

Anrechnung ausländischer Steuern: Der „wirtschaftliche Zusammenhang“ bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG

Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH*

Für Zwecke des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG ist fraglich, welche Aufwendungen in „wirtschaftlichem Zusammenhang“ zu den ausländischen Einkünften stehen. Nachdem sich das FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K (IStR 2014, 896) noch für eine weite Auslegung ausgesprochen hatte, ist der BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14 in seiner Revisionsentscheidung (IStR 2016, 666 mAnm Wacker) zu einer anderen Auffassung gelangt. Der vorliegende Beitrag beschäftigt sich mit den Grundlagen beider Entscheidungen.

1. Einleitung

1.1 Die Entscheidung des BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14

Durch Urteil v. 6.4.2016 – I R 61/14¹ hat der BFH über die Revision gegen das Urteil des FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K² entschieden. Er hat der Revision der Klägerin weitgehend stattgegeben und die Entscheidung des FG Münster entsprechend korrigiert. Es ging um die Auslegung des Begriffs des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG oder anders ausgedrückt, welche Aufwendungen (Gemeinkosten, die in keinem direkten Zusammenhang mit bestimmten Einnahmen stehen) bei der Ermittlung des Höchstbetrages für bestimmte ausländische Einkünfte aus Betriebsvermögen zu berücksichtigen sind. Während das FG Münster für eine extreme Ausweitung der abzuziehenden Aufwendungen mit der Folge einer deutlichen Kürzung des jeweiligen Höchstbetrages eintrat, hat der BFH die Kürzungsmöglichkeiten auf solche Aufwendungen reduziert, die iSd § 4 Abs. 4 EStG durch die den maßgeblichen ausländischen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen veranlasst sind. Die Entscheidung ist zu begrüßen. Sie muss in einem Zusammenhang mit der Ermittlung von „Teileinkünften“ gesehen werden, für die das Gesetz eine Sonderrechtsfolge vorsieht. Dies kann gleichermaßen für ausländische Einkünfte iSd § 34d EStG wie für inländische Einkünfte iSd § 49 EStG gelten. Die Fragen können aber auch im Bereich steuerfreier Einnahmen iSd § 3 EStG und steuerfreier Einkünfte iSd § 5 KStG bzw. der DBA sowie im Bereich von negativen Einkünften iSd § 2a EStG und bei Veräußerungs- und Betriebsaufgabegewinnen iSd § 16 EStG auftreten. Nicht ganz zuletzt ist an die Ermittlung von Einkünften zu denken, die unter einem Progressionsvorbehalt stehen. Hier sollen die Konsequenzen erörtert werden, die sich aus dem Urteil ergeben und die auch der Gesetzgeber beachten sollte.

1.2 Funktion und Aufgabe des § 34c Abs. 1 EStG

Zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung ermöglicht § 34c Abs. 1 EStG die Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer.³ Die Anrechnung ist im Wege der *per-country-limitation* auf die inländische Steuer beschränkt, die auf die aus dem jeweiligen Staat stammenden (ausländischen) Einkünfte entfällt.

§ 34c Abs. 1 S. 2 und 3 EStG regelt die Ermittlung des sog Anrechnungshöchstbetrags. Für den Anrechnungshöchstbetrag maßgeblich ist zunächst die Höhe der ausländischen Einkünfte iSd § 34d EStG. Gemäß § 34c Abs. 1 S. 2 EStG richtet sich die Ermittlung der ausländischen Einkünfte nach deutschem Steuerrecht, damit grundsätzlich nach den allgemeinen

Einkünfteermittlungsvorschriften. Allerdings bedarf es einer Zuordnung von Aufwendungen, da es ja nur um die Ermittlung einer Teilmenge der Einkünfte geht, die § 34d EStG als „ausländische“ qualifiziert. Für den Fall, dass zum Gewinn eines inländischen Betriebes Einkünfte iSv § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c EStG gehören, ordnet § 34c Abs. 1 S. 4 EStG den Abzug der in „wirtschaftlichem Zusammenhang“ stehenden (inländischen oder ausländischen und gegebenenfalls anteiligen) Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen an.

Ernst & Young GmbH: Anrechnung ausländischer Steuern: Der „wirtschaftliche Zusammenhang“ bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG (IStR 2016, 922)

923  

Umstritten ist die Reichweite des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“. Welche sachliche Nähe müssen die nach § 34c Abs. 1 S. 4 EStG abzuziehenden Aufwendungen zu den ausländischen Einnahmen vorweisen? Dies hat unmittelbare Konsequenzen für die Höhe des Anrechnungshöchstbetrags. Je mehr Aufwendungen abzuziehen sind, desto geringer fallen die ausländischen Einkünfte und somit auch die darauf (hypothetisch) zu entrichtende deutsche Steuer als Anrechnungshöchstbetrag des § 34c Abs. 1 EStG aus. Ein weites Verständnis des wirtschaftlichen Zusammenhangs begünstigt Anrechnungsüberhänge. Sind die bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags abgezogenen Aufwendungen bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage des Quellenstaats nicht berücksichtigt worden, kommt es zur Doppelbesteuerung.

1.3 Wirkungen von § 34c Abs. 1 S. 4 EStG

Das nachfolgende Beispiel⁴ verdeutlicht die Problematik der Anrechnungsüberhänge bei einer Bruttobesteuerung im Quellenstaat und gleichzeitiger Limitierung der Anrechnung durch Zuordnung von Betriebsausgaben nach § 34c Abs. 1 S. 4 EStG zu den ausländischen Einkünften für Zwecke der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags. Das inländische und ausländische Steuerniveau ist zu Vergleichszwecken identisch.

Ausländische Einnahmen (zB Kapiteleinkünfte iSd § 34d Nr. 6 EStG)	100
Aufwendungen iSv § 34c Abs. 1 S. 4 EStG, zB Verwaltungskosten	10
Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)	90
Deutsche Steuerbelastung iSd § 34c Abs. 1 S. 2 EStG (zB 30 %) = Anrechnungshöchstbetrag iSd § 34c Abs. 1 S. 2 ff. EStG	27
Ausländische Quellensteuer auf ausl. Einnahmen iHv 100 (zB 30 %)	30
<i>Anrechnungsüberhang</i>	3

Der Anrechnungsüberhang resultiert aus der Bruttobesteuerung im Ausland und der auf Nettowerten basierten Anrechnungsbetragsberechnung in Deutschland. Das bedeutet, dass die Aufwendungen im Ergebnis weder im Quellenstaat noch im Ansässigkeitsstaat steuermindernd berücksichtigt werden. § 34c Abs. 1 S. 4 EStG wird daher teilweise auch als „erweitertes Betriebsausgabenabzugsverbot“⁵ bezeichnet.

2. Die Entscheidung des FG Münster v. 17.9.2014

In seiner Entscheidung zu der im Jahr 2003 in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG eingeführten⁶ Regelung sprach sich das FG Münster aufgrund von Wortlaut und Entstehungsgeschichte für eine weite Auslegung der Vorschrift aus und wollte bei der ausländischen Einkünfteermittlung auch sog mittelbare Aufwendungen berücksichtigen.⁷ Hierbei würde es sich vor allem um Gemeinkosten handeln, die in keinem direkten Zusammenhang mit den ausländischen Einnahmen stehen (zB allgemeine Finanzierungs- oder Verwaltungskosten).

Das Urteil des FG Münster betraf den Fall eines in der Rechtsform eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit iSd § 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG betriebenen Krankenversicherungsunternehmens, das ausländische Kapitalerträge erzielt hatte.⁸ Dabei ging es um die Frage, ob bei der Ermittlung der Einkünfte aus ausländischen Kapitalerträgen Zuführungen zu Deckungs- und Alterungsrückstellungen anteilig den ausländischen Kapitaleinkünften zuzuordnen sind.⁹

Das FG Münster bestätigte in seinem Urteil¹⁰ die Rechtsauffassung des FA, wonach § 34c Abs. 1 S. 4 EStG weder einen rechtlichen noch einen unmittelbaren Zusammenhang erfordere. Auch einen zweckgerichteten, „finalen“ Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen mit der Erzielung von Einnahmen (wie bei §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG) verlange die Regelung nicht. Es genüge vielmehr, wenn Betriebsausgaben den ausländischen Einnahmen bei wirtschaftlicher Betrachtung zuordenbar seien. Der „wirtschaftlichen Zusammenhang“ müsse nur zu den ausländischen Einnahmen und nicht zur Einnahmeerzielung im Ausland bestehen.

Dementsprechend bejahte das Gericht einen wirtschaftlichen Zusammenhang sowohl in Bezug auf einen Teil der für die Verwaltung von Kapitalanlagen aufgewendeten Verwaltungskosten als auch von Teilen der rechnungsmäßigen und außerrechnungsmäßigen Zinsen, die der Ermittlung der Zuführung zur Deckungs- bzw. Alterungsrückstellung zugrunde gelegen hatten.

3. Auslegung des Begriffs des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG

3.1 Zu klärende Auslegungsfragen

Im Hinblick auf die unter I.2. beschriebenen Wirkungen von § 34c Abs. 1 S. 4 EStG wirft die Offenheit der Formulierung in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG verschiedene Auslegungsfragen auf:

- (1) Zunächst ist zu fragen, ob es um einen Zusammenhang der Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung im Ausland (Tätigkeit) oder den ausländischen Einnahmen (Ergebnis) geht und wie sich eine solche Unterscheidung im Ergebnis auswirkt.
- (2) Steht der Bezugspunkt fest, ist die Art des Zusammenhangs festzustellen. Abzugrenzen ist ein rechtlicher oder tatsächlicher von einem wirtschaftlichen Zusammenhang sowie deren Verhältnis zum allgemeinen Veranlassungszusammenhang.
- (3) Als systematische Kontrollüberlegung kann ferner gefragt werden, in welchem Staat die Aufwendungen richtigerweise abzugsfähig sein sollten, im Quellenstaat oder im Ansässigkeitsstaat. Dieser Zuordnung kommt vor allem im Rahmen europarechtskonformer Auslegung Bedeutung zu.

3.2 Wortlautauslegung

§ 34c Abs. 1 S. 4 EStG konkretisiert den Begriff des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ nicht. Aus der offenen Formulierung lässt sich kein Hinweis auf die erforderliche Sachnähe der zugehörigen Aufwendungen ableiten. Ob ein einfacher Kausalzusammenhang ausreicht oder ein zweckgerichteter Bezug zu fordern ist, ist im Wortlaut nicht angelegt. Der Umkehrschluss des FG Münster, das aus dem Wortlaut des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG abgeleitet hatte, ein zweckgerichteter Zusammenhang sei nicht erforderlich¹¹, ist schon deshalb unsauber, weil das Gesetz in vergleichbaren Zuordnungsfällen in aller Regel lediglich vom „Zusammenhang“ spricht, und zwar auch dort, wo es nach der hM eines Zweckzusammenhangs bedarf. Das Erfordernis eines finalen Zusammenhangs wird also im Wortlaut auch in anderen Fällen in der Regel nicht explizit zum Ausdruck gebracht (s. hierzu im Einzelnen unten Abschnitt 3.4.2).

Auch der Bezugspunkt ist nicht eindeutig festgelegt. Dem Wortlaut nach müssen die Aufwendungen einen Zusammenhang zu ausländischen „Einnahmen“ vorweisen. Daraus lässt sich schlussfolgern, dass der Zusammenhang mit dem Ergebnis der Auslandstätigkeit und nicht mit der Auslandstätigkeit selbst bestehen muss. Allerdings spricht mehr dafür, dass es dem Gesetzgeber hierbei nur um den Bezug zur Bruttogröße Einnahmen ging; dies schließt einen Bezug zu der Einnahmen erwirtschaftenden Tätigkeit im Ausland nicht aus.

3.3 Historische Auslegung

3.3.1 Nichtanwendungsgesetzgebung

§ 34c Abs. 1 S. 4 EStG wurde im Jahr 2003¹² als Reaktion auf drei – aus Sicht des Gesetzgebers missliebige – Entscheidungen des BFH¹³ eingefügt. Im Jahr 1994 hatte der I. Senat entschieden, dass ausländische Betriebsausgaben bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte nur dann abzuziehen seien, wenn die Betriebsausgaben mit der ausländischen Einkünfteerzielung in einem „direkten wirtschaftlichen“ Zusammenhang stehen.¹⁴ Dies wurde in den Jahren 1997 und 2000 mit dem Veranlassungsprinzip des § 4 Abs. 4 EStG gleichgesetzt¹⁵ und im Jahr 2000 zusätzlich mit einer „tatsächlichen Verwendung“ der Aufwendungen für die ausländische Tätigkeit umschrieben.¹⁶

Dabei war insbesondere das Urteil des BFH v. 16.3.1994 der sog isolierenden Betrachtungsweise geschuldet¹⁷, denn der I. Senat befand, nur solche Aufwendungen seien abziehbar, die ihrer Art nach bei den in § 34d EStG in Bezug genommenen Überschusseinkunftsarten anfallen können. Zum anderen leitete der I. Senat hieraus eine Begrenzung auf die direkte Gewinnermittlungsmethode ab, die einer anteiligen Zuordnung eines indirekt ermittelten Anteils an den Gesamtkosten des Betriebs entgegenstehe.

3.3.2 Gesetzesbegründung zum StVergAbG

In der Gesetzesbegründung zur Einfügung von S. 4 in § 34c Abs. 1 EStG wurde auf die vorstehend genannte BFH-Rechtsprechung explizit Bezug genommen und ausgeführt, dass sich daraus eine „sachlich nicht gerechtfertigte“¹⁸ Erhöhung der ausländischen Einkünfte als Bezugsgröße für die Berechnung der anrechenbaren Steuern ergeben würde. Zweck des Nichtanwendungsgesetzes war zum einen die Durchbrechung der isolierenden Betrachtungsweise.¹⁹ Durch die Formulierung „Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen“ wurde eine Beschränkung nur auf solche Aufwendungen ausgeschlossen, die ihrer Art nach bei den in Bezug genommenen Einkünften des § 34d EStG

abgezogen werden können. Zum anderen sollten durch die Gesetzesänderung auch in lediglich „mittelbaren Zusammenhang“ stehende Aufwendungen bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte berücksichtigt werden, wofür beispielhaft, aber nicht abschließend, auf Refinanzierungszinsen verwiesen wurde.²⁰

Zwar ist § 34c Abs. 1 S. 4 EStG seinem Wortlaut nach nicht auf Refinanzierungsaufwendungen beschränkt. Vornehmlich für diesen Fall kann jedoch ein Interesse an einer quotalen Zuordnung begründet werden. Eine konkrete Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen ist häufig nicht möglich, insbesondere weil sich der ursprüngliche Verwendungszweck während der Kreditlaufzeit ändern kann, so dass nur eine schätzweise Zuordnung erfolgen kann. Das ist der Besonderheit von Finanzierungsaufwendungen geschuldet, lässt sich aber nicht ohne weiteres auf andere mit der allgemeinen Geschäftstätigkeit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen übertragen.

Einen Hinweis darauf, dass Gemeinkosten allgemein anteilig zuzurechnen seien, enthält die Gesetzesbegründung nicht. Im Gegenteil, auch in Bezug auf die ausdrücklich angesprochenen Refinanzierungskosten wird auf einen konkreten Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften abgestellt („zB im Zusammenhang mit ausländischen Portfolioanlagen gezahlte Refinanzierungskosten“²¹). In dem Bezug auf die ausländische „Portfolioanlage“ bringt der Gesetzgeber überdies selbst zum Ausdruck, dass es um einen Zusammenhang mit der *Auslandstätigkeit* geht. Der Gesetzesbegründung lässt sich damit allenfalls entnehmen, dass es nicht auf einen rechtlichen Zusammenhang im Sinne einer Zweckbestimmung des zugrunde liegenden Darlehensvertrages ankommen kann. Aus der Inbezugnahme der BFH-Entscheidungen lässt sich eine weitergehende Regelungsintention bezüglich der Zuordnung von Gemeinkosten nicht schlussfolgern.²²

Ernst & Young GmbH: Anrechnung ausländischer Steuern: Der „wirtschaftliche Zusammenhang“ bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG (IStR 2016, 922)

925 

3.4 Systematische Auslegung

3.4.1 Unterschiedliche Begriffe im Ertragsteuerrecht

Die Frage nach der Zuordnung von Aufwendungen stellt sich nicht nur bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG, sondern überall dort, wo das Gesetz eine Sonderbehandlung von Einkünften vornimmt.²³ Jedoch verwendet das Gesetz sehr unterschiedliche Formulierungen für die Art des erforderlichen Zusammenhangs. Selten findet sich die einengende Formulierung „*unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang*“²⁴ oder „*unmittelbarer sachlicher Zusammenhang*“.²⁵ Häufiger ist die Rede von einem bloßen „Zusammenhang“²⁶, einem „wirtschaftlichen Zusammenhang“²⁷, oder einem „tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang“.²⁸ Unterschiedlich ist auch der jeweilige Bezugspunkt, zu dem Aufwendungen in Zusammenhang stehen müssen: Zu Einnahmen²⁹, Einkünften³⁰, Tätigkeiten³¹, Anteilen³² oder Gegenleistungen.³³

3.4.2 Vergleichbare Formulierungen

Fraglich ist daher, ob sich die Auslegung in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG nach derjenigen in vergleichbaren Formulierungen richten kann. In Betracht hierfür kommen § 3c Abs. 2 S. 1 EStG und § 3c Abs. 3 EStG, die beide – wie § 34c Abs. 1 S. 4 EStG – einen „wirtschaftlichen Zusammenhang“ von Aufwendungen zu „Einnahmen“ voraussetzen. § 3c Abs. 2 und 3 EStG

verfolgen inhaltlich den gleichen Zweck und werden daher einheitlich ausgelegt; durch das dort normierte (anteilige) Abzugsverbot soll eine doppelte Begünstigung infolge der (anteiligen) Steuerfreiheit der zugrunde liegenden Einnahmen verhindert werden.

Im Rahmen von § 3c Abs. 2 S. 1 EStG wird ein Gleichlauf mit dem Veranlassungszusammenhang iSd §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG angenommen.³⁴ Das bedeutet nach ständiger Rechtsprechung des BFH, dass die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb dienen müssen.³⁵ Es reicht damit jede *objektiv kausale* oder *finale* Verknüpfung der Ausgaben zu den (anteilig) steuerfreien Einnahmen.³⁶ Objektiv kausal wird der Zusammenhang bestimmt, wenn die Einnahmen ohne die zugrunde liegenden Ausgaben nicht zugeflossen wären (Ursache-Wirkungs-Zusammenhang). Bei einer finalen Bestimmung wird als „auslösendes Moment“ auf die Gründe des Steuerpflichtigen für die Tragung bestimmter Kosten abgestellt. Besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu mehreren Einkunftsarten, soll es darauf ankommen, mit welcher Einkunftsart der „engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang“ besteht.³⁷ Aufwendungen sind dann der Einkunftsart zuzuordnen, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt. Dies bestimmt sich nach der Zweckrichtung der Aufwendungen.

Die Übertragung der Auslegung von § 3c Abs. 2 S. 1 EStG – und damit die Geltung des Veranlassungszusammenhangs bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG – lässt sich nicht mit der Begründung ablehnen, dass es bei § 3c Abs. 2 S. 1 EStG um die Zuordnung von Aufwendungen zu *verschiedenen* Einkunftsarten, bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG aber nur um *eine* Einkunftsart geht.³⁸

Die Anzahl der für die Zuordnung in Betracht kommenden Einkunftsarten macht im Ergebnis keinen Unterschied, da es sowohl bei § 3c Abs. 2 S. 1 EStG als auch bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG letztlich immer nur um die Zuordnung zu einer konkreten *Einkünfteerzielungstätigkeit* geht.

Für Zwecke des § 3c EStG müssen Betriebsausgaben oder Werbungskosten den jeweils betroffenen Tätigkeiten oder – bei nur einer Einkunftsart – eben Teiltätigkeiten zugerechnet werden. Sachlich steuerbefreit ist danach nur der Nettobetrag aus eben jener (Teil-)Tätigkeit.³⁹ Speziell sind bei § 3c Abs. 2 S. 1 EStG Beteiligungen als Einkunftsquellen abzugrenzen. Die einkunftsrelevante Tätigkeit des Steuerpflichtigen ist aufzuspalten und die Einkünfte aus der einzelnen Beteiligung zu isolieren.⁴⁰

Nichts anderes gilt für Zwecke des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG. Hier ist die ausländische Tätigkeit als Einkunftsquelle abzugrenzen. Maßgeblich für die Höhe der anrechenbaren Steuern ist sodann das Ergebnis als Nettogröße der ausländischen Einkünfteerzielungstätigkeit und nicht etwa die Höhe der ausländischen Einnahmen als Bruttogröße. Dass es sich dabei im Regelfall um die gleiche Einkunftsart handelt, ist damit unerheblich.

Im Rahmen von § 34c Abs. 1 S. 4 EStG sind daher insbesondere jene Gemeinkosten nicht von den ausländischen Einnahmen abzuziehen, die ohnehin – also auch ohne die

Ernst & Young GmbH: Anrechnung ausländischer Steuern: Der „wirtschaftliche Zusammenhang“ bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG (IStR 2016, 922)

926  

ausländische Tätigkeit – angefallen wären. Als praktisches Beispiel denke man an einen Vorstandsvorsitzenden, der auf einer Dienstreise im Inland mit Pkw und Chauffeur über wichtige Fragen mit einer anderen Person verhandelt, die sich auf den Fortbestand einer ausländischen Betriebsstätte beziehen. Für § 34c Abs. 1 S. 4 EStG gelten daher vielmehr die Grundsätze des Veranlassungszusammenhangs iSd §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG, wonach eine zweistufige

Prüfung⁴¹ für die Bestimmung der Veranlassung durch die ausländische Tätigkeit zu erfolgen hat.⁴²

3.4.3 Zuordnung bei tatsächlichen Zuordnungsschwierigkeiten

Die Frage, inwieweit auch Aufwendungen zuzuordnen sind, die lediglich in Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen stehen, aber keinen Bezug zu der Auslandstätigkeit aufweisen, ist damit beantwortet. Davon zu unterscheiden ist das Problem tatsächlicher Abgrenzung bei Aufwendungen, die teilweise im Interesse einer Auslandstätigkeit, teilweise im Interesse der Inlandstätigkeit getätigt werden. Dieses Problem stellt sich insbesondere bei Refinanzierungskosten oder bei Kosten der Verwaltung von Kapitalanlagen.

Da § 34c Abs. 1 S. 4 EStG von einem wirtschaftlichen Zusammenhang spricht, kommt es nicht auf eine rechtliche Verknüpfung an, zB Darlehensvertrag mit Verwendungszweck ausländischer Kapitalanlage. Eine solche kommt in der Praxis ohnehin im Zweifel nicht vor. Ausreichend ist vielmehr die tatsächliche („wirtschaftliche“) Verwendung von Aufwendungen zur ausländischen Kapitalanlage. So hat auch der BFH in seinem Urteil v. 9.4.1997⁴³ in Erwägung gezogen, Aufwendungen für die Kapitalanlageverwaltung entsprechend dem Umfang der auf die Verwaltung von Auslandsbeteiligungen entfallenden Tätigkeiten im Schätzwege zuzuordnen.⁴⁴ Gleiches muss grundsätzlich auch für Refinanzierungskosten gelten. Die Vorstellung des BFH⁴⁵, dass nur bei konkreter Zuordnung zur Ausreichung von Auslandsdarlehen ein Zusammenhang bestehe, scheint insbesondere mit Blick auf die Cash-Pooling-Praxis zu eng. Dabei geht es nicht um eine pauschale Aufteilung der Finanzierungsaufwendungen. Wenn der Steuerpflichtige die Auslandsaktivität eindeutig mit Eigenkapital finanziert, kann keine anteilige Zuordnung von Zinsen vorgenommen werden.⁴⁶ Dies folgt schon aus dem anerkannten Grundsatz der Finanzierungsfreiheit.⁴⁷ Bei einer Pool-Refinanzierung ist jedoch ausschließlich eine indirekte bzw. kalkulatorische Zuordnung der Zinsaufwendungen möglich, da sich die konkrete Verwendung der Mittel nicht nachvollziehen lässt.⁴⁸

3.5 Teleologische Auslegung

3.5.1 Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung als Zweck von § 34c EStG

Sinn und Zweck von § 34c EStG ist die Beseitigung juristischer Doppelbesteuerung⁴⁹ der grenzüberschreitenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Soweit eine weite Auslegung von § 34c Abs. 1 S. 4 EStG infolge der Wirkung als Betriebsausgabenabzugsverbot Doppelbesteuerungen verursacht, steht dies im Widerspruch zum allgemeinen Regelungszweck des § 34c EStG.

3.5.2 Besteuerung des Welteinkommens

§ 34c EStG verwirklicht das Welteinkommensprinzip. Im Rahmen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht wird das sog Welteinkommen des Steuerpflichtigen besteuert. Maßgeblich ist die Summe der weltweiten Einkünfte, also die Nettogröße aus Einnahmen und Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben. Gleichgültig ist dabei, wo diese Einkünfte erwirtschaftet wurden.⁵⁰ Ein weiter Anwendungsbereich von § 34c Abs. 1 S. 4 EStG kann dazu führen, dass Aufwendungen steuerlich in keinem Staat steuermindernd berücksichtigt werden. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn der Quellenstaat Aufwendungen bei der Berechnung seiner Steuerbemessungsgrundlage nicht berücksichtigt und in Deutschland als Ansässigkeitsstaat infolge von § 34c Abs. 1 S. 4 EStG Anrechnungsüberhänge entstehen. Eine

Nichtberücksichtigung von Aufwendungen widerspricht dem Konzept des Welteinkommensprinzips, wonach sämtliche vom Steuerpflichtigen weltweit erwirtschafteten Einkünfte in die Steuerbemessungsgrundlage einfließen. Damit ist eine weite Zuordnung von Aufwand zu den ausländischen Einkünften gerade nicht „sachgerecht“⁵¹, zumal der entscheidende Senat auch nicht offengelegt hat, welche sachlichen Gründe im Fall des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG für die Versagung der Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung sprechen. Dass eine solche Lesart zu höheren Steuereinnahmen führt, ist kein ausreichendes Argument der Sachgerechtigkeit.

Ernst & Young GmbH: Anrechnung ausländischer Steuern: Der „wirtschaftliche Zusammenhang“ bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG (IStR 2016, 922)

927 

3.5.3 Ausschluss von Aufwendungen, die richtigerweise im Quellenstaat zu berücksichtigen wären?

Auch der Gesetzesbegründung fehlt es an Klarheit. Warum es durch Nichtberücksichtigung der nur mittelbar mit den im Ausland erzielten Einnahmen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu einer „sachlich nicht gerechtfertigten Erhöhung der ausländischen Einkünfte“ als Bezugsgröße bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags kommen soll⁵², wird auch hier nicht näher begründet. Wie bereits dargelegt, ist diese Wertung im Hinblick auf ein weltweit verstandenes Nettoprinzip nicht nachvollziehbar, weil § 34c Abs. 1 S. 4 EStG nicht etwa einen doppelten Abzug verhindert. Denn es handelt sich um Aufwendungen, die im Ausland gerade nicht abzugsfähig waren; vielmehr hat die Vorschrift die Wirkung eines Abzugsverbots.

Die Begründung, der Abzug führe zu einem sachlich nicht gerechtfertigten Vorteil, könnte danach allenfalls noch dadurch gerechtfertigt werden, dass es um die Ausgrenzung von Aufwendungen geht, die richtigerweise im Quellenstaat zu berücksichtigen wären. Man kann darüber streiten, ob die Bruttobesteuerung im Quellenstaat mit Grundsätzen zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit vereinbar ist, wenn Aufwand zur Erwirtschaftung von Einkünften im Quellenstaat beiträgt.⁵³ Aufschlussreich ist die Kontrollüberlegung, dass im umgekehrten Fall Deutschland als Quellenstaat bestimmte Einkünfte von Steuerausländern ebenfalls auf Bruttobasis besteuern würde. Grund dafür ist die Abgeltungswirkung der Einkommensteuer für Einkünfte mit Steuerabzug (vgl. § 50 Abs. 2 S. 1 EStG).⁵⁴ Dabei handelt es sich im Wesentlichen um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 38 Abs. 1 S. 1 EStG), Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 43 Abs. 1 S. 1 EStG) oder um Einkünfte mit Steuerabzug aufgrund von § 50a Abs. 1 EStG, wie zB Lizenzgebühren (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Jede Berechtigung verliert das Abzugsverbot, wenn es um mittelbare Aufwendungen geht, die in Zusammenhang mit der allgemeinen Geschäftstätigkeit stehen, und gerade nicht durch die Einkünfteerzielung im Ausland veranlasst sind. Im Urteilsfall wäre, selbst wenn im Quellenstaat eine Veranlagung stattgefunden hätte, eine anteilige Berücksichtigung der versicherungstechnischen Rückstellungen nicht in Betracht gekommen, da sie nicht durch Kapitalanlageerwerbungen im Quellenstaat veranlasst sind.

Die Kontrollüberlegung legt auch offen, dass die Argumentation zum „umgekehrten Veranlassungszusammenhang“⁵⁵, auf die das FG Münster seine Argumentation wesentlich gestützt hatte, nicht durch die Verhinderung sachlich nicht gerechtfertigter Vorteile getragen ist. Das Gericht hatte zwar erkannt, dass die versicherungstechnischen Rückstellungen keinen Beitrag zur Erwirtschaftung der ausländischen Kapitalanlageeinkünfte leisten, hatte aber – in

umgekehrter Richtung – ausreichen lassen, dass die ausländischen Kapitalerträge in die Ermittlung der Höhe der Rückstellungen eingingen. Die Pflicht des Quellenstaates zur Aufwandsberücksichtigung kann sich jedoch lediglich darauf beziehen, Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, die der Erwirtschaftung von Einnahmen im Quellenstaat dienen. Die Verwendung dieser im Quellenstaat erwirtschafteten Einnahmen zur Finanzierung anderweitiger Aufwendungen ohne Bezug zur Tätigkeit im Quellenstaat begründet dagegen keine Pflicht des Quellenstaates, seinen Besteuerungsanspruch zurückzunehmen, selbst wenn die ausländischen Einnahmen Berechnungsgrundlage für die Ermittlung des anderweitigen Aufwandes sind. Dass es sich bei den Zuführungen zu Deckungs- und Alterungsrückstellung nicht um Ergebnisverwendung im Sinne einer Ausschüttung handelt, ist irrelevant. Dies würde zwar noch deutlicher machen, dass keine Abzugspflicht im Quellenstaat besteht. Auch die Verwendung für eine anderweitige betriebliche Aufwendung ist zur Begründung des vom Gesetz geforderten Zusammenhangs mit den ausländischen Einnahmen jedoch nicht ausreichend.

3.5.4 Abkommensrechtliche Vorgaben

Auch abkommensrechtlich ergibt sich kein anderes Ergebnis. Eine Bruttobesteuerung ist nach DBA beispielsweise für Dividenden und Zinseinkünfte vorgesehen.⁵⁶ Nach den Art. 10 Abs. 2 Buchst. a, b OECD-MA und Art. 11 Abs. 2 OECD-MA wird dem Quellenstaat ein (begrenztes) Besteuerungsrecht in Höhe des „Bruttobetrag“ der jeweiligen Einnahmen zugestanden. Unabhängig davon bleibt aber die Anrechnung gemäß Art. 23 BAbs. 1 S. 2 OECD-MA auch hier auf das Nettoeinkommen bzw. das Nettovermögen begrenzt⁵⁷, denn anzurechnen ist nur bis zu dem Teil der sich vor Anrechnung ergebenden Steuer des Ansässigkeitsstaates, der auf die im anderen Staat besteuerten *Einkünfte* entfällt.

Da das OECD-MA bzw. die entsprechenden DBA keine Regelung darüber enthalten, wie die Anrechnung zu erfolgen hat, muss auf nationale Regelungen zurückgegriffen werden. Dabei richtet sich die Ermittlung der (ausländischen) Einkünfte nach den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts des Ansässigkeitsstaates, im Falle von Deutschland also nach § 34c EStG.⁵⁸

4. Die Bedeutung der Entscheidungsgründe des BFH

Der BFH hat den Bemühungen des FG Münster, dem wirtschaftlichen Zusammenhang in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG einen eigenen Inhalt zu geben, im Wesentlichen zurückgewiesen und das Tatbestandsmerkmal, wenngleich durch eigenständige Auslegung von § 34c Abs. 1 S. 4 EStG, in den Kontext des allgemeinen Veranlassungsprinzips zurückgeführt. Erneut hat er damit den Nichtanwendungsgesetzgeber in die Schranken gewiesen.

Zunächst ist hervorzuheben, dass § 34c Abs. 1 S. 2 ff. EStG schon immer Regelungen betreffend die Ermittlung

Ernst & Young GmbH: Anrechnung ausländischer Steuern: Der „wirtschaftliche Zusammenhang“ bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG (IStR 2016, 922)

928  

der maßgebenden ausländischen Einkünfte enthielt. Es handelte sich aber eher um ergänzende Regelungen, die auf den Definitionen der Betriebsausgaben und der Werbungskosten in §§ 4 Abs. 4 und 9 EStG aufbauten. Durch das StVergAbG v. 16.5.2003 wurde erstmalig der Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG eingefügt, was die Frage der Konkurrenz zwischen § 34c Abs. 1 S. 4 EStG und §§ 4 Abs. 4 und 9 EStG aufwirft.

Der BFH behandelt die Konkurrenzfrage nicht unmittelbar. Er leitet die Antwort auf die Frage, welche Aufwendungen die ausländischen Einkünfte iSd § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c EStG im Rahmen der Anrechnung ausländischer Steuern mindern, aus § 34c Abs. 1 S. 4 EStG und nicht etwa aus § 4 Abs. 4 EStG ab. Auch aus den Leitsätzen ergibt sich, dass der BFH den Begriff „wirtschaftlicher Zusammenhang“ in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG auslegt. Allerdings belegen die Tz. 15 ff. der Entscheidungsgründe, dass der BFH den Begriff nach dem allgemeinen Veranlassungsprinzip bestimmt. Die zitierten Entscheidungen sind zu § 3c EStG bzw. unmittelbar zu § 4 Abs. 4 EStG ergangen. Der BFH stützt sich ua auf die Auslegung der §§ 3c Abs. 2 S. 1 und 50 Abs. 1 S. 1 EStG. Er vermutet, dass der Begriff des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG einerseits und in §§ 3c Abs. 2 S. 1 und 50 Abs. 1 S. 1 EStG andererseits einheitlich auszulegen ist. Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Neufassung des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG durch das StVergAbG das schon vorher geltende materielle Recht allenfalls insoweit veränderte, als der BFH in seinen Urteilen v. 16.3.1994⁵⁹ und v. 9.4.1997⁶⁰ entschieden hat, dass ausländischen Dividenden iSd § 34d Nr. 6 EStG, die in einem inländischen Betriebsvermögen erzielt werden, nur solche Betriebsausgaben zuzuordnen seien, die die Eignung hätten, in die Bemessungsgrundlage der Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG einzugehen. Die Entscheidung betraf die Zuordnung anteiliger Gewerbesteuer zu ausländischen Dividenden, die in einem inländischen Betriebsvermögen erzielt wurden. Diese Entscheidung ist auf der Grundlage des im Jahr 2003 eingeführten § 34c Abs. 1 S. 4 EStG nicht mehr haltbar. Im Übrigen war die Vorgehensweise des Gesetzgebers jedoch ein „Schlag ins Wasser“. Es macht keinen Unterschied, ob man das Erfordernis eines „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ unmittelbar aus § 34c Abs. 1 S. 4 EStG oder aber aus einer Verweisung des § 34c Abs. 1 EStG auf §§ 4 Abs. 4 und 9 EStG ableitet. Man muss dem Gesetzgeber den Vorwurf machen, dass die bloße Verwendung des Begriffs „wirtschaftlicher Zusammenhang“ in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG die Grenzen der beabsichtigten Gesetzesänderung nicht erkennen ließ.

5. Mögliche Reaktionen des Gesetzgebers

Es liegt die Annahme auf der Hand, dass der Gesetzgeber sich Gedanken darüber machen wird, ob und wie er auf das BFH-Urteil v. 6.4.2016 reagieren soll. Eine Reaktion setzt voraus, dass der Gesetzgeber den Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs entweder inhaltlich klarer bestimmt oder durch einen anderen inhaltlich klareren Begriff ersetzt. Dabei sollte man die Frage bedenken, ob nicht für den „Outbound-“ und den „Inbound“-Fall die gleichen Grundsätze gelten müssen.

Man stelle sich ein ausländisches Unternehmen vor, das im Inland eine Betriebsstätte unterhält, in der Dividendeneinkünfte aus Beteiligungen erzielt werden. Hier stellt sich die Frage, ob das, was für die Anrechnung ausländischer Steuern gelten soll, sich nicht in gleicher Weise auf die Ermittlung inländischer Einkünfte auswirken muss. Fände § 34c Abs. 1 S. 4 EStG auch im Rahmen der Ermittlung inländischer Einkünfte Anwendung, so würde dies die inländischen Einkünfte der Höhe nach mindern. Der entsprechende antifiskalische Effekt könnte höher sein als die Mehrsteuern, die durch eine erweiternde Auslegung des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG im Rahmen der Anrechnung ausländischer Steuern anfallen. In die Überlegungen muss man die Ermittlung ausländischer Einkünfte im Rahmen von nach einem DBA steuerfreien Einkünften sowie im Rahmen von Einkünften einbeziehen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Probleme können sich auch bei der Ermittlung von Veräußerungs- und Betriebsaufgabegewinne sowie in Fällen der Entstrickung ergeben.

Stets stellt sich die Frage nach dem Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung. Die Ungleichbehandlung muss unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. 1 GG und unter europarechtlichen Aspekten gesehen werden. Sieht man von den staatlichen Fiskalinteressen ab, so gibt es keinen Rechtfertigungsgrund, im Ausland und im Inland erzielte Einkünfte unterschiedlich zu ermitteln, soweit sie im Übrigen gleicher Art sind. Eine erweiternde Anwendung des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG nur auf die Ermittlung ausländischer Einkünfte, die die Anrechnung ausländischer Steuern auslösen, beinhaltet deshalb eine Ungleichbehandlung, für die es keinen Rechtfertigungsgrund gibt. Es wird die Besteuerung von Auslandssachverhalten gegenüber der Besteuerung vergleichbarer Inlandssachverhalte benachteiligt. Soweit der BFH in Tz. 23 seiner Entscheidungsgründe eine andere Auffassung vertritt, ist diese jedenfalls für den Fall nicht überzeugend, dass die Frage im Abkommensrecht gar nicht unterschiedlich geregelt ist. Je nachdem, welche Einkunftsart betroffen ist, beinhaltet die unterschiedliche Behandlung eine Verletzung der europarechtlichen Arbeitnehmerfreiheit, der Dienstleistungsfreiheit, der Niederlassungsfreiheit und/oder der Kapitalverkehrsfreiheit, auf die unter 6. näher eingegangen werden soll.

6. Europarechtskonforme Auslegung

6.1 Keine generelle Rechtfertigung mit dem Interesse an der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsquellen

Europarechtlich besteht nach ständiger Rechtsprechung des EuGH keine generelle Verpflichtung zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung, solange sie „lediglich“ aus der parallelen Anwendung zweier Steuerrechtsnormen

Ernst & Young GmbH: Anrechnung ausländischer Steuern: Der „wirtschaftliche Zusammenhang“ bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG (IStR 2016, 922)

929  

resultiert.⁶¹ Existieren hingegen Regelungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung müssen sich diese, so auch § 34c EStG, an den Grundfreiheiten messen lassen.⁶²

Betrachtet man die dem Urteil v. 6.4.2016 zugrunde liegende Tätigkeit des Steuerpflichtigen im rein innerstaatlichen und rein grenzüberschreitenden Kontext, so sind beide Situationen aufgrund der identischen Tätigkeit objektiv miteinander vergleichbar. Die mit der Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Refinanzierungskosten und Kosten der Verwaltung von Kapitalanlagen sind in reinen Inlandssachverhalten jedoch grundsätzlich uneingeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar.⁶³ Vollzieht sich die gleiche Tätigkeit im Ausland, führt im Falle einer ausländischen Bruttobesteuerung eine erweiternde Regelung in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG im Ansässigkeitsstaat jedoch zu einem (ggf. anteiligen) Betriebsausgabenabzugsverbot der zugrunde liegenden Aufwendungen. Die Ungleichbehandlung resultiert hierbei nicht aus einer offenen Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, da sie in beiden Fällen den gleichen gebietsansässigen Steuerpflichtigen betrifft. Es würde sich vielmehr um eine indirekte oder mittelbare Diskriminierung handeln, da § 34c EStG ausschließlich in grenzüberschreitenden Sachverhalten zur Anwendung kommt. Dabei ist die unterschiedliche Belastungswirkung bereits ausreichend für die Annahme einer Ungleichbehandlung.⁶⁴

Diese Ungleichbehandlung lässt sich nur dann rechtfertigen, wenn es um Aufwand geht, der aus europarechtlicher Sicht zwingend im Quellenstaat zu berücksichtigen ist. Dann entspräche die Nichtberücksichtigung des Aufwands infolge von § 34c Abs. 1 S. 4 EStG dem Grundsatz der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse.⁶⁵ So hat der EuGH

bereits mehrfach entschieden, dass auch bei einer Bruttobesteuerung im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht im „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang“ mit den Einnahmen stehende Aufwendungen *im Quellenstaat* zu berücksichtigen sind.⁶⁶ Für bloß „mittelbar“ mit den inländischen Einkünften in Verbindung stehende Betriebsausgaben oder Werbungskosten gilt dies jedoch nicht. Ausgangspunkt dieser Rechtsprechung ist die Annahme, dass der Quellenstaat zwar nicht verpflichtet ist, ausländische Steuerpflichtige steuerlich zu erfassen. Wenn und soweit er dies tut, muss er grundsätzlich dieselben materiellen und verfahrensrechtlichen Regeln anwenden wie bei inländischen Steuerpflichtigen.⁶⁷ Ebenso wie sein Besteuerungsanspruch im Territorialitätsprinzip Grenzen findet, ist dann aber auch seine Pflicht zur Berücksichtigung von Aufwendungen entsprechend begrenzt. Der Ansässigkeitsstaat kann in diesem Fall den Aufwendungsabzug nicht mit dem Argument versagen, diese hätten im Quellenstaat berücksichtigt werden müssen.

6.2 Bei Existenz einer Verteilungsvorschrift

Sind dem Quellenstaat bereits nach den Vorschriften eines DBA oder nach unilateralem Recht mittelbare Aufwendungen zuzurechnen, zB aufgrund der Anwendung des AOA (vgl. Art. 7 Abs. 2, 3 OECD-MA), muss der Ansässigkeitsstaat diese bei der Berechnung der anrechenbaren Steuern nicht berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn der Quellenstaat diese Aufwendungen nach nationalem Recht nicht einkommensmindernd berücksichtigt. Denn in solchen Fällen geht es um die parallele Anwendung zweier Steuerrechtsnormen, was außerhalb des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten liegt.⁶⁸

6.3 Fehlen einer Verteilungsvorschrift

6.3.1 Abzug mittelbarer Aufwendungen nach nationalem Recht des Quellenstaats

Fehlt eine abkommensrechtliche oder unilaterale Vorschrift zur Aufwandsverteilung, aber berücksichtigt der Quellenstaat mittelbare Aufwendungen bereits nach nationalem Recht, besteht keine Notwendigkeit, diese bei der Berechnung der anrechenbaren Steuern im Ansässigkeitsstaat erneut zu berücksichtigen.

6.3.2 Kein Abzug mittelbarer Aufwendungen nach nationalem Recht im Quellenstaat

Sieht der Quellenstaat hingegen keinen Abzug mittelbarer Aufwendungen vor, besteht subsidiär für den Ansässigkeitsstaat eine Verpflichtung zur Berücksichtigung.

Dies wird aus der EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache *de Groot*⁶⁹ und *Beker & Beker*⁷⁰ abgeleitet, wonach für den Ansässigkeitsstaat grundsätzlich eine Verpflichtung besteht, die persönlichen und familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Grund dafür ist, dass der Ansässigkeitsstaat infolge der unbeschränkten Steuerpflicht auf das Welteinkommen des Steuerpflichtigen zugreift.

Will man die zu natürlichen Personen ergangenen Urteilsgrundsätze auch bei Kapitalgesellschaften zur Anwendung kommen lassen⁷¹, müssen mittelbare Aufwendungen bei der Berechnung der ausländischen Einkünfte nur dann steuermindernd berücksichtigt werden, wenn sie im Quel

lenstaat nicht berücksichtigt werden und abkommensrechtlich oder unilateral keine anderslautenden Einkünfteermittlungsregeln existieren.

7. Ergebnis

Falls der Gesetzgeber des Steuervergünstigungsabbaugesetzes 2003 mit der Einfügung von § 34c Abs. 1 S. 4 EStG die anteilige Zuordnung von Gemeinkosten zu den ausländischen Einkünften bezweckt haben sollte, ist ihm dies nicht gelungen. Der Wortlaut gebietet ein derart weitgefasstes Verständnis des wirtschaftlichen Zusammenhangs nicht. Systematische, teleologische und europarechtliche Gründe sprechen für das Erfordernis eines direkten Zusammenhangs mit der Einkünfteerzielungstätigkeit im Ausland und damit für die Rechtsauffassung des BFH in seinem Urteil v. 6.4.2016. Nur wenn ein solcher Zusammenhang feststeht, kann – im Sinne eines wirtschaftlichen Zusammenhangs – eine schätzweise Zuordnung vorgenommen werden, falls Aufwendungen sowohl in Zusammenhang mit inländischen als auch mit ausländischen Einnahmen stehen. Auch dann kann allerdings nicht ohne weiteres quotal im Verhältnis der inländischen zu den ausländischen Einkünften aufgeteilt werden, wenn es Anhaltspunkte für eine anders gewichtete Kostenverursachung gibt.

Im Übrigen ist nicht einmal nach den Gesetzesmaterialien klar, ob der Gesetzgeber tatsächlich in weitem Umfang eine Zuordnung von Gemeinkosten anordnen wollte. Die explizit aufgeführten Refinanzierungskosten stellen in der Tat einen besonders problematischen Fall der Zuordnung dar. Auch hier hat aber der Gesetzgeber deutlich gemacht, dass ein Zusammenhang mit der Auslandstätigkeit bestehen muss (s. oben Teil 3.3.2). Gemessen an den Zielen des Gesetzgebers eine „sachlich nicht gerechtfertigte“ Erhöhung der ausländischen Einkünfte zu vermeiden, kann es nur darum gehen, solche Aufwendungen den Auslandseinkünften zuzuordnen, die im Quellenstaat abgezogen wurden oder richtigerweise hätten abgezogen werden müssen. Der Gesetzgeber sollte deshalb von einer Gesetzesänderung in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG absehen.

* Beiratsmitglieder: *Wolfram Birkenfeld, Ewald Dötsch, Clemens Fuest, Johanna Hey, Hans-Joachim Kanzler, Michael Kempermann, Christoph Spengel und Franz Wassermeyer.*

¹ BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, IStR 2016, 666 mAnm *Wacker*.

² FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 896.

³ Über § 26 KStG ist die Vorschrift grundsätzlich auch bei Kapitalgesellschaften anwendbar.

⁴ Berechnungsbeispiele s. *Reese/Hehlmann* IStR 2015, 461 (462).

⁵ *Lüdicke* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, AStG, Stand: Nov. 2015, EStG § 34c Rn. 200.

⁶ Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660.

⁷ FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 896 (Rev. BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, IStR 2016, 666 mAnm *Wacker*); dazu *Weiss/Leich* SteuK 2015, 35; *Ebel* FR 2016, 241.

⁸ FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 896.

⁹ Bei Krankenversicherungen dienen Alterungsrückstellungen als Vorsorge für den steigenden Gesundheitsbedarf älterer Menschen.

¹⁰ FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 896.

¹¹ FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 896.

¹² StVergAbG v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660.

¹³

- BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799 = DStR 1994, 1342; v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657 = DStRE 1997, 683; v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577 = IStR 2000, 524.
- 14 BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799 (801 f.) = DStR 1994, 1342 Rn. 4.
- 15 BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657 (659) = DStRE 1997, 683 Rn. 4a); v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577 (578) = IStR 2000, 524 Rn. 1.b)bb).
- 16 BFH v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577 (579) = IStR 2000, 524 Rn. 1.b) cc).
- 17 BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799 (801 f.) = DStR 1994, 1342 Rn. 4.
- 18 BT-Drs. 15/119, 40.
- 19 Vgl. *Gosch*, FS Wassermeyer, 2005, 263 (270).
- 20 BT-Drs. 15/119, 40.
- 21 BT-Drs. 15/119, 40.
- 22 Insofern unzutreffend FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 896.
- 23 Im Wesentlichen privilegierte Veräußerungs- und Aufgabegewinne, steuerfreie Einkünfte, in- und ausländische Einkünfte und Verluste iSd §§ 2a und 15b EStG.
- 24 Vgl. § 3 Nr. 10 S. 3, § 3 Nr. 26, § 3 Nr. 26a S. 3, § 3c Abs. 1 EStG.
- 25 Vgl. § 20 Abs. 4 S. 1 EStG.
- 26 Vgl. § 3 Nr. 44 Buchst. b, § 3 Nr. 45, § 15b Abs. 1 S. 1, § 32d Abs. 2 Buchst. c, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG, § 8b Abs. 3 S. 3, § 8b Abs. 3 S. 4 KStG.
- 27 Vgl. § 3c Abs. 2 S. 1, § 3c Abs. 3, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 11, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1, § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 1, § 50 Abs. 1 S. 1 EStG.
- 28 Vgl. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 11 EStG.
- 29 ZB § 3c Abs. 1 EStG: „Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“
- 30 ZB § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG: „Schuldzinsen (...), soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“
- 31 ZB § 3 Nr. 10 S. 3 EStG: „die mit der Tätigkeit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben.“
- 32 ZB § 8b Abs. 3 S. 3 KStG: „Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit den in Abs. 2 genannten Anteil entstehen.“
- 33 ZB § 3 Nr. 44 Buchst. b EStG: „der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung verpflichtet ist.“
- 34 Vgl. v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand: Nov. 2008, § 3c Rn. C4; *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Stand: Aug. 2015, EStG § 3c Rn. 59; *Heinicke* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 3c Rn. 15; *Isler* in Frotscher/Geurts, EStG, Stand: Dez. 2015, § 3c Rn. 47; aA *Desens* in H/H/R, EStG/KStG, Stand: Okt. 2011, EStG § 3c Rn. 55, der zwischen Veranlassungszusammenhang und wirtschaftlichen Zusammenhang differenziert.
- 35 Vgl. *Stapperfend* in H/H/R, EStG/KStG, Stand: Nov. 2013, EStG § 4 Anm. 791 mwN zur Rechtsprechung.
- 36 *Heinicke* (Fn. 34).
- 37 BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802 (804) = DStR 2013, 953 Tz. 18.
- 38 So aber noch FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 896.
- 39 Vgl. dazu *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 328.
- 40 S. v. *Beckerath* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 3c Rn. 19.
- 41 Die Veranlassung von Aufwendungen durch die ausländische Tätigkeit ist somit dann zu bejahen, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb dienen sollen. Dies wird durch eine zweistufige Prüfung ermittelt: 1. die wertende Bestimmung des die in Frage stehenden Aufwendungen „auslösenden Moments“ sowie 2. die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrunds zur relevanten Erwerbssphäre, vgl. dazu *Wied* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Okt. 2015, EStG § 4 Rn. 556; *Bartone* in Korn, EStG, Stand: Juli 2013, § 4 Rn. 702 ff. mwN.

- 42 Für die Geltung eines Veranlassungszusammenhangs auch *Wagner* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: März 2015, EStG § 34c Rn. 60.
- 43 BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657 (659) = DStRE 1997, 683.
- 44 *Prokisch* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand: April 2011, § 34c Rn. B 128.
- 45 BFH v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577 (578) = IStR 2000, 524.
- 46 BFH v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785 (786) = BeckRS 1986, 22007709.
- 47 BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193 = DStR 1998, 159; *Prinz* FR 2009, 593; enger *Kuhn* in H/H/R, EStG/KStG, Stand: Juni 2014, EStG § 34c Rn. 94: § 34c Abs. 1 S. 4 EStG wäre nicht durchführbar, wenn man auch allgemeine Fixkosten, wie etwa Verwaltungskosten, einbeziehen würde, weil eine Abgrenzung dieser Kosten oftmals nicht möglich ist.
- 48 Vgl. dazu *Ebel* FR 2016, 241 (247) mwN.
- 49 Aufgrund der erforderlichen Steuersubjektidentität.
- 50 *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 26.
- 51 So unzutreffend FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 896, unter Bezugnahme auf die ebenfalls unklare Begründung in BT-Drs. 15/119, 40.
- 52 BT-Drs. 15/119, 40.
- 53 Zur europarechtlichen Einordnung s. unten Teil 6.
- 54 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 16.560.
- 55 FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 896.
- 56 Die Einkünfte iSd Art. 10, 11, 12, 15, 16, 18, 19 und 20 sind idR als Bruttobeträge zu verstehen, *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, Stand: Juni 2015, MA Art. 23 B Rn. 17.
- 57 Vgl. *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Art. 23A/B Rn. 57; mit Verweis auf *Schaumburg* (Fn. 54), Rn. 16.560.
- 58 *Ismer* in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 Rn. 147.
- 59 BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BFHE 174, 509, BStBl. II 1994, 799 = DStR 1994, 1342.
- 60 BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BFHE 183, 114, BStBl. II 1997, 657 = DStRE 1997, 683.
- 61 Vgl. EuGH v. 14.11.2006 – C-513/04, *Kerckhaert und Morres*, Slg. 2006, I-10967 = IStR 2007, 66 mAnm *Englisch* Rn. 20, 22, 24; v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Slg. 2011, I-305 = BeckEuRS 2011, 559794 Rn. 170; v. 16.7.2009 – C-128/08, *Damseaux*, Slg. 2009, I-6826 = IStR 2009, 622 Rn. 27-35.
- 62 *Lüdicke/Wunderlich* IStR 2009, 315 (321).
- 63 Hinsichtlich Zinsaufwendungen jedoch nur in den Grenzen des § 4h EStG.
- 64 Vgl. dazu *Reimer* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.158 mwN.
- 65 EuGH v. 21.1.2010 – C-311/08, *SGL*, Slg. 2010, I-487 = IStR 2010, 144 Rn. 66; v. 25.2.2010 – C-337/08, *X-Holding*, Slg. 2010, I-1215 = IStR 2010, 213 Rn. 25 ff.
- 66 Zuletzt EuGH v. 2.6.2016 – C-252/14, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, BeckRS 2016, 81090 Rn. 64; s. ferner die die deutschen Vorschriften für den Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen in § 50a EStG betreffenden Entscheidungen, EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933 = IStR 2003, 458 mAnm *Grams/Molenaar* Rn. 17, 27; v. 3.10.2006 – C-290/04, *Scorpio*, Slg. 2006, I-9461 = IStR 2006, 743 Rn. 49; und v. 15.2.2007 – C-345/04, *Centro Equestre*, Slg. 2007, I-1425 = IStR 2007, 212 Rn. 23.
- 67 *Schön*, JbFSt 2007/2008, 91.
- 68 So bereits *Lüdicke/Wunderlich* IStR 2009, 315 (322) zum Urteil des EFTA-Gerichtshofs v. 7.5.2008 – E-7/07, *Seabrokers*, ABl. 2008 C 239, 21.
- 69 EuGH v. 12.12.2002 – C-385/00, *de Groot*, IStR 2003, 58 mAnm *Hahn*.
- 70 EuGH v. 28.2.2013 – C-168/11, *Beker & Beker*, IStR 2013, 275.
- 71 So jedenfalls *Reese/Hehlmann* IStR 2015, 461 (465).