für den Steuerpflichtigen keinen Wert. Er ist weder vor- noch rücktragbar, d. h. der Anrechnungsüberhang wirkt sich nicht steuerentlastend aus. In der Praxis ist der Streit mit der Finanzverwaltung vorprogrammiert: während der Steuerpflichtige versucht, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, ist die Finanzverwaltung umgekehrt in der Regel bestrebt, den ausländischen Einnahmen möglichst viele Aufwendungen zuzurechnen, da dies die Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuern mindert und das Steueraufkommen des deutschen Fiskus erhöht.

Für die Zuordnung ist von entscheidender Bedeutung, welche Betriebsausgaben mit den ausländischen Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und in die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags einzubeziehen sind. Doch was ist unter dem wirtschaftlichen Zusammenhang zu verstehen? Der BFH hat bestimmte Auslegungskriterien hierzu aufgestellt und diese mit einem aktuellen Urteil konkretisiert.

Mehr Anrechnungspotenzial aufgrund der aktuellen BFH-Rechtsprechung

Der Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH nach dem allgemeinen Veranlassungsprinzip auszulegen (§ 4 Abs. 4 EStG). Ob und inwieweit Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hänge danach von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen trägt. Haben die Aufwendungen sowohl einen Bezug zu ausländischen als auch inländischen Einkünften, sind sie entweder aufzuteilen oder den Einkünften zuzurechnen, zu denen sie vorwiegend gehören. Denn einen ausschließlichen Zusammenhang zu inländischen oder ausländischen Einkünften fordert der BFH nicht.

Mit Urteil vom 17.08.2022 (I R 14/19) hat der BFH das Kriterium der Veranlassung konkretisiert und einen spezifisch zweckgerichteten Veranlassungsbezug gefordert. Dieser begrenzt den Abzug von Betriebsausgaben sowohl in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht zugunsten der Steuerpflichtigen. >>

In sachlicher Hinsicht seien nur Betriebsausgaben einzubeziehen, die im Zusammenhang mit konkreten Einnahmen stehen. Nicht ausreichend sei dagegen ein Zusammenhang allgemein mit einer Einkunftsart bzw. Tätigkeitsart im Ausland. In zeitlicher Hinsicht sei der Anrechnungshöchstbetrag veranlagungszeitraumbezogen zu ermitteln. Es ist daher zu prüfen, ob Einnahmen eines konkreten Veranlagungszeitraums in derselben Zeitspanne korrespondierende Betriebsausgaben gegenüberstehen. Daraus folgt, dass vorweggenommene Betriebsausgaben wie z. B. Entwicklungskosten oder nachträgliche Betriebsausgaben wie z. B. Kosten von Rechtsstreitigkeiten nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit aktuellen Einnahmen stehen und daher nicht mindernd bei der Anrechnung zu berücksichtigen sind. Wie diese Grundsätze konkret anzuwenden sind, zeigt der entschiedene Fall aus der Automobilbranche.

Aufwendungen für Forschung und Entwicklung in der Automobilbranche



Im konkreten Fall ging es um Aufwendungen für Forschung und Entwicklung (F&E-Aufwendungen), d. h. Kosten, die beispielsweise für den Entwurf, die Konstruktion und den Test neuer Prototypen und Modelle vor Aufnahme der eigentlichen Produktion entstehen. Die nach Abschluss der Entwurf-, Konstruktions- und Testphase folgende Verwertung der Patente erfolgte jeweils über mehrere Jahre und die verschiedenen Entwicklungsprojekte wurden mit zeitlichem Versatz durchgeführt, so dass die (ausländischen) Lizenzeinnahmen einerseits und die F&E-Aufwendungen andererseits (teilweise) in unterschiedliche Jahre fielen. Die Klägerin, eine GmbH, vertrat die Auffassung, dass bei den verschiedenen Entwicklungsprojekten eine separate, d. h. projektbezogene Ermittlung der Anrechnungshöchstbeträge zu erfolgen hat. So zog die GmbH bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages für das Projekt A nur die Betriebsausgaben ab, die im betroffenen Veranlagungszeitraum konkret für das Projekt A angefallen sind. Die Kosten für das zeitlich versetzt gestartete Projekt B blieben bei der Höchstbetragsberechnung für die (ausländischen) Lizenzeinkünfte aus dem Projekt A außen vor.

Der BFH - wie zuvor auch das FG Münster (Urteil vom 21.11.2018, 9 K 4187/14 K) - hat die **projekt- und abschnittsbezogene Zuordnung** der Betriebsausgaben durch die GmbH bestätigt. Unter Zugrundelegung der Grundsätze zum spezifisch zweckgerichteten Veranlassungsbezug muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Aufwendungen mit den bereits erteilten Lizenzen und darauf beruhenden Lizenzzahlungen aus dem Ausland gegeben sein. Aufwendungen für künftig entstehende Lizenzen und damit künftige Lizenzeinnahmen stehen dagegen nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit aktuellen Lizenzeinnahmen und sind daher nicht mindernd bei der Anrechnung zu berücksichtigen. Das Urteil ist für international tätige Unternehmen von großer Bedeutung, die Entwicklungsergebnisse an ihre ausländischen Tochtergesellschaften lizenzieren.

Zuführungen von Zinsen zu bestimmten Rückstellungen im Versicherungsgeschäft

Der BFH hat bereits in der Vergangenheit Stellung zur Frage genommen, welche Betriebsausgaben mit konkreten Einnahmen für Zwecke der Anrechnung ausländischer Quellensteuern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. >>

Erstmals hat sich der BFH zum Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs gem. § 34c EStG anlässlich eines Falles eines Krankenversicherungsunternehmens geäußert (BFH-Urteil vom 06.04.2016, I R 61/14). Im konkreten Fall betrieb die Klägerin das Krankenversicherungsgeschäft und erzielte ausländische Kapitaleinkünfte. Sie bildete weiterhin bestimmte versicherungstechnische Rückstellungen und führte ihnen Zinsen zu. Fraglich war, ob die Zuführungen zur Deckungsrückstellung sowie zur Rückstellung für Beitragsrückerstattungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den ausländischen Kapitalerträgen stehen. Der BFH hat die Verpflichtung der Klägerin zur Bildung der Rückstellungen und damit auch die darauf entfallenden Zuführungen der Zinsen nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt vorrangig dem Bereich des inländischen Versicherungsgeschäfts zugeordnet. Die Verpflichtung ergebe sich aus dem Betrieb des Versicherungsgeschäfts und den arbeitsrechtlichen Vorschriften. Daher hat der BFH den wirtschaftlichen Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften verneint und die (höhere) Anrechnung der ausländischen Quellensteuern ermöglicht.

Refinanzierungszinsen bei grenzüberschreitenden Darlehen

Auch bei Refinanzierungszinsen kann sich die Frage der Zuordnung zu ausländischen Zinseinnahmen stellen. Gewährt ein deutsches Unternehmen seiner im Ausland ansässigen Tochtergesellschaft ein Darlehen, so werden auf die vertraglich vereinbarte Zinszahlung der Tochtergesellschaft Quellensteuern einbehalten. Hat das Unternehmen das Darlehen bei einer Bank refinanziert und dafür im gleichen Veranlagungszeitraum Zinsen gezahlt, so ist unter **Veranlassungsgesichtspunkten** vom vorrangigen Zusammenhang der Refinanzierungszinsen mit den ausländischen Zinseinnahmen auszugehen. Denn die Refinanzierungszinsen wurden entrichtet, um den Kredit an die Tochtergesellschaft zu vergeben und ausländische Kapitaleinkünfte zu erwirtschaften. Damit würden die Refinanzierungsaufwendungen den Anrechnungshöchstbetrag mindern. Wenn aber das den Refinanzierungszinsen zugrundeliegende Darlehen tatsächlich verwendet wurde, um andere (nicht quellensteuerbehaftete) Einnahmen zu finanzieren, wäre der spezifisch zweckgerichtete Veranlassungsbezug nicht gegeben. In der Folge würden die Fremdkapitalaufwendungen die Anrechnung nicht mindern.



Teilwertabschreibungen auf Wertpapiere im Kreditwesen

In einem weiteren Urteil vom 18.04.2018 (I R 37/16) konkretisiert der BFH die Bedeutung des wirtschaftlichen Zusammenhangs bei Teilwertabschreibungen eines Kreditinstituts auf bestimmte Wertpapiere. Im konkreten Fall erzielte ein deutsches Kreditinstitut Zinseinkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen (verzinsliche Anleihen). Im Ausland wurden Quellensteuern auf die Zinseinnahmen einbehalten. Im Laufe des Veranlagungszeitraums nahm das Kreditinstitut Teilwertabschreibungen auf die Anleihen vor. Das Finanzamt minderte bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags die ausländischen Einkünfte um die Aufwendungen aus den Teilwertabschreibungen auf die Wertpapiere, so dass die Steueranrechnung entsprechend geringer ausfiel.

Aufbauend auf der Entscheidung aus dem Jahr 2016 (Zuführungen von Zinsen zu bestimmten Rückstellungen im Versicherungsgeschäft, I R 61/14) entschied der BFH, dass auch **Wertveränderungen des Vermögensstamms** (d. h. Betriebsvermögensminderungen; hier: Teilwertabschreibungen) in den Anrechnungshöchstbetrag einfließen und diesen mindern können. Wurden Anleihen vorrangig mit dem Ziel angeschafft, Zinserträge zu erzielen, stehen laut BFH auch die Teilwertabschreibungen im Zusammenhang mit der Absicht, laufende Kapitalerträge zu erwirtschaften. Nach dem wirtschaftlichen Gehalt der ausländischen Kapitalanlage, mit der laufende Kapitalerträge erwirtschaftet werden sollten, war im entschiedenen Fall ein vorrangiger Auslandsbezug der Teilwertabschreibung anzunehmen. Damit minderten die Teilwertabschreibungen den Anrechnungshöchstbetrag.

Was noch offen bleibt



Bundesfinanzhof | Sitzungssaal

Im Rahmen der Zuordnung der Teilwertabschreibungen zu den ausländischen Einkünften hat der BFH die Zuordnungsfrage lediglich bei Anleihen entschieden, die in erster Linie zwecks Erzielung laufender Einkünfte erworben werden, und im konkreten Fall den vorrangigen Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften bejaht. Werden Anleihen aber vorrangig mit dem Ziel angeschafft, um an den Wertveränderungen teilzuhaben also zu **Spekulationszwecken**, so hat der BFH ausdrücklich offen gelassen, wie die Beurteilung von Teilwertabschreibungen im Zusammenhang mit § 34c EStG erfolgen soll (BFH-Urteil vom 18.04.2018, I R 37/16).

Weiterhin offen ist die Zuordnung von **allgemeinen Verwaltungskosten**. Je nach Art der ausländischen Einkünfte können verschiedene Verwaltungskosten wie Personal-, Sach- und Gemeinkosten anfallen. Nach den oben genannten Kriterien ist der wirtschaftliche Gehalt der jeweiligen Aufwendungen und der spezifisch zweckgerichtete Veranlassungszusammenhang mit den ausländischen Einkünften maßgebend. Insbesondere bei allgemeinen Verwaltungskosten, die für die Erfüllung gesetzlicher Regelungen z. B. des Steuerrechts (Sach- und Personalkosten für eine Steuerabteilung) oder des Handels- und Aktienrechts (Buchführung, Controlling und Vorstand) anfallen, kann der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den Verwaltungskosten und den operativen ausländischen Einkünften mit guten Argumenten in Frage gestellt werden. Zudem sollte geprüft werden, ob Verwaltungskosten durch die konkrete ausländische quellensteuerbehaftete Einnahme verursacht sind. Auch eine Veranlassung durch entsprechende Einnahmen in späteren Veranlagungszeiträumen mindert das Anrechnungsvolumen nicht (z. B. bei vorweggenommenen Verwaltungskosten).

Fazit

Aus Sicht international tätiger Unternehmen ist die aktuelle Entscheidung des BFH zu begrüßen und kann einen groben Leitfaden für ähnlich gelagerte Fälle bieten. Betroffene Unternehmen können danach den in sachlicher oder zeitlicher Hinsicht fehlenden Veranlassungsbezug von Aufwendungen mit quellensteuerbehafteten Einnahmen aus dem Ausland darlegen. So wird das Anrechnungsvolumen nicht dadurch reduziert, dass Betriebsausgaben im Hinblick auf künftige Einnahmen von den laufenden Einnahmen abgezogen werden.

Dies kann aber nur auf Basis entsprechender Dokumentation erfolgen. Für die Praxis spielen daher die Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten des Steuerpflichtigen eine wichtige Rolle. Der Steuerpflichtige kann insbesondere durch Einführung detaillierter Kostenstellen die Zuordnung von Betriebsausgaben im Rahmen der Anrechnung gezielt steuern. Auch hier wird das Thema „Tax CMS“ in Zukunft an Bedeutung gewinnen.

Da die Anrechnungsüberhänge steuerlich nicht genutzt werden können, müssen Unternehmer jedes Jahr überprüfen, welche ausländischen Einkünfte erwirtschaftet wurden und welche Betriebsausgaben ggf. anteilig diesen Einkünften zuzurechnen sind. Dabei ist zu beachten, dass sich die Zuordnungsentscheidung anhand der Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten nachvollziehen lassen muss.

Als Teil der internationalen EY-Organisation und Marktführer in der Steuerberatung in Deutschland beraten wir branchenübergreifend mittelständische und große, regional und international vernetzte Unternehmen. Sprechen Sie uns zu den obigen Themen an. Gemeinsam finden wir Lösungen rund um das Thema Anrechnung ausländischer Quellensteuern.

Ansprechpartner

Sebastian Sachs
+49 30 25471 29818
sebastian.sachs@de.ey.com

Anna Peterich
+49 30 25471 23899
anna.peterich@de.ey.com

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

Creative Design Germany | BKR 2303-565
ED None

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de