

# **Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer**

**Von**

**Jan Rieck**





**JAN RIECK**

**Anrechnung ausländischer Steuern  
auf die Gewerbesteuer**

Dissertation

Düsseldorf 2020

*Meinen Eltern und Dina*



## **Inhaltsübersicht**

<b>Inhaltsübersicht</b> .....	<b>VI</b>
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>VIII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XVI</b>
<b>Tabellenverzeichnis</b> .....	<b>XVII</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XVIII</b>
<b>A. Einleitung und Gang der Untersuchung</b> .....	<b>13</b>
<b>I. Einleitung</b> .....	<b>13</b>
<b>II. Gang der Untersuchung</b> .....	<b>19</b>
<b>B. Grundlagen der Gewerbesteuer</b> .....	<b>21</b>
<b>I. Historische Entwicklung der Gewerbesteuer</b> .....	<b>21</b>
<b>II. Steuergegenstand der Gewerbesteuer</b> .....	<b>24</b>
<b>III. Steuerschuldner der Gewerbesteuer</b> .....	<b>26</b>
<b>IV. Besteuerungsgrundlage</b> .....	<b>26</b>
<b>V. Berechnung der Gewerbesteuer</b> .....	<b>29</b>
<b>VI. Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer</b> .....	<b>34</b>
<b>C. Ursachen und Folgen internationaler Doppelbesteuerung</b> .....	<b>38</b>
<b>I. Vorbemerkung</b> .....	<b>38</b>
<b>II. Begriff der (internationalen) Doppelbesteuerung</b> .....	<b>38</b>
<b>III. Nebeneinander von Welteinkommens- und Quellenprinzip als     Ursache internationaler Doppelbesteuerung</b> .....	<b>41</b>
<b>IV. Folgen der internationalen Doppelbesteuerung</b> .....	<b>51</b>
<b>D. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung</b> .....	<b>53</b>
<b>I. Standardmethoden zur Vermeidung internationaler     Doppelbesteuerung</b> .....	<b>53</b>
<b>II. Umsetzung der Methoden zur Vermeidung internationaler     Doppelbesteuerung im unilateralen Recht</b> .....	<b>64</b>
<b>III. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung im Rahmen der     Hinzurechnungsbesteuerung</b> .....	<b>94</b>
<b>IV. Verwendung der Methoden zur Vermeidung der     Doppelbesteuerung im bilateralen Recht</b> .....	<b>128</b>
<b>E. Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die     Gewerbesteuer</b> .....	<b>153</b>
<b>I. Abkommensrechtliche Notwendigkeit der Anrechnung     ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer</b> .....	<b>153</b>

<b>II. Verfassungsrechtliche Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer .....</b>	<b>171</b>
<b>III. Europarechtliche Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer .....</b>	<b>203</b>
<b>IV. Zwischenfazit .....</b>	<b>220</b>
<b>F. Durchführung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer .....</b>	<b>221</b>
<b>I. Parameter und Gang der Analyse .....</b>	<b>221</b>
<b>II. Anrechnungsreihenfolge .....</b>	<b>223</b>
<b>III. Anrechnung bei mehreren inländischen Betriebsstätten (Zerlegungsverfahren) .....</b>	<b>264</b>
<b>IV. Ermittlung des gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags .....</b>	<b>274</b>
<b>V. Verfahrensrechtliche Umsetzung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer .....</b>	<b>288</b>
<b>G. Zusammenfassung, Fazit und Ausblick .....</b>	<b>315</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>321</b>
<b>Gesetze und Richtlinien .....</b>	<b>351</b>
<b>Bundestags- und Bundesratsdrucksachen .....</b>	<b>352</b>
<b>Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen .....</b>	<b>353</b>
<b>Rechtsprechungsverzeichnis .....</b>	<b>354</b>

## Inhaltsverzeichnis

<b>Inhaltsübersicht</b> .....	<b>VI</b>
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>VIII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XVI</b>
<b>Tabellenverzeichnis</b> .....	<b>XVII</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XVIII</b>
<b>A. Einleitung und Gang der Untersuchung</b> .....	<b>13</b>
<b>I. Einleitung</b> .....	<b>13</b>
<b>II. Gang der Untersuchung</b> .....	<b>19</b>
<b>B. Grundlagen der Gewerbesteuer</b> .....	<b>21</b>
<b>I. Historische Entwicklung der Gewerbesteuer</b> .....	<b>21</b>
<b>II. Steuergegenstand der Gewerbesteuer</b> .....	<b>24</b>
<b>III. Steuerschuldner der Gewerbesteuer</b> .....	<b>26</b>
<b>IV. Besteuerungsgrundlage</b> .....	<b>26</b>
1. Anknüpfung an den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb.....	<b>26</b>
2. Hinzurechnungen und Kürzungen .....	<b>28</b>
<b>V. Berechnung der Gewerbesteuer</b> .....	<b>29</b>
1. Ermittlung des Steuermessbetrags .....	<b>29</b>
2. Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags.....	<b>30</b>
a) Grundlegendes.....	<b>30</b>
b) Verfahrensrechtliche Aspekte der Gewerbesteuerzerlegung .....	<b>31</b>
3. Anwendung eines gemeindespezifischen Hebesatzes .....	<b>32</b>
<b>VI. Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer</b> .....	<b>34</b>
1. Anrechnung bei Einzelunternehmern .....	<b>34</b>
2. Besonderheiten bei Personengesellschaften.....	<b>37</b>
<b>C. Ursachen und Folgen internationaler Doppelbesteuerung</b> .....	<b>38</b>
<b>I. Vorbemerkung</b> .....	<b>38</b>
<b>II. Begriff der (internationalen) Doppelbesteuerung</b> .....	<b>38</b>
<b>III. Nebeneinander von Welteinkommens- und Quellenprinzip als     Ursache internationaler Doppelbesteuerung</b> .....	<b>41</b>
1. Welteinkommens- und Quellenprinzip.....	<b>41</b>
2. Verwirklichung des Welteinkommensprinzips im deutschen Steuerrecht ....	<b>43</b>
a) Verwirklichung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer.....	<b>43</b>
b) Verwirklichung bei der Gewerbesteuer.....	<b>44</b>
3. Verwirklichung des Quellenprinzips im deutschen Steuerrecht .....	<b>48</b>
a) Verwirklichung des Quellenprinzips bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer.....	<b>48</b>
b) Verwirklichung des Quellenprinzips bei der Gewerbesteuer .....	<b>50</b>

<b>IV. Folgen der internationalen Doppelbesteuerung.....</b>	<b>51</b>
<b>D. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung .....</b>	<b>53</b>
<b>I. Standardmethoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung.....</b>	<b>53</b>
<b>1. Vorbemerkung .....</b>	<b>53</b>
<b>2. Ausgestaltungsmöglichkeiten der Freistellungsmethode .....</b>	<b>54</b>
<b>3. Ausgestaltungsmöglichkeit der Anrechnungsmethode .....</b>	<b>55</b>
a) Grundausrichtung.....	55
b) Full Credit-Ansatz.....	56
c) Limited Credit-Ansatz .....	57
d) Anrechnungsüberhänge .....	59
aa) Entstehung von Anrechnungsüberhängen .....	59
(1) Steuersatzunterscheide .....	59
(2) Abweichende Bemessungsgrundlage .....	59
(3) Inländische Verlustsituation .....	60
bb) Vor- und Rücktrag von Anrechnungsüberhängen .....	61
<b>4. Vor- und Nachteile der Anrechnungs- und Freistellungsmethode.....</b>	<b>62</b>
<b>II. Umsetzung der Methoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung im unilateralen Recht.....</b>	<b>64</b>
<b>1. Vorbemerkung .....</b>	<b>64</b>
<b>2. Einkommen- und körperschaftsteuerliche (Teil-)Freistellung in- und ausländischer Gewinnausschüttungen.....</b>	<b>65</b>
a) Qualifikation der ausschüttenden Gesellschaft .....	65
b) Körperschaftsteuerliche Freistellung von Gewinnausschüttungen .....	66
c) Einkommensteuerliche Teilfreistellung von Gewinnausschüttungen .....	67
<b>3. Freistellungsmethode im Gewerbesteuerrecht.....</b>	<b>68</b>
a) Freistellung ausländischer Betriebsstätteneinkünften als systemtragende Grundvorgabe .....	68
b) Nationales gewerbesteuerliches Schachtelprivileg .....	70
c) Internationales gewerbesteuerliches Schachtelprivileg.....	72
aa) Beteiligungsvoraussetzungen bei ausländischen Gewinnausschüttungen....	72
bb) Spezielles Aktivitätserfordernis bei Dividenden von Drittstaatengesellschaften.....	74
cc) Umfang der Kürzung.....	75
dd) Geltungserhaltende Reduktion des § 9 Nr. 7 GewStG durch den EuGH.....	76
ee) Neuregelung des § 9 Nr. 7 GewStG durch den nationalen Gesetzgeber.....	77
<b>4. Anrechnung ausländischer Steuern im Betriebsvermögen.....</b>	<b>78</b>
a) Anrechnung ausländischer Steuern im Einkommensteuergesetz.....	78
aa) Welteinkommensprinzip als Ausgangspunkt .....	78
bb) Anwendungsbereich des § 34c EStG .....	79
(1) Persönlicher Anwendungsbereich.....	79
(2) Sachlicher Anwendungsbereich.....	79
(3) Zeitlicher Anwendungsbereich .....	80

cc)	Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags .....	80
(1)	Grundlegendes .....	80
(2)	Zu versteuerndes Einkommen als Referenzgröße.....	81
(3)	Bestimmung der ausländischen Einkünfte .....	82
(4)	Ermittlung der ausländischen Einkünfte .....	83
dd)	Anrechnung ausländischer Steuern im Lichte der Gewerbsteuerbelastung ausländischer Einkünfte.....	85
(1)	Verhältnis von § 34c EStG zu § 35 EStG.....	85
(2)	Spezialfall einkommensteuerpflichtige Auslandsdividende.....	87
b)	Anrechnung ausländischer Steuern im Körperschaftsteuergesetz .....	88
aa)	Ermittlungssystematische Unterschiede zu § 34c EStG.....	88
bb)	Anrechnung ausländischer Steuern im Lichte der Gewerbsteuerbelastung ausländischer Einkünfte.....	89
(1)	Ausländische Betriebsstätteneinkünfte.....	89
(2)	Streubesitzdividenden, Zinsen und Lizenzen .....	90
c)	Verfahrensrechtliche Aspekte.....	92
5.	<b>Mittelbare Anrechnung ausländischer Steuern auf den Solidaritätszuschlag.....</b>	<b>93</b>

<b>III.</b>	<b>Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung .....</b>	<b>94</b>
1.	<b>Grundanliegen der Hinzurechnungsbesteuerung .....</b>	<b>94</b>
2.	<b>Systematischer Ansatz der heutigen Hinzurechnungsbesteuerung.....</b>	<b>96</b>
3.	<b>Tatbestandsvoraussetzungen der regulären Hinzurechnungsbesteuerung....</b>	<b>99</b>
4.	<b>Tatbestandsmerkmale der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung .....</b>	<b>101</b>
5.	<b>Hinzurechnungsbesteuerung bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften .....</b>	<b>102</b>
6.	<b>Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung durch Gegenbeweismöglichkeit .....</b>	<b>103</b>
7.	<b>Ermittlung des (anzusetzenden) Hinzurechnungsbetrags .....</b>	<b>104</b>
a)	Erste Stufe: Gesellschaftsbezogene Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags .....	104
b)	Zweite Stufe: Gesellschafterbezogener Ansatz des Hinzurechnungsbetrags .....	105
8.	<b>(Gewerbe-)Steuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags.....</b>	<b>106</b>
a)	Ausgangssituation .....	106
b)	Auffassung des BFH .....	107
c)	Reaktion der Finanzverwaltung und des Gesetzgebers.....	108
d)	Kürzungsmöglichkeit über § 9 Nr. 7 GewStG.....	110
9.	<b>Gewerbsteuerpflicht der passiv tätigen und niedrigbesteuerten ausländischen Betriebstätte.....</b>	<b>112</b>
10.	<b>Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung .....</b>	<b>113</b>
a)	Grundlegendes .....	113
b)	Erste Stufe: Abzug bzw. Anrechnung ausländischer Steuern, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallen (§ 12 Abs. 1 und 2 AStG).....	114

aa)	Abzug und Anrechnung im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer .....	114
bb)	Auswirkung der Methodenwahl auf die Gewerbesteuer .....	116
c)	Zweite Stufe: Steuerfreistellung der tatsächlichen Ausschüttung und Anrechnung darauf entfallender Quellensteuern .....	117
aa)	Steuerfreistellung der tatsächlichen Gewinnausschüttung (§ 3 Nr. 41 Bs. a) EStG).....	117
a)	ESStG).....	117
(1)	Tatbestandvoraussetzung des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG und Normkonkurrenz zu § 8b KStG .....	117
(2)	Gewerbesteuerliche Folgen der tatsächlichen Gewinnausschüttung .....	119
bb)	Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die tatsächliche Gewinnausschüttung (§ 12 Abs. 3 AStG) .....	121
<b>11.</b>	<b>Verfahrensrechtliche Vorgaben im System der Hinzurechnungsbesteuerung .....</b>	<b>122</b>
a)	Grundlegendes .....	122
b)	Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei Personengesellschaften .....	123
c)	Verfahrensfragen bei der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung .....	124
aa)	Erste Stufe: Abzug bzw. Anrechnung ausländischer Steuern, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallen (§ 12 Abs. 1 und 2 AStG).....	124
bb)	Zweite Stufe: Steuerfreistellung der tatsächlichen Ausschüttung und Anrechnung darauf entfallender Quellensteuern .....	125
<b>12.</b>	<b>Zusammenfassung – Hinzurechnungsbesteuerung.....</b>	<b>127</b>
<b>IV.</b>	<b>Verwendung der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im bilateralen Recht .....</b>	<b>128</b>
<b>1.</b>	<b>Vorbemerkung .....</b>	<b>128</b>
<b>2.</b>	<b>Zielsetzung und Wirkungsweise von Doppelbesteuerungsabkommen.....</b>	<b>129</b>
<b>3.</b>	<b>Persönlicher Anwendungsbereich von DBA .....</b>	<b>130</b>
<b>4.</b>	<b>Sachlicher Anwendungsbereich von DBA.....</b>	<b>131</b>
<b>5.</b>	<b>Verteilungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen .....</b>	<b>132</b>
a)	Grundlegendes .....	132
b)	Kategorisierung von Verteilungsnormen.....	133
<b>6.</b>	<b>Die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei den unvollständigen Verteilungsnormen.....</b>	<b>134</b>
a)	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 OECD-MA).....	134
b)	Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA).....	135
aa)	Grundsatz.....	135
bb)	Betriebsstättenprinzip .....	135
cc)	Spezialitätsprinzip .....	136
dd)	Rückverweisklauseln.....	137
c)	Dividendeneinkünfte (Art. 10 OECD-MA).....	137
aa)	Schachteldividenden.....	137
bb)	Streubesitzdividenden .....	139
d)	Zinseinkünfte (Art. 11 OECD-MA).....	139
e)	Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA).....	141

7.	<b>Abkommensrechtliche Methoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung</b> .....	141
8.	<b>Uni- und bilaterale Einschränkungen der Freistellungsmethode</b> .....	143
a)	Überblick .....	143
b)	Anrechnung ausländischer Steuern bei Aktivvorbehalt .....	144
aa)	Passiv tätige ausländische Betriebsstätte .....	144
bb)	Aktivitätsvorbehalt bei Dividenden .....	145
c)	Anrechnung ausländischer Steuern bei Qualifikationskonflikten.....	147
aa)	Abkommensrechtliche Vorgaben.....	147
(1)	OECD-MA.....	147
(2)	Deutsche Verhandlungsgrundlage .....	148
bb)	Innerstaatliche Vorschriften.....	149
(1)	§ 50d Abs. 9 EStG.....	149
(2)	§ 50d Abs. 10 EStG.....	151
<b>E.</b>	<b>Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer</b> .....	<b>153</b>
<b>I.</b>	<b>Abkommensrechtliche Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer</b> .....	<b>153</b>
1.	Anrechnung auf die Gewerbesteuer ergibt sich aus dem Abkommenszweck.....	153
2.	Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer auf Grundlage der Methodenartikel.....	154
a)	Unterschiedliche Ausgestaltung der Methodenartikel .....	154
b)	Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Steuer (vom Einkommen) (Gruppe 1).....	155
c)	Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Steuer (vom Einkommen) unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts (Gruppe 2).....	157
d)	Anrechnung auf die zu erhebende deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuer (Gruppe 3) .....	164
e)	Sonderkonstellationen (Gruppe 4) .....	168
<b>II.</b>	<b>Verfassungsrechtliche Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer</b> .....	<b>171</b>
1.	Folgerichtige Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes.....	171
2.	Anrechnung ausländischer Steuern als folgerichtige Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	173
3.	Leistungsfähigkeitsprinzip als übergeordnetes Leitmotiv der Gewerbesteuer .....	176
a)	Äquivalenzprinzip kein maßgebendes Leitprinzip.....	176
b)	Objektsteuerprinzip .....	179
aa)	Einordnung .....	179
bb)	Übertragung auf die Gewerbesteuer.....	180
c)	Gewerbesteuerliches Territorialitätsprinzip.....	182

d)	Gewerbesteuer als Ertrags- und Objektsteuer.....	185
e)	Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab bei der Gewerbesteuer.....	187
f)	Fehlende Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer verstößt gegen die folgerichtige Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	189
aa)	Grundlegendes .....	189
bb)	Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip – Betrachtung anhand von Vergleichspaaren .....	190
(1)	Regelbesteuerung .....	190
(2)	Hinzurechnungsbesteuerung.....	193
g)	Keine Rechtfertigung der Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	196
aa)	Grundlegendes .....	196
bb)	Äquivalenzprinzip als Rechtfertigungsgrund .....	197
cc)	Lenkungs- und Förderungszwecke .....	199
dd)	Missbrauchsvermeidung.....	199
ee)	Vereinfachungszwecke.....	200
ff)	Gerechte Aufteilung der Besteuerungsrechte .....	201
gg)	Schutz des Gewerbesteueraufkommens .....	201
<b>III.</b>	<b>Europarechtliche Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer.....</b>	<b>203</b>
<b>1.</b>	<b>Primärrechtliche Verpflichtung .....</b>	<b>203</b>
a)	Regelbesteuerung .....	203
b)	Hinzurechnungsbesteuerung.....	205
aa)	Verletzung der Niederlassungsfreiheit .....	205
bb)	Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit.....	207
c)	Switch-over-Klausel des 20 Abs. 2 AStG .....	210
d)	Zwischenfazit.....	212
<b>2.</b>	<b>Sekundärrechtliche Verpflichtung auf Grundlage der ATAD.....</b>	<b>213</b>
a)	Verhältnis von Primär- zu Sekundärrecht .....	213
b)	Wortlaut der ATAD verpflichtet zur Anrechnung.....	214
c)	Vorwirkung der ATAD führt zu rückwirkender Anrechnungsverpflichtung.....	216
d)	Übertragbarkeit der Argumentation auf die Regelbesteuerung .....	218
e)	Umsetzung im nicht veröffentlichten Gesetzesentwurf („kleine Lösung“).....	219
<b>IV.</b>	<b>Zwischenfazit.....</b>	<b>220</b>
<b>F.</b>	<b>Durchführung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer .....</b>	<b>221</b>
<b>I.</b>	<b>Parameter und Gang der Analyse .....</b>	<b>221</b>
<b>II.</b>	<b>Anrechnungsreihenfolge .....</b>	<b>223</b>
<b>1.</b>	<b>Vorbemerkung .....</b>	<b>223</b>
<b>2.</b>	<b>Würdigung der unterschiedlichen Ausgestaltungsalternativen aus Belastungssicht .....</b>	<b>224</b>
a)	Methodisches Vorgehen und Gang der Untersuchung.....	224
b)	Quantifizierung der Anrechnungsmethode beim Körperschaftsteuersubjekt.....	225
aa)	Anrechnung ausländischer Steuern auf die Körperschaftsteuer .....	225

(1)	Bemessungsgrundlage und Steuersatz.....	225
(2)	Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung .....	227
(3)	Ermittlung des Multifaktors ohne Anrechnungsmöglichkeit auf die Gewerbesteuer.....	227
(4)	Variation der Steuersätze.....	229
bb)	Anrechnung ausländischer Steuern auf die Körperschaft- und Gewerbesteuer.....	231
(1)	Darstellung der unterschiedlichen Alternativen.....	231
(2)	Optimaler Aufteilungsmaßstab .....	233
c)	Quantifizierung der Anrechnungsmethode bei Einkommensteuersubjekten .....	236
aa)	Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer.....	236
bb)	Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- und Gewerbesteuer.....	240
(1)	Annäherung an den optimalen Aufteilungsmaßstab .....	240
(2)	Ermittlung des optimalen Aufteilungsmaßstabs .....	247
(3)	Beurteilung der unterschiedlichen Ausgestaltungsalternativen.....	251
<b>3.</b>	<b>Würdigung der unterschiedlichen Ausgestaltungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung qualitativer Faktoren.....</b>	<b>257</b>
a)	Wahlrecht des Steuerpflichtigen .....	257
b)	Verhältnismäßige und pauschale Anrechnung.....	259
c)	Sequenzielle Anrechnung .....	260
aa)	Vorrangige Anrechnung auf die Gewerbesteuer.....	260
bb)	Vorrangige Anrechnung auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ...	261
<b>III.</b>	<b>Anrechnung bei mehreren inländischen Betriebsstätten (Zerlegungsverfahren) .....</b>	<b>264</b>
<b>1.</b>	<b>Kritik am Zerlegungsmaßstab nach § 29 GewStG .....</b>	<b>264</b>
<b>2.</b>	<b>Aufteilungsmaßstab für Anrechnungsüberhänge .....</b>	<b>268</b>
<b>IV.</b>	<b>Ermittlung des gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags .....</b>	<b>274</b>
<b>1.</b>	<b>Gewerbesteuerlicher Anrechnungshöchstbetrag im Rahmen der Regelbesteuerung .....</b>	<b>274</b>
a)	Grundlegende Vorgaben.....	274
a)	Bestimmung der Referenzgröße bei der Berechnung des gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags .....	276
aa)	Unterschiede bei der Ermittlung des einkommen- und körperschaftsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags .....	276
bb)	Referenzgröße bei der Gewerbesteuer .....	277
b)	Bestimmung der deutschen Gewerbesteuer .....	280
c)	Ermittlung der ausländischen Einkünfte .....	281
aa)	Bestimmung der ausländischen Einkünfte .....	281
bb)	Ermittlungssystematik der ausländischen Einkünfte .....	282
<b>2.</b>	<b>Besonderheiten bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung .....</b>	<b>285</b>

<b>V. Verfahrensrechtliche Umsetzung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer .....</b>	<b>288</b>
<b>1. Grundlegendes.....</b>	<b>288</b>
<b>2. Zuständigkeitsverteilung bei der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer .....</b>	<b>289</b>
a) Befugnisse der Gemeinde im Besteuerungsverfahren.....	289
b) Keine Zuständigkeit der Gemeinde.....	291
c) Zuständigkeit des Finanzamts.....	294
<b>3. Eigenständiges Anrechnungsverfahren vs. Integration des Anrechnungsmechanismus in das Gewerbesteuermessverfahren .....</b>	<b>296</b>
a) Eigenständiges Anrechnungsverfahren .....	296
b) Integration des Anrechnungsmechanismus in das Gewerbesteuermessverfahren .....	302
<b>4. Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen .....</b>	<b>306</b>
a) Grundfälle der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen .....	306
b) Stellung des Feststellungsbescheids im Besteuerungsverfahren .....	307
c) Gesonderte und einheitliche Feststellung mehrerer Personen .....	308
aa) Feststellung der (ausländischen) Einkünfte .....	308
bb) Anrechnung ausländischer Steuern auf Mitunternehmerebene .....	309
cc) Anrechnung ausländischer Steuern auf Ebene der Personengesellschaft...	310
dd) Gesonderte Feststellung bei abweichender Zuständigkeit .....	311
<b>5. Verfahrensrechtliche Besonderheiten im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung .....</b>	<b>312</b>
a) Grundlegendendes.....	312
b) 1. Stufe: Abzug bzw. Anrechnung ausländischer Steuern, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallen (§ 12 Abs. 1 und 2 AStG).....	312
c) 2. Stufe: Steuerfreistellung der tatsächlichen Ausschüttung und Anrechnung darauf entfallender Quellensteuern .....	314
<b>G. Zusammenfassung, Fazit und Ausblick .....</b>	<b>315</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>321</b>
<b>Gesetze und Richtlinien .....</b>	<b>351</b>
<b>Bundestags- und Bundesratsdrucksachen .....</b>	<b>352</b>
<b>Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen .....</b>	<b>353</b>
<b>Rechtsprechungsverzeichnis .....</b>	<b>354</b>

## Abbildungsverzeichnis

<i>Abbildung 1: Gewerbesteuerliche Besteuerungsverfahren .....</i>	<i>34</i>
<i>Abbildung 2: Anrechnung ausländischer Steuern auf die Körperschaftsteuer .....</i>	<i>230</i>
<i>Abbildung 3: Abweichung optimale und verhältnismäßige Aufteilung .....</i>	<i>234</i>
<i>Abbildung 4: Anrechnung ausländischer Steuern auf die Körperschaft- und Gewerbesteuer .....</i>	<i>235</i>
<i>Abbildung 5: Anrechnung ausländischer Steuer auf die Einkommensteuer bei <math>s_a = 30\%</math>.....</i>	<i>239</i>
<i>Abbildung 6: Anrechnung ausländischer Steuer auf die Einkommensteuer bei <math>s_a = 15\%</math>.....</i>	<i>240</i>
<i>Abbildung 7: Fallunterscheidung 1: <math>s_{GewSt} = 21\%</math>; <math>s_a = 30\%</math>; <math>0\% \leq s_{ESt} \leq 45\%</math>; <math>0 \leq \alpha \leq 1</math>.....</i>	<i>243</i>
<i>Abbildung 8: Fallunterscheidung 2: <math>s_{GewSt} = 13,3\%</math>; <math>0\% \leq s_{ESt} \leq 45\%</math>; <math>0 \leq \alpha \leq 1</math> .....</i>	<i>245</i>
<i>Abbildung 9: Fallunterscheidung 3: <math>s_{GewSt} = 7\%</math>; <math>0\% \leq s_{ESt} \leq 45\%</math>; <math>0 \leq \alpha \leq 1</math> .....</i>	<i>246</i>
<i>Abbildung 10: Optimaler Aufteilungsmaßstab bei <math>s_a = 30\%</math> .....</i>	<i>249</i>
<i>Abbildung 11: Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- und Gewerbesteuer .....</i>	<i>250</i>
<i>Abbildung 12: Vergleich Ausgangssituation und zusätzlicher Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer .....</i>	<i>251</i>
<i>Abbildung 13: Vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer ...</i>	<i>254</i>
<i>Abbildung 14: Vergleich der Optimalsituation mit der vorrangigen Anrechnung auf die Einkommensteuer .....</i>	<i>256</i>

## **Tabellenverzeichnis**

<i>Tabelle 1: DBA der Gruppe 1</i> .....	155
<i>Tabelle 2: DBA der Gruppe 2</i> .....	160
<i>Tabelle 3: DBA der Gruppe 3</i> .....	166
<i>Tabelle 4: Anrechnung ausländischer Steuern auf die Körperschaftsteuer</i> .....	231
<i>Tabelle 5: Optimaler Aufteilungsmaßstab zwischen Einkommen- und Gewerbesteuer bei <math>s_{\text{GewSt}}=7\%</math>, <math>13,3\%</math> und <math>21\%</math>.</i> .....	247
<i>Tabelle 6: Vergleich der Optimalsituation mit der vorrangigen Anrechnung auf die Einkommensteuer</i> .....	255

## Abkürzungsverzeichnis

Art.	Artikel
u.a.	unter anderem
i.H.v.	in Höhe von
S.	Seite/Satz
d.h.	das heißt
sog.	sogenannte(n)
Rn.	Randnorm
Tz.	Teilziffer
BMF	Bundesministerium der Finanzen
ATAD	Anti-Tax-Avoidance-Directive
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EStG	Einkommensteuergesetz
AStG	Außensteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz
Abs.	Absatz
z.B.	zum Beispiel
vgl.	vergleiche
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BFH	Bundesfinanzhof
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FG	Finanzgericht

FS	Festschrift
IStR	Internationales Steuerrecht
DStR	Deutsches Steuerrecht
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
SWI	Steuer & Wirtschaft
v.	vom
VG	Verwaltungsgericht
a.F.	alte Fassung
Hs.	Halbsatz
Nr.	Nummer
i.V.m.	In Verbindung mit
ff.	fortfolgende
f.	Folgende
DB	Der Betrieb
BVerfGE	Entscheidungen des BVerfG
EFG	Entscheidungen der FG
Bd.	Band
FR	Finanzrundschau
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
a.A.	andere Ansicht
StuW	Steuer und Wirtschaft
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung

BGBL.	Bundesgesetzblatt
BStBl.	Bundessteuerblatt
BFH/NV	Nicht in der amtlichen Sammlung des BFH veröffentlichte Entscheidungen
BB	Betriebsberater
AO	Abgabenordnung
BAO	Bundesabgabenordnung
DStRE	DStR-Entscheidungsdienst
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung
PIStB	Praxis Internationaler Steuerberatung
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
Hrsg.	Herausgeber
Aufl.	Auflage
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
m.w.N.	Mit weiteren Nachweisen
Ges	Gesamt
eff	Effektiv
KSt	Körperschaftsteuer
ESt	Einkommensteuer
GewSt	Gewerbsteuer

## A. Einleitung und Gang der Untersuchung

### I. Einleitung

Durch die zunehmende Globalisierung der Märkte ist das internationale Steuerrecht immer mehr in den Fokus von Rechtsprechung, Gesetzgebung und Literatur geraten. Bei grenzüberschreitender Tätigkeit muss der Steuerpflichtige bei der Beurteilung der Rentabilität einer Investition stets die Wirkungen des Steuerrechts beteiligter Staaten mit ins Kalkül einbeziehen.<sup>1</sup> Dabei ist den Steuersystemen der meisten Staaten immanent, dass sie sich bei der Besteuerung inländischer sowie ausländischer Sachverhalte von zwei Grundprinzipien leiten lassen, namentlich dem Welteinkommens- und dem Quellenprinzip.<sup>2</sup> Wesensmerkmal des Welteinkommensprinzips ist, dass sämtliche inländische und ausländische Einkünfte des Steuerinländers zur Besteuerung in dessen Ansässigkeitsstaat herangezogen werden, während durch das Quellenprinzip gewährleistet wird, dass Steuerausländer mit ihren inlandsradizierten Einkünften steuerlich erfasst werden, wenn die Einkunftsquelle einen hinreichenden Nexus zum Inland aufweist.<sup>3</sup>

Das deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz ist durch die Umsetzung der Konzepte der unbeschränkten und beschränkten ebenfalls durch eine Parallelität Welteinkommens- und Quellenprinzip gekennzeichnet.<sup>4</sup> Dem Gewerbesteuerengesetz sind zwar die Konzepte der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht fremd. Allerdings wird durch die Anknüpfung an den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn das Welteinkommens- sowie das Quellenprinzip im Ausgangspunkt in die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage hineingetragen.

---

<sup>1</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 887.

<sup>2</sup> Vgl. *Schaumburg*, in FS Tipke, 1995, 128f.; *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 34c EStG, Rn. A28 (April 2011).

<sup>3</sup> Vgl. *Lehner/Waldhoff*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 1 EStG, A 463f. (Dezember 2018); *Schaumburg*, in FS Tipke, 1995, 128f.

<sup>4</sup> Vgl. *Lehner/Reimer*, IStR 2005, 542 (542f.).

Übt nunmehr sowohl neben dem Ansässigkeits- auch der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht aus, kommt es u.a.<sup>5</sup> deswegen zur Kollision divergierender Steueransprüche, die in internationaler Doppelbesteuerung münden.<sup>6</sup>

Zur Vermeidung dieser Doppelbesteuerung haben sich in der internationalen Staatenpraxis die Anrechnungs- und Freistellungsmethode als Standardmethoden etabliert.<sup>7</sup> Letztere setzt auf der Ebene der Einkünfteabgrenzung an und stellt die im Ausland (Quellenstaat) erwirtschafteten Einkünfte von einer Besteuerung im Inland frei.<sup>8</sup> Die Anrechnungsmethode hingegen vollzieht erstinstanzlich das Welteinkommensprinzip nach und bezieht die ausländischen Einkünfte mit in die inländische Bemessungsgrundlage ein und unterwirft sie dem inländischen Steuersatz.<sup>9</sup> Erst im Nachgang werden die ausländischen (Quellen-)Steuern auf die inländische Steuerlast angerechnet.<sup>10</sup>

Im deutschen Steuerrecht ist sowohl die Anrechnungs- als auch die Freistellungsmethode anzutreffen. Dabei wird die Doppelbesteuerung auf unilateraler Ebene sowohl bei der Regelbesteuerung (§34c EStG, § 26 KStG) als auch im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 12 AStG) überwiegend durch die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer vermieden.<sup>11</sup> Im Abkommensrecht stellt die Freistellungsmethode zwar die Regelmethode dar, allerdings ist insbesondere für Zinsen, Lizenzen und Streubesitzdividenden zumeist ebenfalls die Anrechnungsmethode vereinbart.<sup>12</sup> Darüber hinaus enthält gerade das deutsche Steuerrecht mittlerweile zahlreiche Ausnahmen von der abkommensrechtlich vorgegebenen Freistellungsmethode in Form sog. *treaty overrides*, die

---

<sup>5</sup> Vgl. Die Entstehung internationaler Doppelbesteuerung ist nicht auf die Kollision von Welteinkommens- und Quellenprinzip beschränkt. Auch eine doppelte Verwirklichung des Welteinkommensprinzips z.B. denkbar, wenn zwei Staaten die unbeschränkte Steuerpflicht an unterschiedlichen Tatbestandsmerkmalen festmachen (Doppelansässigkeit). Zudem können vor allem in Dreieckssachverhalten auch unterschiedliche Quellenbesteuerungsregelungen konfliktieren, die zu einer doppelten Quellenbesteuerung führen können, vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 11.

<sup>6</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, § 34c EStG, Rn. A2 (April 2011). Doppelbesteuerung kann nicht nur durch die Kollision von Welteinkommens- und Quellenprinzip entstehen. Es ist ebenfalls denkbar, dass internationale Doppelbesteuerung durch, vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 11.

<sup>7</sup> Vgl. *Schaumburg*, in FS Tipke, 1995, 146; *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 39f.

<sup>8</sup> Vgl. *Ismer*, in Vogel/Lehner, Art. 23 OECD-MA, Rn. 6 (2015).

<sup>9</sup> Vgl. *Schaumburg*, in FS Tipke, 1995, 147f.; *Wagner* in Blümich, § 34c EStG, Rn. 1 (März 2016); *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 41.

<sup>10</sup> Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 276f.

<sup>11</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 41

<sup>12</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.552.

unter bestimmten Voraussetzungen unilateral einen Wechsel zur Anrechnungsmethode vorschreiben (z.B. § 50d Abs. 9 u. 10 EStG, § 20 Abs. 2 AStG).<sup>13</sup>

Das Problem der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung ist allerdings nicht auf das Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz beschränkt.<sup>14</sup> Übt der Steuerpflichtige seine Auslandstätigkeit durch einen im Inland belegenen Gewerbebetrieb aus, erhöhen die daraus resultierenden Gewinne auch die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (Gewerbeertrag).<sup>15</sup> Zwar wird es aufgrund des steuerlichen Anknüpfungspunktes „inländischer Gewerbebetrieb“ als systemimmanent angesehen, dass ausländische Betriebsstätteneinkünfte sowie ausländische Schachteldividenden nicht der Gewerbesteuer im Inland unterliegen.<sup>16</sup> Dennoch verbleiben die ausländischen Einkünfte, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, ungemildert im Gewerbeertrag.<sup>17</sup> Eine eigenständige Anrechnungsmethode sieht das Gewerbesteuergesetz für diese Einkünfte nicht vor.<sup>18</sup> Gerade bei den bereits erwähnten Zinsen, Lizenzen und Streubesitzdividenden, die nach internationaler Staatenpraxis regelmäßig an der Quelle besteuert werden, wird das Fehlen eines eigenständigen Anrechnungsmechanismus im Gewerbesteuergesetz zum Systemproblem.<sup>19</sup>

Besondere Brisanz entfaltet diese Problematik mit Blick auf den vergleichsweise niedrigen Körperschaftsteuersatz von 15% sowie die teilweise divergierenden Erhebungsbasen im In- und Ausland.<sup>20</sup> Im Quellenstaat ist es üblich, die Besteuerung auf Bruttobasis vorzunehmen, wohingegen sich der inländische Steuersatz auf das Nettoergebnis bezieht. Da das deutsche Steuerrecht zudem keinen Übertrag etwaiger Anrechnungsüberhänge in vor- oder nachgelagerte Veranlagungszeiträume erlaubt, erscheint die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer selbst bei geringfügiger Quellensteuervorbelastung als folgerichtige Notwendigkeit.<sup>21</sup>

---

<sup>13</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.518f. Zu § 50d Abs. 9 EStG, vgl. *Kahle/Beinart/Heinrichs*, Ubg 2017, 181, 247; *Heerdt*, IWB 2017, 166. Zu § 50d Abs. 10 EStG, vgl. *Kudert/Kahlenberg*, IStR 2013, 801 (802).

<sup>14</sup> Vgl. *Frotscher*, in FS *Frotscher*, 2013, 120.

<sup>15</sup> Vgl. *Roser*, FS *Gosch*, 2016, 352.

<sup>16</sup> Vgl. *Kessler/Diertrich*, IStR 2011, 108 (109); *Becker/Loose*, IStR 2012, 57; *Bergmann*, in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, § 9 Nr. 2a GewStG, Rn. 2 (2019); *Gosch*, in *Blümich*, § 9 GewStG, Rn. 288 (Mai 2019).

<sup>17</sup> Vgl. *Frotscher*, in FS *Frotscher*, 2013, 120.

<sup>18</sup> Vgl. *Kessler/Diertrich*, IStR 2011, 108 (108f.); *Blumenberg*, in *StbJb* 2012/2013, 477; *Frotscher*, in FS *Frotscher*, 2013, 117.

<sup>19</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57.

<sup>20</sup> Vgl. *Schaumburg*, in FS *Tipke*, 1995, 134f.; *Frotscher*, in FS *Frotscher*, 2013, 117; *Haarmann*, FS *Gosch*, 2016, 123.

<sup>21</sup> Vgl. *Kessler/Diertrich*, IStR 2011, 109f.; *Haarmann*, in FS *Gosch*, 2016, 130ff.

Aus Belastungssicht wird somit die Zielsetzung der Anrechnungsmethode, eine kapitalexportneutrale Besteuerung bei grenzüberschreitender gewerblicher Tätigkeit herzustellen, konterkariert.<sup>22</sup> Dieser Befund stellt nicht nur für das international tätige Unternehmen einen Wettbewerbsnachteil gegenüber anderen Mitbewerbern dar, sondern hat ebenso einen negativen Effekt auf die Attraktivität Deutschlands als Wirtschaftsstandort.<sup>23</sup>

Was auf den ersten Blick wie ein rein ökonomisches Belastungsproblem wirkt, hat aber auch eine verfassungs-, abkommens- und europarechtliche Komponente. Aus verfassungsrechtlicher Perspektive stellt sich in dem Zusammenhang die Frage, ob nicht die folgerichtige Umsetzung des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer gebietet.<sup>24</sup> Dahinter steht der Gedanke, dass sich die Gewerbesteuer als historisch äquivalenztheoretisch fundierte Objektsteuer mittlerweile von ihren Grundprinzipien soweit entfremdet hat, dass eine abweichende Behandlung von Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer einerseits und Gewerbesteuer andererseits nicht mehr gerechtfertigt ist.<sup>25</sup>

Aus abkommensrechtlicher Sicht steht die Frage im Mittelpunkt, ob es nicht wertungswidersprüchlich anmutet, wenn zwei Staaten völkerrechtliche Verträge mit dem Ziel der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung (DBA) abschließen und die Gewerbesteuer ausdrücklich in den sachlichen Anwendungsbereich dieser Vereinbarungen mit einbeziehen, ein Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer hingegen unterbleibt.

Neben der verfassungs- und abkommensrechtlichen Perspektive ist auch in Bezug auf das Europarecht zu untersuchen, ob den Normen des europäischen Primär- oder Sekundärrecht eine solche Anrechnungsverpflichtung zu entnehmen ist. Insbesondere vor dem Hintergrund der notwendigen Anpassung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung an die Vorgaben der sekundärrechtlich verbürgten Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)<sup>26</sup> kann die Problematik der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer als tagesaktuell bezeichnet werden.<sup>27</sup>

---

<sup>22</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 20; *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (63).

<sup>23</sup> Vgl. *Kluge*, Internationales Steuerrecht, 2000, Rn. B 32; *Rose*, Internationales Steuerrecht, 1990, 57f.; *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (60).

<sup>24</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 130ff.

<sup>25</sup> Vgl. *Gosch*, DStZ 1998, 327 (329); *Hey*, DStR-Beihefter 2009, 109 (115).

<sup>26</sup> Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) 2016/1164/EU v. 12.6.2016, ABl. EU Nr. L 193/1.

<sup>27</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399ff.; Gesetzesentwurf Hinzurechnungsbesteuerung – Fassung mit „Kleiner Lösung“ v. 18.12.2018, 6f.; Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) v. 10.12.2019, 24.

Ungeachtet dessen, ob dem Verfassungs-, Europa- oder Abkommensrecht eine gewerbsteuerliche Anrechnungsverpflichtung entnommen werden kann, scheidet die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer in der Rechtspraxis bislang an Fragen der technischen Umsetzbarkeit.

Durch das Nebeneinander von Einkommen- und Körperschaftsteuer einerseits und Gewerbesteuer andererseits ist im Ausgangspunkt zu klären, in welchem Umfang die ausländischen Steuern auf die jeweilige Steuerart zu verteilen sind (Anrechnungsreihenfolge).<sup>28</sup> Unter Abwägung der Interessen des Steuerpflichtigen (Minimierung der effektiven Gesamtsteuerbelastung) und der beteiligten Steuerberechtigten (Gemeinde und Bund) sowie unter Einbeziehungen verwaltungsökonomischer und verfahrensrechtlicher Aspekte ist abzuwägen, ob die Verteilung der ausländischen Steuern auf die Steuerarten der Disposition des Steuerpflichtigen (Wahlrecht) überlassen werden sollte, oder ob die Anrechnungsreihenfolge gesetzgeberisch vorzugeben sein sollte.<sup>29</sup> Bei der gesetzgeberischen Festlegung eines Aufteilungsmaßstab kommt neben der sequentiellen (vorrangige Anrechnung bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer oder bei der Gewerbesteuer) und der pauschalierten Anrechnung (starrer Aufteilungsmaßstab) auch die Möglichkeit in Betracht, die ausländischen Steuern anhand der Belastungswirkung auf die einzelnen Steuerarten aufzuteilen (verhältnismäßige Aufteilung).<sup>30</sup>

Darüber hinaus stellen sich mit Blick auf den in § 34c EStG vorgegebenen länderbezogenen Anrechnungshöchstbetrag auch ermittlungssystematische Folgefragen in Bezug auf den Anrechnungsumfang bei der Gewerbesteuer. Um eine konsistente Umsetzung eines Anrechnungsmechanismus bei der Gewerbesteuer zu gewährleisten, ist einerseits zu erörtern, ob und wie die Grundsätze des § 34c EStG auf die Gewerbesteuer übertragen werden können und andererseits, wie die gewerbsteuerlichen Besonderheiten in Form von Hinzurechnungen und Kürzungen bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags adäquat abgebildet werden können.<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> Vgl. *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 461 (464).

<sup>29</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (63); *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 134; *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 461 (464).

<sup>30</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (63); *Blumenberg*, in StbJb 2012/2013, 463; *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 127; *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 134; *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 461 (464); *Eberhardt*, IStR 2019, 180 (184).

<sup>31</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589ff.

Neben den Fragen nach der Anrechnungsreihenfolge und der Ermittlungssystematik eines gewerbsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags scheidet die Implementierung bisweilen vor allen Dingen an der verfahrensrechtlichen Integration eines gewerbsteuerlichen Anrechnungsmechanismus in das bestehende Besteuerungsverfahren. Insbesondere die für das Gewerbesteuerrecht charakteristische Zweiteilung des Besteuerungsverfahrens zwischen den zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen verpflichteten Finanzämtern und den heheberechtigten Gemeinden rückt die Frage in den Mittelpunkt, wer für die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer überhaupt zuständig sein sollte und in welchem Bescheid eine solche Anrechnung idealiter nachzuvollziehen wäre.<sup>32</sup> Hier kommt sowohl eine Integration in den Gewerbesteuermessbescheid, den Gewerbesteuerbescheid sowie die Schaffung eines eigenständigen (Anrechnungs-)Bescheids in Betracht.<sup>33</sup>

Zudem ergeben sich verfahrensrechtliche Besonderheiten, wenn das inländische Unternehmen seine grenzüberschreitende gewerbliche Tätigkeit über mehrere Betriebsstätten in unterschiedlichen Gemeinden ausübt und die Verfahrenskette somit um das Zerlegungsverfahren zu erweitern ist. Dann stellt sich in Bezug auf das Anrechnungsproblem u.a. die Frage, wie das Anrechnungssubstrat zwischen den beteiligten Gemeinden aufzuteilen ist.<sup>34</sup>

Untersuchungsziel dieses Dissertationsvorhabens ist es allgemein einen Beitrag zu der grundsätzlichen Frage zu leisten, wie die Gewerbesteuer in ihrer heutigen Erhebungsform im internationalen Steuerrecht auszulegen, auszugestalten und fortzuentwickeln ist. Ausgehend davon soll eine Fokussierung auf die verfassungs-, abkommens- und europarechtliche Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer gelegt werden, um im Nachgang unter Abwägung ökonomischer, verfahrensrechtlicher sowie (kommunal-)politischer Argumente Rückschlüsse auf die optimale Ausgestaltung eines solchen Anrechnungsmechanismus ziehen zu können.

---

<sup>32</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 135; *Eberhardt*, IStR 2019, 180 (184); BVerwG v. 12.8.2014, 9 B 23/14, NVwZ-RR 2014, 897, Rn. 4ff.; FG Niedersachsen v. 16.07.2015, 6 K 196/13, EFG 2015, 2200, I.5.a).cc).

<sup>33</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 135; *Eberhardt*, IStR 2019, 180 (184); BVerwG v. 12.8.2014, 9 B 23/14, NVwZ-RR 2014, 897, Rn. 4ff.; FG Niedersachsen v. 16.07.2015, 6 K 196/13, EFG 2015, 2200, I.5.a).cc).

<sup>34</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (63); *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 127; *Prinz/Otto*, DB 2017, 1988 (1992); *Eberhardt*, IStR 2019, 180 (183).

## II. Gang der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit ist in sieben Kapitel untergliedert, wobei die Kapiteln B.-D. den Grundlagenteil und die Kapitel E. und F. den Analyseteil bilden.

Das erste Kapitel (Kapitel B.) dieser Arbeit dient der Darstellung der Grundlagen der Gewerbesteuer. Nachdem zunächst die historische Entwicklung der Gewerbesteuer nachgezeichnet wird, wird im Anschluss daran die Gewerbesteuer in ihrer heutigen Erhebungsform beschrieben. Neben der Darstellung des Steueranknüpfungspunkts sowie der Zusammensetzung der Bemessungsgrundlage werden im Rahmen dieses Kapitels auch die verfahrensrechtlichen Besonderheiten des Gewerbesteuergesetzes geschildert.

In Kapitel C. und D. dieser Arbeit rückt dann die Frage in den Mittelpunkt, wie internationale Doppelbesteuerung entsteht und anhand welcher Methoden diese vermeiden werden kann. Dazu werden in Kapitel D. zunächst die Anrechnungs- und Freistellungsmethode als Standardmethoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung in ihren unterschiedlichen Ausprägungen dargestellt, um im Nachgang zu untersuchen, an welcher Stelle und in welcher Form diese Methoden im deutschen Steuerrecht umgesetzt sind. Neben der technischen Umsetzung dieser Standortmethoden im Rahmen der Regelbesteuerung wird in diesem Kapitel zudem darauf eingegangen, wie die Doppelbesteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung adressiert wird. Im Anschluss wird der Blick auf das Abkommensrecht gelenkt. Nachdem zunächst die Grundlagen des Abkommensrecht im Fokus der Betrachtung stehen, wird sodann schwerpunktmäßig auf die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung im bilateralen Kontext eingegangen. Da das deutsche Steuerrecht zudem mittlerweile die bereits erwähnten unilateralen *treaty overrides* kennt, ergänzen Ausführungen zu diesen Vorschriften das letzte Kapitel des Grundlagenteils dieser Arbeit.

Der Analyseteil dieser Arbeit beginnt mit der Auseinandersetzung mit der vorstehend bereits aufgeworfenen Frage, ob dem Abkommens-, Verfassungs- oder Europarecht eine Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer entnommen werden kann. Anschließend an den letzten Abschnitt des Grundlagenteils wird zunächst für das Abkommensrecht untersucht, ob der Telos sowie der konkrete Wortlaut spezifischer DBA eine gewerbesteuerliche Anrechnungsverpflichtung gebietet. Dazu werden die von Deutschland abgeschlossen DBA ausgehend vom Wortlaut ihrer Methodenartikel in Untergruppen eingeteilt, um für jede Gruppe abzuwägen, ob sich Deutschland bilateral zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer verpflichtet hat.

Im zweiten Teil von Kapitel E. steht die bereits aufgeworfene Frage im Fokus, ob nicht bereits das höherrangige Verfassungsrecht zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer verpflichtet. Dazu werden zunächst einige grundlegende Ausführungen zur Wirkung des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips im internationalen Steuerrecht vorangestellt und die damit eng verwobenen Frage diskutiert, ob die derzeit im deutschen Steuerrecht implementierte Anrechnungsmethode eine verfassungsrechtliche Notwendigkeit darstellt. Im Nachgang wird dann die Folgefrage adressiert, ob die im ersten Teil entwickelten Grundsätze auf die Gewerbesteuer übertragbar sind oder ob andere Prinzipien im Gewerbesteuergesetz die Eignung haben das Leistungsfähigkeitsprinzip einzuschränken oder gar zu ersetzen. Dabei ist insbesondere die im Grundlagenteil beschriebene Entwicklung der Gewerbesteuer fruchtbar zu machen. Genau wie bei der deskriptiven Darstellung im Grundlagenteil wird auch in diesem Teil der Arbeit sowohl auf die Regelbesteuerung als auch auf die besonderen Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung eingegangen.

Zum Abschluss des Kapitels „Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer“ werden die Ausführungen zum Verfassungs- und Abkommensrecht noch um eine europarechtliche Perspektive erweitert. Neben der grundlegenden Frage, ob dem europäischen Primärrecht nach derzeitigem Stand eine Verpflichtung zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung entnommen werden kann, wird an dieser Stelle zudem thematisiert, ob der Gesetzgeber vor dem Hintergrund der derzeitigen Umsetzung der sekundärrechtlichen Vorgaben in der Anti-Tax-Avoidance-Directive nicht zur Schaffung eines gewerbesteuerlichen Anrechnungsmechanismus im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung verpflichtet ist.

Nachdem die Frage der Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern aus mehreren Perspektiven beleuchtet worden ist, steht im letzten Kapitel dieser Arbeit die Frage im Fokus, wie einer etwaigen Anrechnungsverpflichtung tatsächlich nachgekommen werden kann. Dabei wird zunächst der Aspekt der Anrechnungsreihenfolge betrachtet. Bei der Würdigung der Frage, welche der Ausgestaltungsalternativen vorzugswürdig ist, werden zunächst quantitative Überlegungen zur optimalen Aufteilung der ausländischen Steuern zwischen den Steuerarten vorangestellt, um diese im Nachgang mit der optimalen Situation zu vergleichen. Methodisch werden die einzelnen Ausgestaltungsalternativen mit Hilfe der sog. Teilsteuerrechnung quantifiziert und unter Variation der einzelnen Variablen für jede Sachverhaltskonstellation analysiert. Sodann wird die Analyse um qualitative Faktoren wie die praktische Durchführbarkeit, die politische Durchsetzbarkeit sowie die konsistente Einbettung in das bestehende System erweitert.

Im zweiten Teil dieses Kapitels stehen Aufteilungsfragen in Bezug auf das gewerbsteuerliche Zerlegungsverfahren im Fokus der Betrachtung, insbesondere die Frage, nach welchem Aufteilungsmaßstab die ausländischen Steuern auf die beteiligten Gemeinden zu verteilen sind. Dabei wird neben der Möglichkeit einer verursachungsrechtlichen Aufteilung auch eine Aufteilung anhand des Regelzerlegungsmaßstabs sowie die Implementierung eines Wahlrechts des Steuerpflichtigen diskutiert.

Nachdem im dritten Teil dieses Kapitels die ermittlungssystematische Frage nach einem gewerbsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrag erörtert worden sind, erfolgt im letzten Teil des Kapitels eine Auseinandersetzung mit verfahrensrechtlichen Umsetzungsaspekten. Dabei wird neben dem Zuständigkeitsproblem auch auf Detailspekte, wie der verfahrensrechtlichen Abbildung bei der Personengesellschaft als Einkünfteempfänger sowie auf Besonderheiten bei der Hinzurechnungsbesteuerung eingegangen.

Am Ende der Arbeit werden die Untersuchungsergebnisse im Rahmen eines Fazits zusammengefasst und ein kurzer Ausblick gegeben.

## **B. Grundlagen der Gewerbesteuer**

### **I. Historische Entwicklung der Gewerbesteuer**

Die Historie der Gewerbesteuer reicht zurück bis in die Zeit nach der französischen Revolution.<sup>35</sup> Die deutsche Gewerbesteuer, wie wir sie heute kennen, geht im Wesentlichen auf die Realsteuerreform im Jahr 1936 zurück.<sup>36</sup> Es gab eine ähnlich Form der Gewerbebesteuerung bereits vorher, Besonderheit dieser Steuerreform war allerdings, dass der Gesetzgeber durch das Reichsgewerbesteuergesetz<sup>37</sup> erstmals eine Kommunalsteuer einführt, die sich auf das gesamte Reichsgebiet erstreckte.<sup>38</sup>

In ihrer ursprünglichen Konzeption war die Gewerbesteuer als Objekt- bzw. Realsteuer ausgestaltet, die bis heute als Steuergegenstand den inländischen Gewerbebetrieb erfasst.<sup>39</sup> Das Aufkommen der Gewerbesteuer steht den heheberechtigten Gemeinden zu (§ 1 GewStG).<sup>40</sup>

---

<sup>35</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 16f.

<sup>36</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 47.

<sup>37</sup> Reichsgewerbesteuergesetz v. 1.12.1936, RGBI. I 1937, 979.

<sup>38</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 48.

<sup>39</sup> Vgl. *Kirchhoff*, in FS Gosch, 2016, 193 (204).

<sup>40</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 1 GewStG, Rn. 2 (2017).

Besteuerungsgrundlage der historischen Gewerbesteuer war neben dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital die Lohnsumme, wobei Letztere als Bemessungsgrundlage zur Disposition der heheberechtigten Gemeinden stand (§ 6 Abs. 2 S. 1 GewStG a.F.).<sup>41</sup> Die Lohnsummensteuer war im Rahmen der Realsteuerreform sehr umstritten.<sup>42</sup> Sie wurde dennoch mit der Begründung eingeführt, dass durch sie „der Grundgedanke der Gewerbesteuer, der Gemeinde einen Ausgleich für die Lasten zu bieten, die ihr der Betrieb der Industrie, des Handels und des Handwerks verursacht, am reinsten verwirklicht [wird].“<sup>43</sup> Obwohl der BFH<sup>44</sup> und das BVerfG<sup>45</sup> die Lohnsummensteuer als verfassungsgemäß ansahen, verstummte die Kritik in der Literatur nicht.<sup>46</sup> Letztendlich wurde die Lohnsummenregelung durch das Steueränderungsgesetz<sup>47</sup> zum 1.1.1980 abgeschafft.

Dasselbe Schicksal ereilte weitaus später auch die Gewerbekapitalsteuer. Durch das Unternehmenssteuerreformfortsetzungsgesetz<sup>48</sup> vom 29.10.1997 wurde auch diese Besteuerungsgrundlage aus dem Gewerbesteuergesetz gestrichen.<sup>49</sup> Neben der Abschaffung der Lohnsummenregelungen stellt die Abkehr von der Besteuerung nach dem Gewerbekapital eine fundamentale Änderung des Gewerbesteuergesetzes dar.<sup>50</sup> Fortan besteht der einzige Anknüpfungspunkt der Gewerbesteuer in dem nach den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelten Gewerbeertrag.<sup>51</sup>

Eine nicht zu vernachlässigende Verschärfung erfuhr das Gewerbesteuergesetz durch das Gewerbesteueränderungsgesetz<sup>52</sup> vom 23.12.2003. Durch dieses Gesetz wurde eine Gewerbesteuererhebungspflicht der Gemeinden dem Grunde und der Höhe nach eingeführt.<sup>53</sup> Den Gemeinden stand es nicht mehr frei von einer Gewerbesteuererhebung abzusehen. Ganz im Gegenteil: Durch die Neufassung des § 1 GewStG und die Einfügung des § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG waren die Gemeinden vielmehr verpflichtet, einen Hebesatz von mindestens 200% auf den Gewerbesteuermessbetrag anzuwenden.<sup>54</sup> Zudem wurde die grundlegende

---

<sup>41</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, Einleitung, Rn. 3 (März 2016).

<sup>42</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 48.

<sup>43</sup> Begründung zum Reichsgewerbesteuergesetz, RStBl. I 1937, 693.

<sup>44</sup> BFH v. 13.12.1963, IV 166/63 S, BStBl. III 1964, 47.

<sup>45</sup> BVerfG v. 21.12.1966, 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54.

<sup>46</sup> Vgl. *Gründler*, DStR 1964, 314.

<sup>47</sup> Steueränderungsgesetz v. 30.11.1978, BGBl. 1978, 1849.

<sup>48</sup> Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 29.10.1997, BGBl. I, 2590.

<sup>49</sup> Vgl. *Wendt*, in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, Einleitung, Rn. 4 (2019).

<sup>50</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, Einleitung, Rn. 22 (März 2016).

<sup>51</sup> Vgl. *Gosch*, DStZ 1998, 327 (328).

<sup>52</sup> Gewerbesteueränderungsgesetz v. 23.12.2003, BGBl. I, 2922.

<sup>53</sup> Vgl. *Gosch*, in *Blümich*, § 16 GewStG, Rn. 16 (Mai 2019).

<sup>54</sup> Vgl. *Gosch*, in *Blümich*, § 16 GewStG, Rn. 16 (Mai 2019).

Verlustverrechnungssystematik des § 10d EStG in § 10a GewStG übernommen.<sup>55</sup> Damit sind ab dem Erhebungszeitraum 2004 gewerbesteuersteuerliche Verlustvorträge nur noch in Höhe von einer Millionen Euro zuzüglich 60% des eine Million übersteigenden Betrags im Rahmen der Gewerbeertragsermittlung abziehbar (§ 10a Abs. 1 GewStG).<sup>56</sup>

Die wohl umfangreichsten Änderungen in Bezug auf die Gewerbebesteuer in jüngerer Vergangenheit hat der Gesetzgeber im Jahr 2007 vorgenommen. Neben der Ausweitung der Hinzurechnungen in § 8 GewStG<sup>57</sup> hat der Gesetzgeber im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes<sup>58</sup> beschlossen, die Gewerbebesteuermesszahl von bisher 5% auf einheitlich 3,5% zu reduzieren.<sup>59</sup> Zudem erhöhte sich der Stellenwert der Gewerbebesteuer im Verhältnis zur Körperschaftsteuer, da der bis dahin geltende Körperschaftsteuersatz von 25% auf 15% abgesenkt wurde. Dadurch erfuhr die Gewerbebesteuer einen Wandel weg von einer kommunalen Nebensteuer, hin zu einer dominierenden Unternehmenssteuer.<sup>60</sup>

Im gleichen Zug schaffte der Gesetzgeber mit § 4 Abs. 5b EStG ein Betriebsausgabenabzugsverbot für die Gewerbebesteuer im Rahmen der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung.<sup>61</sup> Da Ausgangsgröße der Gewerbeertragsermittlung der einkommen- bzw. körperschaftliche Gewinn aus Gewerbebetrieb ist, implizierte dies ebenfalls eine Abschaffung der Abziehbarkeit der Gewerbebesteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage.<sup>62</sup> Folge daraus ist, dass die Gewerbebesteuer im Bereich der Kapitalgesellschaften einer sehr ähnlichen Berechnungssystematik folgt wie die Körperschaftsteuer.<sup>63</sup>

Für den Bereich der Mit- und Einzelunternehmer behielt der Gesetzgeber die Interaktion zwischen der Einkommen- und der Gewerbebesteuer bei. Als Ausgleich für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs wurde der Anrechnungsfaktor des § 35 EStG von 1,8 auf 3,8 erhöht.<sup>64</sup>

---

<sup>55</sup> Vgl. *Suchanek/Hesse*, in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, § 10a GewStG, Rn. 13 (2019)

<sup>56</sup> Vgl. *Güroff*, in *Glanegger/Güroff*, § 10a GewStG, Rn. 114 (2017).

<sup>57</sup> Vgl. *Rödler*, *DStR-Beihefte* 2007, 2 (11f.).

<sup>58</sup> Unternehmenssteuerreformgesetz v. 17.08.2007, *BGBI. I* 2007, 1912.

<sup>59</sup> Vor der Reform bestand für Personengesellschaften und Einzelunternehmen ein Staffeltarif, der sich an der Höhe des Gewerbeertrags ausrichtete, vgl. *Pauka*, *DB* 1992, 1207 (1209f.).

<sup>60</sup> Vgl. *Herzig*, *DB* 2007, 1542; *Drüen*, in *Blümich*, § 1 GewStG, Rn. 12 (März 2016).

<sup>61</sup> Vgl. *Wied*, in *Blümich*, § 4 EStG, Rn. 923 (November 2016). Zur Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 5b EStG, vgl. *BFH v. 16.1.2014, I R 21/12, BStBl. II* 2014, 531; *BFH v. 10.9.2015, IV R 8/13, BStBl. II* 2015, 1046.

<sup>62</sup> Vgl. *Levedag*, in *Hermann/Heuer/Raupach*, § 35 EStG, Rn. 2 (August 2018).

<sup>63</sup> Vgl. *Kollruss*, *BB* 2008, 1373.

<sup>64</sup> Vgl. *Rohrlack*, in *Blümich*, § 35 EStG, Rn. 6 (August 2017).

Dadurch kann fortan die zu zahlende Gewerbesteuer bei Hebesätzen bis 401% vollständig kompensiert werden.<sup>65</sup>

Eine weitere einschneidende Änderung bei der Gewerbesteuer in den letzten Jahren war mit Sicherheit die Reaktion des Gesetzgebers auf ein in der Literatur viel diskutiertes Urteil des BFH<sup>66</sup> zur Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags.<sup>67</sup> In dem besagten Judikat hat der I. Senat des BFH entschieden, dass der Hinzurechnungsbetrag im Ergebnis nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Der Gesetzgeber schloss sich – entgegen der herrschenden Meinung in der Literatur<sup>68</sup> – dieser Auffassung nicht an und ergänzte den § 7 GewStG um die Sätze 7-9 und passte gleichzeitig den Wortlaut des § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG an.<sup>69</sup> Dadurch kam es zur Festschreibung der Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags.<sup>70</sup> Zudem wurde auch die ausländische, passiv tätige Betriebsstätte erstmals gewerbesteuerpflichtig, so sie denn einer Niedrigbesteuerung (effektive Steuerbelastung im Ausland < 25%) im Ausland unterliegt (§ 8 Abs. 3 AStG).<sup>71</sup>

## II. Steuergesamt der Gewerbesteuer

Wie bereits im vorangegangenen Abschnitt erwähnt, ist die Gewerbesteuer im Grundsatz als Objekt- bzw. Realsteuer ausgestaltet.<sup>72</sup> Steuerobjekt ist der stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 S. 1 GewStG). Der Begriff des Gewerbebetriebs als objektiver Anknüpfungspunkt wird selber nicht im Gewerbesteuergesetz definiert, sondern ist dem Einkommensteuergesetz entlehnt.<sup>73</sup> Demnach gilt für die Gewerbesteuer in Analogie zum Einkommensteuergesetz:<sup>74</sup> Ein Gewerbebetrieb ist jede selbständige, nachhaltige, mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene Tätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch

<sup>65</sup> Vgl. *Levedag*, in Hermann/Heuer/Raupach, § 35 EStG, Rn. 46 (August 2018).

<sup>66</sup> BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. 2015, II 1049.

<sup>67</sup> Zur Grundproblematik, vgl. statt vieler *Rödter*, IStR 2009, 873; *Kraft/Quilitzsch*, ISR 2012, 109; *Schreiber/Kraft*, IStR 2015, 149.

<sup>68</sup> Vgl. *Rödter*, IStR 2009, 873; *Ruf/Wohlfahrt*, Ubg 2009, 496; *Schnitger*, IStR 2011, 328; *Kraft/Quilitzsch*, ISR 2012, 109; *Rödter/Liekenbrock*, Ubg 2013, 23; *Hagemann*, Ubg 2014, 706; *Schreiber/Kraft*, IStR 2015, 149; *Haase*, IStR 2015, 966; *Kollruss*, FR 2015, 693; *Kramer*, IStR 2015, 669; *Klein*, in JBFfStR 2015/2016, 410; *Kraft*, FR 2016, 257; *Schnitger*, IStR 2016, 637; *Wassermeyer*, IStR 2016, 517; *Adrian/Rautenstrauch/Sterner*, DStR 2017, 1457; *Hagemann/Kahlenberg/Cloer*, BB 2017, 534; *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21; *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 281; *Dehne*, ISR 2018, 132.

<sup>69</sup> 1. BEPS-Umsetzungsgesetz v. 23.12.2016, BStBl. I 2016, 3000.

<sup>70</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399 (401).

<sup>71</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399 (401).

<sup>72</sup> Vgl. Zum Real- und Objektsteuerbegriff, vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 106ff.

<sup>73</sup> Vgl. BFH v. 21.2.1980, I R 95/76, BStBl. II 1980, 465, Rn. 19.

<sup>74</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 2 GewStG, Rn. 7 (2017).

als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist (§ 15 Abs. 2 EStG).<sup>75</sup> In Bezug auf die Rechtsform gelten Einzelunternehmen grundsätzlich als Gewerbebetriebe (§ 15 Abs. 1 S. Nr. 1 EStG). Personengesellschaften begründen nur einen Gewerbebetrieb, wenn sie originär gewerblich tätig sind (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Hs. EStG) oder Kraft gewerblicher Fiktion als Gewerbebetrieb klassifiziert werden (§ 15 Abs. 3 EStG).<sup>76</sup> Kapitalgesellschaften gelten unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit stets in vollem Umfang als Gewerbebetriebe (§ 2 Abs. 2 S. 1 GewStG). Eine gewerbliche Tätigkeit ist für Kapitalgesellschaften demnach keine Voraussetzung für die Qualifikation als Gewerbebetrieb.<sup>77</sup>

Betrieben wird ein Gewerbebetrieb, wenn und soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 S. 3 GewStG). Das Gewerbesteuerrecht kennt allerdings keinen eigenen Betriebsstättenbegriff.<sup>78</sup> Was eine Betriebsstätte ist, richtet sich nach § 12 AO (und nicht nach Art. 5 OECD-MA).<sup>79</sup> Demnach ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient (§ 12 S. 1 AO). Insbesondere ist die Stätte der Geschäftsleitung als Betriebsstätte anzusehen (§ 12 S. 2 Nr. 1 AO). Jeder Gewerbebetrieb verfügt mindestens über eine solche Geschäftsleitungsbetriebsstätte.<sup>80</sup> Der Gewerbebetrieb kann sich aber auch über mehrere Betriebsstätten erstrecken. Diese Betriebsstätten unterliegen alle der Gewerbesteuer, solange sie im Inland betrieben werden. Ausländische Betriebsstätten werden von der Gewerbesteuer nicht erfasst. Es kommt demnach lediglich auf die Belegenheit der Betriebsstätte an und nicht auf die des Gewerbebetriebs an. So kann eine inländische Betriebsstätte vorliegen, die durch einen ausländischen Gewerbebetrieb betrieben wird. Allein die Existenz einer inländischen Betriebsstätte bedingt noch keinen eigenständigen Betrieb im Inland.<sup>81</sup> Andersherum gilt dies allerdings schon.

Die inländische Betriebsstätte ist demnach das Hauptanknüpfungsmerkmal der Gewerbesteuer.<sup>82</sup> Erstreckt sich der Gewerbebetrieb auf mehrere Gemeinden im Inland

---

<sup>75</sup> Vgl. *Wacker*, in Schmidt, § 15 EStG, Rn. 8 (2019).

<sup>76</sup> Vgl. BFH v. 26.10.1995, IV R 35/94, BStBl. II 1996, 76; BFH v. 20.11.2003, IV R 5/02, BStBl. II 2004, 464. § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG ist allerdings verfassungskonform dahin auszulegen, dass ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG keine Gewerbesteuerpflicht begründet, vgl. BFH v. 6.6.2019, IV R 30/16, DStR 2019, 1630.

<sup>77</sup> Vgl. *Keß*, in Lenski/Steinberg, § 2 GewStG, Rn. 3007 (Oktober 2017).

<sup>78</sup> Vgl. *Renner*, in Bergmann/Wingler, § 2 GewStG, Rn. 135 (2012).

<sup>79</sup> Vgl. BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl. II 2017, 230, Rn. 14.

<sup>80</sup> Vgl. BFH v. 15.10.1997, I R 76/95, BFH/NV 1998, 434, Rn. 12.

<sup>81</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2018, Rn. 1.11.

<sup>82</sup> Vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352ff.

unterliegt der Gewerbebetrieb in jeder Gemeinde der Gewerbesteuer, in der er eine Betriebsstätte unterhält (§ 4 Abs. 1 GewStG).<sup>83</sup> Die Gemeinde ist für gewerbesteuerliche Zwecke erhebungsberechtigt, d.h. das Steueraufkommen der Gewerbesteuer steht grundsätzlich den Gemeinden zu. Insoweit ist die Gewerbesteuer Gemeindesteuer.<sup>84</sup>

### **III. Steuerschuldner der Gewerbesteuer**

Obwohl die Gewerbesteuer die Besteuerungsfolgen an dem Bestehen eines inländischen Gewerbebetriebs ausrichtet (sachliche Steuerpflicht), schuldet der hinter dem Gewerbebetrieb stehenden Unternehmer die Gewerbesteuer (persönliche Steuerpflicht).<sup>85</sup> Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht bei Personengesellschaften. Sie werden zwar im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer als transparent behandelt, d.h. Steuerpflicht und Steuerschuldner fallen beim Mitunternehmer zusammen.<sup>86</sup> Für gewerbesteuerliche Zwecke gilt allerdings die Personengesellschaft selbst – und nicht die dahinterstehenden Mitunternehmer – als Steuerschuldner (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG). Diese Vorschrift ist vor allen Dingen aus Verfahrungsvereinfachungs- und Vollstreckungsgründen ins Gewerbesteuergesetz aufgenommen worden.<sup>87</sup> Dementsprechend richten sich sowohl der Gewerbesteuermessbescheid sowie der Gewerbesteuerbescheid gegen die Personengesellschaft.<sup>88</sup>

### **IV. Besteuerungsgrundlage**

#### **1. Anknüpfung an den einkommen- und körperschaftssteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb**

Wie die historische Entwicklung der Gewerbesteuer bereits gezeigt hat, ist der Gewerbeertrag mittlerweile die einzige Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (§ 6 GewStG). Die Gewerbelohnsummensteuer und die Gewerbekapitalsteuer sind im fortlaufenden Gesetzgebungsprozess weggefallen.

---

<sup>83</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 4 GewStG, Rn. 2 (2017).

<sup>84</sup> Vgl. *Heinemann*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 1 GewStG, Rn. 77 (2019).

<sup>85</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 5 GewStG, Rn. 17 (Oktober 2018).

<sup>86</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 5 GewStG, Rn. 70 (Juni 2018).

<sup>87</sup> Vgl. BT-Drs. 7/5458 v. 24.06.1976, 11.

<sup>88</sup> Vgl. BT-Drs. 7/5458 v. 24.06.1976, 11.

Der nunmehr ausschließliche Anknüpfungspunkt der Gewerbesteuer, der Gewerbeertrag, setzt sich aus drei Teilelementen zusammen.<sup>89</sup> Das erste Teilelement ist der nach einkommensteuer- und körperschaftsteuerlichen Vorgaben ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb. Dieser Gewinn aus Gewerbebetrieb wird durch die Hinzurechnungen gemäß § 8 GewStG (2. Teilelement) und Kürzungen gemäß § 9 GewStG (3. Teilelement) modifiziert.<sup>90</sup>

Durch die Anknüpfung an den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb werden zunächst die Grundsätze und Grundprinzipien des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes ins Gewerbesteuergesetz überführt.<sup>91</sup>

Im Ausgangspunkt wird keine Differenzierung hinsichtlich der Herkunft der bezogenen Einkünfte unternommen. Neben inländischen sind auch ausländische Einkünfte im Gewerbeertrag enthalten.<sup>92</sup> Zu diesen Einkünften gehören u.a. originäre Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften, soweit sie nicht bereits durch § 3 Nr. 40 Bst. d) EStG bzw. § 8b Abs. 1 KStG (partiell) steuerfrei gestellt sind bzw. bei der Ermittlung des Gewinns außer Ansatz geblieben sind.<sup>93</sup> Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft ist diese (Teil-)Freistellung in Abhängigkeit der Rechtsform der Mitunternehmer ebenfalls nachzuvollziehen (§ 7 S. 4 GewStG). Auch fiktive Gewinnausschüttungen finden durch den Ansatz des sog. Hinzurechnungsbetrags (§ 10 Abs. 1 AStG) Eingang in die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage (§ 7 S. 7 GewStG).<sup>94</sup>

Ausländische Betriebsstätteinkünfte sind im Grundsatz ebenfalls im Gewerbeertrag enthalten (§ 7 S. 1 GewStG).<sup>95</sup> Dies allerdings nur dann, wenn sie nicht bereits nach einem Doppelbesteuerungsabkommen freigestellt sind.<sup>96</sup> Eine Ausnahme davon stellt § 20 Abs. 2 AStG dar. Im Ergebnis wird die abkommensrechtliche Freistellung für die ausländische Betriebsstätte wieder rückgängig gemacht und stattdessen die Anrechnungsmethode angeordnet, wenn es sich bei den ausländischen Einkünften um passive Einkünfte handelt, die zudem einer niedrigen Besteuerung im anderen Staat unterliegen.<sup>97</sup> Diese ausländischen Einkünfte erhöhen in der Folge die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und somit den

---

<sup>89</sup> Vgl. *Roser*, in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG, Rn. 4 (Juni 2018).

<sup>90</sup> Vgl. *Roser*, in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG, Rn. 4 (Juni 2018).

<sup>91</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 7 GewStG, Rn. 4 (2017).

<sup>92</sup> Vgl. *Roser*, FS Gosch, 2016, 352.

<sup>93</sup> Siehe hierzu Abschnitt D.II.2.

<sup>94</sup> Vgl. *Haase*, IStR 2015, 966; zur detaillierten Darstellung siehe Abschnitt D.III.8.

<sup>95</sup> Vgl. *Lüdicke*, IStR 2015, 770; BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl. II 2017, 230, Rn. 9f.

<sup>96</sup> Vgl. BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl. II 2017, 230, Rn. 10.

<sup>97</sup> Vgl. *Voigt*, in Blümich, § 20 AStG, Rn. 25 (März 2018).

Gewerbeertrag.<sup>98</sup> Durch § 7 S. 8 GewStG werden diese passiven und niedrigbesteuerten Einkünfte für gewerbesteuerliche Zwecke qua Fiktion in inländische Einkünfte umqualifiziert, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen.<sup>99</sup>

Im Ergebnis wird durch § 7 S. 1 zunächst das Welteinkommensprinzip bei der Gewerbesteuer umgesetzt.<sup>100</sup>

## 2. Hinzurechnungen und Kürzungen

Erst im zweiten Schritt werden dem Gewerbebetrieb bestimmte Größen, die im Rahmen der einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung zum Abzug zugelassen sind, dem Gewerbeertrag wieder hinzugerechnet.<sup>101</sup> So wird beispielsweise den Entgelten für Schulden partiell der Betriebsausgabenabzug versagt, um eine Finanzierungsneutralität des Gewerbebetriebs abzubilden.<sup>102</sup>

Die Verknüpfung zu den Kürzungsvorschriften (§ 9 GewStG) stellt § 8 Nr. 5 GewStG her.<sup>103</sup> Dieser schreibt vor, dass die oben erwähnten einkommen- und körperschaftsteuerlichen (Teil-)Freistellungen von Gewinnausschüttungen nur dann auch im Rahmen des Gewerbesteuergesetzes fortgelten, wenn die Voraussetzungen der (teilweise) strengeren, gewerbesteuerlichen Kürzungsnormen (§ 9 Nr. 2a und 7 GewStG) erfüllt sind.<sup>104</sup> Liegen deren Voraussetzungen nicht vor, werden die im Rahmen des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes (partiell) freigestellten Gewinnausschüttungen dem Gewerbeertrag wieder hinzugerechnet.<sup>105</sup> Anders als das Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz differenziert das Gewerbesteuergesetz zwischen inländischen (§ 9 Nr. 2a GewStG) und ausländischen Dividenden (§ 9 Nr. 7 GewStG).<sup>106</sup> Für ausländische Gewinnausschüttungen gelten strengere Bedingungen.<sup>107</sup> Gewinnausschüttungen, die bereits der

---

<sup>98</sup> Vgl. *Schiffers*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 7 GewStG, Rn. 169 (2019).

<sup>99</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 7 GewStG, Rn. 22 (2017); zur detaillierten Darstellung siehe Abschnitt D.III.9.

<sup>100</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 131ff; *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352.

<sup>101</sup> Vgl. *Roser*, in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG, Rn. 4 (Juni 2018).

<sup>102</sup> Vgl. *Hofmeister*, in Blümich, § 8 GewStG, Rn. 21 (Dezember 2018).

<sup>103</sup> Vgl. *Bergmann*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 8 Nr. 5 GewStG, Rn. 24 (2019).

<sup>104</sup> Vgl. *Braunnagel*, in Bergemann/Wingler, § 8 GewStG, Rn. 439 (2012).

<sup>105</sup> Vgl. *Montag*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 12 Rn. 30.

<sup>106</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 288 (Mai 2019).

<sup>107</sup> Siehe D.II.3.c).

Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen haben, sind hingegen von der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG ausgenommen.<sup>108</sup>

Im Gegensatz zu ausländischen Gewinnausschüttungen ist der Gewerbeertrag gemäß § 9 Nr. 3 GewStG stets – d.h. ohne weitere Voraussetzungen – um den Teil zu kürzen, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte des inländischen Stammhauses entfällt.<sup>109</sup> Keine Anwendung findet die Kürzungen allerdings auf Betriebsstätteneinkünfte i.S.d. § 7 S. 8 GewStG, da es sich aufgrund einer gesetzgeberischen Fiktion um Einkünfte handelt, die in einer inländischen Betriebsstätte erzielt werden.<sup>110</sup>

## V. Berechnung der Gewerbesteuer

### 1. Ermittlung des Steuermessbetrags

Nach den Hinzurechnungen und Kürzungen ist der (maßgebende) Gewerbeertrag mit der einheitlichen Gewerbesteuermesszahl i.H.v. 3,5% zu multiplizieren (§ 11 Abs. 1 S. 2 GewStG). Ergebnis dieser Rechnung ist der Gewerbesteuermessbetrag. Dem Gewerbesteuermessbetrag kommt eine umfangreiche Funktion im Ermittlungs-, Feststellungs-, Festsetzungs-, Zerlegungs- und Erhebungsverfahren zu.<sup>111</sup>

Die Zuständigkeit der einzelnen Verfahrensschritte fällt allerdings beim Besteuerungsverfahren im Rahmen der Gewerbesteuer auseinander.<sup>112</sup> Die Aufgaben zwischen den Finanzämtern und der heheberechtigten Gemeinde sind zweigeteilt.<sup>113</sup> In den Aufgabenbereich der Finanzämter fallen zunächst die Ermittlung, die Festsetzung sowie die anschließende Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags.<sup>114</sup> Mit der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags wird in einem ersten Schritt über die Besteuerungsgrundlage sowie über die persönliche und sachliche Steuerpflicht mit Gewerbesteuermessbescheid entschieden (§ 184 Abs. 1 S. 2 AO).<sup>115</sup> In dem Rahmen wird somit festgestellt, wer Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist. Zudem wird kenntlich, welcher Steuergegenstand gemeint ist.<sup>116</sup>

---

<sup>108</sup> Vgl. *Braunnagel*, in Bergemann/Wingler, § 8 GewStG, Rn. 439 (2012).

<sup>109</sup> Zur detaillierten Darstellung siehe Abschnitt D.II.3.a).

<sup>110</sup> Vgl. *Adrian/Rautenstrauch/Sterner*, DStR 2017, 1457 (1459).

<sup>111</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 11 GewStG, Rn. 8 (Oktober 2016).

<sup>112</sup> Vgl. *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 184 AO, Rn. 13 (April 2017).

<sup>113</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 4 GewStG, Rn. 6 (2017).

<sup>114</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 4 GewStG, Rn. 6 (2017).

<sup>115</sup> Vgl. *Schnitter*, in Frotscher/Drüen, § 14 GewStG, Rn. 3 (April 2017).

<sup>116</sup> Vgl. *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 184 AO, Rn. 8 (April 2017)

Durch die Anknüpfung des § 7 S. 1 GewStG an die Einkommen- und Körperschaftsteuer könnte zunächst der Eindruck erweckt werden, dass es sich beim Gewerbesteuermessbescheid um einen Folgebescheid des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid handelt. Dies ist grundsätzlich so nicht richtig: Die Gewerbeertragsermittlung ist materiell-rechtlich eigenständig vorzunehmen.<sup>117</sup> Allerdings schreibt § 35b GewStG vor, dass dem Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheiden teilweise die Funktion eines Grundlagenbescheids für den Gewerbesteuermessbescheid zukommt, nämlich dann, wenn die Änderung des Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheids die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb bzw. die Höhe des Gewerbeverlusts betrifft (§ 35b Abs. 1 S. 2 u. 3 GewStG).<sup>118</sup> Dementsprechend endet auch die Festsetzungsfrist des Gewerbesteuermessbescheids nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach der Bekanntgabe des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und etwaiger Feststellungsbescheide (§ 35b GewStG i.V.m. § 171 Abs. 10 AO). Gleichwohl kann der Gewerbesteuerbescheid selbstständig angefochten werden.<sup>119</sup>

## 2. Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags

### a) Grundlegendes

Im nächsten Schritt ist der festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag im Rahmen des sog. Zerlegungsverfahrens auf die beteiligten Gemeinden zu verteilen. Zweck der Zerlegung ist, jede heheberechtigte Gemeinde, in der der Gewerbetreibende eine Betriebsstätte unterhält, entsprechend ihrer Wirtschaftskraft an dem Gewerbesteueraufkommen partizipieren zu lassen.<sup>120</sup> In dem Zerlegungsverfahren spiegelt sich der historische Äquivalenzgedanke wieder, den Gemeinden einen Ausgleich für die Lasten zu schaffen, die durch die Belegenheit der Betriebsstätte in der Gemeinde verursacht werden.<sup>121</sup> Dieses Verfahren ist nur nötig, wenn der Gewerbetreibende über mehr als eine Betriebsstätte in unterschiedlichen deutschen Gemeinden verfügt. Ausländische Betriebsstätten nehmen nicht an dem Zerlegungsverfahren teil, da ihre Wirtschaftskraft bereits bei der Bemessung des Gewerbesteuermessbetrags keine Berücksichtigung findet.<sup>122</sup>

---

<sup>117</sup> Vgl. BFH v. 19.1.1990, III R 31/87, BStBl. II 1990, 383, Rn. 30; *Kontny*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 35b GewStG, Rn. 8 (2019).

<sup>118</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 35b GewStG, Rn. 2 (2017); zu Ausnahmen, vgl. *Teiche*, DStR 2013, 2197 (2202).

<sup>119</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 7 GewStG, Rn. 1 (2017).

<sup>120</sup> Vgl. *Hofmeister*, in Blümich, § 28 GewStG, Rn. 3 (Mai 2019).

<sup>121</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 28 GewStG, Rn. 1 (2017).

<sup>122</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 28 GewStG, Rn. 10 (Juni 2016).

Eine Besonderheit besteht bei der steuerlichen Organschaft, da für gewerbsteuerliche Zwecke die Organgesellschaften als Betriebsstätten des Organträgers gelten (§ 2 Abs. 2 S. 2 GewStG) und somit ebenfalls an dem Zerlegungsverfahren beteiligt sind.<sup>123</sup>

Zerlegungsmaßstab sind grundsätzlich die Arbeitslöhne, die an die bei den Betriebsstätten der einzelnen Gemeinden beschäftigten Arbeitnehmer im betrachteten Erhebungszeitraum gezahlt worden sind (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG). Der Zerlegungsanteil der einzelnen Gemeinde ergibt sich demnach aus dem Verhältnis der in den einzelnen Gemeinden gezahlten Arbeitslöhnen zu den gesamten Arbeitslöhnen des Gewerbebetriebs:<sup>124</sup>

$$\text{Zerlegungsanteil}_i = \frac{\text{gezahlte Arbeitslöhne}_{\text{Betriebsstätte}_i}}{\sum_{i=1}^I \text{gezahlte Arbeitslöhne}_{\text{Betriebsstätte}_i}}$$

Ein abweichender Zerlegungsmaßstab ist nur anzulegen, wenn sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden erstreckt (Unterzerlegung) (§ 30 GewStG), der Gewerbebetrieb ausschließlich den Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung und anderen Energieträgern zum Gegenstand hat (§ 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG) oder die Zerlegung zu einem offenbar unbilligen Ergebnis führt (§ 33 GewStG).<sup>125</sup> Im letzten Fall ist ein Maßstab anzulegen, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt (§ 33 GewStG). Der Anwendungsbereich des § 33 GewStG ist allerdings sehr eingeschränkt.<sup>126</sup> Es ist nur dann von einer offenbaren Unbilligkeit auszugehen, wenn diese von erheblichem Gewicht ist.<sup>127</sup>

## b) Verfahrensrechtliche Aspekte der Gewerbsteuerzerlegung

Nach der Feststellung der persönlichen und sachlichen Steuerpflicht im Rahmen der Steuermessbetragsfestsetzung wird im Zerlegungsverfahren festgestellt, welche Gemeinde für den Erlass des Gewerbsteuerbescheids zuständig ist.<sup>128</sup> Sachlich und örtlich zuständig für die Zerlegung ist grundsätzlich das Betriebsstättenfinanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet.<sup>129</sup> Beteiligte am Zerlegungsverfahren sind grundsätzlich die Gemeinden als Gewerbsteuerberechtigte und der Steuerpflichtige als Gewerbsteuerschuldner (§ 186 AO). Erstreckt sich der Gewerbebetrieb über mehrere Betriebsstätten, so hat der

---

<sup>123</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 28 GewStG, Rn. 14 (Juni 2016).

<sup>124</sup> Vgl. *Dietrich/Krakowiak*, DStR 2009, 661 (662).

<sup>125</sup> Vgl. *Hofmeister*, in Blümich, § 33 GewStG, Rn. 7 (Juni 2018).

<sup>126</sup> Vgl. BFH v. 2.11.1960, I B 31/69 U, BStBl. III 1961, 8; *Meier*, FR 2014, 1020 (1021f.).

<sup>127</sup> Vgl. BFH v. 25.11.2009, I R 18/08, BFH/NV 2010, 941, Rn. 19.

<sup>128</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 28 GewStG, Rn. 35 (Juni 2016).

<sup>129</sup> Vgl. *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 185 AO, Rn. 3 (April 2017).

Steuerpflichtige zusätzlich zur Erklärung zur Festsetzung des Steuermessbetrags eine Zerlegungserklärung zu übermitteln (§ 14a GewStG). Das Ergebnis des Zerlegungsverfahrens bescheidet das zuständige Finanzamt dann mit dem Zerlegungsbescheid, welcher sowohl die Zerlegungsgrundlagen (in der Regel die Arbeitslöhne), den Zerlegungsanteil der jeweiligen Gemeinde sowie die Höhe des zu zerlegenden Gewerbesteuermessbetrags enthält (§ 188 AO).<sup>130</sup> Der Zerlegungsbescheid ist gleichzeitig Folgebescheid des Gewerbesteuermessbescheids.<sup>131</sup> Änderungen im Gewerbesteuermessbescheid haben folglich Bindungswirkung für den Zerlegungsbescheid (§ 175 Abs. 1 AO).<sup>132</sup> Den einzelnen Gemeinden ist das Ergebnis des Zerlegungsverfahrens durch Zerlegungsmitteilung bekannt zu geben.<sup>133</sup>

Rechtsbehelfe gegen den Zerlegungsbescheid können im Wege des Einspruchs nach § 347 Abs. 1 S. 1 AO geltend gemacht werden.<sup>134</sup> Das Einspruchsverfahren ist von dem Zerlegungsverfahren allerdings getrennt. Neben dem Gewerbetreibenden sind auch die Gemeinden einspruchsberechtigt, wenn sie durch den Zerlegungsbescheid beschwert sind.<sup>135</sup> Bleibt der Einspruch erfolglos, sind sowohl der Steuerpflichtige als auch die beschwerten Gemeinden klagebefugt (§ 40 Abs. 2 FGO).<sup>136</sup>

### 3. Anwendung eines gemeindespezifischen Hebesatzes

An das Zerlegungsverfahren (falls erforderlich) schließen sich das Gewerbesteuerfestsetzungs- und Gewerbesteuererhebungsverfahren an.<sup>137</sup> Durch die Anwendung des gemeindespezifischen Hebesatzes auf den Gewerbesteuermessbetrag bzw. den Zerlegungsanteil gelangt man zur festzusetzenden Gewerbesteuer. Der Hebesatz beträgt dabei mindestens 200%, sodass die gewerblichen Einkünfte einem effektiven Mindeststeuersatz von 7%<sup>138</sup> unterliegen. Es obliegt gleichwohl der Gemeinde, einen höheren Hebesatz festzulegen (§ 16 Abs. 4 S. 2 GewStG). Die Gesamtbelastung der Gewerbesteuer ergibt unter Berücksichtigung des Gewerbesteuerzerlegungsverfahrens wie folgt:<sup>139</sup>

$$S_{\text{GewSt}} = S_{\text{GewSt}} \times (\text{inl. EK} + \text{ausl. EK} + \text{Hinzurechnungen} - \text{Kürzungen})$$

<sup>130</sup> Vgl. *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 188 AO, Rn. 1 (April 2017).

<sup>131</sup> Vgl. BFH v. 13.5.1993, IV R 1/91, BStBl. II 1993, 828.

<sup>132</sup> Vgl. BFH v. 18.5.2010, X R 49/08, BFH/NV 2010, 2225, II.3.

<sup>133</sup> Vgl. *Ratschow*, in Klein, § 189 AO, Rn. 1 (2018).

<sup>134</sup> Vgl. *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 188 AO, Rn. 5 (April 2017).

<sup>135</sup> Vgl. *Hofmeister*, in Blümich, § 28 GewStG, Rn. 23 (Mai 2019).

<sup>136</sup> Vgl. *Ratschow*, in Klein, § 185 AO, Rn. 3 (2018).

<sup>137</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 16 GewStG, Rn. 3 (2017).

<sup>138</sup> Effektiver Gewerbesteuersatz = Gewerbesteuermesszahl × Gewerbesteuerhebesatz

<sup>139</sup> Zur Ermittlung von Teilsteuersätzen siehe F.II.2.a).

mit  $S_{GewSt}$  = zu zahlende Gewerbesteuer

$$\text{mit } S_{GewSt} = MZ \times \sum_{j=1}^J HS_j \times \text{Zerlegungsanteil}_j$$

mit  $j$  = Gemeinde <sub>$j$</sub>

$J$  = Gesamtheit aller am Zerlegungsverfahren beteiligter Gemeinden  $j$

mit  $MZ$  = Gewerbesteuermesszahl = 3,5%

$HS_j$  = Hebesatz der Gemeinde  $i$

mit  $MZ$  = Gewerbesteuermesszahl = 3,5% und  $HS_j$  = Hebesatz der Gemeinde  $j$

Aus verfahrensrechtlicher Sicht fällt der Erlass des Gewerbesteuerbescheids in den Aufgabenbereich der Gemeinde.<sup>140</sup> Inhaltlich ist die Gemeinde allerdings an den Gewerbesteuermessbescheid bzw. an den Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid gebunden.<sup>141</sup> Die Bestimmung der Besteuerungsgrundlagen obliegt alleine dem zuständigen Finanzamt.<sup>142</sup> Die Gemeinde hat den Gewerbesteuermessbescheid ohne weitere Prüfung zu übernehmen.<sup>143</sup> Der Gewerbesteuerbescheid ist demnach Folgebescheid des Gewerbesteuermess- bzw. des Zerlegungsbescheids.<sup>144</sup> Kommt es demnach zum gewerbesteuerlichen Zerlegungsverfahren ist der Zerlegungsbescheid gleichzeitig Grundlagen- und Folgebescheid.<sup>145</sup> Das gleiche gilt m.E.<sup>146</sup> auch für den Gewerbesteuermessbescheid. Demnach umfasst das Gewerbesteuererhebungsverfahren maximal vier Stufen und ist zwischen Finanzamt und Gemeinde zweigeteilt. Eine verfahrensrechtliche Übersicht ist der nachfolgenden Abbildung zu entnehmen:

---

<sup>140</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 16 GewStG, Rn. 2a (2017).

<sup>141</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 16 GewStG, Rn. 34 (Mai 2019).

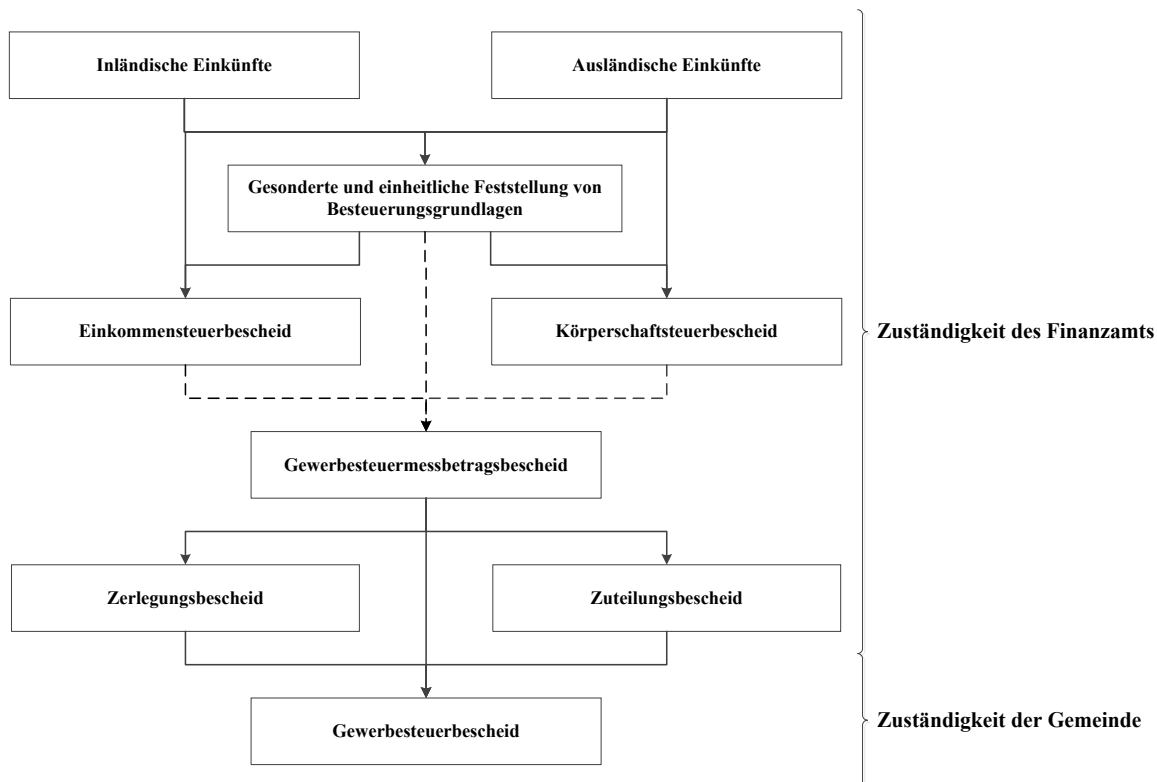
<sup>142</sup> Vgl. *Frotscher*, in Schwarz/Pahlke, § 184 AO, Rn. 12 (März 2017).

<sup>143</sup> Vgl. BFH v. 31.10.1991, X R 126/90, BFH/NV 1992, 363, 4.

<sup>144</sup> Vgl. BVerwG v. 12.8.2014, 9 B 23/14, NVwZ-RR 2014, 897, Rn. 5.

<sup>145</sup> Vgl. *Leister*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 28 GewStG, Rn. 45 (2019).

<sup>146</sup> Wie bereits oben beschrieben, stehen Einkommen-, Körperschaft- und Feststellungsbescheide nicht in einem Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis. Durch die Korrektornorm des § 35b GewStG kommt ihnen aber eine de facto Grundlagenbescheidsfunktion gegenüber dem Gewerbesteuermessbescheid zu, vgl. BFH v. 31.5.2010, X B 163/09, BFH/NV 2010, 2082, II.2.b); *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 35b GewStG, Rn. 3 (2017).



**Abbildung 1:** *Gewerbesteuerliche Besteuerungsverfahren*

## VI. Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer

### 1. Anrechnung bei Einzelunternehmern

Eine natürliche Person, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, unterliegt mit diesen Einkünften einer Doppelbelastung aus Einkommen- und Gewerbesteuer, wenn sie einen Gewerbebetrieb im Inland betreibt.<sup>147</sup> Um diese Zusatzbelastung abzumildern, lässt der Gesetzgeber eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer zu (§ 35 EStG).<sup>148</sup> Diese Anrechnungsmöglichkeit ist allerdings auf einkommensteuerpflichtige Unternehmer beschränkt.<sup>149</sup> Körperschaftsteuersubjekte können die Gewerbesteuer weder bei der Körperschaftsteuer anrechnen noch von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage in Abzug bringen (§ 4 Abs. 5b EStG).<sup>150</sup> Letzteres ist seit dem

<sup>147</sup> Vgl. *Levedag*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG, Rn. 3 (August 2018).

<sup>148</sup> Vgl. *Wacker*, in Schmidt, § 35 EStG, Rn. 2 (2018).

<sup>149</sup> Zur Verfassungsmäßigkeit dieser Ungleichbehandlung vgl. BFH v. 21.7.2011, II R 52/10, DStRE 2010, 1061.

<sup>150</sup> Vgl. *Hartmann*, BB 2008, 2490 (2494); *Levedag*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG, Rn. 3 (August 2018); *Gosch/Schindler*, in Kirchhoff, § 35 EStG, Rn. 2 (2019).

Unternehmenssteuerreformgesetz<sup>151</sup> auch beim einkommensteuerlichen Unternehmer nicht mehr möglich. Wie bereits in Abschnitt B.I erwähnt, wurde als Ausgleich für das infolgedessen geltende Betriebsausgabenabzugsverbots der Anrechnungsfaktor von 1,8 auf 3,8 erhöht.<sup>152</sup>

Dieser Anrechnungsfaktor begrenzt die bei der Einkommensteuer anrechenbare Gewerbesteuer der Höhe nach auf das 3,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags (§ 35 Abs. 1 S. 1 EStG). Das bedeutet, dass die Gewerbesteuer bis zur Höhe eines Hebesatzes von 400,9%<sup>153</sup> (bei Berücksichtigung der Wirkung der Solidaritätszuschlagsentlastung) vollständig kompensiert werden kann. Liegt der gemeindespezifische Satz oberhalb von 400,9% kommt eine vollumfängliche Kompensation der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer nicht in Betracht (sog. Unterkompensation).<sup>154</sup> Spiegelbildlich dazu sieht § 35 EStG allerdings keine Überkompensation der Gewerbesteuer vor, wenn der Hebesatz unterhalb des Anrechnungsfaktors liegt.<sup>155</sup> Die Anrechnung ist auf die tatsächlich festgesetzte und zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt (§ 35 Abs. 1 S. 5 EStG).<sup>156</sup>

Neben der betragsmäßigen Gewerbesteuerbeschränkung ist die Anrechnung darüber hinaus nur bis zur Höhe der geminderten tariflichen Einkommensteuer möglich (absolute Höchstgrenze).<sup>157</sup> Nach § 35 Abs. 1 S. 4 entspricht die geminderte tarifliche Steuer der tariflichen Steuer nach Anrechnung ausländischer Steuern auf Grundlage von uni- und bilateralen Vorschriften (§§ 32d Abs. 6 S. 2, 34c Abs. 1, 6 EStG, § 12 AStG, Art. 23B OECD-MA).<sup>158</sup> Dabei ist beispielsweise an die Situation zu denken, dass bei einem inländischen Unternehmer quellensteuervorbelastete ausländische Einkünfte (z.B. Zinsen oder Lizenzen) die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage erhöhen. § 34c EStG eröffnet dann dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die ausländischen Steuern bei der Einkommensteuer anzurechnen (§ 34c Abs. 1 EStG) oder auf Antrag von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen (§ 34c Abs. 2 EStG).<sup>159</sup> Nach § 35 Abs. 1 S. 4 EStG ist die Anrechnung bzw. der Abzug der ausländischen Steuern vor der Inanspruchnahme der

---

<sup>151</sup> Unternehmenssteuerreformgesetz v. 17.08.2007, BGBl. I 2007, 1912.

<sup>152</sup> Vgl. *Rohrlack*, in Blümich, § 35 EStG, Rn. 6 (August 2017).

<sup>153</sup>  $400,9\% = 380\% \times (1 + 5,5\%)$ . Durch die Anrechnung des 3,8fachen des Gewerbesteuermessbetrags mindert sich die Einkommensteuer und somit die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags (§ 3 Abs. 2 SolZ), vgl. *Herzig/Lochmann*, DB 2007, 1037 (1039).

<sup>154</sup> Vgl. *Hoheisel*, StuB 2017, 896.

<sup>155</sup> Vgl. BFH v. 20.3.2017, X R 12/15, BFH/NV 2017, 1536, I.1.b).

<sup>156</sup> Vgl. *Gosch/Schindler*, in Kirchhoff, § 35 EStG, Rn. 16 (2019).

<sup>157</sup> Vgl. *Levedag*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG, Rn. 44 (August 2018).

<sup>158</sup> Vorrang zur Anrechnung ausländischer Steuern sind auch die Ermäßigungen nach §§ 34, 34a, 34b und 35b zu beachten, vgl. *Wacker*, in Schmidt, § 35 EStG, Rn. 5 (2019).

<sup>159</sup> Siehe zur Ausgestaltung der Anrechnungs- und Abzugsmethode D.II.4.

Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb vorzunehmen (Anrechnungssubsidarität).<sup>160</sup> Demnach mindert sich durch die Anrechnung ausländischer Steuern bei der Einkommensteuer auch das Ermäßigungspotential i.S.d. § 35 EStG.<sup>161</sup>

Die Anwendung des § 35 EStG läuft in absoluter Hinsicht somit auf einen Vergleich zwischen der zu zahlenden Gewerbesteuer, dem 3,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrags und der Höhe der geminderten tariflichen Einkommensteuer hinaus. Der niedrigste der vorgenannten Beträge steht zur Anrechnung zur Verfügung.<sup>162</sup>

Da der Steuerpflichtige neben gewerblichen Einkünften auch betriebsfremde Einkünfte erwirtschafteten kann, wird der Ermäßigungshöchstbetrag in § 35 Abs. 1 S. 2 EStG auf die geminderte tarifliche Einkommensteuer beschränkt, die auf die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte entfällt:

$$\text{Ermäßigungshöchstbetrag}_{\S 35 \text{ EStG}} = \frac{\sum \text{positive gewerbl. EK}}{\sum \text{aller positiven EK}} \times \text{gem. tarifl. Steuer}$$

Durch das Abstellen auf die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte im Zähler des Bruchs können Gewinne und Verluste i.S.d. § 15 EStG miteinander verrechnet werden (horizontaler Verlustausgleich).<sup>163</sup> Dadurch manifestiert sich die einkunftsartenbezogene Betrachtung des § 35 EStG.<sup>164</sup> Ist die Summe der gewerblichen Einkünfte negativ, beträgt der Ermäßigungshöchstbetrag Null.<sup>165</sup> Das gleiche gilt grundsätzlich auch für den Nenner, wobei hier die Betrachtung auf alle Einkunftsarten erweitert wird. Zunächst ist bei jeder Einkunftsart isoliert ein horizontaler Verlustausgleich vorzunehmen. Im zweiten Schritt gehen allerdings nur die positiven Ergebnisse der einkunftsartenbezogenen Verlustverrechnung in die Summe aller positiven Einkünfte ein.<sup>166</sup> Ein vertikaler Verlustausgleich ist in § 35 EStG nicht vorgesehen, sodass es nicht zur Überkompensation kommen kann.<sup>167</sup>

---

<sup>160</sup> Vgl. *Gosch/Schindler*, in Kirchhoff, § 35 EStG, Rn. 9 (2019).

<sup>161</sup> Vgl. BMF v. 24.2.2009, IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003, BStBl. I 2016, 1187, Tz. 4.

<sup>162</sup> Vgl. *Böwing-Schmalenbrock*, DStZ 2018, 83 (85).

<sup>163</sup> Vgl. BMF v. 3.11.2016, IV C 6 – S 2296-a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187, Tz. 16; *Levedag*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG, Rn. 44 (August 2018).

<sup>164</sup> Vgl. BFH v. 23.6.2015, III R 7/14, BStBl. II 2016, 871, Rn. 20. Zu den Auswirkungen des Urteils, vgl. *Förster*, DB 2016, 2866 (2867f.); *Staaßen*, DStR 2017, 184.

<sup>165</sup> Vgl. *Staaßen*, DStR 2017, 184 (185).

<sup>166</sup> Vgl. *Förster*, DB 2016, 2866 (2867).

<sup>167</sup> Vgl. *Levedag*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG, Rn. 74 (August 2018). Der Bruch beträgt maximal 1.

Im Ergebnis ist die Steuerermäßigung nach § 35 EStG durch die unterschiedlichen Faktoren wie der Höhe der (geminderten) tariflichen Einkommensteuer, der festgesetzte und zu zahlende Gewerbesteuer, dem 3,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrags sowie dem Ermäßigungshöchstbetrag beschränkt.<sup>168</sup> Darüber hinaus gehendes Anrechnungspotential kann weder in andere Veranlagungszeiträume vor- noch zurückzutragen werden.<sup>169</sup>

Verfahrensrechtlich ist der Gewerbesteuermessbescheid (3,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags) sowie der Gewerbesteuerbescheid (tatsächlich festgesetzte und zu zahlende Gewerbesteuer) Grundlagenbescheid für die Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags (§ 35 Abs. 3 S. 2 EStG).<sup>170</sup>

## 2. Besonderheiten bei Personengesellschaften

Wie bereits erwähnt, ist die gewerbliche Personengesellschaft Steuerschuldnerin der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG). Folglich wird die Gewerbesteuerschuld auf Ebene der Personengesellschaft ermittelt.<sup>171</sup> Steuersubjekte der Einkommensteuer sind allerdings die Mitunternehmer der Personengesellschaft, d.h. die Inanspruchnahme des § 35 EStG erfolgt gesellschaftsbezogenermaßen auf Ebene der einzelnen Mitunternehmer. Dafür wird dem einzelnen Mitunternehmer sein Anteil an der Gewerbesteuer und dem Gewerbesteuermessbetrag entsprechend seinem Gewinnanteil zugewiesen.<sup>172</sup> Der Gewinnanteil bestimmt sich dabei nach handelsrechtlichen Grundsätzen.<sup>173</sup> Gesellschaftsrechtliche Abreden sind für die Anwendung des § 35 EStG nicht maßgeblich.<sup>174</sup> Folglich sind auch Vorabgewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinnverteilungsschlüssels i.S.d. § 35 EStG nicht zu berücksichtigen (§ 35 Abs. 2 S. 2 2. Hs. EStG).<sup>175</sup>

Im Vergleich zum Einzelunternehmer tritt bei der Mitunternehmerschaft verfahrensrechtlich eine weitere Ebene hinzu, nämlich die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen.<sup>176</sup> Für die Ermäßigung nach § 35 EStG bedeutet dies, dass neben dem Gewerbesteuermessbescheid und dem Gewerbesteuerbescheid auch der Feststellungsbescheid

---

<sup>168</sup> Vgl. Förster, DB 2016, 2866.

<sup>169</sup> Vgl. Wacker, in Schmidt, § 35 EStG, Rn. 46 (2019).

<sup>170</sup> Vgl. Wacker, in Schmidt, § 35 EStG, Rn. 60 (2019).

<sup>171</sup> Vgl. BT-Drs. 7/5458 v. 24.06.1976, 11.

<sup>172</sup> Vgl. Gosch/Schindler, in Kirchhof, § 35 EStG, Rn. 20 (2019)

<sup>173</sup> Vgl. Eggert, BBK 2017, 339 (340).

<sup>174</sup> Vgl. Eggert, BBK 2017, 339 (340).

<sup>175</sup> Vgl. Förster, DB 2016, 2866 (2868).

<sup>176</sup> Vgl. Levedag, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG, Rn. 151 (August 2018).

Grundlagenbescheid für die Ermittlung der Höhe der Steuerermäßigung ist, wobei unmittelbare „Grundlagenbescheidsfunktion“<sup>177</sup> nur von der Feststellung des auf den jeweiligen Mitunternehmer entfallenden Teils der Gewerbesteuer und des Gewerbesteuermessbetrags ausgeht.<sup>178</sup>

## **C. Ursachen und Folgen internationaler Doppelbesteuerung**

### **I. Vorbemerkung**

Die Schnittmenge zwischen Gewerbesteuerrecht einerseits und internationalem Steuerrecht andererseits mag vor dem Hintergrund, dass die Gewerbesteuer durch ihre Anknüpfung an den inländischen Gewerbesteuerbetrieb einen „strukturellen Inlandsbezug“<sup>179</sup> aufweist, zunächst verwundern. Bei genauerer Betrachtung bleibt allerdings die Feststellung, dass im Rahmen der Gewerbesteuer durchaus ausländische Einkünfte erfasst werden, die auch nach der Modifizierung des einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinns aus Gewerbebetrieb (§ 7 S. 1 GewStG) durch die Hinzurechnungen und Kürzungen (§§ 8 u. 9 GewStG) im Gewerbeertrag verbleiben.<sup>180</sup> Beispielhaft zu nennen sind neben ausländischen Zins- und Lizenzekünften Streubesitzdividenden, der Hinzurechnungsbetrag (§ 7 S. 7 GewStG) sowie Einkünfte einer passiv tätigen und niedrigbesteuerten Betriebsstätte im Ausland (§ 7 S. 8 GewStG). Durch die Besteuerung dieser ausländischen Einkünfte durch die Gewerbesteuer droht bei gleichzeitiger steuerlicher Belastung im Herkunftsstaat die internationale Doppelbesteuerung auch bei der Gewerbesteuer.

### **II. Begriff der (internationalen) Doppelbesteuerung**

Eine universelle Definition des Begriffs der Doppelbesteuerung existiert nicht.<sup>181</sup> Es handelt sich hierbei nicht um einen eindeutigen Rechtsbegriff, der tatbestandlich in einer Rechtsnorm umschrieben wird.<sup>182</sup> Allerdings haben sich in der Literatur verschiedene Umschreibungen dieser Begrifflichkeit herausgebildet. Es werden u.a. Unterscheidungen zwischen enger und weiter, zwischen direkter und indirekter, zwischen horizontaler und vertikaler sowie zwischen

---

<sup>177</sup> *Levedag*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG, Rn. 150 (August 2018).

<sup>178</sup> Vgl. *Wacker*, in Schmidt, § 35 EStG, Rn. 60 (2019).

<sup>179</sup> BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049, Rn. 10.

<sup>180</sup> Vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352ff.

<sup>181</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 3.

<sup>182</sup> Vgl. *Wassermeyer/Schwenke*, in Wassermeyer, Vor Art. 1 OECD-MA, Rn. 1 (Oktober 2016); *Ismer*, in FS Lehner, 2019, 34.

rechtlicher und wirtschaftlicher Doppelbesteuerung vorgenommen.<sup>183</sup> Letztere ist wohl die mittlerweile in der Literatur an der häufigsten referenzierten Unterscheidung, obwohl es auch dieser an gewisser Präzision mangelt.<sup>184</sup>

Von rechtlicher Doppelbesteuerung wird gesprochen, wenn dasselbe Steuersubjekt (Steuersubjektidentität) mit demselben Besteuerungsgut (Steuerobjektidentität) im gleichen Besteuerungszeitraum (Zeitraumidentität)<sup>185</sup> gleichartigen Steuern (Gleichartigkeit der Steuer) durch mehrere Fiski unterliegt.<sup>186</sup> Im Zusammenhang mit der rechtlichen Doppelbesteuerung wird zudem die Unterscheidung zwischen der virtuellen und der effektiven Doppelbesteuerung vorgenommen.<sup>187</sup> Letztere bezieht sich darauf, dass die Doppelbesteuerung auch tatsächlich in einer doppelten Zahlungsverpflichtung mündet.<sup>188</sup>

Die fehlende Steuersubjektidentität grenzt die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von der rechtlichen Doppelbesteuerung ab.<sup>189</sup> Erstere erfasst u.a. Fälle, in denen zwei oder mehrere Staaten ihr Besteuerungsrecht aufgrund divergierender Qualifikation des Einkünfteempfängers oder einer abweichenden Einkünftezurechnung in unterschiedlicher Art und Weise ausüben.<sup>190</sup> Subjektidentität und damit rechtliche Doppelbesteuerung sollte hingegen vorliegen, wenn die Identität des Steuerschuldners gegeben ist, d.h., dass losgelöst vom steuerlichen Anknüpfungspunkt dieselbe Person die Steuer schuldet.<sup>191</sup> Diesem Merkmal ist folglich ein ökonomisches Verständnis zugrunde zu legen.<sup>192</sup>

---

<sup>183</sup> Für die verschiedenen Unterscheidungen, vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 15.1; *Wassermeyer/Schwenke*, in *Wassermeyer*, Vor Art. 1 OECD-MA, Rn. 1 (Oktober 2016).

<sup>184</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, Vor Art. 1 OECD-MA, Rn. 2,3 (Oktober 2016); *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 3; *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 15.2; *Ismer*, in FS Lehner, 2019, 34.

<sup>185</sup> Das Merkmal der Zeitraumidentität wird in der Literatur zunehmend kritisiert, da allein das Auseinanderfallen der Belastungszeitraums nicht zur Negierung der Doppelbesteuerung als solche führt, vgl. *Vogel*, DStZ 1997, 269 (277); *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 9; *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, Vor Art. 1, Rn. 2 (Oktober 2016) *Ismer*, in FS Lehner, 2019, 34.

<sup>186</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 15.2.

<sup>187</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, Vor Art. 1 OECD-MA, Rn. 3 (Oktober 2016).

<sup>188</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, Vor Art. 1 OECD-MA, Rn. 3 (Oktober 2016).

<sup>189</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 3; *Schönfeld/Häck*, in Schönfeld/Ditz, Systematik, Rn. 2 (2019); a.A. i.E. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 15.2, welcher der Steuersubjektidentität ein wirtschaftliches Verständnis zugrunde legt und folglich keine Unterscheidung zwischen wirtschaftlicher und juristischer Doppelbesteuerung vornimmt.

<sup>190</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, Vor Art. 1 OECD-MA, Rn. 3 (Oktober 2016); *Schönfeld/Häck*, in Schönfeld/Ditz, Systematik, Rn. 6 (2019).

<sup>191</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 7; *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2018, § 6, Rn. 54.

<sup>192</sup> Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 275.

Zudem sind an die Gleichartigkeit der Steuern keine hohen Anforderungen anzulegen, da gerade bei dem steuerlichen Zugriff mehrerer Staaten eine Identität der Bemessungsgrundlage aufgrund unterschiedlich ausgestalteter Steuersysteme der Regelfall sein sollte.<sup>193</sup> Der steuerliche Anknüpfungspunkt der Besteuerung ist von untergeordneter Bedeutung, solange sich die Bemessungsgrundlagen wirtschaftlich weitgehend entsprechen.<sup>194</sup> Es sollte vielmehr hinsichtlich der Steuerwirkung und der den damit verbundenen Konsequenz für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners differenziert werden.<sup>195</sup>

Ein Teil der Literatur fordert auch die Besteuerung durch verschiedene Abgabengewalten als zusätzliche Voraussetzung für das Vorliegen von Doppelbesteuerung.<sup>196</sup> Allerdings wird diese Unterscheidung zu Recht als unscharf kritisiert.<sup>197</sup> Da in Deutschland neben dem Staat auch die Gemeinden verschiedene Abgabengewalten darstellen, wäre eine Konkretisierung eher dahingehend sinnvoll, dass von „mehrfachberechtigter Doppelbesteuerung“<sup>198</sup> gesprochen wird, wenn ein bestimmtes Besteuerungsgut (im gleichen Zeitraum) mit einer vergleichbaren Steuer belegt wird.<sup>199</sup> Ist die andere Abgabengewalt ein weiteres Völkerrechtssubjekt, sollte vielmehr von internationaler Doppelbesteuerung gesprochen werden.<sup>200</sup> Davon ist die nationale Doppelbesteuerung oder auch Doppelbelastung abzugrenzen.<sup>201</sup> Von einer solchen Doppelbelastung oder nationaler Doppelbesteuerung kann gesprochen werden, wenn zum Beispiel bei der Körperschaft- und der Gewerbesteuer im Ergebnis das gleiche Besteuerungsgut (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) steuerlich doppelt Berücksichtigung findet.<sup>202</sup>

Ergänzend zu den oben aufgeführten Merkmalen wird in der Literatur<sup>203</sup> vermehrt gefordert, auch die quantitative Perspektive als Voraussetzung der Doppelbesteuerung anzuerkennen. Hiernach wird von Doppelbesteuerung immer dann gesprochen, wenn die

---

<sup>193</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017, 15.3.

<sup>194</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017, 15.3.

<sup>195</sup> Vgl. *Frotscher*, *Internationales Steuerrecht*, 2015, Rn. 9; *Seer*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 2018, § 6, Rn. 54.

<sup>196</sup> Vgl. *Spitaler*, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, 1967, 85; *Fischer/Kleineidam/Warneke*, *Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 2005, 28; *Schaumburg* in: *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017, Rn. 15.2.

<sup>197</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer, Vor Art. 1 OECD-MA*, Rn. 2 (Oktober 2016); *Lehner*, *Vogel/Lehner, Grundlagen des Abkommensrecht*, Rn. 9 (2015).

<sup>198</sup> *Seer*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 2018, § 6, Rn. 57.

<sup>199</sup> Vgl. *Schaumburg* in: *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017, Rn. 15.2; a.A. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer, Vor Art. 1 OECD-MA*, Rn. 3 (Oktober 2016).

<sup>200</sup> Vgl. *Seer*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 2018, § 6, Rn. 57.

<sup>201</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017, Rn. 15.3; *Seer*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 2018, § 6, Rn. 57.

<sup>202</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017 Rn. 15.2.

<sup>203</sup> Vgl. *Vogel*, *DStZ* 1997, 269 (277); *Frotscher*, *Internationales Steuerrecht*, 2015, Rn. 5; *Ismer*, in *FS Lehner*, 2019, 34.

Gesamtsteuerbelastung einer grenzüberschreitenden Tätigkeit „[...] als unangemessen hoch empfunden wird [...]“<sup>204</sup> Als Referenzmaßstab ist dabei die Steuerbelastung des Staates mit der höheren Steuerbelastung heranzuziehen.<sup>205</sup>

### III. Nebeneinander von Welteinkommens- und Quellenprinzip als Ursache internationaler Doppelbesteuerung

#### 1. Welteinkommens- und Quellenprinzip

Der Staat kann auf seinem Hoheitsgebiet die steuerlichen Anknüpfungspunkte grundsätzlich frei wählen.<sup>206</sup> Diese Anknüpfungspunkte können sich auf jedwede wirtschaftliche Tätigkeit erstrecken, soweit sie einen Nexus zum Inland aufweist.<sup>207</sup> Dies schließt zum Beispiel auch Einkünfte aus inländischer Quelle eines ausländischen Empfängers mit ein.<sup>208</sup> Dieser Art der Besteuerung liegt das Quellenprinzip zu Grunde, d.h. Einkünfte werden (nur) in dem Staat besteuert, aus dem sie stammen.<sup>209</sup> Gerechtfertigt ist dieser Steuerzugriff dadurch, dass der nicht ansässige Einkünfteempfänger zu den Infrastrukturlasten des Quellenstaates beiträgt, um seine Einkunftsquelle aufrechterhalten zu können (sog. Nutzenäquivalenz).<sup>210</sup>

Die Befugnis des Steuerzugriffs endet nicht an der Staatsgrenze.<sup>211</sup> Die Fiskalhoheit des einzelnen Staates erfährt ihre Einschränkung lediglich dort, wo der zu versteuernde Sachverhalt keine tatsächliche Verbindung („genuine link“) mehr zum Staatsgebiet aufweist.<sup>212</sup> Völkerrechtlich ist der Staat demnach nicht gehindert, für Zwecke der Besteuerung auslandsradizierte Einkünfte eines inländischen Einkünfteempfängers heranzuziehen, vorausgesetzt es besteht weiterhin der erforderliche Nexus zum Inland.<sup>213</sup> Dieser spiegelbildliche Ansatz zur Quellenbesteuerung kommt im Welteinkommensprinzip (oder Universalitätsprinzip) zur Geltung. Beim Welteinkommensprinzip wird nicht die Frage gestellt, woher die Einkünfte stammen, sondern vielmehr danach, in welchem Staat der

---

<sup>204</sup> Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 5.

<sup>205</sup> Vgl. Ismer, in FS Lehner, 2019, 34.

<sup>206</sup> Vgl. Schönfeld/Häck, in Schönfeld/Ditz, Systematik, Rn. 4 (2019).

<sup>207</sup> Vgl. Lehner/Waldhoff, in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, § 1 EStG, A 463f. (Dezember 2018).

<sup>208</sup> Vgl. Wassermeyer, in DStJG 8, 52

<sup>209</sup> Vgl. Lehner/Waldhoff, in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, § 1 EStG, Rn. A 177ff. (Dezember 2018).

<sup>210</sup> Vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung, Band I, 2000, 523; Hey, IWB 2004, 9; Lüdicke, DStR-Beihefter 2008, 25 (26); Frotscher, in Frotscher/Geurts, § 49 EStG, Rn. 1 (August 2018).

<sup>211</sup> Vgl. Wassermeyer, in DStJG 8, 52f.; Lehner, in FS Wassermeyer, 2005, 244.

<sup>212</sup> Vgl. BVerfG v. 22.03.1983, BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (346), II.4.a); Wassermeyer, in DStJG 8, 52; Lehner, in FS Wassermeyer, 2005, 244.

<sup>213</sup> Vgl. Schönfeld/Häck, in Schönfeld/Ditz, Systematik, Rn. 4 (2019).

Einkünfteempfänger ansässig ist.<sup>214</sup> Wesensmerkmal des Welteinkommensprinzips ist, dass grundsätzlich alle inländischen und ausländischen Einkünfte (Welteinkommen) des Einkünfteerzielungssubjekts zur Besteuerung im Inland herangezogen werden.<sup>215</sup> Hinter dem Einbezug ausländischer Einkünfte verbergen sich dabei primär fiskalisch motivierte Protektionismen der einzelnen Staaten.<sup>216</sup> Es wird dadurch sichergestellt, dass die ausländischen Einkünfte dem gleichen Besteuerungstarif unterliegen wie inländische Einkünfte.<sup>217</sup>

Würden alle beteiligten Staaten ein einheitliches Verständnis des Quellen- oder Welteinkommensprinzips der Besteuerung zugrunde legen, wäre eine Kollision der Besteuerungsansprüche ausgeschlossen.<sup>218</sup> Es ist allerdings den Steuersystemen der meisten Staaten immanent, dass keines der beiden Prinzipien in Reinform verwirklicht ist und sich zudem bei der Implementierung eines Systems Interpretationsunterschiede hinsichtlich des Umfangs der Besteuerung ergeben.<sup>219</sup>

Charakteristisch für die meisten Staaten ist ein Nebeneinander dieser beiden Steuerkonzepte, sodass die Doppelbesteuerung bereits in der systematischen Grundausrichtung der Besteuerungssysteme angelegt ist.<sup>220</sup> Die Ursache internationaler Doppelbesteuerung ist demnach in dem Aufeinandertreffen von (konkurrierenden Umsetzungen des) Welteinkommens- und Quellenprinzip(s) zu suchen.<sup>221</sup>

Darüber hinaus kann Doppelbesteuerung auch daraus resultieren, dass in unterschiedlichen Staaten die Auswahl steuerlicher Anknüpfungspunkte für die Verwirklichung des Welteinkommensprinzips abweicht.<sup>222</sup> Infolgedessen ist es beispielsweise möglich, dass der Steuerpflichtige in mehr als einem Staat zur Besteuerung auf Grundlage des Welteinkommensprinzips herangezogen wird (Doppelansässigkeit)<sup>223</sup>

---

<sup>214</sup> Vgl. *Lehner/Waldhoff*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 1 EStG, Rn. A 458 (Dezember 2018); *Schönfeld/Häck*, in Schönfeld/Ditz, Systematik, Rn. 4 (2019).

<sup>215</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 17.

<sup>216</sup> Vgl. *Schaumburg*, FS Tipke, 1995, 131.

<sup>217</sup> Vgl. *Schaumburg*, FS Tipke, 1995, 131.

<sup>218</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 14.

<sup>219</sup> Vgl. *Lehner/Reimer*, IStR 2005, 542 (542f.).

<sup>220</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 34c EStG, Rn. A2 (April 2011).

<sup>221</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 34c EStG, Rn. A2 (April 2011).

<sup>222</sup> Vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 9ff.

<sup>223</sup> Vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 11.

## 2. Verwirklichung des Welteinkommensprinzips im deutschen Steuerrecht

### a) Verwirklichung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer

Ausgangspunkt der internationalen Doppelbesteuerung ist die Entscheidung zweier Staaten sowohl das Welteinkommens- als auch das Quellenprinzip der Besteuerung zugrunde zu legen. Die Systematik des deutschen Ertragssteuerrechts ist ebenfalls durch eine Parallelität von Welteinkommens- und Quellenprinzip gekennzeichnet.<sup>224</sup> Ausprägungen dieser Prinzipien sind die Konzepte der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht.<sup>225</sup>

Im Rahmen des Einkommensteuergesetzes gilt eine natürliche Person in Deutschland als unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 1 Abs. 1 EStG).<sup>226</sup> Ist der persönliche Anwendungsbereich eröffnet, manifestiert sich das Welteinkommensprinzip, da neben inländischen auch alle ausländischen Einkünfte Eingang in die Bemessungsgrundlage finden.<sup>227</sup> § 1 Abs. 1 EStG regelt allerdings nur den persönlichen Anwendungsbereich. Welche Einkünfte sachlich von der unbeschränkten Steuerpflicht erfasst sind, richtet sich nach § 2 Abs. 1 EStG.<sup>228</sup>

Die Erfassung ausländischer Einkünfte ist dabei grundlegend im Leistungsfähigkeitsprinzip angelegt.<sup>229</sup> Da inländische Einkünfte in gleicher Weise die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erhöhen wie ausländische Einkünfte, ist ein Einbezug ausländischer Einkunftsbestandteile in die Besteuerungsgrundlage unausweichlich, um die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen im Rahmen des Welteinkommensprinzips sachgerecht abbilden zu können.<sup>230</sup>

Genau wie bei der Einkommensteuer manifestiert sich das Welteinkommensprinzip bei der Körperschaftsteuer ebenfalls durch die Konzepte der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht. Eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmassen gelten als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im

---

<sup>224</sup> Vgl. *Lehner/Reimer*, IStR 2005, 542 (542f.).

<sup>225</sup> Vgl. *Schaumburg*, FS Tipke, 1995, 128.

<sup>226</sup> Neben der unbeschränkten Steuerpflicht des § 1 Abs. 1 EStG kennt das deutsche Einkommensteuergesetz noch die erweiterte sowie die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht, die allerdings im Folgenden vernachlässigt werden.

<sup>227</sup> Vgl. *Weber-Grellet*, in Schmidt, § 2 EStG, Rn. 4 (2018).

<sup>228</sup> Vgl. *Rauch*, in Blümich, § 1 EStG, Rn. 25 (März 2018).

<sup>229</sup> Vgl. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3, Rn. 40.

<sup>230</sup> Vgl. *Kirchhof/Ratschow*, in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 2 EStG, Rn. 134 (Juni 2019).

Inland haben und eine in § 1 Abs. 1 Nr. 1-6 KStG aufgeführte Rechtsform innehat.<sup>231</sup> In sachlicher Hinsicht werden alle inländischen und ausländischen Einkünfte bei der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst (§§ 1 Abs. 2 i.V.m. 8 Abs. 2 KStG).

## b) Verwirklichung bei der Gewerbesteuer

Anders als beim Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz sind die Konzepte der beschränkten<sup>232</sup> und unbeschränkten Steuerpflicht nicht in der Grundsystematik des Gewerbesteuergesetzes vorgegeben.<sup>233</sup> Die persönlichen Verhältnisse (insb. der Wohnsitz) des hinter dem Gewerbebetrieb stehenden Steuerpflichtigen sollen im Rahmen der Gewerbesteuer eigentlich keine Rolle spielen.<sup>234</sup> Die Gewerbesteuer soll – ihrer historischen Konzeption als Objekt- bzw. Realsteuer<sup>235</sup> folgend – die objektivierte Ertragskraft des inländischen Gewerbebetriebs besteuern.<sup>236</sup> Das heißt allerdings nicht, dass die Gewerbesteuer keine Elemente des Welteinkommensprinzips kennt.<sup>237</sup>

Bei der Gewerbesteuer ist es nur etwas komplizierter, denn die Frage nach der internationalen Doppelbesteuerung dürfte sich nach vielfach vertretener Meinung in der Literatur<sup>238</sup> nicht stellen. Der Gewerbebetrieb ist nämlich nur dann der Gewerbesteuer zu unterwerfen, wenn er auch im Inland betrieben wird, für ihn also eine inländische Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 GewStG). Einige Autoren in der Literatur<sup>239</sup> identifizieren diesen Inlandsbezug als systemtragenden Leitgedanken des Gewerbesteuergesetzes. Folge daraus soll sein, dass ausländische Einkünfte bereits im Ausgangspunkt keinen Eingang in die gewerbesteuerliche Besteuerungsgrundlage finden dürfen.<sup>240</sup> Diese Schlussfolgerung ist dem

---

<sup>231</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 651.

<sup>232</sup> Eine Ausnahme findet sich in § 2 Abs. 6 GewStG.

<sup>233</sup> Vgl. *Drüen*, in Blümich, § 2 EStG, Rn. 2 (Oktober 2015); *Ditz/Quilitzsch*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstättenhandbuch, 2018, Rn. 3.20.

<sup>234</sup> Vgl. BVerfG v. 25.10.77, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, I.3); *Montag*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 12, Rn. 1.

<sup>235</sup> Allerdings verwendet das Gewerbesteuergesetz den Begriff der Objektsteuer nicht. § 3 Abs. 2 AO erwähnt bezeichnet die Gewerbesteuer als Realsteuer, ohne dies genauer zu präzisieren.

<sup>236</sup> Siehe zur Kritik am Objektsteuerprinzip der Gewerbesteuer E.II.3.b).

<sup>237</sup> Vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352.

<sup>238</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 10; *Roser*, in FS Gosch, 2016, 351 ff; *Frotscher*, in *Frotscher/Drüen*, § 2 GewStG, Rn. 105 (Januar 2018).

<sup>239</sup> Vgl. *Braunnagel*, IStR 2010, 313 (315); *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352f; *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, § 7 GewStG, Rn. 15 (Juni 2018).

<sup>240</sup> Vgl. *Blumenberg*, in *StbJb 2012/2013*, 463; *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 10; *Frotscher*, in *Frotscher/Drüen*, § 2 GewStG, Rn. 105 (Januar 2018).

Gewerbsteuergesetz allerdings nicht zu entnehmen und verkennt auch die systematische Grundausrichtung und den sachlichen Bezug der Gewerbesteuer.<sup>241</sup>

Die Gewerbesteuer orientiert sich vorrangig am Betriebsstättenprinzip.<sup>242</sup> Das Betriebsstättenprinzip wird sodann erst territorial auf inländische Betriebsstätten eingeschränkt. Das gewerbsteuerliche Territorialitätsprinzip ist ein Subprinzip des Betriebsstätten- und somit des Objektsteuerprinzips.<sup>243</sup> Es sagt lediglich aus, dass Einkünfte, die einer ausländischen Betriebsstätte des Gewerbebetriebs zuzurechnen sind, nicht der Gewerbesteuer unterliegen.<sup>244</sup> Der Inlandsbezug mag demnach zwar kennzeichnend<sup>245</sup> für die Gewerbesteuer sein, erschöpft sich allerdings in der Einschränkung des sachlichen Anknüpfungspunkts der Besteuerung.<sup>246</sup> Für inländische Betriebsstätten gilt hingegen durch die Anknüpfung an § 7 S. 1 GewStG im Ausgangspunkt ebenfalls das Welteinkommensprinzip.<sup>247</sup>

Durch diese Anknüpfung erhält die Problematik der Doppelbesteuerung seine Kontur, denn durch sie werden die Grundkonzepte des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes und damit auch das Welteinkommensprinzips ins Gewerbsteuergesetz hinein getragen.<sup>248</sup> Die Umsetzung des Postulats des § 2 Abs. 1 GewStG, nämlich, dass ausländische Betriebsstätteneinkünfte nicht der Gewerbesteuer unterliegen, ergibt sich – bezogen auf den Gewerbeertrag – erst aus § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG. Dadurch und dadurch allein erfährt das Welteinkommensprinzip im Gewerbeertrag seine Einschränkung. § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG stellt als Ergänzung zu § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG das systematische Verbindungsstück zwischen sachlichem Anknüpfungspunkt der Besteuerung und gewerbsteuerlicher Bemessungsgrundlage her.<sup>249</sup> Eine rein deklaratorische Norm ist § 9 Nr. 3 GewStG demnach nicht, ansonsten wären auch ausländische Beteiligungserträge unabhängig von den tatsächlichen Beteiligungsverhältnis nach § 2 Abs. 1 GewStG von der Gewerbesteuer ausgenommen.<sup>250</sup>

---

<sup>241</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 212 (November 2016); *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352, 356; a.A. *Frotscher*, in *Frotscher/Drüen*, § 2 GewStG, Rn. 105 (Januar 2018).

<sup>242</sup> Zu einer anderen Schlussfolgerung kommt beispielsweise *Roser*, der zwar auch eine strenge Orientierung der Gewerbesteuer am Betriebsstättenprinzip feststellt, das Territorialitätsprinzip der Gewerbesteuer allerdings als Leitmotiv identifiziert, vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352, 356.

<sup>243</sup> Siehe hierzu E.II.3.c).

<sup>244</sup> Vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 354; BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl. II 2017, 230, Rn. 18.

<sup>245</sup> BFH v. 17.9.2014, I R 30/13, BStBl. II 2017, 726.

<sup>246</sup> Siehe hierzu E.II.3.c).

<sup>247</sup> Vgl. *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, § 7 GewStG, Rn. 15 (Juni 2018).

<sup>248</sup> Vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352, 356.

<sup>249</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 215 (Dezember 2018).

<sup>250</sup> Vgl. *Bergmann*, in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, § 9 Nr. 2a GewStG, Rn. 2 (2019); a.A. BFH v. 6.7.2005, VIII R 72/02, BStBl. II 2010, 828, III. b); *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 212 (Dezember

Für Einkünfte, die nicht aus einer ausländischen Betriebsstätte stammen, gilt durch die Anknüpfung an § 7 S. 1 GewStG das (eingeschränkte) Welteinkommensprinzip oder ein partielles Inlandsprinzip fort.<sup>251</sup> Erhebt nun der andere Staat an der Quelle ebenfalls Steuern auf die Einkünfte des inländischen Betriebs, die nicht in einer ausländischen Betriebsstätte anfallen, kommt es auch hier zu einer doppelten Erfassung der Einkünfte durch zwei Staaten.<sup>252</sup>

Fraglich ist allerdings, ob sich die oben erarbeitete Begriffsdefinition auf die Gewerbesteuer übertragen lässt. Oder anders gewendet: Kann man auch bei der Gewerbesteuer von rechtlicher und internationaler Doppelbesteuerung gesprochen werden? Wie bereits oben ausgeführt, verlangt rechtliche Doppelbesteuerung, dass dasselbe Steuersubjekt (Steuersubjektidentität) mit demselben Besteuerungsgut (Steuerobjektidentität) im gleichen Besteuerungszeitraum (Zeitraumidentität)<sup>253</sup> gleichartigen Steuern (Gleichartigkeit der Steuer) unterliegt.<sup>254</sup> Internationale Doppelbesteuerung verlangt zusätzlich die Beteiligung von zwei Völkerrechtssubjekten.<sup>255</sup>

Wie bereits oben ausgeführt, ist dem Kriterium der Zeitraumidentität kein großer Stellenwert beizumessen. Die Gewerbesteuer ist – genau wie die Einkommen- (§ 2 Abs. 7 EStG)<sup>256</sup> und Körperschaftsteuer (§ 7 Abs. 3 KStG)<sup>257</sup> – eine Jahressteuer, deren Erhebungszeitraum grundsätzlich mit dem Kalenderjahr übereinstimmt.<sup>258</sup> In den meisten anderen Staaten ist dieses System der Jahresbesteuerung in vergleichbarer Art und Weise umgesetzt, sodass dieses Kriterium – trotz weitgehender Bedeutungslosigkeit – in der Regel erfüllt ist.<sup>259</sup>

Bezogen auf das Steuersubjekt ist die Frage schon schwieriger zu beantworten, da die Gewerbesteuer keine Subjektsteuer ist und die Besteuerungsfolgen an das Bestehen eines inländischen Gewerbebetriebes anknüpft. Dennoch sollte das Merkmal der Subjektidentität

---

2018). Für das Gewerbesteuergesetz ist eine unterschiedliche Steuerrechtssubjektivität als Anknüpfungspunkt der Besteuerung nicht entscheidend.

<sup>251</sup> Vgl. *Gosch*, DStZ 1998, 327 (329); *Montag*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 12, Rn. 1; *Blumenberg*, in StbJB 2012/2013, 464.

<sup>252</sup> Vgl. *Mössner*, in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rn. 2.410.

<sup>253</sup> Das Merkmal der Zeitraumidentität wird in der Literatur zunehmend kritisiert, da allein das Auseinanderfallen der Belastungszeitraums nicht zur Negierung der Doppelbesteuerung als solche führt, vgl. *Vogel*, DStZ 1997, 269 (277); *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 9; *Wassermeyer*, in Wassermeyer, Vor Art. 1 OECD-MA, Rn. 2 (Oktober 2016) *Ismer*, in FS Lehner, 2019, 34.

<sup>254</sup> Vgl. *Schaumburg*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 15.2.

<sup>255</sup> Vgl. *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 6 Rn. 57.

<sup>256</sup> Vgl. *Weber-Grellet*, in Schmidt, § 2 EStG, Rn. 69 (2019).

<sup>257</sup> Vgl. *Roser*, in Gosch, § 7 KStG, Rn. 24 (2015).

<sup>258</sup> Vgl. *Schulze*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 14 GewStG, Rn. 44f. (2019).

<sup>259</sup> Beispielhaft für die USA, vgl. *Maywald/Mieth*, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, USA, Rn. 177 (2018).

auch mit Blick auf die Gewerbesteuer erfüllt sein, da bei diesem Kriterium nicht auf den steuerlichen Anknüpfungspunkt zu rekurrieren ist, sondern vorwiegend auf den Steuerschuldner.<sup>260</sup> Nach § 5 Abs. 1 S. 1 GewStG ist der Steuerschuldner bei der Gewerbesteuer der Unternehmer, d.h. die natürliche oder juristische Person, die als Steuersubjekt der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer hinter dem Gewerbebetrieb steht.<sup>261</sup> Hierbei steht die Leistungsfähigkeit des Unternehmers im Fokus, nicht diejenige des Gewerbebetriebs.<sup>262</sup> Aber auch dem Kriterium der Schuldneridentität sollte kein zu großer Stellenwert eingeräumt werden.<sup>263</sup>

Die wohl interessanteste Frage bei der Gewerbesteuer ist wohl, ob eine Identität des Besteuerungsguts vorliegt. Dazu sei zunächst erneut darauf verwiesen, dass bei weltweit unterschiedlichen Steuersystemen eine weitgehende Vergleichbarkeit der Steuerarten als ausreichend angesehen wird, um dieses Kriterium als erfüllt anzusehen.<sup>264</sup>

Mit Blick auf die historische Ausprägung der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage (Lohnsummensteuer, Kapitalsteuer und Ertragsteuer) ist wohl festzustellen, dass der Gewerbesteuer im Ausland kein Pendant gegenüberstand.<sup>265</sup> In ihrer heutigen Erhebungsform tritt die Gewerbesteuer allerdings als weitere Ertragsteuer<sup>266</sup> neben die Einkommen- und Körperschaftsteuer und belastet durch die Anknüpfung an § 7 S. 1 GewStG die gleichen Einkünfte (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) wie die Einkommen- und Körperschaftsteuer.<sup>267</sup> Es liegt somit zunächst nationale Doppelbesteuerung vor, der durch § 35 EStG bei der

---

<sup>260</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 7.

<sup>261</sup> Eine Ausnahme könnte bei Personengesellschaften gelten, da sie von Gesetzes wegen selbst Steuerschuldnerin der Gewerbesteuer ist (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG). Der (Mit-)Unternehmer kann lediglich als Haftungsschuldner für die Gewerbesteuer herangezogen werden, vgl. *Sarrazin*, in *Lenski/Steinberg*, § 5 GewStG, Rn. 61 (Juni 2018). Zudem hat die Regelung vorrangig aus Vereinfachungszwecken Eingang ins Gesetz gefunden, vgl. BT-Drs. 7/5458, v. 24.6.1976, 11. Unternehmer ist zudem weiterhin der Mitunternehmer und nicht die Personengesellschaft, vgl. *Gosch*, in *Blümich*, § 5 GewStG, Rn. 39 (August 2018). Eine Differenzierung zwischen Personengesellschaften und anderen Steuerschuldner sollte mE nicht vorzunehmen sein.

<sup>262</sup> Vgl. *Selder*, FR 2014, 174 (175). Umfangreich zur Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Gewerbesteuer siehe E.II.3.e).

<sup>263</sup> Vgl. *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2018, § 6 Rn. 54f.

<sup>264</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, 15.3.

<sup>265</sup> Vgl. *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 953 (954); insoweit noch zutreffend, vgl. *Mössner*, in *Mössner u.a.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rn. 2.410

<sup>266</sup> Vgl. statt vieler *Hartmann*, BB 2008, 2490 (2494); *Gosch*, DStZ 1998, 327 (328). Siehe zur Diskussion der Gewerbesteuer in ihrer heutigen Erhebungsform E.II.3.

<sup>267</sup> Vgl. *Gosch*, *Grüne Hefte* 2011, 22; *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 953 (954); *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 18.217; Zur Gleichartigkeit im Abkommensrecht, vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (59); *Lüdicke*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 34c EStG, Rn. 172 (November 2015); a.A. *Eglmeier*, IStR 2011, 951 (952); *Mössner*, in *Mössner u.a.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rn. 2.410.

Einkommensteuer pauschaliert abgeholfen wird.<sup>268</sup> Besteuert der andere Staat die Einkünfte zusätzlich an der Quelle, liegt insoweit auch internationale Doppelbesteuerung vor. Dass der Steuergläubiger bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer (Staat) einerseits und bei der Gewerbesteuer (Gemeinde) andererseits nicht identisch ist, steht dem nicht entgegen, sondern fügt der Doppelbesteuerung das weitere Attribut der Mehrfachberechtigung im nationalen Sinne hinzu.<sup>269</sup> Im Ergebnis wird durch die Gewerbesteuer das Welteinkommensprinzip verwirklicht, welches – m.E. gewerbesteuersystematisch – durch unilaterale Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (§ 9 Nr. 2, 3, 7 u. 8 GewStG) territorial wieder eingeschränkt wird.<sup>270</sup> Somit liegt auch bei der Gewerbesteuer im Ausgangspunkt rechtliche, internationale und mehrfachberechtigte Doppelbesteuerung vor.

### **3. Verwirklichung des Quellenprinzips im deutschen Steuerrecht**

#### **a) Verwirklichung des Quellenprinzips bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer**

Im Gegensatz zur unbeschränkten Steuerpflicht besteht bei der beschränkten Steuerpflicht kein persönlicher, sondern lediglich ein sachlicher Nexus des Steuerpflichtigen zum Inland. Tatbestandlich wird nämlich vorausgesetzt, dass sich weder der Wohnsitz noch der gewöhnliche Aufenthalt im Inland befinden (§ 1 Abs. 4 EStG). Der steuerliche Anknüpfungspunkt liegt in der Verbindung der Einkunftsquelle zum Inland.<sup>271</sup> Insoweit wird durch die beschränkte Steuerpflicht das Quellenprinzip verwirklicht. Erfasst wird lediglich der Zuwachs an Leistungsfähigkeit des beschränkt Steuerpflichtigen bezogen auf seine inländischen Einkünfte.<sup>272</sup> Die beschränkte Steuerpflicht setzt das Quellenprinzip allerdings nicht vollständig um, da nicht alle Quelleneinkünfte durch die beschränkte Steuerpflicht erfasst werden.<sup>273</sup> Die äußere Grenze des deutschen Steuerzugriffs wird durch den abschließenden Katalog des § 49 EStG gezogen.<sup>274</sup> Quelleneinkünfte, die nicht zu den Einkünften des § 49 EStG gehören, lösen im Inland auch keine Besteuerungsfolgen aus.<sup>275</sup>

---

<sup>268</sup> Vgl. *Gosch/Schindler*, § 35 EStG, Rn. 2 (2019); *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 132.

<sup>269</sup> Vgl. *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2018, § 6, Rn. 57.

<sup>270</sup> Vgl. *Mössner*, in *Mössner* u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rn. 2.411.

<sup>271</sup> Vgl. *Fetzer*, in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, § 49 EStG, Rn. 3 (Juli 2019).

<sup>272</sup> Vgl. *Kirchhof/Ratschow*, in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, § 2 EStG, Rn. 134 (Juli 2019).

<sup>273</sup> Vgl. *Lüdicke*, DStR-Beihefter 2008, 25 (26).

<sup>274</sup> Vgl. *Frotscher*, in *Frotscher/Geurts*, § 49 EStG, Rn. 2a (August 2018).

<sup>275</sup> Vgl. *Hey*, IWB 2004, 9 (16).

Konzeptionell liegt der Erfassung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte ein objektsteuerartiger Charakter zugrunde.<sup>276</sup> Die persönlichen Merkmale des Einkünfteempfängers treten hinter die sachlichen Anknüpfungsmomente zurück.<sup>277</sup> Dieser Objektsteuercharakter manifestiert sich besonders deutlich mit Blick auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.<sup>278</sup> Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sind die Nebeneinkünfte (z.B. Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 EStG) gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb subsidiär, d.h. sie sind vorrangig diesen Einkünften zuzuordnen. Dieses Rangverhältnis gilt im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht.<sup>279</sup> Die ausländischen Besteuerungsmerkmale sind für die inländische Einkünftequalifikation nicht von Belang.<sup>280</sup> Es findet insoweit eine isolierende Betrachtungsweise der inländischen Einkünfte statt.<sup>281</sup> Dies führt dazu, dass gewerbliche Einkünfte nur dann vorliegen, wenn die Voraussetzung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfüllt sind. Wird beispielsweise im Inland eine Betriebsstätte unterhalten (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a) EStG) und verwirklicht der ausländische Einkünfteempfänger gleichzeitig eine weitere Einkunftsart im Inland, so ist diese nicht automatisch der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen (keine Attraktivkraft der Betriebsstätte).<sup>282</sup> Eine Zuordnung zur inländischen Betriebsstätte erfolgt nur insoweit, als dass die den Einkünften zugrundeliegenden Vermögenswerte auch tatsächlich der Betriebsstätte zuzurechnen sind.<sup>283</sup>

Das Betriebsstättenprinzip ist insoweit das Leitkonzept des § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG. Es kann zum einen deswegen zur Doppelbesteuerung führen, da der Stammsitzstaat im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht ebenfalls auf die Betriebsstätteneinkünfte zugreift. Es sind allerdings auch Dreieckskonstellationen denkbar, z.B. wenn durch die beschränkt steuerpflichtige Betriebsstätte ihrerseits das Welteinkommensprinzip verwirklicht wird. So können z.B. quellensteuervorbelastete Einkünfte aus einem weiteren (Dritt-)Staat (z.B. Zinsen oder Lizenzgebühren) ebenfalls der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sein. Dies führt gar zur Dreifachbesteuerung, wenn die Einkünfte im Drittstaat, in der inländischen

---

<sup>276</sup> Vgl. BFH v. 4.3.1970, I R 140/66, BStBl. II 1970, 428; BFH v. 27.7.2011, I R 32/10, BStBl. II 2014, 513, Rn. 9.

<sup>277</sup> Vgl. *Schaumburg* in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 6.129.

<sup>278</sup> Vgl. *Frotscher*, in *Frotscher/Geurts*, § 49 EStG, Rn. 7a. (August 2018).

<sup>279</sup> Vgl. BFH v. 28.1.2004, I R 73/02, BStBl. II 2005, II.2.b)cc).

<sup>280</sup> Vgl. *Loschelder*, in *Schmidt*, § 49 EStG, Rn. 133 (2019).

<sup>281</sup> Vgl. ausführlich zur isolierenden Betrachtungsweise *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, 6.153 ff.

<sup>282</sup> Vgl. *Rengers*, in *Blümich*, § 2 KStG, Rn. 35 (Februar 2019); *Reinhold* in *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, 2018, § 7 Rn. 384.

<sup>283</sup> Vgl. *Rengers*, in *Blümich*, § 2 KStG, Rn. 35 (Februar 2019); *Reinhold* in *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, 2018, § 7 Rn. 384.

Betriebsstätte und in dem Ansässigkeitsstaats des Stammhauses besteuert werden (doppelte Quellensteuerbelastung).<sup>284</sup>

Die beschränkte Steuerpflicht eines ausländischen Körperschaftsteuersubjekts bestimmt sich nach § 2 KStG. Spiegelbildlich zu § 1 Abs. 1 KStG sind von der beschränkten Steuerpflicht nur diejenigen Körperschaften erfasst, die weder ihren Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben. § 49 EStG ist für ausländische Körperschaften analog anzuwenden, d.h. für die Erfassung der Einkünfte ist die Rechtsform des Einkünfteempfängers im Ausland irrelevant (isolierende Betrachtungsweise).<sup>285</sup>

### **b) Verwirklichung des Quellenprinzips bei der Gewerbesteuer**

Neben dem partiellen Welteinkommensprinzip wird durch § 7 S. 1 GewStG auch das Quellensteuerprinzip bei der Gewerbesteuer umgesetzt. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bs. a) EStG setzt genau wie § 2 Abs. 1 GewStG mindestens eine inländische Betriebsstätte als sachlichen Anknüpfungspunkt voraus.<sup>286</sup> Besteht demnach im Inland eine Betriebsstätte eines ausländischen Einkünfteempfängers, sind diese Einkünfte sowohl einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig als auch gewerbesteuerpflichtig.<sup>287</sup> Dies allerdings nur, wenn die engen Voraussetzungen des §§ 2 Abs. 6 GewStG i.V.m. § 49 Abs. 4 EStG nicht kumulativ erfüllt sind.<sup>288</sup> Dennoch zeigt der Zusammenhang zwischen § 49 EStG und § 2 GewStG Folgendes: Dem Grunde nach besteht eine Gewerbesteuerpflicht der inländischen Betriebsstätte wegen § 2 Abs. 1 S. 3 GewStG. Der Höhe nach wird diese Steuerpflicht erst durch §§ 49 EStG i.V.m. 7 S. 1 GewStG konkretisiert. Erst dann wird der gewerbesteuerliche Besteuerungszugriff durch § 2 Abs. 6 EStG wieder eingeschränkt.

Ganz generell ist festzustellen, dass die Besteuerungssystematik im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bs. a) EStG und der Gewerbesteuer sich in Bezug auf den sachlichen Anknüpfungspunkt der Besteuerung weitgehend entsprechend.<sup>289</sup> Sowohl bei der Gewerbesteuer als auch im Rahmen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bs. a) EStG dominiert das Betriebsstättenprinzip.<sup>290</sup>

---

<sup>284</sup> Vgl. *Hidien*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 49 EStG, Rn. D 1281 f. (April 2007); *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 11.

<sup>285</sup> Vgl. *Pfarrmann*, in Gosch, § 2 KStG, Rn. 25 f. (2015).

<sup>286</sup> Vgl. *Loschelder*, in Schmidt, § 49 EStG, Rn. 21f. (2019).

<sup>287</sup> Vgl. *Mössner*, in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rn. 2.512.

<sup>288</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 5 GewStG, Rn. 13 (August 2018).

<sup>289</sup> Vgl. BFH v. 24.2.1988, I R 95/84, BStBl. II 1988, 663, II.2.e).

<sup>290</sup> Vgl. BFH v. 24.2.1988, I R 95/84, BStBl. II 1988, 663, II.2.e).

Es zeigt sich folglich, dass auch bei der Gewerbesteuer – wenn auch nicht im gleichen Ausmaß wie bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer – das Welteinkommens- und das Quellenprinzip verwirklicht werden.<sup>291</sup> Bei gleichzeitiger Erfassung dieser Einkünfte im jeweils anderen Staat kann es demnach auch im Rahmen der Gewerbesteuer zur Doppelbesteuerung kommen. Diese Doppelbesteuerung ist auch bei der Gewerbesteuer systemisch vorgegeben. Leitgedanke der Gewerbesteuer ist nämlich das Betriebsstättenprinzip und Betriebsstätten besteuern ihrerseits das Welteinkommen und sind gleichzeitig Anknüpfungspunkt der beschränkten Steuerpflicht.<sup>292</sup>

#### IV. Folgen der internationalen Doppelbesteuerung

Aus ökonomischer Sicht stellt die internationale Doppelbesteuerung zunächst ein Investitionshemmnis dar, welches als Kostenfaktor die Vorteilhaftigkeit der grenzüberschreitenden Tätigkeit gegenüber der Inlandstätigkeit schlechter stellt.<sup>293</sup> Dadurch wird eine grenzüberschreitende Investition, deren Vorsteuerrentabilität höher ist als die gleiche Investition im Inland durch die Doppelbesteuerung, den rationalen Investor dazu bewegen die inländische Investition vorziehen.<sup>294</sup> Folge daraus ist, dass Steuern die Investitionsentscheidung dahingehend verzerren, dass die eingesetzten Produktionsfaktoren in der Folge nicht ihrem höchsten Nutzen zugeführt werden können.<sup>295</sup> Dies kann aus volkswirtschaftlicher Sicht u.a. zu erheblichen Ineffizienzen, Wettbewerbsverzerrungen und Wohlfahrtsverlusten führen.<sup>296</sup> Um solche Wettbewerbshindernisse zu vermeiden, ist das Bestreben der Staaten Investitionsentscheidung durch Besteuerung möglichst nicht zu beeinflussen, da im Falle einer allgemeinen Wettbewerbsneutralität die Ressourcen ihrem größtmöglichen Nutzen zugeführt werden können. Politisch wird dieses Bestreben durch die zunehmende Liberalisierung der Märkte weiter verstärkt.<sup>297</sup>

---

<sup>291</sup> Vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352, 356.

<sup>292</sup> Zu einer anderen Schlussfolgerung kommt beispielsweise *Roser*, der zwar auch eine strenge Orientierung der Gewerbesteuer am Betriebsstättenprinzip feststellt, das Territorialitätsprinzip der Gewerbesteuer allerdings als Leitmotiv identifiziert, vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352, 356.

<sup>293</sup> Vgl. *Kluge*, Internationales Steuerrecht, 2000, Rn. B 32.

<sup>294</sup> Vgl. *Rose*, Internationales Steuerrecht, 1990, 57; *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 5.

<sup>295</sup> Vgl. *Rose*, Internationales Steuerrecht, 1990, 57; *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 13.

<sup>296</sup> Vgl. *Rose*, Internationales Steuerrecht, 1990, 57f.; *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, § 34c EStG, Rn. A1 (April 2011).

<sup>297</sup> Vgl. *Fischer/Kleinedam/Warneke*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2005, 33 f.

Internationale Doppelbesteuerung stellt ein Investitionshemmnis dar, das die grenzüberschreibende Geschäftstätigkeit gegenüber der Inlandstätigkeit schlechterstellt. Folglich wird der rationale Investor die Inlandsinvestition stets vorziehen, wenn dieser Doppelbesteuerung nicht durch Maßnahmen zur Vermeidung der interationalen Doppelbesteuerung begegnet wird. Im internationalen Steuerrecht haben sich mit der Anrechnungs- und der Freistellungsmethode zwei Methoden herausgebildet, um die Effekte eines doppelten Steuerzugriffs zu beseitigen oder zumindestens abzumildern.

Das deutsche internationale Steuerrecht sieht zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung primär die Anrechnungsmethode. Dadurch verliert Deutschland das Besteuerungsrecht an den ausländischen Einkünften nicht, allerdings kann der Steuerpflichtige die im anderen Staat auf diese Einkünfte erhobenen Steuern auf die deutsche Steuerlast anrechnen.

Aus ökonomischer Sicht stellt die internationale Doppelbesteuerung zunächst ein Investitionshemmnis dar, welches als Kostenfaktor die Vorteilhaftigkeit der grenzüberschreitenden Tätigkeit gegenüber der Inlandstätigkeit schlechter stellt.<sup>298</sup> Dadurch wird eine grenzüberschreitende Investition, deren Vorsteuerrentabilität höher ist als die gleiche Investition im Inland durch die Doppelbesteuerung, den rationalen Investor dazu bewegen die inländische Investition vorziehen.<sup>299</sup> Folge daraus ist, dass Steuern die Investitionsentscheidung dahingehend verzerren, dass die eingesetzten Produktionsfaktoren in der Folge nicht ihrem höchsten Nutzen zugeführt werden können.<sup>300</sup> Dies kann aus volkswirtschaftlicher Sicht u.a. zu erheblichen Ineffizienzen, Wettbewerbsverzerrungen und Wohlfahrtsverlusten führen.<sup>301</sup> Um solche Wettbewerbshindernisse zu vermeiden, ist das Bestreben der Staaten Investitionsentscheidung durch Besteuerung möglichst nicht zu beeinflussen, da im Falle einer allgemeinen Wettbewerbsneutralität die Ressourcen ihrem größtmöglichen Nutzen zugeführt werden können. Politisch wird dieses Bestreben durch die zunehmende Liberalisierung der Märkte weiter verstärkt.<sup>302</sup>

---

<sup>298</sup> Vgl. *Kluge*, Internationales Steuerrecht, 2000, Rn. B 32.

<sup>299</sup> Vgl. *Rose*, Internationales Steuerrecht, 1990, 57; *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 5.

<sup>300</sup> Vgl. *Rose*, Internationales Steuerrecht, 1990, 57; *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 13.

<sup>301</sup> Vgl. *Rose*, Internationales Steuerrecht, 1990, 57f.; *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, § 34c EStG, Rn. A1 (April 2011).

<sup>302</sup> Vgl. *Fischer/Kleinedam/Warneke*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2005, 33 f.

## D. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung

### I. Standardmethoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung

#### 1. Vorbemerkung

Wenn sowohl der Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsstaat als auch der Quellensteuerstaat ihre Besteuerungsansprüche ausüben, so ist es durchaus im Interesse beider Staaten die daraus resultierende Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>303</sup> Für die Vermeidung bzw. zur Verringerung internationaler Doppelbesteuerung steht grundsätzlich eine Vielzahl von Methoden zur Verfügung. In der internationalen Staatenpraxis sind neben der Abzugsmethode vor allem die Freistellungs- und die Anrechnungsmethode am häufigsten anzutreffen.<sup>304</sup> Allerdings divergiert die tatsächliche Ausgestaltung der Methoden zwischen den einzelnen Staaten teilweise sehr stark.<sup>305</sup>

Die Freistellungsmethode führt, wie der Name schon erahnen lässt, zur Freistellung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat, sodass der letztgenannte Staat von seinem Steueranspruch zurücktritt und im Ergebnis nur eine Besteuerung durch den Quellenstaat erfolgt.<sup>306</sup> Dies bedeutet, dass allein der Quellenstaat die Höhe sowie den Umfang der Besteuerung vorgibt.<sup>307</sup>

Im Rahmen der Anrechnungsmethode wird zunächst das vollständige Welteinkommen der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat unterworfen. Erst im Nachgang wird die im Quellenstaat auf diese Einkünfte erhobene Steuer auf die Steuer im Ansässigkeitsstaat angerechnet.<sup>308</sup> Im Gegensatz zur Freistellungsmethode findet bei der Anrechnungsmethode im Ergebnis der Steuersatz sowie die Einkünfteermittlungsgrundsätze des Ansässigkeitsstaats Anwendung.<sup>309</sup> Entsprechen sich Steuersatz und Einkünfteermittlungsgrundsätze im Ansässigkeits- und im Quellenstaat führen die Anrechnungs- und die Freistellungsmethode zum gleichen Ergebnis.<sup>310</sup>

---

<sup>303</sup> Vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 13.

<sup>304</sup> Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 276.

<sup>305</sup> Vgl. zur unterschiedlichen Ausgestaltung der Anrechnungsmethode, *Prokisch*, in Kirchhof/Mellinghoff/Söhn, § 34c EStG, Rn. A 31 – A 56 (April 2011).

<sup>306</sup> Vgl. für eine ausführliche Darstellung der Freistellungsmethode, *Rosbach*, FR 2019, 167.

<sup>307</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in Wassermeyer, Art. 23B OECD-MA, Rn. 4 (Juni 2015).

<sup>308</sup> Vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 15.

<sup>309</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 266, 274.

<sup>310</sup> Vgl. *Scheffler*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 18.

Anders ist das bei der Abzugsmethode: Durch die Abzugsmethode kann die internationale Doppelbesteuerung grundsätzlich nicht vollständig vermieden werden. Im Rahmen der Abzugsmethode kommt es im Ansässigkeitsstaat zum Abzug der im Ausland entrichteten (Quellen-)Steuer von der Bemessungsgrundlage.<sup>311</sup> Durch die Anwendung der Abzugsmethode entspricht der effektive Steuersatz, der auf den (ausländischen) Einkünften lastet, der Summe aus dem Steuersatz des Ansässigkeits- und Quellenstaats abzüglich des Produkts dieser beiden Steuersätze.<sup>312</sup> Die Anrechnungs- und Freistellungsmethode sind der Abzugsmethode also zumeist überlegen.<sup>313</sup>

## 2. Ausgestaltungsmöglichkeiten der Freistellungsmethode

Wie bereits ausgeführt, bewirkt die Freistellungsmethode im Grundsatz eine alleinige Besteuerung durch den Quellenstaat. Der Ansässigkeitsstaat tritt von seinem Steueranspruch insoweit zurück und die ausländischen Einkünfte unterliegen dem Steuerniveau des Quellenstaates.<sup>314</sup> Dies entspricht der ökonomischen Konzeption einer kapitalimportneutralen Besteuerung, d.h. die steuerlichen Folgen richten sich an dem Staat aus, in dem das Kapital investiert wird (Blickwinkel des Quellenstaates).<sup>315</sup> Ist das ausländische Steuerniveau im anderen Staat demnach niedrigerer als im Ansässigkeitsstaat, besteht der Anreiz das Steuergefälle durch die Verlagerung von Einkunftsquellen ins Ausland auszunutzen.<sup>316</sup> Dadurch wird der Steuerpflichtige im Vergleich zu den inländischen Konkurrenten bessergestellt. Im Vergleich zu den Konkurrenten auf dem ausländischen Markt erfolgt durch die Freistellungsmethode eine Gleichstellung.<sup>317</sup> Das gilt selbstverständlich auch für den entgegengesetzten Fall, wenn das ausländische Steuerniveau das inländische Steuerniveau übersteigt. Anders ausgedrückt: Bei der Freistellungsmethode bezieht sich die Wettbewerbsneutralität auf den Quellenstaat.<sup>318</sup>

Die Freistellungsmethode wird allerdings nicht immer in Reinform umgesetzt. Einerseits ist denkbar, dass sich die Freistellung nur auf einen Teil der Einkünfte bezieht (Teilfreistellung).<sup>319</sup> In diesem Zusammenhang ist auch eine Kombination mit anderen Methoden zur Vermeidung

---

<sup>311</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 57.

<sup>312</sup>  $s_{Ges} = (s_i + s_a - s_a \times s_i) \times \text{ausl. EK}$

<sup>313</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 17.34.

<sup>314</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, Art. 23B OECD-MA, Rn. 4 (Juni 2015).

<sup>315</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 57.

<sup>316</sup> Vgl. *Kahle/Beinert/Heinrichs*, Ubg 2017, 181.

<sup>317</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 17.26.

<sup>318</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 21.

<sup>319</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 18.20.

internationaler Doppelbesteuerung denkbar.<sup>320</sup> Andererseits wird in vielen Staaten (u.a. Deutschland) die Freistellung in bestimmten Situationen nur unter Progressionsvorbehalt zugelassen, d.h. für die Bestimmung der Höhe des anzuwendenden Steuersatzes im Inland werden die ausländischen Einkünfte berücksichtigt.<sup>321</sup> Letzteres lässt allerdings das Postulat der Kapitalimportneutralität unberührt, da der Ansässigkeitsstaat die ausländischen Einkünfte weiterhin nicht der Besteuerung unterwirft.<sup>322</sup> Durch den Progressionsvorbehalt wird lediglich gewährleistet, dass die Steigerung der Leistungsfähigkeit, die mit der Erwirtschaftung ausländischer Einkünfte einhergeht, in der Höhe des (progressiven) inländischen Steuertarifs abgebildet wird.<sup>323</sup>

### 3. Ausgestaltungsmöglichkeit der Anrechnungsmethode

#### a) Grundausrichtung

Die Anrechnungsmethode folgt dem Welteinkommensprinzip.<sup>324</sup> Demnach unterliegen zunächst in- und ausländische Einkünfte in ihrer Gesamtheit im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung.<sup>325</sup> Erst im Nachgang wird die auf die ausländischen Einkünfte in den anderen Staaten entrichtete Steuer von der inländischen Steuerlast abgezogen.<sup>326</sup> Ökonomisch liegt der Anrechnungsmethode der Grundsatz einer kapitalexportneutralen Besteuerung zugrunde.<sup>327</sup> In Abgrenzung zur Kapitalimportneutralität bedeutet dies, dass sich die Wettbewerbsneutralität nunmehr auf den Ansässigkeitsstaat und nicht wie bei der Freistellungsmethode auf den Quellenstaat bezieht (Blickwinkel des Ansässigkeitsstaats).<sup>328</sup> Im Gegensatz zur Freistellungsmethode folgt daraus, dass der inländische Unternehmer gegenüber seinen inländischen Konkurrenten gleichgestellt ist.<sup>329</sup> Allerdings ist der Unternehmer in Abhängigkeit vom Steuerniveau im Quellenstaat gegenüber der dortigen Konkurrenz entweder benachteiligt ( $s_i > s_a$ ), bevorzugt ( $s_i < s_a$ ), oder gleichgestellt ( $s_i = s_a$ ). Beim direkten Vergleich der beiden Methoden fällt auf, dass bei der Anrechnungsmethode grundsätzlich beide Staaten am Steueraufkommen partizipieren können, wohingegen bei der Freistellung lediglich dem

---

<sup>320</sup> Vgl. *Wagner*, in Blümich, § 34c EStG, Rn. 44 (August 2018).

<sup>321</sup> Vgl. BFH v. 28.4.1982, I R 151/78, BStBl. II 1982, 566, 2.

<sup>322</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 57.

<sup>323</sup> Vgl. BFH v. 6.10.1982, I R 121/79, BStBl. II 1983, 34, 1.

<sup>324</sup> Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 276f.; *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 34c EStG, Rn. A 16 (April 2011).

<sup>325</sup> Vgl. *Schaumburg*, FS Tipke, 1995, 131.

<sup>326</sup> Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 277.

<sup>327</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 19.

<sup>328</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 34c EStG, Rn. A 18 (April 2011).

<sup>329</sup> Vgl. *Schaumburg*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 17.26.

Quellenstaat ein Besteuerungsanspruch zugestanden wird.<sup>330</sup> Die Partizipation des Ansässigkeitsstaats greift allerdings nur bei einem höheren Steuersatz im Ansässigkeitsstaat.<sup>331</sup>

## b) Full Credit-Ansatz

Bei den aufgeführten Fallunterscheidungen ist die Verwirklichung einer kapitalexportneutralen Besteuerung nur möglich, wenn ausländische Steuern immer vollständig im Inland angerechnet werden können (*full credit*-Ansatz).<sup>332</sup> Das bedeutet für den Fall  $s_i > s_a$ , dass es durch die Anrechnung zum Heraufschleusen der ausländischen Einkünfte auf das inländische Steuerniveau kommt.<sup>333</sup> Bei identischem Steuerniveau kommt es zur simultanen Verwirklichung von Kapitalexporth- und Kapitalimportneutralität.<sup>334</sup> Ist das ausländische Steuerniveau hingegen höher als das inländische Steuerniveau, so ist die Verwirklichung einer kapitalexportneutralen Besteuerung nur dann möglich, wenn die Differenz zwischen ausländischer und inländischer Steuer (Anrechnungsüberhang) im Ansässigkeitsstaat zur Erstattung in gleicher Höhe führt.<sup>335</sup> Alternativ ist denkbar, dass der Ansässigkeitsstaat dem Steuerpflichtigen gestattet, diesen Anrechnungsüberhang mit Steuerschulden aus vorangegangenen (Anrechnungsrücktrag) oder zukünftigen (Anrechnungsvortrag) Veranlagungszeiträumen zu verrechnen, wobei nur der Anrechnungsrücktrag einer Steuererstattung gleichkommt.<sup>336</sup> Der Anrechnungsvortrag führt aus investitionstheoretischer Sicht streng genommen nur bei Vernachlässigung des Zeiteffekts zur Kapitalexporthneutralität.

Erweitert man die vorstehenden Überlegungen auf mehrere Staaten mit unterschiedlichen Steuersätzen und Einkünfteermittlungsvorschriften verlangt der *full credit*-Ansatz, dass keine Differenzierung zwischen der Herkunft sowie der Art der Einkünfte vorgenommen wird, d.h. die ausländischen Steuern werden zusammengerechnet und als ein Anrechnungsbetrag im Inland angerechnet.<sup>337</sup>

---

<sup>330</sup> Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 292f..

<sup>331</sup> Vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 17.

<sup>332</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 19.

<sup>333</sup> Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 277.

<sup>334</sup> Vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 18.

<sup>335</sup> Vgl. *Schön*, *StuW* 2012, 213 (215).

<sup>336</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 55ff.

<sup>337</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 275.

### c) Limited Credit-Ansatz

Der *full credit*-Ansatz ist zwar für den Steuerpflichtigen durchaus attraktiv, allerdings wird er tatsächlich nicht praktiziert.<sup>338</sup> Die meisten Staaten schränken die Anrechnung ausländischer Steuern in unterschiedlichen Formen ein (*limited credit*-Ansatz).<sup>339</sup> In Abgrenzung zum *full credit*-Ansatz folgt eine Vielzahl der Staaten einem sog. *ordinary tax credit*-Ansatz.<sup>340</sup> Dieser Ansatz beschränkt die Anrechnung der Höhe nach zunächst auf den Teil der inländischen Steuer, der dem Verhältnis der ausländischen Einkünfte zu den Gesamteinkünften entspricht (Anrechnungshöchstbetrag).<sup>341</sup> Eine weitere Verschärfung dieses Ansatzes ist denkbar, wenn der Ansässigkeitsstaat die ausländischen Einkünfte unterschiedlichen Steuerarten unterwirft, die Anrechnung allerdings nur bei einer Steuer zulässt. Man könnte in dem Zusammenhang von einer Steuerartbeschränkung bzw. einer *tax type limitation* sprechen. Im Rahmen dieses Ansatzes wird das Postulat der kapitalexportneutralen Besteuerung immer dann verfehlt, wenn die ausländische Steuer, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt, die inländische Steuer auf diese Einkünfte übersteigt.<sup>342</sup>

Zudem sind Einschränkungen der Anrechnungsmethode möglich, die sich auf die (anrechenbaren) ausländischen Steuern beziehen. Dabei ist absteigend nach dem Grad der Einschränkung zwischen der *overall limitation*, der *per-country limitation*, der *basket limitation* und der *per-item limitation* zu unterscheiden. Eine Kombination der verschiedenen Konzepte ist dabei grundsätzlich denkbar.<sup>343</sup>

Die *overall limitation* beschreibt zunächst nur die Situation, dass alle ausländischen Einkünfte – egal ob sie aus unterschiedlichen Staaten bezogen werden – zusammenzufassen und die darauf angefallenen Steuern in Summe im Inland zur Anrechnung zu bringen sind.<sup>344</sup> Unterschreitet der durchschnittliche, ausländische Steuersatz die effektive Steuerbelastung im Inland, so kann das Anrechnungspotenzial im Inland nicht vollständig ausgeschöpft werden (ausländische Steuer < Anrechnungshöchstbetrag).<sup>345</sup>

---

<sup>338</sup> Vgl. *Reith*, Internationales Steuerrecht, 2004, Rn. 4.15; *Lehner*, in Vogel/Lehner, Grundlagen, Rn. 27 (2015).

<sup>339</sup> Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 277.

<sup>340</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 34c EStG, Rn. A 13 (April 2011).

<sup>341</sup> Vgl. *Fischer/Kleinedam/Warneke*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2005, 145.

<sup>342</sup> Vgl. *Schaumburg*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 17.26.

<sup>343</sup> Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 277.

<sup>344</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 46.

<sup>345</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 46.

Bei der *per country limitation* werden länderbezogene Höchstbeträge ermittelt. Im Gegensatz zur *overall limitation* findet somit kein Ausgleich zwischen ausländischen Einkünften aus Hoch- und Niedrigsteuerstaaten mehr statt.<sup>346</sup> Durch die *per country limitation* wird grundsätzlich die Wahrscheinlichkeit einer maximalen Ausschöpfung des Anrechnungspotentials weiter geschmälert.<sup>347</sup> Zudem entfremdet sich die Anrechnungsmethode dadurch weiter von ihrer kapitalexportneutralen Grundausrichtung.<sup>348</sup> Für den Fall, dass der Steuerpflichtige aus einem Staat positive und aus einem anderen Staat hingegen negative Einkünfte erwirtschaftet, kann die länderbezogene Begrenzung sich auch vorteilhaft für den Steuerpflichtigen auswirken.<sup>349</sup>

Die *per item limitation* bestimmt, dass die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags einkunftsartbezogen zu erfolgen hat, d.h. grundsätzlich sind alle ausländischen Einkünfte einer Einkunftsart einheitlich zu behandeln.<sup>350</sup> Ein Ausgleich zwischen den Ländern ist im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart allerdings möglich. Wird die *per item limitation* auf eine bestimmte Gruppe von Einkunftsarten ausgeweitet, so spricht man von der sog. *(overall) basket limitation*.<sup>351</sup> Diese ist zum Beispiel in den USA bei ausländischen Betriebsstätteneinkünften anzutreffen.<sup>352</sup>

Die Ausgestaltung der Anrechnungsmethode divergiert von Staat zu Staat teilweise sehr stark. Dabei sind vielfache Kombinationen der oben dargestellten Einschränkungen des Anrechnungshöchstbetrags möglich. Die meisten Staaten (u.a. Deutschland) folgen zwar grundsätzlich dem *ordinary tax credit*-Ansatz. Allerdings wird dieser in unterschiedlicher Weise modifiziert und eingeschränkt. Die strengste – allerdings selten anzutreffende – Kombination ist das Zusammenspiel zwischen der *per item* und der *per country limitation*. Weitaus häufiger ist allerdings das Nebeneinander dieser beiden Konzepte. Für bestimmte Einkunftsarten ist ein Ausgleich zwischen den Ländern möglich, für die anderen Einkünfte ist der horizontale Ausgleich zwischen den Einkunftsarten nur bezogen auf das einzelne Land möglich.<sup>353</sup> Letzteres wird als Gegenentwurf zur *per item limitation* als *per country basket limitation* bezeichnet.

---

<sup>346</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Mellighoff, § 34c EStG, Rn. A 21 (April 2011).

<sup>347</sup> Vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 32f.

<sup>348</sup> Vgl. *Schaumburg*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 17.31.

<sup>349</sup> Vgl. *Wagner*, Blümich, § 34c EStG, Rn. 61 (August 2018).

<sup>350</sup> Vgl. *Gosch*, in Kirchhof, § 34c EStG, Rn. 23 (2019).

<sup>351</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 46f.

<sup>352</sup> Vgl. IRC Sec. 904(d).

<sup>353</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 46.

## d) Anrechnungsüberhänge

### aa) Entstehung von Anrechnungsüberhängen

#### (1) Steuersatzunterscheide

Wird die Anrechnungsmethode in Reinform nach dem sog. *full credit*-Ansatz verwirklicht, kommt es unabhängig vom ausländischen Steuerniveau immer zur Vollanrechnung ausländischer Steuern im Inland.<sup>354</sup> Da dieser Ansatz – wie bereits erwähnt – in der internationalen Staatenpraxis durchweg nicht anzutreffen ist, beschränken die Staaten die Anrechnung auf einen Anrechnungshöchstbetrag. Im Zuge dessen können erhebliche Anrechnungsüberhänge entstehen, die der Verwirklichung einer kapitalexportneutralen Besteuerung entgegenstehen.<sup>355</sup>

Dabei ist zunächst an den bereits aufgeführten Fall zu denken, dass der ausländische Steuersatz den inländischen Steuersatz nominell übersteigt.<sup>356</sup> Da so im Ergebnis der ausländische Steuersatz auf den Einkünften lastet, entspricht das Ergebnis einer kapitalimportneutralen Besteuerung.<sup>357</sup> Dieser Steuersatzeffekt verstärkt sich, wenn der Ansässigkeitsstaat die ausländischen Einkünfte mit unterschiedlichen Steuern belastet, die Anrechnung allerdings nur auf eine Steuerart beschränkt ist (*tax type limitation*). Dadurch ist die Referenzgröße für die Entstehung von Anrechnungsüberhängen lediglich der Steuersatz derjenigen Steuerart, auf den der Ansässigkeitsstaat auch eine Anrechnung zulässt.

#### (2) Abweichende Bemessungsgrundlage

Allerdings können Anrechnungsüberhänge auch unabhängig von etwaigen Steuersatzdisparitäten durch Abweichungen in der steuerlichen Bemessungsgrundlage entstehen.<sup>358</sup> So sind Anrechnungsüberhänge selbst bei  $s_i > s_a$  möglich, wenn die inländische Steuerlast dadurch geschmälert wird, dass der Ansässigkeitsstaat bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte einen umfangreicheren Betriebsausgabenabzug als der Quellenstaat zulässt.<sup>359</sup> Dadurch wird ein sog. *tax shield*-Effekt erzielt. Durch jede Geldeinheit, die der

---

<sup>354</sup> Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 277.

<sup>355</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 54.

<sup>356</sup> Vgl. *Cordewener/Schnitger*, *StuW* 2006, 50 (60f.); *Beck/Moser*, *StuW* 2014, 258 (263).

<sup>357</sup> Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 306f.

<sup>358</sup> Vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 31.

<sup>359</sup> Vgl. *Frotscher* in *FS Frotscher*, 2013, 119.

Ansässigkeitsstaat im Vergleich zum Quellenstaat zusätzlich als Betriebsausgabe berücksichtigt, schmälert sich die inländische Steuerlast um das Produkt aus dem inländischen Steuersatz und dem zulässigen Betriebsausgabenabzug. Die extremste Ausprägung ist anzutreffen, wenn der Quellenstaat überhaupt keinen Betriebsausgabenabzug gewährt, d.h. eine Besteuerung auf Bruttobasis vornimmt, im Ansässigkeitsstaat allerdings das Nettoeinkommen der Besteuerung unterliegt.<sup>360</sup> Diese Art der Bruttobesteuerung ist häufig bei Zinsen oder Lizenzen anzutreffen.<sup>361</sup>

Erweitert man die vorstehenden Überlegungen auf mehrere Staaten, können sich die Steuersatz- und Bemessungsgrundlagenunterscheide zwischen den Staaten ausgleichen. Unterstellt man hingegen eine *per country limitation*, kann für jeden Staat ein länderbezogener Anrechnungsüberhang entstehen, der nicht mit ungenutztem Anrechnungspotential anderer Staaten verrechnet werden kann.<sup>362</sup>

Folglich ist der Grund für die Entstehung von Anrechnungsüberhängen im Zusammenspiel aus Steuersatz- und Bemessungsgrundlagenunterschieden zu erblicken. Ein hoher Steuersatz kann durch eine breite Bemessungsgrundlage ausgeglichen werden et vice versa.<sup>363</sup>

### (3) *Inländische Verlustsituation*

Übersteigen die Betriebsausgaben die den ausländischen Einkünften zugrunde liegenden Betriebseinnahmen, entsteht im Inland ein Verlust.<sup>364</sup> Unterliegen die Einkünfte im Ausland dennoch der Besteuerung, sei es weil die Steuererhebung im Ausland auf Bruttobasis erfolgte oder weil aufgrund eines weniger umfangreichen Betriebsausgabenabzugs noch Besteuerungssubstrat im anderen Staat verbleibt, ist die Anrechnung der darauf erhobenen Steuern im Inland im Rahmen des *ordinary tax credit*-Ansatzes ausgeschlossen.<sup>365</sup> Diese Situation kann beispielsweise dem Umstand geschuldet sein, dass gerade zu Beginn höhere Aufwendungen im Inland für die Erschließung einer ausländischen Einkunftsquelle anfallen.<sup>366</sup> Natürlich sind mit diesen Aufwendungen zukünftige Gewinnerwartungen verbunden. Dennoch kann in einer solchen Situation zunächst keine Steueranrechnung vorgenommen werden, sodass

---

<sup>360</sup> Vgl. *Frotscher* in FS Frotscher, 2013, 119.

<sup>361</sup> Vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 34.

<sup>362</sup> Vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 32.

<sup>363</sup> Vgl. *Gosch*, in Kirchhof, § 34c EStG, Rn. 3 (2018).

<sup>364</sup> Vgl. *Lüdicke*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 45 (November 2015).

<sup>365</sup> Vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 32.

<sup>366</sup> Vgl. *Cordewener/Schnitger*, StuW 2006, 50 (74f.).

auf die Totalperiode hin betrachtet, eine Doppelbesteuerung nicht vermieden werden kann.<sup>367</sup> Der Ursache dafür ist in dem zeitlichen Auseinanderfallen der Aufwendungen und Erträge zu sehen, also im Ergebnis dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung geschuldet.<sup>368</sup>

Eine Anrechnung ist allerdings auch dann nicht möglich, wenn die inländische Verlustsituation durch die innerperiodische Verrechnung der positiven ausländischen Einkünfte mit negativen inländischen Einkünften entsteht.<sup>369</sup> Dann führt der interperiodische Verlustausgleich dazu, dass die negativen Gesamteinkünfte im Folgejahr mit Gewinnen verrechnet werden können.<sup>370</sup> Im Verlustjahr ist eine Anrechnung in Ermangelung inländischen Steuersubstrats nicht möglich. Im Jahr der Verlustnutzung wird das Anrechnungspotential durch den Verlustvortrag geschmälert, sodass auch hier Anrechnungsüberhänge entstehen können.<sup>371</sup> Durch die interperiodische Verschiebung werden die ausländischen Einkünfte von den ausländischen Steuern getrennt, sodass der Herkunft der Einkünfte in zukünftigen Perioden keine Bedeutung mehr zukommt.<sup>372</sup>

#### **bb) Vor- und Rücktrag von Anrechnungsüberhängen**

Wie vorstehend erörtert, erhöht sich die Wahrscheinlichkeit von Anrechnungsüberhängen mit zunehmender Einschränkung des Anrechnungshöchstbetrags.<sup>373</sup>

Deshalb sehen manche Staaten in solchen Fällen die Möglichkeit vor, den Anrechnungsüberhang in Form eines Anrechnungsübertrags in vor- und/oder nachgelagerte Veranlagungszeiträume zu übertragen.<sup>374</sup> Durch diese Ausgestaltung der Anrechnungsmethode ist auf die Totalperiode die Realisierung einer kapitalexportneutralen Besteuerung deutlich wahrscheinlicher. Allerdings können diese Anrechnungsüberträge genau wie die Anrechnung selber ebenfalls den oben aufgeführten Beschränkungen unterliegen. Entsteht der Anrechnungsüberhang beispielsweise länderbezogen aufgrund der *per country limitation*, ist der Anrechnungsübertrag auch nur mit der inländischen Steuer zu verrechnen, die zukünftig (oder in vergangene Perioden) auf die ausländischen Einkünfte aus dem gleichen Staat entfallen (sind).

---

<sup>367</sup> Vgl. Beck/Moser, StuW 2014, 258.

<sup>368</sup> Vgl. Cordewener/Schnitger, StuW 2006, 50 (74f.).

<sup>369</sup> Vgl. Schnitger, IStR 2011, 653 (659); Ismer, in Vogel/Lehner, Art. 23A/B OECD-MA, Rn. 153 (2015).

<sup>370</sup> Vgl. Beck/Moser, StuW 2014, 258 (267f.).

<sup>371</sup> Vgl. Lüdicke, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 45 (November 2015).

<sup>372</sup> Vgl. Schnitger, IStR 2011, 653 (659); Beck/Moser, StuW 2014, 258 (267f.).

<sup>373</sup> Vgl. Jacobs/Endres/Spengel, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 54.

<sup>374</sup> Vgl. Beck/Moser, StuW 2014, 258 (271).

Ist eine Anrechnung allerdings auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte beschränkt, scheidet ein Anrechnungsübertag in andere Perioden aus. In dem Zusammenhang spricht man von der sog. *per year limitation*.<sup>375</sup>

#### 4. Vor- und Nachteile der Anrechnungs- und Freistellungsmethode

Die Vor- und Nachteile bei der Wahl der jeweiligen Methode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung können grundsätzlich nur in Abhängigkeit von der jeweiligen Sachverhaltskonstellation beantwortet werden.<sup>376</sup> Bei beiden Methoden wird jeweils in einem der beteiligten Staaten Wettbewerbsneutralität hergestellt. Bei der Anrechnungsmethode wird auf die Gleichstellung der inländischen Steuerpflichtigen geblickt (Kapitalexportneutralität), wohingegen bei der Freistellungsmethode eine Wettbewerbsneutralität im Quellenstaat erreicht wird (Kapitalimportneutralität).<sup>377</sup>

Sind Steuersätze und Einkünfteermittlungssystematik identisch, führen die beiden Methoden zu demselben Ergebnis.<sup>378</sup> Ist der ausländische Steuersatz niedriger, ist aus Sicht des Steuerpflichtigen im Gewinnfall die Freistellungsmethode vorteilhaft.<sup>379</sup> Im umgekehrten Szenario  $s_a > s_i$  führt die Vollanrechnung ausländischer Steuern grundsätzlich zu einer Erstattung, sodass in diesem Szenario die Anrechnungsmethode vorzuziehen ist. Da allerdings die meisten Steuersysteme keine Erstattung kennen und die Anrechnung zumeist als *ordinary tax credit* ausgestaltet wird, resultiert ebenfalls Kapitalimportneutralität, d.h. im wirtschaftlichen Ergebnis lastet – genau wie bei der Freistellungsmethode – der höhere Auslandssteuersatz auf den Einkünften.<sup>380</sup>

Erweitert man die Betrachtung auf die Bemessungsgrundlage, ist die Frage der Vorteilhaftigkeit einerseits abhängig von der länderspezifischen Ermittlung der Bemessungsgrundlage und andererseits von der Profitabilität im jeweiligen Staat. Geht man zunächst vom Gewinnfall aus, führt eine schmalere Erhebungsbasis zur effektiven Erhöhung des Steuersatzes.<sup>381</sup> Berücksichtigt der Quellenstaat keine Betriebsausgaben (Bruttobesteuerung) und folgt der Ansässigkeitsstaat gleichzeitig einer Nettobesteuerung, wirkt der Anteil der von den

---

<sup>375</sup> Vgl. Kessler/Dietrich, IWB 2012, 544 (547).

<sup>376</sup> Vgl. Scheffler, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 18.

<sup>377</sup> Vgl. Jacobs/Endres/Spengel, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 20.

<sup>378</sup> Vgl. Scheffler, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 18.

<sup>379</sup> Vorausgesetzt es greift kein Progressionsvorbehalt.

<sup>380</sup> Vgl. Jacobs/Endres/Spengel, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 20.

<sup>381</sup> Vgl. Frotscher in FS Frotscher, 2013, 119.

Bruttoerträgen abgezogenen Betriebsausgaben wie eine prozentuale Verringerung des Inlandstarifs im Verhältnis der Betriebsausgaben zu den Bruttoerträgen. Die obenstehenden Ausführungen gelten entsprechend.

Entstehen in dem geschilderten Szenario allerdings Verluste im Inland, ist die Freistellungsmethode nachteilig, wenn der Steuerpflichtige den entstandenen Verlust mit zukünftigen Gewinnen verrechnen kann (*tax shield effect*).<sup>382</sup> Das gleiche gilt, wenn im ausländischen Staat durch den Abzug von Betriebsausgaben (z.B. bei Betriebsstätteneinkünften) ein Verlust im Quellenstaat resultiert. Geht man davon aus, dass die Verlustverrechnungsvorschriften in beiden Staaten identisch sind, ist es aus Sicht des Steuerpflichtigen günstiger, den Verlust in den Hochsteuerstaat zu verlagern.<sup>383</sup> Dann ist weiterhin die Anrechnungsmethode günstiger. Bei  $s_a > s_i$  ist grundsätzlich die Freistellungsmethode zu bevorzugen. Dies gilt allerdings nur, wenn die Verluste im Ausland nicht dauerhaft sind und irgendwann mit Gewinnen verrechnet werden können. Ansonsten blieben die Verluste ausgespart und eine Verrechnung ist nicht möglich.<sup>384</sup>

Im Ergebnis kann daher die Frage der Vorteilhaftigkeit der einen oder anderen Methode aus Sicht des Steuerpflichtigen nur für einzelne Sachverhaltskonstellationen beantwortet werden. Wechselt man allerdings die Perspektive und nähert sich der Problematik aus der Interessenlage der beteiligten Staaten, deren Ziel der Aufkommensmaximierung einerseits der Zielvorstellung des Steuerpflichtigen nach Steuerminimierung entgegensteht und andererseits in eine zwischenstaatliche Konkurrenz um das vorhandene Steuersubstrat mündet, scheint eine andere Bewertungsmaxime angezeigt zu sein.<sup>385</sup> Danach ist aus ökonomischer Sicht eine gerechte zwischenstaatliche Aufteilung des Steueraufkommens dann gewährleistet, wenn jeder Staat für die Bereitstellung von öffentlichen Gütern, die der Erschließung und Erhaltung der Einkunftsquelle dienen, durch einen entsprechend Anteil am Steueraufkommen entschädigt wird.<sup>386</sup> Partizipiert der Ansässigkeitsstaat mit öffentlicher Leistung an der Entstehung von Steuersubstrat, sollte er hieran entsprechend beteiligt werden.<sup>387</sup> Mit zunehmender Verbindung zum Quellenstaat (z.B. bei einer Betriebsstätte) sollte das Steueraufkommen diesem Staat zu angemessenen Teilen zustehen.

---

<sup>382</sup> Vgl. Scheffler, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 23.

<sup>383</sup> Vgl. Scheffler, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 23.

<sup>384</sup> Vgl. Scheffler, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2009, 20.

<sup>385</sup> Vgl. Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 44ff.

<sup>386</sup> Vgl. Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 44ff.

<sup>387</sup> Vgl. Schön, StuW 2012, 213 (215).

Bezieht man diese Verteilungsüberlegung auf die Anrechnungs- und Freistellungsmethode, so wird durch die Anwendung der Freistellungsmethode eine klare Wertungsentscheidung dahingehend getroffen, dass der Ansässigkeitsstaat keine und der Quellenstaat alle öffentlichen Güter für die Erwirtschaftung der Einkünfte bereitstellt und daher vollumfänglich steuerberechtigt ist.<sup>388</sup> Die Anrechnungsmethode geht nicht ganz so weit: An dem primären und uneingeschränkten Besteuerungszugriff des Quellenstaats ändern sich aber auch hier nichts. Der Unterschied zur Freistellungsmethode liegt allerdings darin, dass bei  $s_i > s_a$  nunmehr der Ansässigkeitsstaat in Höhe des Residualbetrags am Steueraufkommen beteiligt wird.<sup>389</sup> Dies kann dann gerechtfertigt sein, wenn der Ansässigkeitsstaat auch tatsächlich zur Schaffung und Erhaltung der Steuerquelle beigetragen hat. Die Anrechnungsmethode weiß dies mit Sicherheit nicht äquivalent abzubilden, allerdings dürfte bei Hochsteuerländern häufig ein größerer Umfang an öffentlichen Leistungen als bei Niedrigsteuerländern zu erwarten sein, sodass eine Beteiligung des Hochsteuerlandes gerechtfertigt sein kann.<sup>390</sup> Der Teil des Steueraufkommens, der dem Ansässigkeitsstaat zusteht, sollte schrumpfen, wenn sich der Nexus zum anderen Staat verstärkt. Beide Methoden nehmen diesen Zusammenhang allerdings nicht (primär) in den Blick, sondern unterstellen pauschal eine stärkere Verbindung zum Quellenstaat.<sup>391</sup> Die residuale Beteiligung bei der Anrechnungsmethode kann vor dem Postulat internationaler Verteilungsgerechtigkeit auch keine äquivalente Aufteilung des Steueraufkommens herstellen, sondern berücksichtigt dies nur als Subeffekt.

## **II. Umsetzung der Methoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung im unilateralen Recht**

### **1. Vorbemerkung**

Nachdem im vorherigen Kapitel die theoretischen Grundlagen, Wirkungen und Ausgestaltungsmöglichkeiten der Anrechnungs- und Freistellungsmethode aufgezeigt worden sind, widmet sich dieses Kapitel der konkreten Umsetzung dieser Methoden im deutschen internationalen Steuerrecht. Nachdem eingehend kursorisch auf den Rechtstypenvergleich zur Einstufung ausländischer Rechtsgebilde eingegangen wird, schließt sich daran die Darstellung der steuerlichen Folgen von (grenzüberschreitenden) Gewinnausschüttungen auf Gesellschafterebene an. Dabei werden zunächst das körperschaftsteuerliche

---

<sup>388</sup> Vgl. Schön, *StuW* 2012, 213 (215).

<sup>389</sup> Vgl. Schön, *StuW* 2012, 213 (215).

<sup>390</sup> Vgl. Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*, 2015, 292f.

<sup>391</sup> Vgl. Schön, *StuW* 2012, 213 (216).

Beteiligungsprivileg und das einkommensteuerliche Teileinkünfteverfahren dargestellt. Danach sollen einige Aspekte zur Wirkung der Gewerbesteuer im internationalen Steuerrecht aufgegriffen werden, bevor das (internationale) gewerbesteuerliche Schachtelprivileg, seine Einschränkungen und die jüngeren Entwicklungen in Rechtsprechung und Gesetzgebung in den Fokus rücken. Wesentliches Ziel dieses Abschnitts ist es, den residualen Anwendungsbereich der unilateralen Anrechnungsmethode zu herauszuarbeiten.

Im zweiten Abschnitt steht dann die technische Ausgestaltung der Anrechnungsmethode im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht im Vordergrund, bevor abschließend noch auf die mittelbaren Wirkungen der Anrechnungsmethode auf den Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer eingegangen wird.

## **2. Einkommen- und körperschaftsteuerliche (Teil-)Freistellung in- und ausländischer Gewinnausschüttungen**

### **a) Qualifikation der ausschüttenden Gesellschaft**

Im Gegensatz zu Personengesellschaften und Betriebsstätten zeichnen sich Kapitalgesellschaften dadurch aus, dass sie über eine eigene Rechtssubjektivität verfügen und die Gesellschafts- und Gesellschaftersphäre streng voneinander getrennt sind.<sup>392</sup> Besteuerungskonsequenzen ergeben sich für den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nur dann, wenn die Gewinne der Gesellschaft an die Gesellschafter ausgeschüttet werden.<sup>393</sup> Der Wechsel der Einkommens- und Vermögenssphäre setzt somit voraus, dass die ausschüttende Gesellschaft ein eigenständiges Rechtssubjekt darstellt und gegenüber ihren Gesellschaftern eine Abschirmwirkung entfaltet.<sup>394</sup> Im reinen Inlandsfall ist die Einstufung problemlos vorzunehmen, da § 1 Abs. 1 KStG enumerativ aufführt, welche Rechtsformen als eigenständige Steuersubjekte anzusehen und nach dem Trennungsprinzip zu besteuern sind.<sup>395</sup>

Da ausländische Staaten allerdings die Rechtssubjektivität an andere Organisations- und Strukturmerkmale knüpfen, gilt es stets zu prüfen, inwieweit ein ausländisches Rechtsgebilde demjenigen einer inländischen Kapitalgesellschaft gleicht.<sup>396</sup> Dazu dient das Rechtsinstitut des

---

<sup>392</sup> Vgl. *Blumenberg/Hundeshagen*, in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2018, § 7 Rn. 6.

<sup>393</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 20.

<sup>394</sup> Vgl. *Borstell*, in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2018, § 8 Rn. 412.

<sup>395</sup> Vgl. *Hummel*, in Gosch, § 1 KStG, Rn. 70 (2015).

<sup>396</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 393.

sog. Rechtstypenvergleichs.<sup>397</sup> Auf einer ersten Stufe erfolgt eine Würdigung der Gesellschaft vor dem Hintergrund des ausländischen Rechts.<sup>398</sup> Auf der zweiten Stufe werden typisierende Organisations- und Strukturmerkmale herangezogen, die nach deutschem Recht zu einer Qualifikation als Gesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG führen (z.B. Haftungsbeschränkung, Gewinnverteilung oder Mindestkapitalanforderungen).<sup>399</sup> Diese sind mit dem rechtlichen Aufbau und der wirtschaftlichen Stellung der ausländischen Gesellschaft zu vergleichen.<sup>400</sup> Besteht weitestgehend Deckungsgleichheit mit den inländischen Rechtsformen i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG, so wird das ausländische Rechtsgebilde für Besteuerungszwecke als Kapitalgesellschaft eingestuft.<sup>401</sup> Führt der Rechtstypenvergleich demnach zur Einordnung des ausländischen Rechtsgebildes als Kapitalgesellschaft, findet zunächst eine Besteuerung der Gewinne auf Ebene der Gesellschaft statt. Erst im Zuge von Gewinnausschüttungen werden Besteuerungsfolgen auf Ebene des Gesellschafters ausgelöst.

#### **b) Körperschaftsteuerliche Freistellung von Gewinnausschüttungen**

Auf Ebene des Gesellschafters unterscheiden sich die steuerlichen Konsequenzen in Abhängigkeit von der Rechtsform des Gesellschafters. Handelt es sich beim Dividendenempfänger um eine inländische Kapitalgesellschaft, bleibt die Dividende bei der Ermittlung des Einkommens grundsätzlich außer Ansatz (§ 8b Abs. 1 KStG), wenn die Bezüge das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft nicht gemindert haben (materielles Korrespondenzprinzip) und der Gesellschafter zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar zu mindestens 10% am Grund- oder Stammkapitals der Gesellschaft beteiligt ist (§ 8b Abs. 1 S. 2, Abs. 4 S. 1).<sup>402</sup> Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft muss allerdings unmittelbar bestehen, d. h. eine über weitere Kapitalgesellschaften mittelbar gehaltene Beteiligung ist bei der Ermittlung der Mindestbeteiligung nicht zu berücksichtigen.<sup>403</sup> Eine Ausnahme davon sieht § 8b Abs. 4 S. 4 KStG bei mittelbar über eine Mitunternehmerschaft gehaltene Beteiligungen vor: Die Beteiligung der Mitunternehmerschaft an der Kapitalgesellschaft wird dem Mitunternehmer entsprechend seines Anteils zugerechnet.<sup>404</sup>

---

<sup>397</sup> Vgl. *Dorfmueller*, IStR 2014, 682; *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 394; *Blumenberg/Hundeshagen*, in *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, 2018, § 7 Rn. 6.

<sup>398</sup> Vgl. *Kahlenberg*, PIStB 2013, 310; *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 394.

<sup>399</sup> Vgl. *Dorfmueller*, IStR 2014, 682 (683).

<sup>400</sup> Vgl. BFH v. 17.7.1968, I 121/64, BStBl. II 1968, 695, 1.a).

<sup>401</sup> Vgl. *Kahlenberg*, PIStB 2013, 310.

<sup>402</sup> Vgl. *Schöneborn*, NWB 2013, 2878 (2879).

<sup>403</sup> Vgl. *Gosch*, in *Gosch*, § 8b KStG, Rn. 288b (2015).

<sup>404</sup> Vgl. *Kusch*, NWB 2013, 1068 (1071). Bei Beteiligungen, die über eine ausländische Personengesellschaften gehalten werden, findet § 8b Abs. 4 S. 4 KStG nur dann Anwendung, wenn der Rechtstypenvergleich

In zeitlicher Hinsicht gilt für das Beteiligungserfordernis grundsätzlich das strenge Stichtagsprinzip.<sup>405</sup> Dementsprechend muss die Mindestbeteiligungshöhe zu Beginn des Kalenderjahres bestehen.<sup>406</sup> Ein erst unterjähriges Überschreiten der 10%-Hürde ist nicht ausreichend.<sup>407</sup> Allerdings existiert auch hier eine Ausnahme: § 8b Abs. 4 S. 6 KStG fingiert, dass eine Beteiligung als zu Beginn des Kalenderjahrs angeschafft gilt, wenn unterjährig ein (Hinzü-)Erwerb einer Beteiligung von zusätzlich mindestens 10% erfolgt.<sup>408</sup> Hält der Steuerpflichtige allerdings vor einem qualifizierten Hinzuerwerb bereits Anteile im Streubesitz, so ist nur der hinzuerworbene Teil privilegiert. Der zu Beginn des Kalenderjahres bestehende Streubesitzanteil ist weiterhin voll körperschaftsteuerpflichtig.<sup>409</sup>

Im Ergebnis beträgt die körperschaftsteuerliche Freistellung allerdings effektiv nur 95%, da 5% des Bruttobetrags der Dividende pauschal als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten (§ 8b Abs. 5 KStG).<sup>410</sup>

### c) Einkommensteuerliche Teilfreistellung von Gewinnausschüttungen

Im Gegensatz zum körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigner bleiben Dividenden beim einkommensteuerpflichtigen Dividendenempfänger nicht vollumfänglich außer Ansatz.<sup>411</sup> Um die steuerliche Doppelbelastung abzumildern, sieht § 3 Nr. 40 Bs. d) EStG eine Teilfreistellung in Höhe von 40% der auf Ebene der Kapitalgesellschaft vorbelasteten Brutto-Dividende vor (Teileinkünfteverfahren).<sup>412</sup> Anwendungsvoraussetzung für das Teileinkünfteverfahren ist allerdings, dass der einkommensteuerpflichtige Anteilseigner die Beteiligung an der in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen hält.<sup>413</sup> Korrespondierend zu der partiellen Erfassung der Dividende sind Betriebsausgaben gem. § 3c Abs. 2 S. 1 EStG nur in Höhe von 60% bei der Ermittlung der Einkünfte abziehbar.<sup>414</sup> Dabei ist auf den allgemeinen

---

eine Einordnung des ausländischen Rechtsgebildes als Personengesellschaft zulässt, vgl. *Gosch*, in *Gosch*, § 8b KStG, 521a (2015).

<sup>405</sup> Vgl. *Gosch*, in *Gosch*, § 8b KStG, 288d (2015).

<sup>406</sup> Vgl. *Herlinghaus*, in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, § 8b KStG, Rn. 439 (2015).

<sup>407</sup> Vgl. *Kusch*, NWB 2013, 1068 (1071).

<sup>408</sup> Vgl. *Benz/Jetter*, DStR 2013, 489 (490f.).

<sup>409</sup> Vgl. *Gosch*, in *Gosch*, § 8b KStG, 289d (2015).

<sup>410</sup> Vgl. *Gosch*, in *Gosch*, § 8b KStG, 482 (2015).

<sup>411</sup> Vgl. *Levedag*, in *Schmidt*, § 3c EStG, Rn. 13 (2019).

<sup>412</sup> Vgl. *Intemann*, in *Herrman/Heuer/Raupach*, § 3 Nr. 40 EStG, Rn. 111 (April 2016). Genau wie im Rahmen der Körperschaftsteuer existiert in § 3 Nr. 40 Bs. d) S. 2 EStG ein Korrespondenzklausel, die eine Teilfreistellung nur zulässt, soweit die Ausschüttung das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben, vgl. *Erhard*, in *Blümich*, § 3 Nr. 40 EStG, Rn. 25 (Oktober 2018).

<sup>413</sup> Vgl. *Levedag*, in *Schmidt*, § 3 EStG, Rn. 135 (2019).

<sup>414</sup> Vgl. *Intemann*, in *Herrman/Heuer/Raupach*, § 3 Nr. 40 EStG, Rn. 31 (April 2016).

wirtschaftlichen Zusammenhang abzustellen, sodass neben unmittelbaren auch mittelbare Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen sind.<sup>415</sup>

Hält der einkommensteuerpflichtige Unternehmer die Beteiligung an der (ausländischen) Kapitalgesellschaft mittelbar über eine oder mehrere Mitunternehmerschaft(en), findet das Teileinkünfteverfahren nur auf den Anteil Anwendung, der dem Steuerpflichtigen (mittelbar) zuzurechnen ist.<sup>416</sup> Verfahrensrechtlich sind den einzelnen Mitunternehmern im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung die Gewinnanteile unter Beachtung der jeweiligen Steuerbefreiungen zuzuordnen (§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bs. a) AO).<sup>417</sup> Dabei ist zwischen der Brutto- und der Nettomethode zu unterscheiden.<sup>418</sup> Bei der Nettomethode wird die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bereits im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung durch das Feststellungsfinanzamt vollzogen.<sup>419</sup> Bei der Bruttomethode wird die steuerliche Teilfreistellung erst im Veranlagungsverfahren beim Mitunternehmer berücksichtigt.<sup>420</sup> Die Anwendung dieser Methode setzt allerdings voraus, dass für den Mitunternehmer klar erkennbar ist, dass „[...] zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ein weiterer Rechenschritt nötig ist.“<sup>421</sup>

### **3. Freistellungsmethode im Gewerbesteuerrecht**

#### **a) Freistellung ausländischer Betriebsstätteneinkünften als systemtragende Grundvorgabe**

Bereits im vorherigen Kapitel wurde darauf hingewiesen, dass das Gewerbesteuergesetz maßgeblich vom Betriebsstättenprinzip geleitet wird.<sup>422</sup> Der historische Gesetzgeber hat als steuerlichen Anknüpfungspunkt den inländischen Gewerbebetrieb i.S.d. des § 15 EStG definiert, der nur als im Inland betrieben gilt, soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte

---

<sup>415</sup> Vgl. *Levedag*, in Schmidt, § 3c EStG, Rn. 13 (2019).

<sup>416</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 7 GewStG, Rn. 16 (2017).

<sup>417</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 7 GewStG, Rn. 16 (2017).

<sup>418</sup> Vgl. *Intemann*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG, Rn. 48 (April 2016); *Levedag*, in Schmidt, § 3 EStG, Rn. 135 (2019); *Herkens*, GmbH-StB 2016, 277 (277f.).

<sup>419</sup> Vgl. BFH v. 23.1.2015, IX S 25/14, BFH/NV 2015, 497, Rn. 8; BFH v. 25.7.2019, IV R 47/16, BFH/NV 2019, 1367, Rn. 17.

<sup>420</sup> Vgl. BFH v. 23.1.2015, IX S 25/14, BFH/NV 2015, 497, Rn. 8; BFH v. 25.7.2019, IV R 47/16, BFH/NV 2019, 1367, Rn. 17.

<sup>421</sup> BFH v. 23.1.2015, IX S 25/14, BFH/NV 2015, 497, Rn. 20. Das FG München sowie die herrschende Meinung in der Literatur spricht sich hingegen für eine zwingende Netto-Feststellung aus, FG München v. 25.7.2017, 2 K 310/16, EFG 2018, 928, II.1.; gl.A. *Engel*, DB 2003, 1811, (1815); *Intemann*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG, Rn. 48 (April 2016); *Levedag*, in Schmidt, § 3 EStG, Rn. 135 (2019).

<sup>422</sup> Vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 356.

unterhalten wird. Durch diese Anknüpfung wird im Umkehrschluss bewirkt, dass ausländische Gewerbebetriebe, für die im Ausland eine Betriebsstätte unterhalten wird, nicht der Gewerbesteuer unterliegen.<sup>423</sup> Sobald somit im Ausland die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt sind, sollten dessen Einkünfte die inländische Bemessungsgrundlage nicht erhöhen (gewerbesteuerliches Territorialitätsprinzip).<sup>424</sup> Zur Umsetzung dieses Prinzips sieht das Gewerbesteuergesetz die Kürzungstatbestände in § 9 Nr. 2, (2a), 3 u 7 GewStG vor.<sup>425</sup> Aus Sicht des internationalen Steuerrechts sind diese Vorgaben bei Lichte betrachtet nichts anderes als unilaterale Methoden zur Vermeidung von (internationaler) Doppelbesteuerung, die diese systematische Grundausrichtung mit der Freistellungsmethode verwirklichen.<sup>426</sup> Wird durch die grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit demnach die Betriebsstättenschwelle überschritten, liegt dem Gewerbesteuergesetz für die daraus erwachsenen Einkünfte eine kapitalimportneutrale Besteuerungskonzeption zugrunde.<sup>427</sup>

Kontur verleiht dem „strukturellen Inlandsbezug der Gewerbesteuer“<sup>428</sup> durch § 9 Nr. 3 S. 1 1. Hs. GewStG, der die Ausklammerung ausländischer Betriebsstätteneinkünfte anordnet.<sup>429</sup> In die systematisch gleiche Richtung zielt § 9 Nr. 2 GewStG, der bei einer Beteiligung eines inländischen Mitunternehmers die Anteile am Gewinn an einer in- und ausländischen Personengesellschaft von der gewerbesteuerlichen Erfassung ausnimmt.<sup>430</sup> Einerseits wird dadurch die Vorgabe erfüllt, dass die Personengesellschaft – anders als im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz – selbst als Steuerschuldnerin anzusehen ist und die Einkünfte schon auf der Ebene der Personengesellschaft mit Gewerbesteuer belastet worden sind.<sup>431</sup> Andererseits vollzieht § 9 Nr. 2 GewStG den Gedanken in § 2 Abs. 1 S. 1 u. 3 GewStG gleichermaßen nach wie § 9 Nr. 3 GewStG, denn durch die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften wird dem inländischen Unternehmer in der Regel eine ausländische Betriebsstätte vermittelt, deren Einkünfte aus dem Gewerbeertrag auszuklammern sind.<sup>432</sup> In grenzüberschreitenden Konstellationen dient § 9 Nr. 2 GewStG gleichfalls der Realisierung des gewerbesteuerlichen Territorialitätsprinzips.<sup>433</sup> Verfügt hingegen eine inländische

<sup>423</sup> Vgl. *Mössner*, Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rn. 2.410.

<sup>424</sup> Vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352f.

<sup>425</sup> Vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352f.; *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 134 (Mai 2019).

<sup>426</sup> Vgl. *Mössner*, Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rn. 2.410.

<sup>427</sup> Vgl. *Pitzal*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 9 Nr. 2 GewStG, Rn. 4 (2019).

<sup>428</sup> BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049, Rn. 10.

<sup>429</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 3 GewStG, Rn. 1 (2017); *Roser*, in Lenski/Steinberg, § 9 Nr. 3 GewStG, Rn. 2 (Juni 2017).

<sup>430</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 134 (Mai 2019).

<sup>431</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 3 GewStG, Rn. 1 (2017).

<sup>432</sup> Vgl. BMF v. 26.4.2014, IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 2.2.3.; *Gosch* in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 134 (Mai 2019).

<sup>433</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 134 (Mai 2019).

Personengesellschaft über eine ausländische Betriebsstätte ist wiederum § 9 Nr. 3 GewStG anzuwenden.<sup>434</sup>

## b) Nationales gewerbsteuerliches Schachtelprivileg

Der Einbezug in- und ausländischer Beteiligungseinkünfte in den Gewerbeertrag ist mit dem Objektsteuerprinzip nicht vereinbar.<sup>435</sup> Im grenzüberschreitenden Fall liegt zudem ein Konflikt mit dem daraus abgeleiteten gewerbsteuerlichen Territorialitätsprinzip vor.<sup>436</sup> Der soeben aufgeführte Gedankengang bzgl. § 9 Nr. 2 GewStG lässt sich auf § 9 Nr. 2a GewStG (nationales gewerbsteuerliches Schachtelprivileg) und § 9 Nr. 7 GewStG (internationales gewerbsteuerliches Schachtelprivileg) entsprechend übertragen.<sup>437</sup>

Da § 9 Nr. 2a GewStG lediglich nationale Sachverhalte erfasst, besteht der einzige Gesetzeszweck in der Vermeidung gewerbsteuerlicher Doppelbesteuerung.<sup>438</sup> Die ausschüttende Gesellschaft bildet qua gesetzlicher Fiktion in § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG („Als Gewerbebetrieb gilt [...] die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft [...]“) einen eigenständigen Gewerbebetrieb, der sich von dem Gewerbebetrieb des Ausschüttungsdestinatärs unterscheidet.<sup>439</sup> Um die Dividende nicht doppelt gewerbsteuerlich zu belasten, ist sie konsequenterweise beim Empfänger stets vollumfänglich zu kürzen.<sup>440</sup> Nachstehend wird sich zeigen, dass mit dieser gesetzgeberischen Grundausrichtung vielfach gebrochen wird.

Durch die Anknüpfung des Gewerbsteuergesetzes an den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb werden zunächst die Wertungen des körperschaftsteuerlichen Beteiligungsprivilegs (95% Freistellung der Bruttodividende) bzw. des Teileinkünfteverfahrens im Gewerbeertrag nachvollzogen.<sup>441</sup> Sind zusätzlich die Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nr. 2a bzw. 7 GewStG erfüllt, bleibt die Freistellung auch im Gewerbeertrag erhalten.<sup>442</sup> Sind die Voraussetzungen hingegen nicht erfüllt, ordnet § 8 Nr. 5 GewStG die Hinzurechnung des freigestellten Teils an.<sup>443</sup>

---

<sup>434</sup> Vgl. *Pitzal*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 9 Nr. 2 GewStG, Rn. 10 (2019).

<sup>435</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 288 (Mai 2019).

<sup>436</sup> Vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352f.

<sup>437</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 288 (Mai 2019).

<sup>438</sup> Vgl. *Roser*, in Lenski/Steinebrg, § 9 Nr. 2a GewStG, Rn. 10 (November 2017).

<sup>439</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 2 GewStG, Rn. 456 (2017).

<sup>440</sup> Vgl. *Bergmann*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 9 Nr. 2a GewStG, Rn. 2 (2019); *Roser*, in Lenski/Steinebrg, § 9 Nr. 2a GewStG, Rn. 10 (November 2017).

<sup>441</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 7 GewStG, Rn. 16 (2017).

<sup>442</sup> Vgl. *Hofmeister*, in Blümich, § 8 GewStG, Rn. 560 (Dezember 2018).

<sup>443</sup> Vgl. *Nöcker*, in Lenski/Steinebrg, § 8 Nr. 5 GewStG, Rn. 3 (August 2019).

Die gewerbsteuerliche Kürzung inländischer Gewinnausschüttungen setzt tatbestandlich voraus, dass – unabhängig von der Rechtsform des Gewerbetreibenden – zu Beginn des Erhebungszeitraums eine Beteiligung von mindestens 15% am Grund- oder Stammkapital einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft besteht (§ 9 Nr. 2a S. 1 GewStG). Im Hinblick auf die Beteiligungsschwelle ist die gewerbsteuerliche Freistellung somit an schärfere Voraussetzungen geknüpft als die körperschaftsteuerliche Freistellung in § 8b Abs. 1 KStG.<sup>444</sup> Für Dividenden von inländischen Kapitalgesellschaften, die ein körperschaftsteuerpflichtiger Anteilseigner bezieht, bedeutet dies, dass die Beteiligungserträge für eine Beteiligungsquote zwischen 10% und 15% zwar körperschaftsteuerlich zu 95% von der Bemessungsgrundlage ausgenommen sind, allerdings gemäß §§ 8 Nr. 5 S. 1 i.V.m. 9 Nr. 2a GewStG in voller Höhe im Gewerbeertrag enthalten sind.<sup>445</sup> § 9 Nr. 2a GewStG bezieht zudem auch mittelbare Beteiligungen bei der Bemessung der Beteiligungsquote mit ein.<sup>446</sup>

Unabhängig von der Beteiligungshöhe besteht eine Ausnahme von der körperschaftsteuerlichen Freistellung, wenn die Bezüge das Einkommen der ausschüttenden Körperschaft gemindert haben (Korrespondenzprinzip).<sup>447</sup> Das Gewerbsteuergesetz kennt hingegen ein solches Korrespondenzprinzip<sup>448</sup> nicht, sodass eine Kürzung unter den oben dargestellten Voraussetzungen trotz dieser Einschränkungen möglich ist.<sup>449</sup>

Wie bereits erwähnt, sieht das Gewerbsteuergesetz die Personengesellschaft selbst als Steuerschuldnerin an (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG).<sup>450</sup> Folge daraus ist, dass §§ 8 Nr. 5 i.V.m. 9 Nr. 2a GewStG auf Ebene der Mitunternehmerschaft Anwendung findet, wenn die Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft im Gesamthandvermögen der Personengesellschaft gehalten wird.<sup>451</sup> Das führt dazu, dass ein Mitunternehmer, der selber die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG nicht erfüllt, wäre er unmittelbar an der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, bei einer Beteiligung über eine gewerbliche Personengesellschaft die Begünstigungen in Anspruch nehmen kann, wenn diese die Tatbestandsvoraussetzungen des nationalen Schachtelprivilegs erfüllt.<sup>452</sup> Darüber hinaus setzt die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf Ebene der Personengesellschaft voraus, dass die Steuerbefreiungen, in deren Genuss der

<sup>444</sup> Vgl. *Gosch*, in *Gosch*, § 8b KStG, Rn. 287d (2015).

<sup>445</sup> Vgl. *Kraft*, BB 2017, 2135 (2138).

<sup>446</sup> Vgl. *Kusch*, NWB 2013, 1068 (1073).

<sup>447</sup> Vgl. *Herlinghaus*, in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, § 8b KStG, Rn. 125 (2015).

<sup>448</sup> Vgl. ausführlich zum Korrespondenzbegriff im Steuerrecht, *Rüsch*, FR 2019, 759.

<sup>449</sup> Vgl. *Watermeyer*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 8b KStG, Rn. 52 (Juni 2014); *Pung*, in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8b KStG, Rn. 79 (Februar 2019) *Eberhardt*, IStR 2019, 584 (588).

<sup>450</sup> Vgl. BT-Drs. 7/5458 v. 24.6.1976, 11.

<sup>451</sup> Vgl. *Haase/Dorn*, DStR 2017, 134 (134 ff.).

<sup>452</sup> Vgl. *Haase/Dorn*, DStR 2017, 134 (134 ff.).

Mitunternehmer denklogisch erst im Veranlagungsverfahren gelangt, bereits für Zwecke der Gewerbeertragsermittlung bekannt sein müssen.<sup>453</sup> Dementsprechend schreibt § 7 S. 4 GewStG vor, dass § 3 Nr. 40 Bs. d) EStG bzw. § 8b KStG bereits auf Ebene der Mitunternehmerschaft anzuwenden sind. Gewerbesteuerlich wird demnach die Nettomethode festgeschrieben, die aus Gründen der Kohärenz auch im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer gelten sollte.<sup>454</sup>

In zeitlicher Hinsicht folgt § 9 Nr. 2a GewStG ebenfalls dem strengen Stichtagsprinzip mit der Einschränkung, dass dem inländischen Schachtelprivileg eine Ausnahme, wie sie § 8b Abs. 4 S. 6 KStG vorsieht, fremd ist.<sup>455</sup> Darüber hinaus bezieht sich § 9 Nr. 2a GewStG auf den Erhebungszeitraum und nicht wie § 8b KStG auf das Kalenderjahr; gemeint ist allerdings das Gleiche.<sup>456</sup> § 14 S. 2 GewStG stellt klar, dass der Erhebungszeitraum dem Kalenderjahr entspricht.

Der Höhe nach bezieht sich die gewerbesteuerliche Kürzung auf eine Nettogröße.<sup>457</sup> Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung stehen, mindern demnach den Kürzungsbetrag i.S.d. § 9 Nr. 2a GewStG.<sup>458</sup>

Zu beachten ist allerdings, dass die nicht abziehbaren Betriebsausgaben i.S.d. § 8b Abs. 5 KStG für gewerbesteuerliche Zwecke keine zu kürzenden Gewinne aus Anteilen darstellen. In der Folge ist die Dividende effektiv nur zu 95% von der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage ausgenommen.<sup>459</sup>

### **c) Internationales gewerbesteuerliches Schachtelprivileg**

#### **aa) Beteiligungsvoraussetzungen bei ausländischen Gewinnausschüttungen**

Die gewerbesteuerliche Kürzung von Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften i.S.d. § 9 Nr. 7 GewStG a.F.:(internationale Schachtelprivileg) war bis zur jüngsten Neuregelung durch das Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der

---

<sup>453</sup> Vgl. BFH v. 25.7.2019, IV R 47/16, BFH/NV 2019, 1367, Rn. 17.

<sup>454</sup> Vgl. *Herlinghaus*, in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b KStG, 502 (2015).

<sup>455</sup> Vgl. *Kusch*, NWB 2013, 1068 (1073).

<sup>456</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 309 (November 2016).

<sup>457</sup> Vgl. *Roser*, in Lenski/Steinebrg, § 9 Nr. 2a GewStG, Rn. 45 (November 2017).

<sup>458</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 184b (November 2016); *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 2a GewStG, Rn. 9b (2017).

<sup>459</sup> Vgl. *Roser*, in Lenski/Steinebrg, § 9 Nr. 2a GewStG, Rn. 45 (November 2017).

Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften<sup>460</sup> im Vergleich zu § 9 Nr. 2a GewStG an weitere, teilweise strengere Voraussetzungen geknüpft.<sup>461</sup> Da sowohl die alte als auch die neue Fassung noch Relevanz für die vorliegende Arbeit entfalten, wird im Nachgang zunächst auf die Altregelung eingegangen.

Der Zweck des § 9 Nr. 7 GewStG besteht neben der schlichten Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung in der Umsetzung des gewerbsteuerlichen Territorialitätsprinzips.<sup>462</sup> Jede gewerbsteuerliche Erfassung ausländischer Dividendeneinkünfte bricht mit letztgenanntem Prinzip.<sup>463</sup>

Das Beteiligungserfordernis ist im Gegensatz zu § 9 Nr. 2a GewStG zwar nicht zeitpunkt-, sondern zeitraumbezogen („seit Beginn des Erhebungszeitraums“), allerdings muss bei § 9 Nr. 7 a.F. die Beteiligung während des gesamten Erhebungszeitraums ununterbrochen bestehen.<sup>464</sup> Hinsichtlich der Höhe der Beteiligungsschwelle schreibt § 9 Nr. 7 GewStG eine 15%ige Mindestbeteiligungsquote vor.<sup>465</sup> Für Ausschüttungen von EU-Gesellschaften war aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>466</sup> lediglich eine Beteiligungsquote i.H.v. mindestens 10% zu Beginn des Erhebungszeitraums erforderlich, um in den Genuss der gewerbsteuerlichen Kürzung zu kommen.<sup>467</sup> Weitere Voraussetzungen bestanden für Ausschüttungen von EU-Gesellschaften nach der alten Gesetzesfassung nicht.<sup>468</sup> Insoweit waren Ausschüttungen von EU-Gesellschaften gewerbsteuerlich nach § 9 Nr. 7 GewStG a.F. besser gestellt als eine inländische Gewinnrepatriierung.<sup>469</sup>

Für mittelbare Beteiligungen über inländische Personengesellschaften gilt für das internationale Schachtelprivileg das Gleiche wie beim nationalen Schachtelprivileg: Die Prüfung der Beteiligungsvoraussetzung findet auf Gesellschaftsebene statt.<sup>470</sup> Bei Beteiligung über eine ausländische Personengesellschaft gilt dies nicht, da die ausländische Personengesellschaft keinen inländischen Gewerbebetrieb unterhält und demnach nicht der Gewerbesteuer unterliegt

---

<sup>460</sup> Vgl. Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 8.5.2019, BGBl. I, 2466.

<sup>461</sup> Vgl. *Kraft*, BB 2017, 2135.

<sup>462</sup> Vgl. *Bergmann*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 6 (2019).

<sup>463</sup> Vgl. *Bergmann*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 9 Nr. 2a GewStG, Rn. 2 (2019).

<sup>464</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 5a (2017).

<sup>465</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 5a (2017).

<sup>466</sup> Mutter-Tochter-Richtlinie (MTRL) 2011/96/EU v. 30.1.2011, ABl. EU Nr. L 345/8.

<sup>467</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 6 (2017).

<sup>468</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 306 (November 2016).

<sup>469</sup> Vgl. *Schöneborn*, NWB 2013, 2878 (2882).

<sup>470</sup> Vgl. *Haase/Dorn*, DStR 2017, 134 (135).

(§ 9 Nr. 2 GewStG).<sup>471</sup> Einzige Ausnahme ist, dass die ausländische Personengesellschaft wiederum über eine inländische Betriebsstätte verfügt.<sup>472</sup>

### **bb) Spezielles Aktivitätserfordernis bei Dividenden von Drittstaatengesellschaften**

Seine erhebliche Komplexität kam beim alten internationalen gewerbesteuerlichen Schachtelprivileg erst im Hinblick auf Gewinnausschüttungen aus Drittstaaten zu Tragen. Neben dem ununterbrochenen Beteiligungserfordernis i.H.v. 15% verlangte § 9 Nr. 7 GewStG a.F.<sup>473</sup>, dass die ausschüttende Drittstaatengesellschaft ihre Bruttoerträge<sup>474</sup> fast ausschließlich aus aktiver Tätigkeit erwirtschaftete.<sup>475</sup>

Bei der Bestimmung des Umfangs der aktiven Tätigkeit verwies § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG a.F. auf den Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG.<sup>476</sup> Allerdings beschränkte sich der Verweis auf die Nr. 1-6, sodass u.a. Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG) für Zwecke des § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG a.F. passive Einkünfte darstellten.<sup>477</sup> Um zu vermeiden, dass schädliche Gewinnausschüttungen zur Versagung der Kürzungsberechtigung führten, sah § 9 Nr. 7 S. 1 Nr. 1 und 2 GewStG a.F. Ausnahmen für die sog. Landes- oder Funktionsholding vor.<sup>478</sup>

Eine Landesholding lag vor, wenn die Tochtergesellschaft an einer weiteren Kapitalgesellschaft (Enkelgesellschaft) ununterbrochen zumindest 25% unmittelbar beteiligt war, und die Bruttoerträge dieser Enkelgesellschaft fast ausschließlich aus aktiver Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1-6 AStG stammten.<sup>479</sup>

War die Gesellschaft, an der die Tochtergesellschaft beteiligt war, in einem anderem Staat als die ausländische Tochtergesellschaft ansässig, war die Ausnahme von der

<sup>471</sup> Vgl. *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 10 (Oktober 2018).

<sup>472</sup> Vgl. *Weggenmann*, in *Wassermeyer/Richter/Schnittker*, *Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht*, 2015, Rn. 6.42. Dann ist der Unternehmer zwar im Ausland ansässig. Sein Gewerbebetrieb wird allerdings im Inland betrieben.

<sup>473</sup> Die alte Fassung gilt bis zum 31.12.2019.

<sup>474</sup> „Unter Bruttoerträgen sind die Solleinnahmen ohne durchlaufende Posten und ohne eine etwa gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) zu verstehen.“ *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 25 (Oktober 2018).

<sup>475</sup> Vgl. *Schöneborn*, NWB 2013, 2878 (2882).

<sup>476</sup> Vgl. *Bergmann*, in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 31 (2019).

<sup>477</sup> Vgl. *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 27 (Oktober 2018).

<sup>478</sup> Vgl. *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 28 (Oktober 2018).

<sup>479</sup> Vgl. *Bergmann*, in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 31 (2019).

Aktivitätsvoraussetzung nur erfüllt, wenn die ausländische Tochtergesellschaft die Beteiligung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer eigenen Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1-6 AStG hielt. Hier wurde von einer sog. Funktionsholding gesprochen.<sup>480</sup>

Handelte es sich bei der ausländischen Gesellschaft weder um eine Landes- noch um eine Funktionsholding konnte die inländische Gesellschaft dennoch teilweise das internationale gewerbsteuerliche Schachtelprivileg anwenden, wenn die Enkelgesellschaft die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG a.F. erfüllte (Enkelprivileg).<sup>481</sup> Dazu musste die Muttergesellschaft mindestens zu 15% an der ausländischen Tochtergesellschaft beteiligt sein, welche wiederum mindestens 15% der Anteile der Enkelgesellschaft halten musste.<sup>482</sup> Zudem musste die Enkelgesellschaft ebenfalls einer aktiven Tätigkeit nachgehen bzw. ihre Bruttoerträge in ihrer Stellung als Landesholding beziehen.<sup>483</sup> Nicht begünstigt war in dem Zusammenhang die Tätigkeit als Funktionsholding.<sup>484</sup>

### cc) Umfang der Kürzung

Der Umfang der Kürzung unterscheidete sich der Höhe nach je nachdem, ob sich die Kürzung auf § 9 Nr. 7 S. 1 oder auf S. 4 GewStG a.F. bezog.

Die Kürzung des § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG a.F. war in analoger Art und Weise vorzunehmen wie die Kürzung im Rahmen des nationalen gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs.<sup>485</sup> Waren die Beteiligungs- und Aktivitätsvoraussetzungen erfüllt, war die Netto-Dividende aus dem Gewerbeertrag maximal in Höhe des Anteils des inländischen Unternehmers zu kürzen.<sup>486</sup>

Abweichend davon war die Kürzung nach § 9 Nr. 7 S. 4 GewStG a.F. auf Ebene der Muttergesellschaft auf die Gewinnanteile beschränkt, die die Tochtergesellschaft von der Enkelgesellschaft bezogen hat. Hatte die Tochtergesellschaft neben der Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft noch weitere Erträge vereinnahmt, war die Kürzung auf den Teil beschränkt, der dem Verhältnis der Gewinnanteile zu den weiteren Erträgen zzgl. der Gewinnanteile entspricht.<sup>487</sup>

---

<sup>480</sup> Vgl. *Roser*, in Lenski/Steinberg, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 28 (Oktober 2018).

<sup>481</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 319 (November 2016).

<sup>482</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 322f. (November 2016).

<sup>483</sup> Vgl. *Roser*, in Lenski/Steinberg, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 60 (Oktober 2018).

<sup>484</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 324 (November 2016).

<sup>485</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 314 (November 2016).

<sup>486</sup> Vgl. *Bergmann*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 44 (2019).

<sup>487</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 9 GewStG, Rn. 5a (2017).

## dd) Geltungserhaltende Reduktion des § 9 Nr. 7 GewStG durch den EuGH

Es bleibt zu konstatieren, dass sich das internationale gewerbsteuerliche Schachtelprivileg in seiner alten Fassung durch einen hohen Grad an Komplexität auszeichnete.<sup>488</sup> Zudem knüpfte der Gesetzgeber die Inanspruchnahme der gewerbsteuerlichen Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG a.F. für Gewinnausschüttungen aus Drittstaaten an weitaus strengere Voraussetzungen als die Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG. Ungeachtet des bereits in der Grundwertung systematisch verfehlten Einbezug in- und ausländischer Beteiligungserträge, nahm das FG Münster<sup>489</sup> die Ungleichbehandlung zwischen § 9 Nr. 2a GewStG und § 9 Nr. 7 GewStG a.F. jüngst zum Anlass, dem EuGH die Frage vorzulegen, ob das internationale gewerbsteuerliche Schachtelprivileg in seiner alten Fassung gegen die europarechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit verstoße.

Der EuGH beantwortet diese Frage dahingehend, dass § 9 Nr. 7 GewStG a.F. eine nicht zu rechtfertigende Beschränkung des freien Verkehrs darstellt, da es im Ergebnis nicht gerechtfertigt sei „[...] die Kürzung um Gewinne aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaften mit Geschäftsführung und Sitz in einem Drittstaat an strenger Bedingungen [zu] knüpf[en] als die Kürzung um die Gewinne aus Anteilen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Gesellschaft.“<sup>490</sup>

Daraus folgt aber auch, dass § 9 Nr. 7 GewStG a.F. nicht in Gänze europarechtswidrig ist.<sup>491</sup> Der EuGH stellt explizit den Bezug zum inländischen Schachtelprivileg her, sodass § 9 Nr. 7 GewStG a.F. nur zu dem Grad gegen europäisches Primärrecht verstößt, zu dem an die Kürzung der ausländischen Gewinnausschüttungen strengere Anforderungen gestellt werden als an eine korrespondierende inländische Gewinnausschüttungen.<sup>492</sup> Die künftige Regelungsreichweite des § 9 Nr. 7 GewStG war demnach am Maßstab des § 9 Nr. 2a GewStG auszurichten.<sup>493</sup> In der Folge sollten die strengen Voraussetzungen geltungserhaltend reduziert werden, wenn sie schärfer sind als die Vorgaben in § 9 Nr. 2a GewStG.<sup>494</sup> Dies führt u.a. dazu, dass das Aktivitätserfordernis und in der Folge die Regelungen zur Landes- und Funktionsholding sowie das Enkelprivileg für Gewinnausschüttungen aus Drittstaaten keine Anwendung mehr finden

---

<sup>488</sup> Vgl. *Kraft/Hohage*, IStR 2018, 799 (801).

<sup>489</sup> Vgl. FG Münster v. 20.9.2016, 9 K 3911/13 F, DStR 2017, 384.

<sup>490</sup> EuGH v. 20.9.2018, C-685/16, *EV*, ECLI:EU:C:2018:743, Rn. 101.

<sup>491</sup> Vgl. *Geberth/Rautenstrauch*, GmbHR 2018, R311.

<sup>492</sup> Vgl. *Kraft/Hohage*, IStR 2018, 799 (802).

<sup>493</sup> Vgl. *Geberth/Rautenstrauch*, GmbHR 2018, R311; *Brühl*, FR 2019, 257 (261).

<sup>494</sup> Vgl. *Kahlenberg/Korff*, IStR 2018 802 (808).

sollten.<sup>495</sup> Zudem ist auch das Erfordernis der ununterbrochenen Beteiligung schärfer als die Anforderungen in § 9 Nr. 2a GewStG, sodass das Beteiligungserfordernis anzupassen war.<sup>496</sup>

### ee) Neuregelung des § 9 Nr. 7 GewStG durch den nationalen Gesetzgeber

Als Reaktion auf das EuGH-Urteil in der Rs. EV<sup>497</sup> hat der Gesetzgeber mit Wirkung für den Erhebungszeitraum 2020 die Tatbestandsvoraussetzungen des nationalen und internationalen Schachtelprivilegs vollständig harmonisiert.<sup>498</sup> Neben der obligatorischen Streichung des Aktiverfordernisses, ist das Beteiligungserfordernis nunmehr nicht mehr zeitraumbezogen, d.h., das Bestehen einer 15%igen Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums ist ausreichend, um in den Genuss der gewerbsteuerlichen Kürzung zu kommen.<sup>499</sup>

Allerdings nutzte der Gesetzgeber die Gelegenheit, die Beteiligungsschwelle für Ausschüttungen aus dem EU-Ausland ebenfalls auf 15% anzuheben.<sup>500</sup> Somit sind nunmehr EU-Beteiligungserträge bei einer Beteiligung zwischen 10% und 15% vollumfänglich gewerbsteuerpflichtig, wohingegen diese Beteiligungseinkünfte körperschaftsteuerlich bereits bei einer Beteiligung von 10% von einer Besteuerung im Inland ausgenommen werden. Die Frage nach der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer stellt sich für diese Sachverhaltskonstellation durch die Neufassung des § 9 Nr. 7 GewStG nunmehr erstmalig. Primärrechtlich ist dies zwar nicht zu beanstanden, da keine Ungleichbehandlung mehr besteht. Allerdings dürfte die Anhebung der Beteiligungsschwelle mit den Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie kollidieren, die eine Freistellung von Beteiligungserträgen auch für die Gewerbesteuer bereits bei einer Beteiligungsschwelle i.H.v. 10% vorsieht.<sup>501</sup> Der Gesetzgeber scheint demnach neuerdings davon auszugehen, dass das Beteiligungserfordernis der MTRL oder die MTRL im Allgemeinen für die Gewerbesteuer nicht gelten. Diese Ansicht ist eine Kehrtwende, da der historische Gesetzgeber damals eine 10%-Beteiligungsschwelle in den § 9 Nr. 7 GewStG a.F. unter expliziten Verweis auf die Vorgaben MTRL festgeschrieben hatte.<sup>502</sup> Auch als er die Beteiligungsschwelle für Drittstaatsverhältnisse auf 15% erhöhte, behielt der Gesetzgeber die 10%ige Beteiligungsquote für EU-Sachverhalte bei.<sup>503</sup> Im Ergebnis ist die

---

<sup>495</sup> Vgl. *Kahlenberg/Korff*, IStR 2018 802 (808).

<sup>496</sup> Vgl. *Eberhardt*, IStR 2019, 584 (587).

<sup>497</sup> EuGH, v. 20.9.2018, C-685/16, *EV*, ECLI:EU:C:2018:743.

<sup>498</sup> Vgl. BR-Drs. 552/19 v. 8.11.19, 24; *Weiss*, Ubg 2019, 487 (493f.).

<sup>499</sup> Vgl. *Kahlenberg/Korff*, IStR 2019, 447 (449).

<sup>500</sup> Vgl. *Eberhardt*, IStR 2019, 584.

<sup>501</sup> Vgl. *Kahlenberg/Korff*, IStR 2019, 447 (450); *Eberhardt*, IStR 2019, 584.

<sup>502</sup> Vgl. BT-Drs. 12/1108 v. 3.9.1991, 70.

<sup>503</sup> Vgl. *Eberhardt*, IStR 2019, 584.

Erhöhung der Beteiligungsquote auf 15% für EU-Sachverhalte sekundärrechtlich mehr als zweifelhaft.

In Bezug auf den Drittstaatensachverhalt, bei denen die Beteiligungsschwelle auch vor der Neufassung bei 15% lag, ist indes eine Besserung eingetreten, da die Frage, ob der Gewinnausschüttung aktive oder passive Einkünfte zugrunde liegen, keine Bedeutung mehr zukommt. Für passive, hochbesteuerte Beteiligungserträge aus Drittstaaten kommt es nunmehr zur vollumfänglichen gewerbsteuerlichen Freistellung der Beteiligungserträge. Die Frage einer kompensierenden Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer stellt sich in dieser Sachverhaltskonstellation nicht mehr.

#### **4. Anrechnung ausländischer Steuern im Betriebsvermögen**

##### **a) Anrechnung ausländischer Steuern im Einkommensteuergesetz**

##### **aa) Welteinkommensprinzip als Ausgangspunkt**

Durch die Umsetzung der Anrechnungsmethode wird das Welteinkommensprinzips verwirklicht.<sup>504</sup> „Regelungen zur Behebung von Doppelbesteuerung im Staat der Ansässigkeit einer Person stellen bei Steuersystemen, die das gesamte Welteinkommen erfassen, eine notwendige Konsequenz dar, um eine nicht gerechtfertigte Überbesteuerung zu vermeiden.“<sup>505</sup> Der deutsche Gesetzgeber hat dieser notwendigen Konsequenz durch die Einführung der Anrechnungsmethode in § 34c EStG Rechnung getragen.<sup>506</sup>

Zwar wird die Anrechnungsmethode auch an anderen Stellen im Gesetz vorgegeben (z.B. §§ 50 Abs. 3, 50d Abs. 9 EStG; § 26 KStG, §§ 12, 20 Abs. 2 AStG). Bei der Anwendung im deutschen Steuerrecht wird allerdings stets auf die Regelungsgrundsätze des § 34c EStG zurückgegriffen. § 34c EStG gibt als Zentralnorm insoweit die Implementierung der Anrechnungsmethode im deutschen Steuerrecht vor.<sup>507</sup> Bei den nachfolgenden Ausführungen zur Anrechnungsmethode wird der Fokus auf die Anrechnung ausländischer Steuern im gewerblichen Betriebsvermögen gelegt.

---

<sup>504</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 17.29.

<sup>505</sup> BT-Drs. 8/3648 v. 20.8.1980, 19.

<sup>506</sup> Vgl. *Prokisch*, in *Kirchhof/Söhn/Melinghoff*, § 34c EStG, A 28 (April 2011).

<sup>507</sup> Vgl. *Gosch*, in *Kirchhof*, § 34c EStG, Rn. 3 (2018).

## **bb) Anwendungsbereich des § 34c EStG**

### *(1) Persönlicher Anwendungsbereich*

Grundvoraussetzung für die Anwendung der Anrechnungsmethode ist, dass derjenige, der die Anrechnung begehrt im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht mit seinem Welteinkommen im Inland zur Besteuerung herangezogen wird und gleichzeitig mit den ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, einer entsprechenden Steuer unterliegt.<sup>508</sup> § 34c EStG findet nur dann in analoger Weise bei beschränkt Steuerpflichtigen Anwendung, wenn ein inländischer Betrieb mit Einkünften aus einem Staat, der nicht der Wohnsitzstaat bzw. Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen ist, der beschränkten Steuerpflicht im Inland unterliegt (§ 50 Abs. 3 EStG).<sup>509</sup> Dies ist etwa der Fall, wenn ein ausländischer Unternehmer mit einer inländischen Betriebsstätte der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a) 1. Hs. EStG unterliegt und diese Betriebsstätte aus einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat des Stammhauses quellensteuervorbelastete Einkünfte (z.B. Zinsen oder Lizenzen) empfängt.<sup>510</sup>

Das Ziel des § 34c EStG liegt in der Vermeidung der rechtlichen Doppelbesteuerung.<sup>511</sup> In Abgrenzung zur wirtschaftlichen Doppelbesteuerung verlangt § 34c EStG dementsprechend die Steuersubjektidentität, d.h. dieselbe Person muss sowohl im Ansässigkeits- als auch im Quellenstaat zur Steuer herangezogen werden.<sup>512</sup> Dabei kommt es alleine auf die Qualifikation des Steuersubjektes aus deutscher steuerrechtlicher Sicht an.<sup>513</sup> Eine abweichende Qualifikation im anderen Staat steht einer Anwendung des § 34c EStG nicht entgegen.<sup>514</sup>

### *(2) Sachlicher Anwendungsbereich*

In sachlicher Hinsicht fordert § 34c EStG, dass die gleichen Einkünfte (Steuerobjektidentität bzw. Identität des Besteuerungsguts) sowohl im Ausland als auch im Inland der Besteuerung unterliegen, also Doppelbesteuerung vorliegt.<sup>515</sup> Zudem wird vorausgesetzt, dass sich die Kollision der Besteuerungsansprüche auf Steuern bezieht, die sich gegenseitig entsprechen, d.h.

---

<sup>508</sup> Vgl. *Rasch* in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 34c EStG, Rn. 2 (September 2018).

<sup>509</sup> Vgl. *Reimer*, in Blümich, § 50 EStG, Rn. 115f. (August 2018).

<sup>510</sup> Vgl. *Kessler*, in FS Frotscher, 2013, 322; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 2017, Rn. 422.

<sup>511</sup> Vgl. *Wied*, in Blümich, § 34c EStG, Rn. 8.

<sup>512</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 41.

<sup>513</sup> Vgl. *Kessler*, in FS Frotscher, 2013, 322.

<sup>514</sup> Vgl. *Haase*, IStR 2010, 45 (47).

<sup>515</sup> Vgl. *Gosch*, in Kirchhof, § 34c EStG, Rn. 3 (2018).

„[...]dieselben Einkünfte bei demselben Steuerpflichtigen betreffen.“<sup>516</sup> Genau wie die Einkommensteuer muss sich die ausländische Steuern auch am Einkommens, am Gewinn oder eines Teils davon ausrichten (Gleichartigkeit der Steuern).<sup>517</sup>

Es ist allerdings lediglich eine Einkünfteidentität dem Grunde nach gefordert.<sup>518</sup> Der Höhe nach können die Einkünfte durchaus abweichen. Das kann – wie bereits erwähnt – an der unterschiedlichen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage oder Erhebungsform im In- und Ausland liegen. Für Zwecke der Anrechnung werden die ausländischen Einkünfte nach Maßgabe der innerstaatlich vorgegebenen Vorschriften ermittelt.<sup>519</sup>

### (3) Zeitlicher Anwendungsbereich

In zeitlicher Dimension sind die ausländischen Steuern nur insoweit anzurechnen, als sie auf im Veranlagungszeitraum bezogene ausländische Einkünfte entfallen (§ 34c Abs. 1 S. 5 EStG).<sup>520</sup> Das bedeutet einerseits, dass ausländische Steuern unabhängig davon wann sie angefallen sind immer im entsprechenden Veranlagungszeitraum angerechnet werden können (keine Zeitraumidentität).<sup>521</sup> Andererseits können anrechenbare ausländische Steuern nur in dem Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden, in dem die Einkünfte auch im Inland der Besteuerung unterworfen sind.<sup>522</sup> Ein Vor- und/oder Rücktrag von Anrechnungsüberhängen scheidet demnach aus (*per year limitation*).<sup>523</sup>

## cc) Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags

### (1) Grundlegendes

Wie in einer Vielzahl von anderen Staaten ist die Anrechnung ausländischer Steuern im Rahmen des § 34c Abs. 1 EStG auf die inländische Steuer, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt, beschränkt (*ordinary tax credit*).<sup>524</sup> Diese Beschränkung manifestiert sich im

---

<sup>516</sup> Heinicke, in Schmidt, § 34c EStG, Rn. 14 (2018).

<sup>517</sup> Vgl. Wagner, in Blümich, § 34c EStG, Rn. 29 (August 2018).

<sup>518</sup> Vgl. Lüdicke, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 45 (November 2015).

<sup>519</sup> Vgl. Gosch, in Kirchhof, § 34c EStG, Rn. 14 (2018).

<sup>520</sup> Vgl. Gosch, in Kirchhof, § 34c EStG, Rn. 20 (2019).

<sup>521</sup> Vgl. Kessler/Dietrich, IWB 2012, 544 (547).

<sup>522</sup> Vgl. Jacobs/Endres/Spengel, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 48.

<sup>523</sup> Vgl. Kessler/Dietrich, IWB 2012, 544 (547).

<sup>524</sup> Vgl. Gosch, in Kirchhof, § 34c EStG, Rn. 28 (2018).

Anrechnungshöchstbetrag, der sich als Produkt der deutschen Einkommensteuer und dem Quotienten aus den ausländischen Einkünften und dem zu versteuernden Einkommen ergibt:<sup>525</sup>

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag} = \text{deutsche ESt} \times \frac{\text{ausl. EK}}{\text{zvE}}$$

Fällt demnach keine deutsche Einkommensteuer an, ist der Anrechnungshöchstbetrag null.<sup>526</sup> Zudem werden die im ausländischen Staat nicht besteuerten Einkünfte bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte außer Ansatz gelassen.<sup>527</sup> Bezogen auf die obige Formel schlägt sich die Ausklammerung dieser Einkünfte allerdings lediglich auf den Zähler nieder. Dadurch wird der Quotient kleiner und das Anrechnungspotential verringert sich.<sup>528</sup>

Der Anrechnungshöchstbetrag ist zudem länderbezogen zu ermitteln (*per country limitation*).<sup>529</sup> In der Folge können Anrechnungsüberhänge entstehen, die weder mit Anrechnungspotential aus anderen Ländern verrechnet noch in andere Veranlagungszeiträume vor- oder zurückgetragen werden können (*per year limitation*).<sup>530</sup> Im Rahmen der länderbezogenen Begrenzung ist allerdings eine unbeschränkte Verrechnung zwischen den Einkunftsarten möglich.<sup>531</sup> Diese länderbezogene Begrenzung kann sich in Abhängigkeit von der jeweiligen Sachverhaltskonstellation sowohl negativ als auch positiv für den Steuerpflichtigen auswirken.<sup>532</sup> Abgesehen von privaten ausländischen Kapitalerträgen wird im Rahmen der deutschen Anrechnungsmethode keine *per item limitation* umgesetzt.<sup>533</sup>

## (2) Zu versteuerndes Einkommen als Referenzgröße

Die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags ist von den drei Komponenten „deutsche Einkommensteuer“, „zu versteuernden Einkommen“ und „ausländische Einkünfte“ abhängig. Da der Quotient aus den ersten beiden Komponenten dem durchschnittlichen Steuersatz entspricht, lässt sich der einkommensteuerliche Anrechnungshöchstbetrag nach der aktuellen Gesetzesfassung vereinfacht wie folgt darstellen:<sup>534</sup>

<sup>525</sup> Vgl. *Wagner*, in Blümich, § 34c EStG, Rn. 56 (August 2018); *Desens*, IStR 2015, 77 (80).

<sup>526</sup> Vgl. *Staats*, in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 26 KStG, Rn. 73 (2015).

<sup>527</sup> Vgl. *Gosch*, in Kirchhoff, § 34c EStG, Rn. 26 (2019).

<sup>528</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 48.

<sup>529</sup> Vgl. *Schaumburg*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 18.106.

<sup>530</sup> Vgl. *Staats*, in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 26 KStG, Rn. 88 (2015).

<sup>531</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 46.

<sup>532</sup> Vgl. *Gosch*, in Kirchhoff, § 34c EStG, Rn. 25 (2018).

<sup>533</sup> Vgl. *Hechtner*, BB 2009, 77 (78).

<sup>534</sup> Vgl. *Desens*, IStR 2015, 77 (80).

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag} = \emptyset \text{ Steuersatz} \times \text{ausländische Einkünfte}$$

Vor der Änderung des § 34c Abs. 1 EStG durch das Zollkodexanpassungsgesetz<sup>535</sup> stand als Referenzgröße im Nenner allerdings noch nicht das zu versteuernde Einkommen, sondern die Summe der Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 3 EStG.<sup>536</sup> In der Bezugnahme auf die Summe der Einkünfte bei der Ermittlung des einkommensteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags erkannte der EuGH allerdings einen nicht gerechtfertigten Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.<sup>537</sup> Hintergrund ist, dass die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des unbeschränkt Steuerpflichtigen bei der Bemessung des Anrechnungshöchstbetrags nicht ausreichend berücksichtigt wurde, da die Größe „Summe der Einkünfte“ noch nicht um persönliche Abzugsbeträge gekürzt ist.<sup>538</sup> Der Gesetzgeber musste dementsprechend das Berechnungsschema an dieser Stelle anpassen, um die Vorgaben des EuGH umzusetzen.<sup>539</sup>

Wird das „zu versteuernde Einkommen“ als Referenzgröße in den Nenner aufgenommen, werden die persönlichen Verhältnisse (anteilig) berücksichtigt.<sup>540</sup> Zudem führte die Anpassung zu einer entscheidenden Änderung der Anrechnungsmethode: Durch die Berücksichtigung des zu versteuernden Einkommens wird der Nenner im Vergleich zur alten Rechtslage um Verlustvorträge aus vorangegangenen Veranlagungszeiträumen gemindert.<sup>541</sup> Das führt aus Sicht des Steuerpflichtigen zur sachgerechten Erhöhung des Anrechnungshöchstbetrags.<sup>542</sup>

### (3) Bestimmung der ausländischen Einkünfte

Als letzte Komponente bei der Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrags sind der Umfang sowie die Ermittlungssystematik der ausländischen Einkünfte festzulegen. Die Bestimmung und Ermittlung der ausländischen Einkünfte erfolgen dabei nach deutschem Steuerrecht.<sup>543</sup>

---

<sup>535</sup> ZollkodexAnpG v. 22.12.14, BGBl. I 2014, 2417.

<sup>536</sup> Vgl. *Ismer*, IStR 2013, 297 (299).

<sup>537</sup> Vgl. EuGH v. 28.2.2013, C-168/11, *Beker & Beker*, ECLI:EU:C:2013:117, Rn. 63.

<sup>538</sup> Vgl. *Ismer*, IStR 2013, 297 (299).

<sup>539</sup> Vgl. ZollkodexAnpG v. 22.12.14, BGBl. I 2014, 2417.

<sup>540</sup> Vgl. *Ismer*, IStR 2014, 925 (926). Zur weiterhin unbefriedigenden Gesetzeslage, vgl. *Desens*, IStR 2015, 77 (80).

<sup>541</sup> Vgl. *Desens*, IStR 2015, 77 (81).

<sup>542</sup> Vgl. *Desens*, IStR 2015, 77 (81).

<sup>543</sup> Vgl. BFH v. 2.2.1994, I R 66/92, BStBl. II 1994, 727.

Welche Einkünfte als ausländische Einkünfte zu qualifizieren sind, ergibt sich aus dem abschließenden Katalog des § 34d EStG.<sup>544</sup> Genau wie bei der Bestimmung der inländischen Einkünfte im Rahmen des § 49 EStG liegt dem § 34d EStG die sog. (umgekehrte) isolierende Betrachtungsweise zugrunde, d.h. die inländischen Besteuerungsmerkmale (z.B. subsidiäre Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb) bleiben bei der Zuordnung der Einkünfte außer Acht.<sup>545</sup> Es ist einzig auf die Erfüllung ausländischer Sachanknüpfungsmerkmale abzustellen.<sup>546</sup> Dies hat zur Folge, dass beispielsweise (quellensteuervorbelastete) Zinszahlungen aus dem Ausland zunächst unabhängig davon, ob sie im Betriebs- oder Privatvermögen anfallen, nach § 34d Nr. 6 EStG isoliert den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen sind.<sup>547</sup> Sind die ausländischen Einkünfte allerdings einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte oder einem dort tätigen ständigen Vertreter zuzurechnen, erfolgt eine vorrangige Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 34d Nr. 2 Bs. a) EStG).<sup>548</sup> Zudem zählen auch auslandsradizierte Bürgschafts- und Avalprovisionen zu den anrechnungsbegünstigten ausländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 34d Nr. 2 Bs. b) EStG); letztere losgelöst davon, ob sie durch eine ausländische Betriebsstätte erzielt werden.<sup>549</sup>

#### (4) Ermittlung der ausländischen Einkünfte

Hat man bestimmt, welche Einkünfte dem Grunde nach bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags einzubeziehen sind, ist in einem nächsten Schritt zu klären, welche Ermittlungssystematik für die Berechnung der Einkünfte der Höhe nach greift. Hier kommt wieder die isolierende Betrachtungsweise ins Spiel.<sup>550</sup> Dadurch wird für die ausländischen Überschusseinkünfte angenommen, dass sie nicht im Betriebsvermögen, sondern im Privatvermögen einer natürlichen Person anfallen. Konsequenterweise richten sich die Ermittlungsvorschriften nach der originären Zuordnung der Einkünfte; bei den Überschusseinkünften demnach nach dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.<sup>551</sup> Dies führt dazu, dass Aufwendungen, die im Rahmen der Überschussrechnung nicht als Werbungskosten abgezogen werden dürfen, die isoliert betrachteten Einkünfte zunächst auch nicht mindern.<sup>552</sup> Es wird insoweit ein direkter

---

<sup>544</sup> Vgl. *Lüdicke*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 134 (November 2015).

<sup>545</sup> Vgl. *Gosch*, in Kirchhof, § 34c EStG, Rn. 14 (2018).

<sup>546</sup> Vgl. *Lüdicke*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 134 (November 2015).

<sup>547</sup> Vgl. *Ebel*, FR 2014, 835 (838).

<sup>548</sup> Vgl. *Schaumburg*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 18.76.

<sup>549</sup> Vernachlässigt werden vorliegend die Einkünfte i.S.d. § 34d Nr. 2 Bs. c) EStG.

<sup>550</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Melinghoff, EStG, Stand April 2011, § 34c B 116.

<sup>551</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Melinghoff, EStG, Stand April 2011, § 34c B 123.

<sup>552</sup> Vgl. *Ebel*, FR 2014, 835 (839).

Zusammenhang der Einnahmen mit den korrespondierenden Aufwendungen gefordert (direkte Methode).<sup>553</sup> Mittelbare Aufwendungen (z.B. Refinanzierungszinsen bei einer Portfoliobeteiligung) verringern die ausländischen Einkünfte nicht.<sup>554</sup> Dies lässt selbstverständlich den Abzug der Aufwendungen als Betriebsaufwendungen vom Einkommen des inländischen Gewerbebetriebs unberührt.<sup>555</sup> Die auf die einzelne Einkunftsart isolierte Ermittlung des Einnahmenüberschusses gilt nur für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte für Zwecke der Anwendung der Anrechnungsmethode. Es wird insoweit zunächst ein direkter Zusammenhang der Einnahmen mit den korrespondierenden Aufwendungen gefordert.<sup>556</sup>

Erst in einem zweiten Schritt wird der Betriebsausgabenabzug für ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Bs. c) EStG, die in einem inländischen (Gewerbe-)Betrieb anfallen, durch § 34c Abs. 1 S. 4 EStG erweitert.<sup>557</sup> Da der Gesetzgeber in der isolierten Ermittlung eine sachlich nicht gerechtfertigte Erhöhung der ausländischen Einkünfte für Unternehmen sah, sind durch die Einfügung des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen, die mit den ausländischen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nunmehr zum Abzug zugelassen. Damit durchbricht der Gesetzgeber zum Zwecke der Anrechnungshöchstbetragsberechnung die umgekehrte isolierende Betrachtungsweise des § 34d EStG.<sup>558</sup>

Der lange Zeit umstrittenen Reichweite des in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG verwendeten Begriffs des wirtschaftlichen Zusammenhangs hat der BFH<sup>559</sup> in einer viel beachteten Entscheidung das Verständnis des allgemeinen Veranlassungsprinzips zugrunde gelegt.<sup>560</sup> Maßgeblich für die Aufwandszuordnung soll danach die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen „auslösenden Moments“ sein.<sup>561</sup> Dementsprechend sind neben Refinanzierungskosten sowie Teilwertabschreibungen auch (anteilige) Verwaltungskosten zu berücksichtigen.<sup>562</sup> Zudem muss auch kein ausschließlicher Zusammenhang der Aufwendungen zu den entsprechenden Einnahmen bestehen. Sind die Aufwendungen mehreren in- und/oder ausländischen Einkünften zuzuordnen, hat eine veranlassungsgerechte Aufteilung zu erfolgen.<sup>563</sup>

---

<sup>553</sup> Vgl. BFH v. 16.3.1993, I R 42/93, BStBl. II 1994, 799, 5.

<sup>554</sup> Vgl. BFH v. 16.3.1993, I R 42/93, BStBl. II 1994, 799, 3.c).

<sup>555</sup> Vgl. *Ebel*, FR 2014, 835 (839).

<sup>556</sup> Vgl. BFH v. 16.3.1993, I R 42/93, BStBl. II 1994, 799, 4.

<sup>557</sup> Vgl. Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH, IStR 2016, 922.

<sup>558</sup> Vgl. *Gosch*, in FS Wassermeyer, 2005, 270.

<sup>559</sup> BFH v. 6.4.2016, I R 61/14, BStBl. II 2017, 48, Rn. 20.

<sup>560</sup> Zu Recht kritisch *Gosch*, in Kirchhoff, § 34c EStG, Rn. 15 (2018).

<sup>561</sup> BFH v. 6.4.2016, I R 61/14, BStBl. II 2017, 48, Rn. 18.

<sup>562</sup> Vgl. *Wacker*, IStR 2016, 666 (672).

<sup>563</sup> Vgl. BFH v. 6.4.2016, I R 61/14, BStBl. II 2017, 48, Rn. 20.

In zeitlicher Hinsicht ist der Abzug der Aufwendungen auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum beschränkt, in dem die korrespondierenden Einnahmen anfallen.<sup>564</sup> Anders als in § 3c Abs. 2 EStG, der ebenfalls von einem wirtschaftlichen Zusammenhang spricht, fehlt § 34c Abs. 1 S. 4 EStG die Ergänzung, dass der Betriebsausgabenabzug unabhängig davon vorzunehmen ist, in welchem Veranlagungszeitraum die mit den Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben anfallen.<sup>565</sup> Eine periodenübergreifende Aufwandszuordnung scheidet demnach aus.<sup>566</sup> Fallen Einnahmen und Ausgaben somit zeitlich in unterschiedliche Veranlagungszeiträume, so ist der Abzug für diese Betriebsausgaben ausgeschlossen.<sup>567</sup>

Das gleiche gilt auch für Betriebsausgaben, die steuerfreien Einkünften im Ausland gegenüberstehen. § 34c Abs. 1 S. 3 EStG schreibt vor, dass Einkünfte, die im Quellensteuer nicht besteuert werden, bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte keine Berücksichtigung finden.<sup>568</sup> Korrespondierend dazu mindern damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben auch das inländische Anrechnungspotential nicht.<sup>569</sup> Das führt dazu, dass ausländische Einkünfte bereits bei einer minimalen Vorbelastung im Ausland vollständig Berücksichtigung finden, unbesteuerte Einkünfte hingegen in Gänze ausgeklammert werden.<sup>570</sup>

Im Ergebnis ist bei Überschusseinkünften, die in einem Betriebsvermögen anfallen im Rahmen der Anrechnung ausländischer Steuern stets der erweiterte Betriebsausgabenabzug nach § 34c Abs. 1 S. 4 EStG zu beachten.

## **dd) Anrechnung ausländischer Steuern im Lichte der Gewerbesteuerbelastung ausländischer Einkünfte**

### *(1) Verhältnis von § 34c EStG zu § 35 EStG*

Fallen die ausländischen Einkünfte in einem inländischen Gewerbebetrieb an, unterliegen diese neben der Einkommensteuer auch der Gewerbesteuer. Eine Ausnahme besteht nur für

---

<sup>564</sup> Vgl. *Kessler/Dietrich*, IWB 2012, 544 (548); *Gosch*, in Kirchhoff, § 34c EStG Rn. 15 (2018).

<sup>565</sup> Vgl. *Kudert/Hagemann*, IStR 2019, 707 (716).

<sup>566</sup> Vgl. *Gosch* in Kirchhoff, § 34c EStG, Rn. 15 (2018); *Wagner*, in Blümich, § 34c EStG, Rn. 60 (August 2018).

<sup>567</sup> Vgl. FG Münster v. 21.11.2018, 9 K 4187/14 K (rkr.), BStBl. II 2019, 111, 2.II.c).cc).bbb); *Gosch*, in Kirchhoff, § 34c EStG, Rn. 15 (2018); *Wagner*, in Blümich, § 34c EStG, Rn. 60 (August 2018); a.A. *Kaminski*, in Lüdiche, Aktuelle Problemfelder im internationalen Steuerrecht, 2016, 169 (192).

<sup>568</sup> Vgl. *Gosch*, in Kirchhoff, § 34c EStG, Rn. 26 (2019).

<sup>569</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhoff/Söhn/Melinghoff, § 34c EStG, B 135 (April 2011).

<sup>570</sup> Vgl. *Lüdiche*, IStR 2003, 433 (434).

ausländische Betriebsstätteneinkünfte i.S.d. § 34d Nr. 2 Bs. a) 1. Hs. EStG, da diese nach §§ 2 Abs. 1 i.V.m. 9 Nr. 3 GewStG aus dem Gewerbeertrag gekürzt werden.<sup>571</sup> Die Einkünfte eines im anderen Staat tätigen ständigen Vertreters, die Einkünfte aus den in § 34d Nr. 2 Bs. b) EStG genannten Bürgschafts- und Avalprovisionen sowie die in § 34d Nr. 4, 6, 7, und 8 EStG genannten Überschusseinkünfte sind in voller Höhe gewerbsteuerpflichtig, soweit sie in einem inländischen Gewerbebetrieb anfallen.<sup>572</sup>

Da der Steuerpflichtige neben der Anrechnung ausländischer Steuern zudem die Möglichkeit hat im Rahmen des § 35 EStG das 3,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags bei der Einkommensteuer anzurechnen, stellt sich Frage, welche der beiden Steuerermäßigungsvorschriften vorrangig anzuwenden ist.<sup>573</sup> Entsprechend der Stellung im Gesetz regelt § 35 Abs. 1 S. 4 EStG, dass die Anrechnung ausländischer Steuern der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb vorgeht.<sup>574</sup> Das hat zur Konsequenz, dass die Einkommensteuer zunächst um die ausländische Steuer und dann um den Ermäßigungsanspruch nach § 35 EStG zu mindern ist.

Die nachfolgende Formel stellt diesen Zusammenhang vereinfacht dar:<sup>575</sup>

$$\sum_{i=1}^I ((s_{EST} + s_{GewSt} - \min\{s_{EST}; s_{ai}\}) - \min\{s_{EST} - \min\{s_{EST}; s_{ai}\}; 13,3\%; s_{GewSt}\} + s_{ai}) \times \text{ausl. EK}_i$$

mit  $i = \text{Staat } i$

mit  $I = \text{Anzahl der Staaten } i$

mit  $s_{ai} = \text{Steuersatz in Staat } i$

mit  $\text{ausl. EK}_i = \text{ausl. EK aus Staat } i$

mit  $s_{EST} = \text{Einkommensteuersatz}$

<sup>571</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 3 GewStG, Rn. 4 (2017).

<sup>572</sup> Vgl. *Lüdicke*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 173 (November 2015).

<sup>573</sup> Vgl. *Lüdicke*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 170 (November 2015).

<sup>574</sup> Vgl. *Wacker*, in Schmidt, § 35 EStG, Rn. 5 (2019).

<sup>575</sup> Grundlegend zur Teilsteuerrechnung und zur Herleitung der Multifaktoren, siehe F.II.2.a). Aus Vereinfachungsgründen wird hier zunächst der Solidaritätszuschlag vernachlässigt.

mit  $s_{GewSt}$  = gewichteter durchschnittlicher Gewerbesteuersatz

(2) *Spezialfall einkommensteuerpflichtige Auslandsdividende*

Eine Besonderheit besteht allerdings für im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften. Für die Gewinnausschüttungen, die dem inländischen Anteilseigner aus diesen Beteiligungen erwachsen, gilt – wie bereits in Abschnitt D.II.2.c) dargestellt – das Teileinkünfteverfahren, d.h. 60% der Dividende sind steuerfrei.<sup>576</sup> Diese Teilfreistellung schließt allerdings die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern nicht aus.<sup>577</sup> Im Gegenteil: Trotz der partiellen Freistellung ist eine Anrechnung ausländischer in voller Höhe – und nicht nur zu 60% – weiterhin möglich, wenn die Voraussetzungen des § 34d Nr. 6 EStG vorliegen.<sup>578</sup>

In Abhängigkeit davon, ob die Voraussetzungen des §§ 8 Nr. 5 i.V.m. 9 Nr. 7 GewStG erfüllt sind, unterliegt die Gewinnausschüttung entweder in Gänze nicht oder vollumfänglich der Gewerbesteuer.<sup>579</sup> Wie bereits dargelegt, setzt § 9 Nr. 7 GewStG u.a. voraus, dass der inländische Anteilseigner mindestens zu 15% an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt sein muss, um in den Genuss des internationalen gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs zu kommen.<sup>580</sup> Handelt es sich dagegen um Streubesitz, ist die auf die Gewinnausschüttung entfallende Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer anrechenbar, soweit nach der Anrechnung ausländischer Steuern noch Steuersubstrat verbleibt. Die nachfolgende Formel verdeutlicht diesen Zusammenhang:

$$\sum_{i=1}^I ((0,6 \times s_{ESt} + s_{GewSt} - \min\{0,6 \times s_{ESt}; s_{ai}\}) - \min\{0,6 \times s_{ESt} - \min\{0,6 \times s_{ESt}; s_{ai}\}; 13,3\%; s_{GewSt}\} + s_{ai}) \times \text{ausl. EK}_i)$$

mit  $i$  = Staat  $i$

mit  $I$  = Anzahl der Staaten  $i$

<sup>576</sup> Vgl. *Intemann*, in Herrman/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG, Rn. 111 (April 2016).

<sup>577</sup> Vgl. *Intemann*, in Herrman/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG, Rn. 41 (April 2016).

<sup>578</sup> Vgl. BT-Drs. 14/3366 v. 16.5.2000.

<sup>579</sup> Vgl. *Intemann*, in Herrman/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG, Rn. 41 (April 2016).

<sup>580</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 5a (2017).

mit  $s_{ai}$  = Steuersatz in Staat  $i$

mit  $ausl. EK_i$  =  $ausl. EK$  aus Staat  $i$

mit  $s_{Est}$  = Einkommensteuersatz

mit  $s_{GewSt}$  = gewichteter durchschnittlicher Gewerbesteuersatz

## **b) Anrechnung ausländischer Steuern im Körperschaftsteuergesetz**

### **aa) Ermittlungssystematische Unterschiede zu § 34c EStG**

Die Anrechnung ausländischer Steuern für Körperschaftsteuersubjekte ist in § 26 KStG geregelt und richtet sich nach den einkommensteuerlichen Vorgaben in § 34c EStG (§§ 26 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 bis 3 und Abs. 5-7 EStG).<sup>581</sup> Genau wie im Rahmen der Einkommensteuer ist die Besteuerung bei Körperschaftsteuersubjekten der Höhe nach auf die deutsche Körperschaftsteuer beschränkt, d.h. auch im Körperschaftsteuergesetz sind keine Vor- und/oder Rückträge von Anrechnungsüberhängen möglich. Übersteigt die ausländische Steuer die inländische Körperschaftsteuer ist eine Anrechnung maximal bis zu deren Höhe möglich.<sup>582</sup>

Durch den Verweis des § 26 Abs. 1 S. 1 KStG auf § 34c EStG findet die Vorgaben zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags (z.B. *per country limitaiton*) entsprechend Anwendung.<sup>583</sup> Allerdings divergiert die Formel zur Berechnung des Höchstbetragsbetrags. Anders als im Fall des § 34c Abs. 1 EStG bestimmt § 26 Abs. 2 S. 1 KStG, dass die Referenzgröße bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags nicht das „zu versteuernde Einkommen“ ist, sondern weiterhin das Verhältnis zwischen ausländischen Einkünften und der „Summe der Einkünfte“ für die Berechnung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrag maßgeblich ist.<sup>584</sup> Da Körperschaftsteuersubjekte nicht über eine private Sphäre verfügen, sah der Gesetzgeber sich im Zuge des EuGH-Urteils in der Rs. *Beker & Beker* nicht gezwungen die Ermittlungssystematik des Höchstbetrags für

---

<sup>581</sup> Vgl. *Lieber*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 26 KStG, Rn. 1 (Juli 2015).

<sup>582</sup> Vgl. *Staats*, in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 26 KStG, Rn. 73 (2015).

<sup>583</sup> Vgl. *Lieber*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 26 KStG, Rn. 39 (Juli 2015).

<sup>584</sup> Vgl. *Staats*, in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 26 KStG, Rn. 70 (2015).

körperschaftsteuerpflichtige Anrechnungssubjekte zu ändern.<sup>585</sup> Aus diesem Grund wurde die alte Formel beibehalten.<sup>586</sup>

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag} = \text{deutsche KSt} \times \frac{\text{ausl. EK}}{\text{SdE}}$$

Durch das Abstellen auf die Summe der Einkünfte mindern Verlustvorträge den Nenner nicht.<sup>587</sup> In einer solchen Situation kommt es zur Ungleichbehandlung zwischen einkommen- und körperschaftsteuerlichen Anrechnungssubjekten, was wiederum die Wahrscheinlichkeit von Anrechnungsüberhängen erhöht. Diese Ungleichbehandlung von Einkommen- und Körperschaftsteuersubjekten stößt in der Literatur auf verfassungsrechtliche Bedenken.<sup>588</sup> Es ist allerdings auch aus wirtschaftlicher Sicht nicht nachvollziehbar, warum Verluste im Rahmen der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags nicht berücksichtigt werden. Einerseits ist eine Anrechnung ausländischer Steuern zum Zeitpunkt der Verlustentstehung in Ermangelung von inländischem Steuersubstrat nicht möglich.<sup>589</sup> Andererseits führt das Ausklammern der Verluste bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags zum Zeitpunkt der Verlustnutzung zur Schmälerung des Anrechnungspotentials, obwohl ausreichend Anrechnungssubstrat vorhanden ist.<sup>590</sup>

## **bb) Anrechnung ausländischer Steuern im Lichte der Gewerbsteuerbelastung ausländischer Einkünfte**

### *(1) Ausländische Betriebsstätteinkünfte*

Anders als im Bereich der Einkommensteuer ist die Gewerbesteuer nicht auf die Körperschaftsteuer anrechenbar.<sup>591</sup> Zudem ist im Zuge des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008<sup>592</sup> die Abziehbarkeit der Gewerbesteuer von der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage abgeschafft worden (§ 4 Abs. 5b EStG), sodass seither keine Interaktion mehr zwischen der Körperschaft- und Gewerbesteuer besteht.<sup>593</sup> Da eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer bislang nicht

<sup>585</sup> Vgl. BT-Drs. 18/3017 v. 3.11.2014, 52.

<sup>586</sup> Vgl. ZollkodexAnpG v. 22.12.14, BGBl. I 2014, 2417.

<sup>587</sup> Vgl. *Staats*, in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 26 KStG, Rn. 76 (2015).

<sup>588</sup> Vgl. *Desens*, IStR 2015, 77 (82); *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 63f.

<sup>589</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (591f.).

<sup>590</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Melinghoff, § 34c EStG, B 148 (April 2011).

<sup>591</sup> Vgl. *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 118.

<sup>592</sup> Unternehmenssteuerreformgesetz v. 17.08.2007, BGBl. I 2007, 1912.

<sup>593</sup> Vgl. *Wied*, in Blümich, § 4 EStG, Rn. 923 (November 2016).

praktiziert wird, ist die Anrechnung der Höhe nach bislang auf die deutsche Körperschaftsteuer beschränkt.<sup>594</sup> Wenn der ausländische Steuersatz den vergleichsweise niedrigen Körperschaftsteuersatz i.H.v. 15% übersteigt, kommt es zu Anrechnungsüberhängen, die durch den strengen Periodenbezug des § 26 KStG nicht in andere Veranlagungszeiträume übertragen werden können.<sup>595</sup> Gleichzeitig kommt es in der Regel zu einer gewerbsteuerlichen Belastung der ausländischen Einkünfte.<sup>596</sup>

Eine Ausnahme besteht – wie bereits gesagt – bei den ausländischen Betriebsstätteneinkünften, die nach § 9 Nr. 3 GewStG aus dem Gewerbeertrag zu kürzen sind.<sup>597</sup> Da Betriebsstätten sowohl im Ausland als auch im Inland meistens veranlagt werden, wird in beiden Staaten zumeist das Nettoergebnis der Besteuerung zugrunde gelegt. Das hat zur Folge, dass sich die Abweichungen in der Bemessungsgrundlage regelmäßig auf Differenzen in der abweichenden steuerlichen Gewinnermittlung beschränken.<sup>598</sup> Die Anrechnung ausländischer Steuern, die auf ausländische Betriebsstätteneinkünfte entfallen, lässt sich vereinfacht wie folgt darstellen:<sup>599</sup>

$$\sum_{i=1}^I (((1 + s_{Solz}) \times (s_{KSt} - \min\{s_{KSt}; s_{ai}\}) + s_{ai}) \times \text{ausl. EK}_i)$$

mit  $s_{KSt}$  = Körperschaftsteuersatz

mit  $s_{ai}$  = Steuersatz in Staat  $i$

mit  $i$  = Staat  $i$

mit  $I$  = Anzahl der Staaten  $i$

## (2) Streubesitzdividenden, Zinsen und Lizenzen

Wie bereits in Abschnitt D.II.2.b) dargestellt, bleiben Gewinnausschüttungen aus dem Ausland bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz, wenn der inländische Anteilseigner mindestens zu 10% an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Allerdings gelten 5% der Bruttodividende als nicht abziehbare Betriebsausgaben, sodass effektiv nur 95% der

<sup>594</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (57f.).

<sup>595</sup> Vgl. *Frotscher*, in FS *Frotscher*, 2013, 118.

<sup>596</sup> Vgl. *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, § 7 GewStG, Rn. 15 (Juni 2018).

<sup>597</sup> Vgl. *Ditz/Quilitzsch*, in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, 2018, Rn. 3.60.

<sup>598</sup> Vgl. *Andresen*, in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, 2018, Rn. 4.9

<sup>599</sup> Aus Vereinfachungsgründen wird davon ausgegangen, dass sich die (ausländischen) Einkünfte der Höhe nach entsprechen.

Dividende freigestellt werden. Eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf diese Residualgröße ist nach § 26 KStG allerdings ausgeschlossen, da es aufgrund der Fiktion von Betriebsausgaben an der Einkünfteidentität mangelt.<sup>600</sup> Gewerbesteuerlich wird diese Freistellung nur rückgängig gemacht, wenn die teilweise strengeren Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllt sind.

Für Beteiligungen unterhalb des Schwellenwertes von 10% werden die Beteiligungserträge gänzlich bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer erfasst. Hier lebt die Anrechnungsmethode wieder auf, wenn die Voraussetzungen des §§ 26 KStG i.V.m. 34d Nr. 6 EStG erfüllt sind.<sup>601</sup> Unterstellt man aus Vereinfachungszwecken eine identische Erhebungsbasis im In- und Ausland ergibt sich für die Anrechnung ausländischer Steuern folgendes Bild:

$$\sum_{i=1}^I (((1 + s_{Solz}) \times (s_{KSt} - \min\{s_{KSt}; s_{ai}\}) + s_{GewSt} + s_{ai}) \times \text{ausl. EK}_i)$$

mit  $s_{KSt}$  = Körperschaftsteuersatz

mit  $s_{GewSt}$  = Gewerbesteuersatz

mit  $s_{ai}$  = Steuersatz in Staat  $i$

mit  $i$  = Staat  $i$

mit  $I$  = Anzahl der Staaten  $i$

Ist  $s_{ai} > s_{KSt}$  entstehen Anrechnungsüberhänge, die weder auf die Gewerbesteuer noch interperiodisch übertragen werden können.<sup>602</sup> Neben der reinen Steuersatzdisparität verschärft sich die Problematik der Anrechnungsüberhänge weiter, wenn die in- und ausländische Erhebungsbasis dergestalt voneinander abweichen, dass die Besteuerung im anderen Staat auf eine höhere Erhebungsbasis abzielt (Brutto- vs. Nettobesteuerung).<sup>603</sup>

Bei einer Beteiligungsquote oberhalb von 10%, aber unterhalb von 15%, fällt nur Gewerbesteuer auf die ausländischen Einkünfte an. Nach nationalem Recht kann allerdings auf

<sup>600</sup> Vgl. *Siegers*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 26 KStG, Rn. 104 (April 2016).

<sup>601</sup> Vgl. *Siegers*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 26 KStG, Rn. 104 (April 2016).

<sup>602</sup> Vgl. *Frotscher* in FS Frotscher, 2013, 120.

<sup>603</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (58).

die Gewerbesteuer wegen des Fehlens einer Anrechnungsvorschrift keine Anrechnung erfolgen. Die nachfolgende Formel veranschaulicht diesen Zusammenhang:

$$\sum_{i=1}^I ((1 + s_{Solz}) \times (0,05 \times s_{KSt}) + s_{GewSt} + s_{ai}) \times \text{ausl. EK}_i$$

mit  $s_{KSt}$  = Körperschaftsteuersatz

mit  $s_{GewSt}$  = Gewerbesteuersatz

mit  $s_{ai}$  = Steuersatz in Staat  $i$

mit  $i$  = Staat  $i$

mit  $I$  = Anzahl der Staaten  $i$

### c) Verfahrensrechtliche Aspekte

Die Anrechnung ausländischer Steuern erfolgt grundsätzlich von Amts wegen im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens.<sup>604</sup> Folglich ergibt sich die Höhe der ausländischen Steuern und Einkünfte aus dem Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid. Voraussetzung für die Anrechnung ist allerdings, dass der Steuerpflichtige einen Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte sowie über die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuern im anderen Staat erbringt (§ 68b S. 1 EStDV).

Einwendungen gegen die Anrechnung dem Grunde sowie der Höhe nach muss der Steuerpflichtige im Einspruchsverfahren gegen der Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheid geltend machen (§ 347 AO). Ist der Steuerbescheid bestandkräftig geworden, kann eine Änderung nur durch ein rückwirkendes Ereignis eintreten (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO).

Ist der Steuerpflichtige an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt, tritt vor das Festsetzungsverfahren die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen.<sup>605</sup> Insbesondere sind die Einkünfte einer Mitunternehmerschaft gesondert und einheitlich festzustellen, wenn das Feststellungsfinanzamt nicht auch für die

<sup>604</sup> Vgl. BFH v. 4.6.1991, X R 35/88, BStBl. II 1992, 187, 1.

<sup>605</sup> Vgl. *Dißbars*, in FS Frotscher, 2013, 38.

Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer der Mitunternehmer örtlich und sachlich zuständig ist (§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bs. b) AO).<sup>606</sup> Die ausländischen Einkünfte sowie die anrechenbare ausländische Steuer sind dann ebenfalls gesondert festzustellen und durch das Feststellungsfinanzamt zu ermitteln.<sup>607</sup> Die Anrechnung erfolgt zwar auf Ebene des einzelnen Mitunternehmers durch das Wohnsitz- bzw. Betriebsstättenfinanzamt. Allerdings ist das zuständige Finanzamt an die gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlagen des Feststellungsfinanzamts gebunden.<sup>608</sup> Da der Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) gem. § 170 Abs. 10 AO Bindungswirkung für den Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid (Folgebescheid) entfaltet, sind etwaige Einwendungen gegen die Besteuerungsgrundlagen stets gegen den Feststellungsbescheid zu richten.<sup>609</sup> Die Steuerfestsetzung ist in der Folge entsprechend zu ändern.

## **5. Mittelbare Anrechnung ausländischer Steuern auf den Solidaritätszuschlag**

Zusätzlich zur Einkommen- und Körperschaftsteuer wird eine Ergänzungsabgabe in Form des Solidaritätszuschlags erhoben (§ 1 Abs. 1 SolZG). Der Solidaritätszuschlag beträgt 5,5% und knüpft seine Belastungsfolgen grundsätzlich an die Höhe der festgesetzten Einkommen- und Körperschaftsteuer (§§ 3 Abs. 1 i.V.m. 5 Abs. 1 S. 1 SolZG). Hinsichtlich der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung kennt das Solidaritätszuschlagsgesetz keine eigene Vorschrift zur Anrechnung ausländischer Steuern.<sup>610</sup> Die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung wird vielmehr dadurch vermieden, dass die einkommen- und körperschaftsteuerlichen Anrechnungsvorschriften der Anwendung des Solidaritätszuschlag vorgehen, d.h. die ausländischen Steuern werden zunächst auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer angerechnet.<sup>611</sup> Erst wenn dann noch ein Residualgröße verbleibt, wird hierauf die 5,5%-ige Ergänzungsabgabe erhoben.<sup>612</sup> Insofern findet durch die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer eine mittelbare Reduzierung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags statt.<sup>613</sup>

---

<sup>606</sup> Vgl. *Dißbars*, in FS Frotscher, 2013, 39f.

<sup>607</sup> Vgl. *Lieber*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 26 KStG, Rn. 12 (Juli 2015).

<sup>608</sup> Vgl. *Günther*, AO-StB 2013, 182 (183).

<sup>609</sup> Vgl. *Günther*, AO-StB 2013, 182 (184).

<sup>610</sup> Vgl. *Lüdicke*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 170 (November 2015).

<sup>611</sup> Vgl. *Herung/Seidel*, IWB 2009, 687 (695).

<sup>612</sup> Vgl. *Lüdicke*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 170 (November 2015).

<sup>613</sup> Vgl. *Herung/Seidel*, IWB 2009, 687 (695).

### III. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung

#### 1. Grundanliegen der Hinzurechnungsbesteuerung

Aufgrund der Trennung der Gesellschafter- und der Gesellschaftsebene bei Kapitalgesellschaften kann durch die (Teil-)Freistellung ausländischer Gewinnausschüttungen ein Anreiz für den Steuerinländer entstehen, durch die Errichtung einer ausländischen Kapitalgesellschaft die Gewinne ins niedrigbesteuerte Ausland zu verlagern und so von einem deutschen Steuerzugriff abzuschirmen.<sup>614</sup> Um eine solche als unangemessen und ungerechtfertigt empfundene Ausnutzung des internationalen Steuergefälles zu vermeiden, hat der deutsche Gesetzgeber die Hinzurechnungsbesteuerung in §§ 7-14 AStG geschaffen.<sup>615</sup>

Durch die Hinzurechnungsbesteuerung wird die rechtliche Selbständigkeit der ausländischen Gesellschaft gewahrt, allerdings wird für sogenannte passive, niedrigbesteuerte Einkünfte – das Gesetz spricht von „[...] Einkünften, für die die Gesellschaft Zwischengesellschaft ist“ – eine Steuerpflicht des inländischen Anteilseigners begründet.<sup>616</sup> Diese „schädlichen“ Einkünfte werden modifiziert und bei den inländischen Anteilseignern entsprechend ihrer Beteiligungsquote als sog. Hinzurechnungsbetrag angesetzt und der deutschen Besteuerung unterworfen.<sup>617</sup> Nach Diktion des Gesetzgebers soll dadurch sichergestellt werden, dass die verlagerten Gewinne einer hinreichenden Vorbelastung unterliegen.<sup>618</sup> Durch die Hinzurechnungsbesteuerung soll im Ergebnis ein Heraufschleusen der Zwischeneinkünfte auf das deutsche Steuerniveau vollzogen werden.<sup>619</sup> Zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung wird dieses Heraufschleusen erreicht, indem bei den passiven Einkünften die übliche Freistellung der Einkünfte nicht mehr gilt, und der Steuerpflichtige die internationale Doppelbesteuerung auf Antrag über die Anrechnungsmethode vermeidet (Kapitalexportneutralität).<sup>620</sup>

---

<sup>614</sup> Vgl. BT-Drs. IV/2412 v. 23.6.1964, 3; BT-Drs. VI/2883 v. 2.12.1971, 14.

<sup>615</sup> Vgl. BT-Drs. VI/2883 v. 2.12.1971, 14; Rödder, IStR 2009, 873 (874).

<sup>616</sup> Vgl. Fischer/Kleineidam/Warneke, Steuerlehre, 2005, 115.

<sup>617</sup> Vgl. Edelmann, in: Kraft, § 10, Rn. 50 (2019).

<sup>618</sup> Vgl. BT-Drs. 14/2683 v. 15.2.2000, 133.

<sup>619</sup> Vgl. Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2005, 173f.; Reiche, in Haase, § 7 AStG, Rn. 1 (2016).

<sup>620</sup> Vgl. Schönfeld, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2005, 127; Pohl, in Fuhrmann, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 27 (2017). Die Regelmethode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung stellt allerdings die Abzugsmethode dar, welche für den Steuerpflichtigen allerdings in der Regel nachteilig ist.

Die Anrechnung ausländischer Steuern im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung ist dabei zweistufig. Durch § 12 Abs. 1 AStG wird gewährleistet, dass der Steuerinländer die auf Ebene der ausländischen Zwischengesellschaft erhobene Ertragsteuer auf die deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuer, die auf die fingiertem Kapitaleinkünfte i.S.d. § 20 EStG beim Rezipienten anfällt, anrechnen kann.<sup>621</sup> § 12 Abs. 3 AStG verweist – genau wie § 12 Abs. 1 AStG – auf die Grundsätze des § 34c EStG, betrifft allerdings einen anderen Zusammenhang. Schüttet die ausländische Zwischengesellschaft die vorher hinzugerechneten Einkünfte in späteren Veranlagungszeiträumen tatsächlich aus, werden diese Einkünfte im Inland zwar grundsätzlich von der Besteuerung ausgenommen (§ 3 Nr. 41 Bst. a) EStG),<sup>622</sup> darauf entfallende Quellensteuern können allerdings rückwirkend im Zeitraum der Erfassung des Hinzurechnungsbetrags auf die nach Anwendung des § 12 Abs. 1 AStG verbleibende inländische Steuerlast angerechnet werden.<sup>623</sup>

Bevor die Möglichkeiten der Anrechnung ausländischer Steuern im Rahmen des § 12 AStG detailliert dargestellt werden, erscheint es zunächst angezeigt, auf den systematischen Ansatz der heutigen Hinzurechnungsbesteuerung einzugehen und ein grundlegendes Verständnis für die Tatbestandsvoraussetzungen, den rechtsfolgenseitigen Ansatz des Hinzurechnungsbetrags sowie etwaige Ausnahmen der Hinzurechnungsbesteuerung zu umreißen. Der Schwerpunkt liegt hierbei auf der Fragestellung, ob der Hinzurechnungsbetrag im Lichte derzeitiger Gesetzgebung und Rechtsprechung gewerbsteuerpflichtig ist. Da sich sowohl die Rechtsprechung als auch der Gesetzgeber zunehmend an einem Gleichlauf zwischen ausländischer Betriebsstätte und ausländischer Kapitalgesellschaft orientieren, erfordert der thematische Zusammenhang in besonderer Weise einen Blick auf die außensteuerliche Behandlung der ausländischen Betriebsstätte (§ 20 Abs. 2 AStG). Hauptaugenmerk liegt hier auf der jüngsten gesetzgeberischen Entscheidung, die Einkünfte einer passiv tätigen und niedrigbesteuerten ausländischen Betriebsstätte qua Fiktion gewerbsteuerlich zu belasten (§ 7 S. 8 GewStG).

Ausgehend vom Ansatz des Hinzurechnungsbetrags werden im nächsten Abschnitt dieses Kapitels die potenziellen steuerlichen Konsequenzen beim einkommen- und körperschaftsteuerlichen Rezipienten der tatsächlichen Ausschüttung diskutiert. Im letzten Abschnitt dieses Kapitels erfolgt dann eine vertiefte Auseinandersetzung mit der Anrechnungsmethode im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 12 Abs. 1 u. 3 AStG).

---

<sup>621</sup> Siehe Abschnitt D.III.10.b)b).

<sup>622</sup> Siehe Abschnitt D.III.10.c)aa)

<sup>623</sup> Siehe Abschnitt D.III.10.c)bb).

## 2. Systematischer Ansatz der heutigen Hinzurechnungsbesteuerung

Der Frage nach dem Grundanliegen der Hinzurechnungsbesteuerung, ist die Problematik nachgelagert, wie die Hinzurechnungsbesteuerung konzeptionell umgesetzt ist und welcher systematische Ansatz ihr zugrunde liegt. Dafür haben sich in der Literatur im Wesentlichen drei unterschiedliche Erklärungsansätze durchgesetzt. Neben der Ausschüttungs- und Zurechnungstheorie findet sich auch ein Mischansatz der ersten beiden Deutungsansätze, die sog. Zweistufentheorie.<sup>624</sup>

Ansetzend bei der Fiktion einer Gewinnrepatriierung der ausländischen Zwischengesellschaft an ihre inländischen Anteilseigner findet sich in Teilen der Literatur<sup>625</sup> der Ansatz, dass die Hinzurechnungsbesteuerung primär an der sog. Ausschüttungstheorie orientiert ist. Im Gesetz lassen sich dafür auch einige Anhaltspunkte finden. Zunächst spricht für die Ausschüttungstheorie, dass der Gesetzgeber den Hinzurechnungsbetrag in § 10 Abs. 2 S. 1 1. Hs. AStG eindeutig als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG qualifiziert.<sup>626</sup> Auch der zweite Halbsatz deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber die Hinzurechnungsbesteuerung entlang einer Ausschüttungsfiktion ausgestalten wollte. Dort heißt es, dass „[...] der Hinzurechnungsbetrag nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahres als zugeflossen gilt.“ Folglich kann der Zufluss – genau wie bei einer tatsächlichen Gewinnausschüttung – zeitversetzt erst nach der Feststellung des Gewinns eines Wirtschaftsjahres erfolgen.<sup>627</sup> Daran anknüpfend ist es auch konsequent, dass eine fiktive Ausschüttung nur dann möglich ist, wenn auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft ein Gewinn entstanden ist (§ 10 Abs. 1 S. 4 AStG).<sup>628</sup> Durch § 10 Abs. 2 S. 2 AStG wird zudem

---

<sup>624</sup> Vgl. *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2005, 173f.; *Köhler* in Strunk/Kaminski/Köhler, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 20 (Februar 2017); *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.3; *Edelmann*, in: Kraft, § 10, Rn. 50 (2019); *Kahlenberg/Melkonyan*, *StuW* 2019, 182 (184). Neben den drei aufgeführten Theorien gibt es zudem die sog. Repräsentationstheorie, die im Wesentlichen auf den Gedanken abstellt, dass in §§ 7-14 AStG eine Durchgriffsbesteuerung i.S.d. § 42 AO kodifiziert wurde, vgl. *Menck*, *DStZ* 1978, 106 (106ff.); *Debatin*, *DStZ/A* 1971, 385 (398f.). Dieser Denkansatz hat sich in der Literatur allerdings nicht durchsetzen können, vgl. *Kahlenberg/Melkonyan*, *StuW* 2019, 182 (185). Im Nachgang wird er daher nicht weiter behandelt.

<sup>625</sup> Vgl. *Kraft*, *ISr* 2016, 909; *Köhler*, in Strunk/Kaminski/Köhler, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 20 (Februar 2017); *Pohl*, in Fuhrmann, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 22, 27 (2017); *Kahlenberg/Melkonyan*, *StuW* 2019, 182 (184).

<sup>626</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.74.

<sup>627</sup> Vgl. *Kahlenberg/Melkonyan*, *StuW* 2019, 182 (184).

<sup>628</sup> Vgl. *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2005, 139f.

der Subsidiaritätsgedanke des § 20 Abs. 8 EStG auf den Hinzurechnungsbetrag übertagen.<sup>629</sup> Auch das liegt noch auf der Linie der Ausschüttungstheorie.<sup>630</sup>

Anders als bei einer regulären Gewinnausschüttung wird im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung die Anwendung von § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 S. 1 Bs. d) EStG explizit ausgeschlossen, um der Zielvorgabe einer hinreichenden Vorbelastung der Zwischeneinkünfte gerecht werden zu können.<sup>631</sup> Hierin wird eine Einschränkung von der Ausschüttungsfiktion gesehen.<sup>632</sup> Zudem wird vertreten, dass auch die Vorgabe, die Zwischeneinkünfte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln (§ 10 Abs. 3 S. 1 AStG) sowie die in § 10 Abs. 3 S. 5 AStG angelegte Möglichkeit des interperiodischen Verlustausgleichs, nicht mit dem Ausschüttungsgedanken, harmonieren.<sup>633</sup>

Diese inkonsequente Umsetzung der Ausschüttungsfiktion nehmen Kritiker zum Anlass, auf die sog. Zurechnungstheorie zu rekurrieren.<sup>634</sup> Die Zurechnungstheorie fußt im Ausgangspunkt auf dem Wortlaut des § 7 Abs. 1 AStG, demzufolge „[...] Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, [beim Gesellschafter anteilig] steuerpflichtig“ sind. Danach wird die Zwischengesellschaft als Hinzurechnungsobjekt so behandelt wie eine transparente Personengesellschaft.<sup>635</sup> In diesen Denkansatz passen sich dann auch die Vorschriften des § 10 Abs. 3 S. 1 u. 5 AStG sowie die Derogierung des § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 S. 1 Bs. d) EStG wieder ein.<sup>636</sup> Allerdings lässt sich die Zurechnungstheorie nicht so recht mit dem

---

<sup>629</sup> Vgl. *Kraft/Moser*, ISR 2012, 77 (78); *Haase*, IStR 2015, 966 (969); *Vogt*, Blümich, § 10 AStG, Rn. 37 (Juni 2018).

<sup>630</sup> Vgl. *Pohl*, in Fuhrmann, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 27 (2017); *Kahlenberg/Melkonyan*, StuW 2019, 182 (184).

<sup>631</sup> Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2000, 193 (195); *Haase*, IStR 2015, 966 (969); *Wassermeyer/Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 10 AStG, Rn. 202 (März 2019).

<sup>632</sup> Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2000, 193 (195); *Schaumburg*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.171; *Pohl*, in Fuhrmann, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 27 (2017). Einschränkend lässt sich jedoch feststellen, dass die Notwendigkeit eines expliziten Ausschlusses von § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 S. 1 Bs. d) EStG wiederum unterstreichen, dass der Gesetzgeber sich grundsätzlich für eine Ausrichtung an der Dividendenfiktion entschieden hat, vgl. *Haase*, IStR 2015, 966 (969).

<sup>633</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 17 (August 2016). Diese Kritik ließe sich m.E. vor dem Hintergrund kontrolltheoretischer Erwägungen entkräften. Wird die ausländische Gesellschaft von inländischen Anteilseignern beherrscht, geht die Kontrolltheorie davon aus, dass es sich bei der Gesellschaft faktisch um eine inländische Gesellschaft handele, was auch die Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts in die Ausschüttungstheorie integrieren könnte, vgl. *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2005, 164 m.w.N.

<sup>634</sup> Vgl. *Edelmann*, in Kraft, § 10 AStG, Rn. 263ff. (2019).

<sup>635</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 19 (August 2016).

<sup>636</sup> Vgl. *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2005, 143f.; *Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 19 (August 2016).

periodenversetzen Ansatz des Hinzurechnungsbetrags in Einklang bringen und auch die Dividendenfiktion als solche passt nicht zur Zurechnungsthese.<sup>637</sup>

Darum wird auch für eine Zweistufentheorie plädiert, die diese zwei Theorien zusammen betrachtet, und Wertungswidersprüche durch die Vereinigung beider Welten auszuräumen versucht. Diese Theorie differenziert strikt zwischen dem Hinzurechnungsobjekt „Zwischengesellschaft“ und der Besteuerungsgrundlage „Hinzurechnungsbetrag“.<sup>638</sup> Auf der ersten Stufe kommt die Zurechnungstheorie zum Tragen.<sup>639</sup> Demnach werden die Einkünfte durch den inländischen Gesellschafter nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelt. Erst auf der zweiten Stufe kommt es zur Umqualifizierung der Einkünfte als solche aus Kapitalvermögen.<sup>640</sup> Zwar weiß die Zweistufentheorie die Regelungswelt der Hinzurechnungsbesteuerung zu vereinen.<sup>641</sup> Es offenbart allerdings auch die Konzeptlosigkeit, die der Hinzurechnungsbesteuerung innewohnt, da dieser Erklärungsansatz zwei Konzepte (Transparenzprinzip und Trennungsprinzip) vereint, die sich systematisch widersprechen.<sup>642</sup>

Keine Theorie wird in letzter Konsequenz durchgehalten, sodass eine abschließende systematische Einordnung schwerfällt.<sup>643</sup> Spiegelbild dessen ist, dass die Rechtsprechung des BFH<sup>644</sup> einerseits und die Auffassung der Finanzverwaltung<sup>645</sup> und des Gesetzgebers<sup>646</sup> andererseits in unterschiedliche Richtungen weisen. Der Standpunkt der jüngsten Rechtsprechung lässt sich m.E. in der Nähe der Zurechnungstheorie verorten, wohingegen die Finanzverwaltung wohl weitgehend der Diktion einer Ausschüttungstheorie mit der Prämisse folgt, dass eine hinreichende, steuerliche Vorbelastung der Einkünfte sicher zu stellen ist.<sup>647</sup> Da

---

<sup>637</sup> Vgl. *Kahlenberg/Melkonyan*, *StuW* 2019, 182 (184).

<sup>638</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *FS Flume*, Band II, 1978, 326; *Schönfeld*, *Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, 2005, 143f.

<sup>639</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, *Vor §§ 7-14 AStG*, Rn. 19 (August 2016).

<sup>640</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *FS Flume*, Band II, 1978, 326; *Schönfeld*, *Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, 2005, 143f.

<sup>641</sup> Vgl. *Pohl*, in *Fuhrmann*, *Vor §§ 7-14 AStG*, Rn. 27 (2017).

<sup>642</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *FS Flume*, Band II, 1978, 326; *Schönfeld*, *Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, 2005, 143f.; *Schaumburg*, in *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017, Rn. 13.4; *Pohl*, in *Fuhrmann*, *Vor §§ 7-14 AStG*, Rn. 22, 27 (2017).

<sup>643</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 7 AStG, Rn. 18 (August 2016); *Schaumburg*, in *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017, Rn. 13.4.

<sup>644</sup> Vgl. BFH v. 11.3.1015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049; BFH v. 26.4.2017, I R 84/15, BStBl. II 2018, 492.

<sup>645</sup> Vgl. Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörde der Länder v. 14.12.2015, G 1425, BStBl. I 2015, 1090; R 8.1 Abs. 1 Nr. 1.

<sup>646</sup> Vgl. BT-Drs. 18/9536 v. 05.09.2016, 59.

<sup>647</sup> Vgl. *Haase*, *IStR* 2015, 966 (968); *Kollruss*, *IStR* 2017, 522 (523); *Kahlenberg/Melkonyan*, *StuW* 2019, 182 (185f.); *Wassermeyer/Schönfeld*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 10 AStG, Rn. 187.1 (März 2019).

der Gesetzgeber als Reaktion auf das Urteil des BFH<sup>648</sup> der Ansicht der Finanzverwaltung folgt und u.a. den § 7 S. 7 GewStG neu ins Gewerbesteuergesetz eingeführt hat, positioniert er sich nunmehr auch stärker zur Ausschüttungsfiktion.<sup>649</sup> Dennoch ist diese Ansicht nicht frei von Wertungswidersprüchen.

### 3. Tatbestandsvoraussetzungen der regulären Hinzurechnungsbesteuerung

Tatbestandlich kennt die Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich vier Voraussetzungen, welche die Rechtsfolgen der fiktiven Dividendenbesteuerung im Inland auslösen:

- (1) *Inländische Anteilseigner* (Hinzurechnungsverpflichtete) beherrschen
- (2) eine *ausländische Kapitalgesellschaft* (Zwischengesellschaft),
- (3) welche *passive Einkünfte* erwirtschaftet,
- (4) die im Ausland einer *niedrigen Besteuerung* (<25%) unterliegen.

Zunächst muss also eine inländerbeherrschte Kapitalgesellschaft im Ausland vorliegen. Wie bereits im Rahmen der regulären Gewinnausschüttung ausgeführt, ist Voraussetzung für die Einordnung des ausländischen Rechtsgebildes als Kapitalgesellschaft, der sog. Rechtstypenvergleich.<sup>650</sup> Sind die Organisations- und Strukturmerkmale mit einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar, ist vom Vorliegen einer ausländischen Kapitalgesellschaft auszugehen.<sup>651</sup>

Eine Inländerbeherrschung der ausländischen Gesellschaft i.S.d. § 7 Abs. 1 und 2 AStG liegt vor, wenn inländische unbeschränkt Steuerpflichtige im Verbund mit anderen Steuerinländern i.S.d. § 2 AStG am Ende des Wirtschaftsjahres zu mehr als der Hälfte an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind bzw. ihnen die Mehrheit der Stimmrechte zuzurechnen sind.<sup>652</sup> Es kann dementsprechend selbst dann zu einer Inländerbeherrschung kommen, wenn der einzelne Steuerpflichtige nicht über eine qualifizierte Beteiligung verfügt.<sup>653</sup>

---

<sup>648</sup> Vgl. BFH v. 11.3.1015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049.

<sup>649</sup> Siehe ausführlich hierzu D.III.8.c).

<sup>650</sup> Vgl. BFH v. 17.7.1968, I 121/64, BStBl. II 1968, 695, 1.a); *Kahlenberg*, PISStB 2013, 310.

<sup>651</sup> Vgl. *Kahlenberg*, PISStB 2013, 310.

<sup>652</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 1128.

<sup>653</sup> Vgl. *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 7. Bei der Berechnung der Beteiligungsquote sind nicht nur unmittelbare Beteiligungen zu berücksichtigen, sondern auch solche, die ein weisungsgebundener Dritter für die Gesellschafter hält (§ 39 AO) oder die mittelbar über eine in- bzw. ausländische Personengesellschaften oder eine ausländische Kapitalgesellschaft gehalten werden, vgl. *Henkel/Klein*, in: Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rz. 8.57.

Dem Hinzurechnungsverpflichteten werden im Rahmen der §§ 7-14 AStG nicht alle Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft zugerechnet, sondern nur diejenigen, die aus passiver Tätigkeit stammen.<sup>654</sup> Für die Umschreibung der passiven Einkünfte bedient sich der Gesetzgeber einer Positivabgrenzung. In § 8 Abs. 1 AStG werden enumerativ alle Tätigkeiten aufgezählt, die als aktiv und damit „unschädlich“ angesehen werden (Aktivkatalog).<sup>655</sup> Im Umkehrschluss werden alle Einkünfte, die sich nicht unter diesen Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG subsumieren lassen als passive Einkünfte beim inländischen Anteilseigner der Besteuerung unterworfen.<sup>656</sup> Bei der Subsumtion ist zu beachten, dass funktional zusammenhängende Tätigkeiten einheitlich zu behandeln sind (funktionale Betrachtungsweise).<sup>657</sup> „Dabei ist die Tätigkeit maßgebend, auf der nach allgemeiner Verkehrsauffassung das wirtschaftliche Schwergewicht liegt.“<sup>658</sup> Folgerichtig ist eine Tätigkeit, die nicht unter § 8 Abs. 1 AStG fällt, allerdings einer aktiven Tätigkeit als Nebentätigkeit dient, dieser zuzurechnen und begründet somit keine Steuerpflicht beim inländischen Anteilseigner für diese Einkünfte.<sup>659</sup> Erwirtschaftet die ausländische Gesellschaft neben aktiven Einkünften auch solche aus passivem Erwerb, gilt sie als gemischte Gesellschaft.<sup>660</sup> Bei gemischten Gesellschaften bleiben die Einkünfte aus passivem Erwerb beim inländischen Anteilseigner für die Besteuerung außer Ansatz, wenn die den passiven Einkünften zugrunde liegenden Bruttoerträge nicht mehr als 10 % der gesamten Bruttoerträge der Gesellschaft betragen und bei der Gesellschaft und beim einzelnen inländischen Steuerpflichtigen 80.000 Euro nicht übersteigen (§ 9 AStG).<sup>661</sup>

Zu guter Letzt müssen die passiven Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft einer niedrigen Besteuerung unterliegen, um die Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung auszulösen, denn nur dann stehen die Einkünfte unter Verdacht, lediglich aufgrund des internationalen Steuergefälles ins Ausland verlagert worden zu sein.<sup>662</sup> Von einer niedrigen Besteuerung wird gesprochen vor, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft einer Belastung mit Ertragssteuern von weniger als 25 % unterliegen (§ 8 Abs. 3 S. 1 AStG). Maßgebend für die Beurteilung ist hierbei die tatsächliche steuerliche Belastung der ausländischen Einkünfte bzw. die im Ausland tatsächlich erhobene Steuer, nicht der nominale

---

<sup>654</sup> Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 1144.

<sup>655</sup> Vgl. *Vogt*, in Blümich, § 8 AStG, Rn. 12 (November 2016).

<sup>656</sup> Vgl. *Henkel/Klein*, in: Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rn. 8.57.

<sup>657</sup> Vgl. *Wassermeyer/Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 8 AStG, Rn. 32 (April 2017).

<sup>658</sup> BFH v. 16.5.1990, I R 16/88, BStBl. II 1990, 1049, 4.

<sup>659</sup> Vgl. BMF v. 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 8.02.

<sup>660</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 407.

<sup>661</sup> Vgl. *Vogt*, in Blümich, § 9 AStG, Rn. 1 (Juni 2018).

<sup>662</sup> Vgl. *Fuhrmann*, in Fuhrmann, § 8 AStG, Rn. 316 (2017).

Steuersatz und auch nicht die im maßgeblichen ausländischen Recht geschuldete Steuer.<sup>663</sup> In einem Drittstaat auf die Einkünfte erhobene Steuern können ebenfalls in der Belastungsrechnung berücksichtigt werden.<sup>664</sup> Bloße zeitliche Variationen der Bemessungsgrundlage (z.B. Verlustvorträge) sind nicht in die Belastungsrechnung mit einzubeziehen (Ausgleichverbot).<sup>665</sup>

#### 4. Tatbestandsmerkmale der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung

Neben der regulären Hinzurechnungsbesteuerung kennt das Außensteuerrecht auch noch die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung für sogenannte Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter. Diese sind gemäß § 7 Abs. 6a AStG definiert als „Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft, die aus dem Halten, der Verwaltung, Werterhaltung oder Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen oder ähnlichen Vermögenswerten stammen.“ Genau wie bei der regulären Hinzurechnungsbesteuerung gilt auch für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter die funktionale Betrachtungsweise.<sup>666</sup> Der § 7 Abs. 6 AStG ist lediglich ein Ergänzungs- bzw. Auffangtatbestand des § 7 Abs. 1 AStG, d.h. sobald die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 AStG erfüllt sind, sind sämtliche passive Einkünfte und nicht nur diejenigen mit Kapitalanlagecharakter hinzurechnungspflichtig.<sup>667</sup>

Abweichend vom Beherrschungserfordernis in § 7 Abs. 1 AStG, werden bei der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung die Einkünfte i. S. d. § 7 Abs. 6a AStG bereits bei einer Beteiligungsquote von mindestens 1 % dem inländischen Anteilseigner hinzugerechnet.<sup>668</sup> Die Hinzurechnung der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter findet sogar unabhängig von der Höhe der Beteiligung statt, wenn die ihnen zugrundeliegenden Bruttoerträge der ausländischen Gesellschaft mindestens 90 % der gesamten Bruttoerträge ausmachen.<sup>669</sup>

---

<sup>663</sup> Vgl. *Kraft*, in *Kraft*, § 8 AStG, Rn. 893 (2019); a.A. BFH v. 9.7.2003, I R 82/01, BStBl. II 2004, 4.

<sup>664</sup> Seit dem JStG 2010 sind auch solche Ansprüche in die Belastungsrechnung mit einzubeziehen, die im Falle einer Gewinnausschüttung dem inländischen Anteilseigner oder einer ihm nahestehenden Person gewährt werden, vgl. Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) v. 8.12.2010, BStBl. I 2010, 1792.

<sup>665</sup> Vgl. BMF v. 14.5.2004, IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3, Tz. 8.3.2.5.; *Fuhrmann*, in *Fuhrmann*, § 8 AStG, Rn. 324 (2017); *Kraft*, in *Kraft*, § 8 AStG, Rn. 906 (2019).

<sup>666</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 412.

<sup>667</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.64.

<sup>668</sup> Vgl. *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rn. 8.62.

<sup>669</sup> Dies gilt nur dann nicht, wenn die Aktien der ausländischen Zwischengesellschaft regelmäßig an einer anerkannten Börse gehandelt werden (Börsenklausel), vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.79.

## 5. Hinzurechnungsbesteuerung bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften

Die Hinzurechnungsbesteuerung ist grundsätzlich nicht auf eine Beteiligungsebene beschränkt. Durch § 14 AStG wird sichergestellt, dass die Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung nicht dadurch umgangen werden können, dass zwischen den Hinzurechnungsverpflichteten und die ausländische Gesellschaft (nunmehr Untergesellschaft) eine weitere Beteiligungsebene (nunmehr Zwischen- bzw. Obergesellschaft) eingezogen wird, welche die passiven Einkünfte vom deutschen Steuerzugriff abschirmt (Drei-Stufen-Aufbau).<sup>670</sup>

Tatbestandlich setzt § 14 Abs. 1 S. 1 AStG voraus, dass die ausländische Obergesellschaft alleine oder zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen an einer Untergesellschaft i.S.d. § 7 AStG beteiligt ist, soweit die Einkünfte einer niedrigen Besteuerung i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG unterliegen.<sup>671</sup> Auf die Art der Tätigkeit der Obergesellschaft kommt es dabei nicht an; es ist einzig entscheidend, ob und in welchem Umfang die Untergesellschaft niedrigbesteuerte Einkünfte erwirtschaftet.<sup>672</sup> Anders als im Verhältnis zwischen Zwischengesellschaft und Hinzurechnungsverpflichteten wird zwischen Ober- und Untergesellschaft keine Gewinnausschüttung fingiert; es kommt nicht zur Hinzurechnung, sondern zur Zurechnung der Einkünfte.<sup>673</sup> § 14 AStG behandelt die Untergesellschaft vielmehr als eine Art verselbständigte Betriebsstätte der Zwischengesellschaft, sodass zunächst sowohl passive als auch aktive Einkünfte der Zwischengesellschaft zugerechnet werden.<sup>674</sup> Erst im nächsten Schritt obliegt es dem Steuerpflichtigen einen Nachweis darüber zu führen, dass in den zugerechneten Einkünften solche enthalten sind, die sich unter den Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG subsumieren lassen. Diese sind dann von der Hinzurechnung auszunehmen.<sup>675</sup>

Die negativen oder positiven Einkünfte aus passivem Erwerb der Untergesellschaften stehen für die Verlustverrechnung mit Einkünften der Obergesellschaft zur Verfügung.<sup>676</sup> Ein Verlustvortrag bzw. Verlustrücktrag i.S.d. § 10d EStG ist allerdings einzig auf Ebene der Obergesellschaft möglich.<sup>677</sup>

---

<sup>670</sup> Vgl. BT-Drs. VI/2883 v. 2.12.1971, 30; *Protzen*, in Kraft, § 14 AStG, Rn. 1 (2019).

<sup>671</sup> Vgl. *Henkel/Klein*, in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rn. 8.62.

<sup>672</sup> Vgl. *Protzen*, in Kraft, § 14 AStG, Rn. 71 (2019).

<sup>673</sup> Vgl. BFH v. 28.9.1988, I R 91/87, BStBl. II 1989, 13, 2.a)-c).

<sup>674</sup> Vgl. *Menck*, DStZ 1976, 291 (293); BFH v. 20.4.1988, I R 41/82, BStBl. II 1988, 868, II.4.d).

<sup>675</sup> Vgl. *Protzen*, in Kraft, § 14 AStG, Rn. 74 (2019).

<sup>676</sup> Vgl. BFH v. 20.4.1988, I R 41/82, BStBl. II 1988, 868, II.4.d).

<sup>677</sup> Vgl. *Wassermeyer*, Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 14 AStG, Rn. 64 (November 2016).

Zudem ist § 14 AStG nicht auf die dreistufige Beteiligungskette beschränkt, sondern bezieht auch weitere nachgeschaltete Untergesellschaften mit ein (§ 14 Abs. 3 AStG).<sup>678</sup>

## 6. Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung durch Gegenbeweismöglichkeit

Der Hinzurechnungsbesteuerung sollen nur passive Einkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen werden. Durch das Vorliegen passiver Einkünfte ist jedoch nicht bestimmt, ob die Zwischenschaltung der ausländischen Kapitalgesellschaft einzig darauf abzielt, die Einkünfte von der inländischen Besteuerung abzuschirmen und das internationale Steuergefälle auszunutzen, ohne dass die ausländische Gesellschaft einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland nachgeht („rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen“<sup>679</sup>).<sup>680</sup> Werden die Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung in solchen Konstellationen ausgelöst, ist dies sachgerecht.

Für den Fall, dass die ausländische Zwischengesellschaft, die im Ansässigkeitsstaat passive und niedrigbesteuerte Einkünfte erwirtschaftet, allerdings einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht, bestehen seit jeher Bedenken, ob es mit der europarechtlich verbürgten Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, dass die Hinzurechnungsbesteuerung auch in solchen, nicht missbräuchlichen, Konstellationen eingreift.<sup>681</sup> Für diese Fälle hat der EuGH das Eingreifen der (britischen) Hinzurechnungsbesteuerung in der sehr prominenten Cadbury-Schweppes-Entscheidung<sup>682</sup> für europarechtswidrig erklärt. Die Reaktion des Gesetzgebers auf diese Entscheidung erfolgte im Rahmen des JStG 2008<sup>683</sup> mit der Schaffung des § 8 Abs. 2 AStG, der dem Steuerpflichtigen eine Gegenbeweismöglichkeit eröffnet, um sich vom Missbrauchsverdikt exkulpieren zu können. Diese Gegenbeweismöglichkeit gilt auch für die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung.<sup>684</sup>

---

<sup>678</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.243.

<sup>679</sup> EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 55.

<sup>680</sup> Vgl. *Kraft/Bron*, IStR 2006, 614 (620).

<sup>681</sup> Vgl. *Kraft/Bron*, IStR 2006, 614 (620); *Haarmann*, IStR 2011, 565 (567).

<sup>682</sup> EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544.

<sup>683</sup> JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150.

<sup>684</sup> Vgl. BT-Drs. 17/10000 v. 10.4.2013, 66. In Drittstaatenkonstellationen ist ein Motivtest ebenfalls möglich, wenn mit dem entsprechenden Drittstaat eine umfassende Auskunftsklausel besteht, siehe hierzu ausführlich E.III.1.b)bb).

## 7. Ermittlung des (anzusetzenden) Hinzurechnungsbetrags

### a) Erste Stufe: Gesellschaftsbezogene Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags

Sind die Voraussetzungen der (erweiterten) Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt und kann auch kein Gegenbeweis geführt werden, ist der Hinzurechnungsbetrag beim inländischen Anteilseigner entsprechend dessen Beteiligungsquote an der ausländischen Gesellschaft anzusetzen. Diesem gesellschaftsbezogenen Ansatz des Hinzurechnungsbetrags (§ 10 Abs. 2 AStG) ist allerdings die gesellschaftsbezogene Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags (§ 10 Abs. 1 AStG) vorgelagert.<sup>685</sup>

Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG entspricht der Hinzurechnungsbetrag der Summe der Einkünfte aus passivem Erwerb der ausländischen Zwischengesellschaft nach Abzug der Steuern, „[...] die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft von diesen Einkünften sowie von dem diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögen erhoben worden sind.“

Die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden ungeteilten Zwischeneinkünfte der ausländischen Gesellschaft sind in einem ersten Schritt nach den materiellen Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln (§ 10 Abs. 3 AStG).<sup>686</sup> Die ausländische Gesellschaft ist somit nur Einkünfteerzielungsobjekt.<sup>687</sup> Die Einkünfteermittlung obliegt dem inländischen Anteilseigner (Einkünfteermittlungsobjekt) und erfolgt grundsätzlich wahlweise auf Grundlage des Betriebsvermögensvergleichs (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) oder der Einnahmenüberschussrechnung (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG).<sup>688</sup> Durch § 10 Abs. 4 AStG wird zudem sichergestellt, dass auch Aufwendungen der Zwischengesellschaft abziehbar sind, wenn sie in einem wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Zwischeneinkünften stehen.<sup>689</sup> Dem folgend können die im Ausland auf die passiven Zwischeneinkünfte im maßgebenden Wirtschaftsjahr erhobenen und tatsächlich entrichteten Steuern bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags zum Abzug gebracht werden.<sup>690</sup> Entscheidend für den Steuerabzug ist lediglich, dass die Zwischengesellschaft diese Steuern wirtschaftlich zu tragen hatte.<sup>691</sup>

---

<sup>685</sup> Vgl. *Vogt*, in Blümich, § 10 AStG, Rn. 6 (November 2017).

<sup>686</sup> Vgl. *Vogt*, in Blümich, § 10 AStG, Rn. 67 (November 2017).

<sup>687</sup> Vgl. BFH v. 23.10.1991, I R 40/89, BStBl. II 1992, 1026, II.1.b).cc).

<sup>688</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.177.

<sup>689</sup> Vgl. *Edelmann*, in *Kraft*, § 10 AStG, Rn. 780 (2019).

<sup>690</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.181.

<sup>691</sup> Vgl. *Vogt*, in Blümich, § 10 AStG, Rn. 25 (Juni 2018).

Sollte sich nach Abzug der Aufwendungen, ausländischer Steuern und sonstiger Modifikationen ein negativer Hinzurechnungsbetrag ergeben, unterbleibt ein Ansatz des Hinzurechnungsbetrags beim inländischen Anteilseigner (§ 10 Abs. 1 S. 4 AStG).<sup>692</sup> Der negative Hinzurechnungsbetrag bleibt auf der Ermittlungsebene „stecken“, kann aber unter Anwendung des § 10d EStG in zukünftige und vorangegangene Wirtschaftsjahre vor- bzw. zurückgetragen und mit positiven Zwischeneinkünften der gleichen ausländischen Zwischengesellschaft interperiodisch ausgeglichen werden.<sup>693</sup> Die Verlustverrechnung erfolgt dementsprechend gesellschaftsbezogen, sodass es für den inländischen Anteilseigner folgerichtig nicht möglich ist, positive Zwischeneinkünfte, die ihm aus Beteiligungen an anderen Zwischengesellschaften erwachsen, mit einem negativen Hinzurechnungsbetrag zu saldieren.<sup>694</sup> Gleichzeitig kann der negative Hinzurechnungsbetrag bei einer gemischten Gesellschaft nicht mit positiven aktiven Einkünften verrechnet werden et vice versa.<sup>695</sup>

#### **b) Zweite Stufe: Gesellschafterbezogener Ansatz des Hinzurechnungsbetrags**

Erst im zweiten Schritt wird der Hinzurechnungsbetrag entsprechend der Beteiligungsquote den inländischen Anteilseignern (Hinzurechnungsverpflichteten) zugerechnet, soweit auf deren Ebene die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt sind (gesellschafterbezogene Betrachtung).<sup>696</sup>

Wie oben bereits angedeutet weist der anzusetzende Hinzurechnungsbetrag m.E. eine gewisse Nähe zur fiktiven Gewinnausschüttung auf.<sup>697</sup> Dementsprechend gehört dieser im Ausgangspunkt zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (§ 10 Abs. 2 S. 1 AStG). Werden die Anteile an der ausländischen Zwischengesellschaft im Betriebsvermögen gehalten, findet eine Umqualifikation der Einkünfte in Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach der Maßgabe des § 20 Abs. 8 EStG statt (§ 10 Abs. 2 S. 2 AStG).<sup>698</sup>

Aufwendungen, die in einem Veranlassungszusammenhang mit der Beteiligung stehen, sind im Rahmen der Einkünftermittlung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgaben

---

<sup>692</sup> Vgl. *Schnitger*, in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste im Steuerrecht, 2010, 166ff.

<sup>693</sup> Vgl. *Schnitger*, in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste im Steuerrecht, 2010, 166ff.

<sup>694</sup> Vgl. BFH v. 15.3.1995, I R 14/94, BStBl. II 1995, 502, I.1.

<sup>695</sup> Vgl. *Vogt*, in Blümich, § 10 AStG, Rn. 6 (November 2017).

<sup>696</sup> Vgl. *Edelmann*, in Kraft, § 10 AStG, Rn. 57 (2019).

<sup>697</sup> Vgl. *Edelmann*, in: Kraft, § 10, Rn. 50 (2019).

<sup>698</sup> Vgl. *Kraft/Moser*, ISR 2012, 77 (78); *Haase*, IStR 2015, 966 (969); *Vogt*, Blümich, § 10 AStG, Rn. 37 (Juni 2018).

abziehbar.<sup>699</sup> Bei einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern ist der Betriebsausgabenabzug allerdings auf 60 % beschränkt.<sup>700</sup> Handelt es sich beim Hinzurechnungsverpflichteten um ein Körperschaftsteuersubjekt, können Betriebsausgaben vollumfänglich – und nicht nur zu 60 % – abgezogen werden.<sup>701</sup>

## 8. (Gewerbe-)Steuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags

### a) Ausgangssituation

Wie bereits erläutert, werden beim inländischen Anteilseigner durch die Dividendenfiktion Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG fingiert, die über § 10 Abs. 2 S. 2 AStG in Einkünfte in Gewerbebetrieb umgewandelt werden, wenn der inländische Anteilseigner einen Gewerbebetrieb unterhält.<sup>702</sup> Die steuerlichen Konsequenzen daraus, nämlich die 60%ige Steuerfreistellung beim einkommensteuerpflichtigen (§ 3 Nr. 40 S. 1 Bs. d) EStG) bzw. die 95%-ige Steuerfreistellung beim körperschaftsteuerlichen Anteilseiger (§ 8b KStG), werden aufgrund von § 10 Abs. 2 S. 3 AStG nicht gezogen, sodass der Hinzurechnungsbetrag vollumfänglich den Gewinn aus Gewerbebetrieb erhöht.<sup>703</sup> Durch die Anknüpfung des § 7 S. 1 GewStG an eben diese Größe findet der anzusetzende Hinzurechnungsbetrag (ggf. inkl. Aufstockungsbetrag)<sup>704</sup> im Ausgangspunkt auch Eingang in den Gewerbeertrag.<sup>705</sup> Dieses Ergebnis wird sowohl von der Rechtsprechung<sup>706</sup>, der Finanzverwaltung<sup>707</sup> sowie vom Gesetzgeber<sup>708</sup> nicht bezweifelt. Auch mit den oben dargestellten systematischen Erklärungsansätzen ist dies konsistent. Die unterschiedlichen Blickwinkel offenbaren sich erst im nächsten Schritt, nämlich bei der Frage, ob der Hinzurechnungsbetrag auch nach den gewerbesteuerlichen Modifikationen im Gewerbeertrag verbleibt.

---

<sup>699</sup> Vgl. BFH v. 15.3.1995, I R 14/94, BStBl. II 1995, S. 502, II.5.

<sup>700</sup> Vgl. zur Kritik, *Schönfeld*, DStR 2006, 1216; *Kraft/Moser*, ISR 2012, 77.

<sup>701</sup> Vgl. *Kraft/Moser*, ISR 2012, 77 (80f.); *Edelmann*, in *Kraft*, § 10 AStG, Rn. 57 (2019).

<sup>702</sup> Vgl. *Haase*, IStR 2015, 966 (969).

<sup>703</sup> Vgl. *Vogt*, Blümich, § 10 AStG, Rn. 37 (Juni 2018).

<sup>704</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.208.

<sup>705</sup> Vgl. *Edelmann*, in *Kraft*, § 10 AStG, Rn. 354 (2019).

<sup>706</sup> BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049, Rn. 6.

<sup>707</sup> Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörde der Länder, 14.12.2015, G 1425, BStBl. I 2015, 1090.

<sup>708</sup> BT-Drs. 18/9536 v. 5.9.2016, 59.

## b) Auffassung des BFH

Die Antwort auf diese Frage ist vielschichtig und lässt sich vor dem Hintergrund der oben aufgeführten Erklärungsansätze nachvollziehen. Zwar hat sich der Gesetzgeber durch die Einfügung des § 7 S. 7 GewStG für die Kodifizierung einer Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags entschieden, zweifelsfrei ist diese Lösung aus Sicht der Rechtsprechung des BFH jedoch nicht. Das zeigt sich in besonderer Deutlichkeit an der viel diskutierten Entscheidung des BFH<sup>709</sup> zur Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags, die Auslöser für die spätere Einfügung des § 7 S. 7 GewStG durch den Gesetzgeber war.<sup>710</sup> In besagtem Judikat vertritt der I. Senat die Auffassung, dass dem weiten Wortlaut des § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG a.F. die Eignung zugesprochen werden kann, den Hinzurechnungsbetrag aus der Gewerbesteuer zu kürzen.<sup>711</sup> Bei der unvoreingenommenen Lektüre dieser Entscheidung lassen sich hieraus zwei mögliche Interpretationsansätze ableiten.

Auf der einen Seite scheint das Gericht davon auszugehen, dass die ausländische Zwischengesellschaft dem inländischen Hinzurechnungsverpflichteten aufgrund eines „erweiterten Regelungsverständnisses“ mittels der Zwischengesellschaft ausländische Betriebsstätteneinkünfte vermittelt, die den Kürzungstatbestand des § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG erfüllen. Dies würde eine systematische Nähe zur Zurechnungstheorie nahelegen. Ganz klar lässt sich dies der Entscheidung hingegen nicht entnehmen, da der BFH gleichzeitig stets betont, dass die Steuersubjektidentität der Zwischengesellschaft gewahrt bleibe und sich dadurch an der Zuordnung des zugrundeliegenden Gewerbeertrags zu der Betriebsstätte der Zwischengesellschaft nichts ändere.<sup>712</sup> Diese Ausführung spräche allerdings wiederum für die Ausschüttungsfiktion.<sup>713</sup>

Auf der anderen Seite rekuriert der BFH auf den weiten Wortlaut des § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG a.F., der einer Kürzung des Hinzurechnungsbetrags aus dem Gewerbeertrag selbst dann nicht entgegenstehen würde, wenn es sich bei der Betriebsstätte um diejenige der ausländischen Zwischengesellschaft handeln würde.<sup>714</sup> Diese weite Auslegung des BFH könnte allerdings auch zur Folge haben, dass mittels § 9 Nr. 3 GewStG a.F. sogar eine Kürzung tatsächlicher Gewinnausschüttungen einer aktiven ausländischen Kapitalgesellschaft in Betracht käme, die

---

<sup>709</sup> BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049.

<sup>710</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399 (400).

<sup>711</sup> Vgl. BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049, Rn. 8f.

<sup>712</sup> Vgl. *Gläser/Birk*, IStR 2016, 870 (871).

<sup>713</sup> Vgl. *Kahlenberg/Melkonyan*, StuW 2019, 182 (184).

<sup>714</sup> Vgl. *Schreiber/Kraft*, IStR 2015, 149 (153).

im Sinne einer Meistbegünstigung immer dann eingreifen würde, wenn die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllt wären.<sup>715</sup> Eine solches Verständnis scheint allerdings vor dem Hintergrund, dass der BFH damit nur „ein sachangemessenes Verständnis“<sup>716</sup> ermöglichen wollte, zu weitreichend zu sein, zumal dies im Überschneidungsbereich von Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer ansonsten „systematische Verwerfungen“<sup>717</sup> nach sich zöge.<sup>718</sup> Abschließend begründet der BFH seine Entscheidung mit dem dadurch erzielten Gleichlauf zwischen Kapitalgesellschaft und *switch-over*-Betriebsstätte i.S.d. § 20 Abs. 2 AStG.<sup>719</sup>

### c) Reaktion der Finanzverwaltung und des Gesetzgebers

Vor dem Hintergrund dieses BFH-Urteils ist dann auch die Reaktion der Finanzverwaltung einzuordnen, die auf die oben besprochene Entscheidung mit einem Nichtanwendungserlass<sup>720</sup> reagierte.<sup>721</sup> Der darin vertretenen Auffassung schloss sich der Gesetzgeber mit der erstmaligen Kodifizierung der Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags in § 7 S. 7 GewStG an.<sup>722</sup> Der Standpunkt der Finanzverwaltung sowie des Gesetzgebers weist eine gewisse Nähe zur Ausschüttungstheorie auf; sie nehmen die in der Hinzurechnungsbesteuerung angelegte Dividendenfiktion ernster und erblicken in ihr nicht nur eine schlichte Rechtstechnik.<sup>723</sup>

Dies erklärt auch, warum der Gesetzgeber dem neu eingefügten § 7 S. 7 GewStG in der Gesetzesbegründung keine konstitutive, sondern lediglich eine deklaratorische Wirkung beimisst. Dies wird zwar in der Literatur vielfach kritisiert, hat seinen Ursprung allerdings in den oben dargestellten, teilweise nicht ganz klaren Ausführungen des BFH.<sup>724</sup> Reduziert man die Diktion des BFH lediglich darauf, dass der weite Wortlaut des § 9 Nr. 3 S. 1 a.F. eine Kürzung ermöglicht hat (zweite Interpretationsalternative), obwohl es sich um die Betriebsstätte der ausländischen Zwischengesellschaft handele, wäre mit der Umwandlung der Einkünfte in solche aus Kapitalvermögen eine Umqualifizierung in (ausländische) Dividendenerträge verbunden, die – wie § 7 S. 7 GewStG vorgibt – „in einer inländischen Betriebsstätte anfallen.“ Damit würde dann auch keine neue Rechtsansicht einhergehen.

<sup>715</sup> Vgl. *Haase*, IStR 2015, 966 (969).

<sup>716</sup> BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049, Rn. 10.

<sup>717</sup> BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049, Rn. 10.

<sup>718</sup> Vgl. *Haase*, IStR 2015, 966 (969).

<sup>719</sup> Vgl. BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049, Rn. 10.

<sup>720</sup> Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörde der Länder v. 14.12.2015, G 1425, BStBl. I 2015, 1090.

<sup>721</sup> Zur kritischen Auseinandersetzung mit dem Nichtanwendungserlass, vgl. *Kraft*, FR 2016, 257

<sup>722</sup> Vgl. 1. BEPS-Umsetzungsgesetz v. 23.12.2016, BStBl. I 2016, 3000.

<sup>723</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Vor §§7-14 AStG, Rn. 19 (August 2016).

<sup>724</sup> Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2016, 517.

Allerdings wirft § 7 S. 7 GewStG weitere Fragen auf, die bejahendenfalls einer deklaratorischen Wirkung entgegenstehen könnten. Aufgrund des weiten Wortlauts der Vorschrift ist zunächst ungeklärt, ob durch § 7 S. 7 GewStG nunmehr auch nicht gewerbliche Einkünfte Eingang in den Gewerbeertrag finden können. Dies wird allerdings im Schrifttum abgelehnt, da eine solche Auslegung nicht mit der gesetzgeberischen Intention in Einklang zu bringen ist.<sup>725</sup> Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass § 7 S. 7 GewStG auch Fälle erfassen könnte, in denen die Beteiligung an der Zwischengesellschaft einer ausländischen Betriebsstätte oder Personengesellschaft zugeordnet werden könne.<sup>726</sup> Verneint man beides, ließe sich die Sicht des Gesetzgebers, bei § 7 S. 7 GewStG handele es sich nur um eine klarstellende Norm, durchaus vertreten.

Liest man die BFH-Entscheidung allerdings so, dass trotz der Umqualifizierung der Einkünfte dem Hinzurechnungsverpflichteten weiterhin ausländische Betriebsstätteneinkünfte zuzurechnen sind (erster Interpretationsansatz), müsste man feststellen, dass mit der Einführung des § 7 S. 7 GewStG eine konstitutive Norm geschaffen wurde, da hierdurch die Zuordnung der Einkünfte verändert würde. In diesem Fall wäre § 7 S. 7 GewStG verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt, da das Gesetz keine eigenständige Anwendungsregelung vorgesehen hat.<sup>727</sup>

Unabhängig von der Frage, ob § 7 S. 7 GewStG deklaratorischer oder konstitutiver Natur ist, lässt sich festhalten, dass der Gesetzgeber mit § 7 S. 7 GewStG seine Tendenz hin zur Ausschüttungsfiktion bestätigt und anderen Deutungsversuchen klare Grenzen aufgezeigt hat.<sup>728</sup> Es handelt sich beim Hinzurechnungsbetrag nicht um ausländische Betriebsstätteneinkünfte, sondern um eine fingierte Gewinnausschüttung der Zwischengesellschaft.<sup>729</sup> Folgt man der Gesetzesbegründung, unterhält der Hinzurechnungsverpflichtete „[...] keine ausländische Betriebsstätte, sondern er ist nur an einer ausländischen Zwischengesellschaft beteiligt.“<sup>730</sup>

---

<sup>725</sup> Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2016, 517 (518).

<sup>726</sup> Vgl. *Kollruss*, IStR 2017, 522 (527f.). *Wassermeyer/Schönfeld*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 10 AStG, Rn. 187.1 (März 2019).

<sup>727</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399 (400).

<sup>728</sup> Vgl. *Cloer/Hagemann/Vogel*, BB 2018, 2839 (2843).

<sup>729</sup> Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2016, 517 (518); *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, § 7 GewStG, Rn. 419 (Juni 2018). Der BFH wählt die Bezeichnung „Quasi-Ausschüttung“, vgl. BFH v. 11.2.2009, I R 40/08, BFHE 224, 303, II.1.

<sup>730</sup> BT-Drs. 18/9536 v. 5.9.2016, 59.

Bleibt man allerdings zunächst auf dem Standpunkt, dass durch § 7 S. 7 GewStG eine deklaratorische Norm geschaffen wurde, wird man mit Blick auf die Änderung des § 9 Nr. 3 GewStG dennoch einen konstitutiven Charakter feststellen müssen, da durch Einfügung des § 7 S. 7 GewStG die Kürzungsmöglichkeit aufgrund von § 9 Nr. 3 GewStG a.F. (noch) nicht versperrt wird.<sup>731</sup> Dies folgt erst durch die Wortlautänderung des § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG („dieses“ anstelle von „eines Unternehmens“).<sup>732</sup> Dadurch wird sichergestellt, dass nur die Betriebsstätte des Hinzurechnungsverpflichteten gemeint sein kann und nicht die der ausländischen Zwischengesellschaft.<sup>733</sup>

Folgt man dem zweiten Interpretationsansatz würde § 7 S. 7 GewStG in konstitutiver Natur erwachsen, da – wie oben erwähnt – eine Umformung von ausländischen in inländische Einkünfte vorgenommen würde. Demnach bedürfte es hier des § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG nicht mehr, da die Einkünfte in einer inländischen Betriebsstätte anfallen würden. Dass der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung sowohl § 7 S. 7 GewStG als auch § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG einen klarstellenden Charakter attestiert, ist folglich unschlussig.<sup>734</sup>

Es lässt sich festhalten, dass der Gesetzgeber durch das 1. BEPS-Umsetzungsgesetz jeder möglichen Auslegung des BFH begegnet ist und sich klar zur Ausschüttungsfiktion bekennt.<sup>735</sup> In der Zusammenschau von § 7 S. 7 und § 9 Nr. S. 3 GewStG ist allerdings zu konstatieren, dass der Gesetzesänderung auch kein deklaratorischer Charakter zukommt, da – entgegen der BFH-Entscheidung – die Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags im Ergebnis hierdurch erstmals festgeschrieben wird.

#### **d) Kürzungsmöglichkeit über § 9 Nr. 7 GewStG**

Durch die Gesetzesänderung wurde nunmehr die Kürzungsmöglichkeit über § 9 Nr. 3 GewStG ausgeschlossen.<sup>736</sup> Die klare Positionierung des Gesetzgebers zur Ausschüttungsfiktion lenkt allerdings den Blick auf die bereits in Abschnitt D.II.3.c) dargestellte Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG n.F. und die Frage, ob hierdurch eine gewerbesteuerliche Freistellung des Hinzurechnungsbetrags erreicht werden könnte. Der BFH<sup>737</sup> konnte dies bislang

---

<sup>731</sup> Vgl. *Kollruss*, IStR 2017, 522 (527).

<sup>732</sup> Vgl. *Haase*, IStR 2015, 966 (969).

<sup>733</sup> Vgl. *Schnitger*, IStR 2016, 637 (642); *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (27).

<sup>734</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399 (400).

<sup>735</sup> Vgl. *Wassermeyer/Schönfeld*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 10 AStG, Rn. 187.1 (März 2019); BT-Drs. 18/9536 v. 5.9.2016, 59.

<sup>736</sup> Vgl. *Schnitger*, IStR 2016, 637 (642); *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (27).

<sup>737</sup> Vgl. BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049, Rn. 11.

offenlassen, da eine Kürzung in der besagten Sachverhaltskonstellation bislang an dem in § 9 Nr. 7 GewStG a.F. verankerten Aktiverfordernis scheiterte (Drittstaatensachverhalt).

Wie bereits in Abschnitt D.II.3.c)dd) erwähnt, galt das Aktiverfordernis bei EU-Sachverhalten nicht, sodass in der Vergangenheit bereits vertreten wurde, dass dann auch eine Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG a.F. nicht ausgeschlossen sei.<sup>738</sup> Durch die Neufassung des § 9 Nr. 7 GewStG und der damit einhergehenden Streichung des Aktiverfordernis, wird die Frage nach der Kürzungsmöglichkeit des Hinzurechnungsbetrags aus der Gewerbesteuer auch für Drittstaatensachverhalt relevant.<sup>739</sup> Dies wird nach der oben aufgeführten Ansicht dadurch verstärkt, dass es sich bei den Gewinnen aus Anteilen im Sinne des § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG nach der gesetzlichen Anordnung in § 10 Abs. 2 S. 2 GewStG um Gewinnanteile i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt.<sup>740</sup> Die Begriffe „Gewinne aus Anteilen“ und „Gewinnanteile“ entsprechen sich.<sup>741</sup> Um eine Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG ausschließen zu können, bedürfte es wohl eines Regelungsbefehls in § 10 Abs. 2 S. 2 AStG, der neben § 3 Nr. 40 Bst. d) EStG sowie § 8b Abs. 1 KStG auch die Anwendung des internationalen gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs ausschließt.<sup>742</sup>

Allerdings gilt es zu beachten, dass eine Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags auch nur dann vermieden werden kann, wenn der einzelne Hinzurechnungsverpflichtete zu mehr als 15% an der ausländischen Zwischengesellschaft beteiligt ist. Das ist derzeit weder im Rahmen der regulären noch bei der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung sichergestellt.<sup>743</sup>

Dennoch darf die systematische Sicht hierbei nicht ausgeblendet werden, denn eine Kürzung konfliktiert mit der Zielvorgabe der Hinzurechnungsbesteuerung, ein Heraufschleusen der ausländischen Einkünfte auf das innerstaatliche Besteuerungsniveau zu bewirken und eine hinreichende Vorbelastung der ausländischen Einkünfte sicherzustellen.<sup>744</sup> Eine entsprechende Negierung des § 9 Nr. 7 GewStG sollte seitens des Gesetzesgebers nachgeholt werden.

---

<sup>738</sup> Vgl. Rödder/Liekenbrock, Ubg 2013, 23 (26).

<sup>739</sup> Vgl. Kahle/Willner, Ubg 2017, 21 (29); Ellenrieder/Kahlenberg, BB 2018, 1815 (1824); Cloer/Hagemann/Vogel, BB 2018, 2839 (2843).

<sup>740</sup> Vgl. Rödder, IStR 2009, 873 (877); Kahlenberg/Weiss, IStR 2019, 81 (85); a.A. FG Baden-Württemberg v. 8.5.2018, 6 K 1775/16, IStR 2019, 107; Gosch, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 221a (März 2019). Wohl ebenfalls zustimmend, vgl. BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049, Rn. 11.

<sup>741</sup> Vgl. BFH v. 25.1.2006, I R 104/04, BStBl. II 2006, 844, II.2.b).

<sup>742</sup> Vgl. Kahlenberg/Weiss, IStR 2019, 81 (85f.).

<sup>743</sup> Vgl. Schön, IStR-Beihefter 2013, 3 (19).

<sup>744</sup> Vgl. Wassermeyer/Schönfeld, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 10 AStG, Rn. 187 (März 2019).

## 9. Gewerbesteuerpflicht der passiv tätigen und niedrigbesteuerten ausländischen Betriebsstätte

Wie bereits oben erwähnt, hat der BFH seine Entscheidung, den Hinzurechnungsbetrag aus der Gewerbesteuer zu kürzen u.a. an der Zielvorstellung ausgerichtet, einen Gleichlauf zwischen ausländischer Betriebsstätte und Kapitalgesellschaft schaffen zu wollen. In der Gesetzesbegründung des 1. BEPS- Umsetzungsgesetzes findet sich dieses Leitmotiv ebenfalls wieder.<sup>745</sup> Wie passt dazu, dass der Hinzurechnungsbetrag nunmehr gewerbesteuerpflichtig ist? Die Antwort ist relativ simpel: Durch die Kürzung war nach der damaligen Rechtslage die Gleichbehandlung dadurch gewährleistet, dass die passiven und niedrigbesteuerten Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte aufgrund der *switch-over*-Klausel in § 20 Abs. 2 AStG der Einkommen- und Körperschaftsteuer unterlagen, allerdings aufgrund von § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG a.F. nicht im maßgebenden Gewerbeertrag enthalten waren.<sup>746</sup> Nach neuer Rechtslage unterliegt der Hinzurechnungsbetrag nach § 7 S. 7 i.V.m. § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG der Gewerbesteuer. Zudem wird qua Fiktion durch § 7 S. 8 GewStG nunmehr auch die Gewerbesteuerpflicht der passiven und niedrigbesteuerten Betriebsstätteneinkünfte festgeschrieben und gleichzeitig durch die Ergänzung des § 9 Nr. 3 GewStG eine Kürzung explizit ausgeschlossen.<sup>747</sup> Im Vergleich zur vorherigen Rechtslage weicht eine doppelte Kürzung einer doppelten gewerbesteuerlichen Erfassung.<sup>748</sup>

Die Schaffung des oben beschriebenen Gleichlaufs darf allerdings nicht darüber hinwegtäuschen, dass § 20 Abs. 2 AStG und §§ 7-14 AStG systematisch nicht zusammenhängen. Anders als bei der Hinzurechnungsbesteuerung werden durch § 20 Abs. 2 AStG keine Einkünfte eines anderen Steuersubjekts fiktiv deren inländischen Anteilseignern zugerechnet, sondern es findet auf Ebene des inländischen Stammhauses lediglich ein Wechsel der Methode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung von der abkommensrechtlich vorgegebenen Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode statt (*switch-over*).<sup>749</sup> Dieser Wechsel beschränkt sich allerdings auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.<sup>750</sup> Durch die Einführung des § 7 S. 8 GewStG und das Zusammenspiel mit § 20 Abs. 2 AStG werden nunmehr inländische Betriebsstätteneinkünfte fingiert, soweit die Voraussetzungen der

---

<sup>745</sup> Vgl. BT-Drs. 18/9536 v. 5.9.2016, 60.

<sup>746</sup> Vgl. *Kraft*, in *Kraft*, § 20 AStG, Rn. 65 (2019).

<sup>747</sup> Vgl. BT-Drs. 18/9536 v. 5.9.2016, 59f.

<sup>748</sup> Vgl. *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, § 7 GewStG, Rn. 425 (Juni 2018).

<sup>749</sup> Vgl. *Wassermeyer/Schönfeld*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 20 AStG, Rn. 119 (Juni 2019); BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl. II 2010, 774, II.4.a).

<sup>750</sup> Vgl. *Schnitger*, IStR 2016, 637 (643).

Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt wären, würde es sich bei der ausländischen Betriebsstätte um eine Kapitalgesellschaft handeln (Doppelfiktion).<sup>751</sup> Deshalb geht § 7 S. 8 GewStG über das Grundanliegen des § 20 Abs. 2 AStG hinaus.<sup>752</sup> Zudem findet die Vorschrift selbst dann Anwendung, wenn die Betriebsstätteneinkünfte nicht von einem DBA erfasst werden oder das DBA selbst die Anrechnungsmethode vorschreibt (§ 7 S. 8 2. Hs. GewStG).<sup>753</sup>

## **10. Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung**

### **a) Grundlegendes**

Die Zwischeneinkünfte unterliegen einerseits der Besteuerung im Ausland. Gleichzeitig werden sie beim Empfänger der fiktiven Dividende der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer unterworfen. Zudem werden auch die passiven und niedrigbesteuerten Betriebsstätten der inländischen Besteuerung unterworfen, obgleich der Belegenheitsstaat diese Einkünfte bereits steuerlich erfasst.

Zur Vermeidung bzw. Verringerung der daraus resultierenden internationalen Doppelbesteuerung sieht das Gesetz sowohl die Anrechnungs- und Abzugsmethode als auch die Freistellungsmethode vor. Zunächst geht es dabei um die Berücksichtigung ausländischer Steuern (Abzug oder Anrechnung), die im Ausland auf die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte erhoben worden sind (§§ 10 Abs. 1 S. 1 i.V.m. 12 Abs. 1 AStG), also um die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei der Besteuerung der fiktiven Gewinnausschüttung.<sup>754</sup> Auf der zweiten Stufe geht es um die steuerliche Behandlung der tatsächlichen Gewinnausschüttung.<sup>755</sup> Neben der Freistellung der tatsächlichen Gewinnausschüttung der Zwischengesellschaft (§ 3 Nr. 41 EStG) sieht das Gesetz die Möglichkeit des Abzugs bzw. der Anrechnung von Quellensteuern vor, die bei der tatsächlichen Gewinnausschüttung i.S.d. § 3 Nr. 41 EStG einbehalten worden sind (12 Abs. 3 AStG).<sup>756</sup> Die beiden Stufen stehen folglich in einem zeitlichen Nachrangverhältnis und sind voneinander völlig losgelöst.<sup>757</sup> So hat die Wahlrechtsausübung auf der ersten Stufe keine Auswirkungen auf die Methodenwahl auf der zweiten Stufe.<sup>758</sup>

---

<sup>751</sup> Vgl. *Kollruss*, IStR 2017, 522 (523, 531); BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl. II 2010, 774, II.4.a).

<sup>752</sup> Vgl. *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, § 7 GewStG, Rn. 425 (Juni 2018).

<sup>753</sup> Vgl. *Selder*, in *Glanegger/Güroff*, § 7 GewStG, Rn. 22 (2017).

<sup>754</sup> Vgl. *Fuhrmann*, in *Fuhrmann*, § 12 AStG, Rn. 3 (2017).

<sup>755</sup> Vgl. *Edelmann*, in *Kraft*, § 12 AStG, Rn. 120 (2019).

<sup>756</sup> Vgl. *Fuhrmann*, in *Fuhrmann*, § 12 AStG, Rn. 41 (2017).

<sup>757</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.211.

<sup>758</sup> Vgl. *Edelmann*, in *Kraft*, § 12 AStG, Rn. 139f. (2019).

Im Nachgang wird zunächst die Methode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung auf der ersten Stufe beschrieben, bevor anschließend auf die Behandlung der tatsächlichen Gewinnausschüttung eingegangen wird.

**b) Erste Stufe: Abzug bzw. Anrechnung ausländischer Steuern, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallen (§ 12 Abs. 1 und 2 AStG)**

**aa) Abzug und Anrechnung im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer**

Wie bereits erwähnt, steht es im freien Ermessen des Hinzurechnungsverpflichteten, ob er der internationalen Doppelbesteuerung mit der Anrechnungs- oder der Abzugsmethode begegnen möchte. Das Gesetz schreibt allerdings – anders als § 34c EStG bzw. § 26 KStG – vorrangig die Abzugsmethode vor.<sup>759</sup> Die reverse Rangfolge gegenüber § 34c EStG bzw. § 26 KStG ist aus systematischer Sicht sinnvoll, denn anders als im Rahmen der Regelbesteuerung zeichnet sich die Anrechnung ausländischer Steuern im Rahmen des § 12 Abs. 1 AStG gerade nicht durch eine Steuersubjektidentität aus, deren Fehlen im Regelfall einer Anrechnung entgegensteht.<sup>760</sup> Obgleich die Anrechnungsmethode in der Regel die günstigere Alternative darstellt, setzt sie im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung einen form- und fristlosen Antrag voraus.<sup>761</sup> Dieser Antrag ist allerdings nicht gesellschafts-, sondern gesellschaftsbezogener zu stellen, d.h. jeder Gesellschafter kann für den jeweiligen Veranlagungszeitraum einen entsprechenden Antrag stellen, wenn er die Anrechnung ausländischer Steuern begehrt.<sup>762</sup> Folglich wird der Hinzurechnungsbetrag nur um den jeweils auf den inländischen Anteilseigner entfallenden Anteil (an den ausländischen Steuern) erhöht.<sup>763</sup> Zudem ist bei Mischeinkünften der Teil der ausländischen Steuern nicht zur Anrechnung zu gelassen, der auf die aktiven Einkünfte entfällt.<sup>764</sup>

Durch den in § 12 Abs. 2 AStG enthaltenen Verweis auf § 34c EStG sowie § 26 KStG wird nur die Anrechnungstechnik bestimmt.<sup>765</sup> Restriktionen wie die Forderung nach Subjekt-, Einkünfte-, Steuer- oder Erhebungszeitraumidentität werden von diesem Verweis nicht auf die

---

<sup>759</sup> Vgl. *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 17 (Oktober 2018).

<sup>760</sup> Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2016, 825 (827); *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.214; *Heinicke*, in Schmidt, § 34c EStG, Rn. 5 (2019).

<sup>761</sup> Vgl. *Sonntag*, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 12 AStG, Rn. 8 (Oktober 2013).

<sup>762</sup> Vgl. *Edelmann*, in Kraft, § 12 AStG, Rn. 43 (2019).

<sup>763</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, 13.209.

<sup>764</sup> Vgl. BMF v. 14.5.2004, IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3, Tz. 12.12.

<sup>765</sup> Vgl. *Edelmann*, in Kraft, § 12 AStG, Rn. 91 (2019).

Hinzurechnungsbesteuerung übertragen.<sup>766</sup> Des Weiteren gilt auch die *per country limitation* nicht, sondern eine strikt (zwischen-)gesellschaftsbezogene Betrachtung.<sup>767</sup> Im Ergebnis wird durch den Verweis nur auf die Berechnungssystematik des Anrechnungshöchstbetrags verwiesen.<sup>768</sup>

Fraglich ist allerdings, ob der erweiterte Betriebsausgabenabzug i.S.d. § 34c Abs. 1 S. 4 EStG bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags anzuwenden ist, wenn der Hinzurechnungsverpflichtete die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft im Betriebsvermögen hält.<sup>769</sup> Vollzieht man die Ausschüttungsfiktion streng nach, handelt es sich beim Hinzurechnungsbetrag um eine fiktive Gewinnausschüttung, die sich grundsätzlich unter § 34d Nr. 6 EStG subsumieren lässt.<sup>770</sup> Dass der Hinzurechnungsbetrag als Einkünfterhöhungsbetrag eigener Art eine Nettogröße darstellt und grundsätzlich außerhalb der Gewinnermittlung hinzugerechnet wird<sup>771</sup>, sollte für die Frage der Abziehbarkeit von Betriebsausgaben, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung an der Zwischengesellschaft stehen, keine Rolle spielen.<sup>772</sup> Es erscheint durchaus vertretbar, den erweiterten Betriebsausgabenabzug im Rahmen der Anrechnungshöchstbetragsermittlung auch beim Hinzurechnungsbetrag zu berücksichtigen<sup>773</sup>, da man sich ansonsten dem Vorwurf ausgesetzt sähe, zwei unterschiedliche Ebenen (Zwischengesellschaft und Anteilseigner) miteinander zu vermischen.<sup>774</sup> Allerdings darf man an dieser Stelle auch nicht verkennen, dass Betriebsausgaben, die durch die Beteiligung an der Zwischengesellschaft veranlasst sind, nur zu 60% abziehbar sind (§ 10 Abs. 2 S. 4 AStG).<sup>775</sup> Um hier systematisch sinnwidrige Ergebnisse zu vermeiden, müsste auch dies bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages nachvollzogen werden.<sup>776</sup>

---

<sup>766</sup> Vgl. *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 66 (Oktober 2018).

<sup>767</sup> Vgl. *Edelmann*, in Kraft, § 12 AStG, Rn. 31 (2019); *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 48f. (Oktober 2018).

<sup>768</sup> Vgl. *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 66 (Oktober 2018).

<sup>769</sup> Vgl. *Edelmann*, in Kraft, § 12 AStG, Rn. 105 (2019).

<sup>770</sup> Vgl. *Müller/Dott*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 26 KStG, Rn. 66 (November 2007); *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 66 (Oktober 2018).

<sup>771</sup> Vgl. BFH v. 7.9.2005, I R 118/04, BStBl. II 2006, 305, 1.

<sup>772</sup> Vgl. *Sonntag*, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 12 AStG, Rn. 23 (Oktober 2013); *Bauernschmitt*, in Haase, § 12 AStG, Rn. 25 (2016); a.A. *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 70 (Oktober 2018); *Edelmann*, in Kraft, § 12 AStG, Rn. 105 (2019).

<sup>773</sup> Vgl. *Sonntag*, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 12 AStG, Rn. 23 (Oktober 2013); *Bauernschmitt*, in Haase, § 12 AStG, Rn. 25 (2016); a.A. *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 70 (Oktober 2018); *Edelmann*, in Kraft, § 12 AStG, Rn. 105 (2019).

<sup>774</sup> Vgl. *Bauernschmitt*, in Haase, § 10 AStG, Rn. 53 (2016).

<sup>775</sup> Vgl. *Edelmann*, in Kraft, § 12 AStG, Rn. 106 (2019). Dies gilt hingegen nur bei einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern, vgl. *Kraft/Moser*, ISR 2012, 77 (81f.).

<sup>776</sup> Vgl. a.A. *Edelmann*, in Kraft, § 12 AStG, Rn. 106 (2019), der davon ausgeht, dass Aufwendungen auf Ebene der Zwischengesellschaft kein weiteres Mal bei der Anrechnungshöchstbetragsermittlung berücksichtigt

In Anlehnung an § 34c Abs. 1 EStG bzw. § 26 Abs. 1 KStG berechnet sich der Anrechnungshöchstbetrag wie folgt:<sup>777</sup>

$$AHB = \text{deutsche ESt bzw. KSt} \times \frac{\text{anzusetzender Hinzurechnungsbetrag} - \text{inl. BA}}{\text{zvE bzw. SdE}}$$

mit BA = Betriebsausgaben

mit zvE = zu versteuerndes Einkommen

mit SdE = Summe der Einkünfte

## bb) Auswirkung der Methodenwahl auf die Gewerbesteuer

Die Methodenwahl hat auf Ebene des Hinzurechnungsverpflichteten nicht nur einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Auswirkungen. Durch § 7 S. 1 GewStG mindern die ausländischen Steuern i.S.d. § 10 Abs. 1 S. 1 AStG auch den Gewerbeertrag.<sup>778</sup> Sollte der Hinzurechnungsbetrag allerdings aufgrund einer Kürzungsvorschrift aus dem Gewerbeertrag zu kürzen sein, wird der Abzug ausländischer Steuern gem. § 8 Nr. 12 GewStG wieder rückgängig gemacht.<sup>779</sup>

Optiert der Steuerpflichtige für die Anrechnungsmethode, wird der Aufstockungsbetrag als Teil des Hinzurechnungsbetrags ebenfalls in die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage überführt.<sup>780</sup> Folglich gilt, dass sich eine etwaige Kürzung (z.B. § 9 Nr. 7 GewStG) neben dem Hinzurechnungsbetrag auch auf den Aufstockungsbetrag beziehen sollte.<sup>781</sup> Zwar wirkt sich

---

werden können. Es geht auch gar nicht um die Aufwendungen auf Ebene der Zwischengesellschaft. Es geht bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG um Aufwendungen des Steuerinländers, die mit der Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (z.B. Kosten für die Erstellung einer Deklarationskosten, Finanzierungskosten, Verwaltungskosten etc.). Diese Aufwendungen sind auch nicht auf Ebene der Zwischengesellschaft absetzbar, vgl. zu den Kosten zur Erstellung einer Hinzurechnungsbilanz BFH v. 15.3.1995, I R 14/94, BStBl. II 1995, 502, II.5.

<sup>777</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.220. Durch die Änderung des EStG im Zuge der EuGH-Rechtsprechung in der Rs. *Beker & Beker* und der nachfolgenden gesetzlichen Angleichung gilt auch hier für einkommensteuerliche Zwecke das zu versteuernde Einkommen und für körperschaftsteuerliche Zwecke die Summe der Einkünfte als Referenzgröße. Die Ausführungen in den Abschnitten D.II.4.a)cc)(2) und D.II.4.b)aa) gelten entsprechend.

<sup>778</sup> Vgl. *Edelmann*, in *Kraft*, § 12 AStG, Rn. 75 (2019).

<sup>779</sup> Vgl. *Pitzal*, in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, § 8 Nr. 12 GewStG, Rn. 6 (2019).

<sup>780</sup> Vgl. BFH v. 21.12.2005, I R 4/05, BStBl. II 2006, 555, II.1.b).

<sup>781</sup> Vgl. BFH v. 21.12.2005, I R 4/05, BStBl. II 2006, 555, II.1.b); *Fu/Wassermeyer*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 12 AStG, Rn. 17 (Oktober 2018).

sowohl der Abzug ausländischer Steuer als auch der Hinzurechnungsbetrag (inkl. Aufstockungsbetrag) auf die Gewerbesteuer aus, allerdings ist eine Anrechnung der auf den Hinzurechnungsbetrag entfallenden Steuern auf die Gewerbesteuer bislang nicht vorgesehen.<sup>782</sup>

**c) Zweite Stufe: Steuerfreistellung der tatsächlichen Ausschüttung und Anrechnung darauf entfallender Quellensteuern**

**aa) Steuerfreistellung der tatsächlichen Gewinnausschüttung (§ 3 Nr. 41 Bs. a) EStG)**

*(1) Tatbestandvoraussetzung des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG und Normkonkurrenz zu § 8b KStG*

Schüttet die Zwischengesellschaft ihre Gewinne in späteren Veranlagungszeiträumen tatsächlich an ihre Anteilseigner aus, erklärt § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG die „[...] Gewinnausschüttungen, soweit für das Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem sie bezogen werden, oder für die vorangegangenen sieben Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft, Hinzurechnungsbeträge [...] der Einkommensteuer unterlegen haben [...] und der Steuerpflichtige dies nachweist [...]“ für steuerfrei. § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG bezweckt die Vermeidung einer erneuten Besteuerung des bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung mit Einkommensteuer belasteten Betrags.<sup>783</sup> Entsprechend findet das Teileinkünfteverfahren bei natürlichen Personen, die die Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft im Betriebsvermögen halten, keine Anwendung.<sup>784</sup> Dies zumindest solange nicht, als dass die tatsächliche Gewinnausschüttung zeitlich nicht erst nach der 7-Jahresfrist erfolgt oder der Nachweis (Feststellungserklärung i.S.d. § 18 AStG) nicht erbracht werden kann. Sind diese Voraussetzungen insoweit nicht erfüllt, lebt das Teileinkünfteverfahren wieder auf mit der Folge, dass die erneute Besteuerung im Rahmen der tatsächlichen Gewinnausschüttung (partiell) zur doppelten Einkommensteuerbelastung führt.<sup>785</sup>

Die unmittelbare Anwendung des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG auf kapitalistische Strukturen ist gesetzlich nicht eindeutig vorgegeben, da sich der Wortlaut der Vorschrift explizit nur auf die

---

<sup>782</sup> Vgl. *Wassermeyer/Schönfeld*, IStR 2008, 496 (498); *Rödter*, IStR 2009, 873 (874).

<sup>783</sup> Vgl. *Levedag*, in Schmidt, § 3 EStG, Rn. 147 (2018).

<sup>784</sup> Vgl. *Intemann*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 41 EStG, Rn. 14 (November 2018).

<sup>785</sup> Vgl. *Intemann*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 41 EStG, Rn. 14 (November 2018).

Einkommensteuer und nicht auf die Körperschaftsteuer bezieht.<sup>786</sup> Dies wird allerdings durch den Rechtsgrundverweis des § 8 Abs. 1 KStG auf die einkommensteuerlichen Vorschriften geheilt.<sup>787</sup> Als bestätigt kann diese Ansicht allerdings nicht gelten, da der BFH diese Frage in seinem jüngsten Urteil<sup>788</sup> als nicht entscheidungserheblich ansah.<sup>789</sup> In dem besagten Judikat spricht sich der BFH zwar für die Anwendung der 5%-igen Schachtelstrafe auf Gewinnausschüttungen aus, lässt allerdings offen, ob die vorgelagerte Frage der Steuerfreistellung über § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG oder über § 8b Abs. 1 KStG zu erfolgen hat.

Geht man von einer vorrangigen Anwendung des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG aus, würden die Mindestbeteiligungsvoraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG nicht greifen. Dennoch setzt der Ansatz der „Wegelagerergebühr“ voraus, dass der inländische Anteilseigner mindestens zu 10% an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt sein muss (§ 8b Abs. 4 S. 7 KStG). Folglich ist die Dividende durch § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG effektiv zu 95% befreit, wenn die Voraussetzungen des § 8b Abs. 5 KStG vorliegen.<sup>790</sup> Ansonsten kommt es zu dem Ergebnis, dass die vorrangige Anwendung des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG dazu führt, dass im Fall von Streubesitzdividenden sogar 100% der Gewinnausschüttung freizustellen ist.<sup>791</sup> Wie bereits erläutert, kann es im Rahmen der regulären Hinzurechnungsbesteuerung zu einer solchen Konstellation kommen, da der Hinzurechnungsverpflichtete nicht zwangsweise über eine 10%-Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft verfügen muss.<sup>792</sup> Es muss lediglich eine kumulierte Kontrollbeteiligung aller inländischen Anteilseigner vorliegen.<sup>793</sup> Im Rahmen der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung spielt die Beteiligungshöhe sogar teilweise überhaupt keine Rolle.<sup>794</sup> Im Klartext: Streubesitzdividenden werden im Rahmen des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG besser behandelt als Schachteldividenden.

---

<sup>786</sup> Vgl. *Gosch*, in *Gosch*, § 8b KStG, Rn. 25b (2015); *Niklaus*, in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG, Rn. 44 (September 2019).

<sup>787</sup> Vgl. *Schönfeld*, DStR 2006, 1216 (1217).

<sup>788</sup> Vgl. BFH v. 26.4.2017, I R 84/15, BStBl. II 2018, 492, Rn. 13. Die Vorinstanz hatte dies noch eindeutig zugunsten für die Anwendung des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG auf Kapitalgesellschaften ausgesprochen, vgl. FG Bremen v. 15.10.2015, I K 4/15 (5), EFG 2016, 675, d).

<sup>789</sup> Vgl. für die Anwendung von § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG, vgl. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KSt-RL 2004; *Kollruss*, GmbHR 2009, 1312 (1316); *Gläser/Birk*, ISR 2015, 233 (237); *Niklaus*, in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG, Rn. 44 (September 2019); *Erhard*, in *Blümich*, § 3 Nr. 41 EStG, Rn. 1 (Oktober 2018); *Intemann*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 3 Nr. 41 EStG, Rn. 5 (November 2018); FG Bremen v. 15.10.2015, I K 4/15 (5), EFG 2016, 675, d); a.A. *Watrin/Eberhardt*, DStR 2013, 2601 (2604); *Gosch*, in *Gosch*, § 8b KStG, 25b (2015); *Hagemann/Cloer/Kahlenberg*, BB 2017, 534 (538).

<sup>790</sup> Vgl. BFH v. 26.4.2017, I R 84/15, BStBl. II 2018, 492, Rn. 14.

<sup>791</sup> Vgl. *Kahlenberg*, IStR 2017, 870 (874).

<sup>792</sup> Vgl. *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 3 (19).

<sup>793</sup> Vgl. *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 3 (19).

<sup>794</sup> Vgl. *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.64.

Ist eine der Voraussetzungen des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG nicht erfüllt, kann hilfsweise auf § 8b KStG rekurriert werden.<sup>795</sup> Andersherum ist dies nicht möglich. Stellt man sich auf den Standpunkt, dass allein § 8b KStG auf Körperschaften Anwendung findet, so hat das im Ergebnis zur Konsequenz, dass Schachteldividenden effektiv zu 95% außer Ansatz bleiben und Streubesitzdividenden vollumfänglich körperschaftsteuerpflichtig sind.<sup>796</sup> Die ausländischen Quellensteuern könnten dann gem. § 26 KStG im Veranlagungszeitraum der Ausschüttung angerechnet werden.

## (2) *Gewerbsteuerliche Folgen der tatsächlichen Gewinnausschüttung*

Die tatsächliche Ausschüttung unterliegt aus Sicht des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners einer ausländischen Zwischengesellschaft nicht der Gewerbesteuer. Dies wird durch § 8 Nr. 5 S. 2 GewStG konstituiert.<sup>797</sup> Hält der Hinzurechnungsverpflichtete sich somit an die 7-Jahresfrist und erfüllt er seine Nachweispflichten, unterliegt die spätere Gewinnausschüttung nicht der Gewerbesteuer.<sup>798</sup> Scheitert er hingegen an den Vorgaben des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG, könnte eine Freistellung nur über § 9 Nr. 7 GewStG erreicht werden. Dies sollte nach alter Rechtslage am Aktivitätserfordernis scheitern, wenn es sich um eine Drittstaatengesellschaft handelt.<sup>799</sup> Im EU-Sachverhalt wäre die gewerbsteuerliche Kürzung an die Mindestbeteiligungsanforderung geknüpft.<sup>800</sup>

Da § 8 Nr. 5 GewStG die Hinzurechnung im Wesentlichen davon abhängig macht, ob die Gewinnanteile im Zuge des § 8b Abs. 1 KStG oder durch § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG außer Ansatz geblieben sind, gewinnt die Frage, welche der beiden letztgenannten Vorschriften die körperschaftsteuerliche Freistellung auslöst, an Bedeutung.<sup>801</sup>

Stellt man sich zunächst wieder auf den Standpunkt, dass § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG vorgeht, so ist die Dividende bereits im Ausgangspunkt nicht in der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage enthalten.<sup>802</sup> Durch § 8 Nr. 5 S.2 GewStG wird sodann auch auf eine Hinzurechnung verzichtet, sodass auch § 9 Nr. 7 GewStG leerläuft.<sup>803</sup> Dennoch unterliegen die

<sup>795</sup> Vgl. *Kahlenberg*, IStR 2017, 870 (873).

<sup>796</sup> Vgl. *Watrín/Eberhardt*, DStR 2013, 2601 (2605f.).

<sup>797</sup> Vgl. *Nöcker*, in *Lenski/Steinberg*, § 8 Nr. 5 GewStG, Rn. 28 (Juni 2016).

<sup>798</sup> Vgl. *Ellenrieder/Kahlenberg*, BB 2018, 1815 (1824); *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, § 7 GewStG, Rn. 420 (Juni 2018); *Cloer/Hagemann/Vogel*, BB 2018, 2839 (2843).

<sup>799</sup> Vgl. *Schönfeld*, DStR 2006, 1216 (1219).

<sup>800</sup> Vgl. *Rödter/Liekenbrock*, Ubg 2013, 23 (24f.); *Kahlenberg*, IStR 2017, 870 (874).

<sup>801</sup> Vgl. *Bergmann*, in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, § 8 Nr. 5 GewStG, Rn. 23 (2019).

<sup>802</sup> Vgl. *Schönfeld*, DStR 2006, 1216 (1219).

<sup>803</sup> Vgl. *Rödter/Liekenbrock*, Ubg 2013, 23 (26).

5% nicht abziehbare Betriebsausgaben in Folge der Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG der Gewerbesteuer.<sup>804</sup> Folglich würde auch hier gelten, dass im Falle einer Schachtelbeteiligung (Streubesitzbeteiligung) der Hinzurechnungsbetrag zu 100% und die tatsächliche Gewinnausschüttung zu 95% (100%) von der Gewerbesteuer befreit sind.<sup>805</sup> Der Verweis des § 8 Nr. 5 S. 2 GewStG legt allerdings nahe, dass der Gesetzgeber im Sinne hatte, auch die von Körperschaften vereinnahmte tatsächliche Ausschüttung gewerbesteuerlich freizustellen, allerdings unter der Prämisse, dass der Hinzurechnungsbetrag der Gewerbesteuer unterlegen hat.

Legt man allerdings das Verständnis zugrunde, dass die Freistellung der tatsächlichen Ausschüttung nur über § 8b Abs. 1 KStG erreicht werden kann, ist die gewerbesteuerliche Behandlung abhängig von der jeweiligen Beteiligungsquote.<sup>806</sup> Hält der Hinzurechnungsverpflichtete die Beteiligung im Streubesitz, ist sowohl der Hinzurechnungsbetrag als auch die tatsächliche Gewinnausschüttung in vollem Umfang gewerbesteuerpflichtig. Bei einer Beteiligungsquote zwischen 10% und 15% wäre die Ausschüttung nur für körperschaftsteuerliche Zwecke steuerfrei, allerdings gewerbesteuerlich weiterhin vollumfänglich der Besteuerung zu unterwerfen. Erst bei Überschreiten der 15%-Hürde wären dann sowohl der Hinzurechnungsbetrag zu 100% und die tatsächliche Ausschüttung zu 95% von der Besteuerung ausgenommen.<sup>807</sup> Spricht man sich für eine Anwendung des § 9 Nr. 7 GewStG n.F. auf den Hinzurechnungsbetrag aus, sind bei qualifizierter Beteiligung der Hinzurechnungsbetrag zu 100% und die tatsächlich Gewinnausschüttung zu 95% von der Gewerbesteuer befreit.

Im Ergebnis sollte sich die Entscheidung, ob die Freistellung der tatsächlichen Gewinnausschüttung aus § 8b KStG oder § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG folgt, auch vor dem Hintergrund der oben aufgeführten Erklärungsansätze beantworten lassen (systematischer Ansatz). Da der Gesetzgeber sich durch die Entscheidung, den Hinzurechnungsbetrag der Gewerbesteuer zu unterwerfen, stärker in Richtung der Ausschüttungstheorie bewegt hat, sollte diese Linie auch in Bezug auf die Anwendung des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG durchgehalten werden.<sup>808</sup> Die Idee dieser Vorschrift ist nämlich deutlich näher bei der Ausschüttungstheorie verortet und vollzieht den Gedanken nach, dass die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde

---

<sup>804</sup> Vgl. BFH v. 26.4.2017, I R 84/15, BStBl. II 2018, 492, Rn. 14.

<sup>805</sup> Vgl. *Cloer/Hagemann/Vogel*, BB 2018, 2839 (2843).

<sup>806</sup> Vgl. *Kahlenberg*, IStR 2017, 870 (874).

<sup>807</sup> Vgl. *Ellenrieder/Kahlenberg*, BB 2018, 1815 (1824); *Kahlenberg*, IStR 2017, 870 (874).

<sup>808</sup> Vgl. *Melkonyan/Kudert*, Ubg 2015, 132 (135).

liegenden Einkünfte bereits (fiktiv) ausgeschüttet worden sind.<sup>809</sup> Vertreter der Zurechnungstheorie würden hingegen argumentieren, dass erstinstanzlich keine Ausschüttung, sondern eine Zurechnung stattgefunden hat, was die Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG auf die tatsächliche Ausschüttung erklärt.<sup>810</sup> Bei der entgegenstehenden Auffassung käme es zudem auch zu einer erheblichen Schlechterstellung von Streubesitzdividenden, die mit Blick auf den einkommensteuerpflichtigen Anteilseigner nicht überzeugt.<sup>811</sup> Vorliegend wird die vorrangige Anwendung des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG als systematisch konsistente Lösung vorgezogen. Dies nicht zuletzt auch aufgrund der getroffenen belastungsanalytischen Feststellung, dass durch die vorrangige Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG eine doppelte körperschaft- und gewerbsteuerliche Belastung droht, wenn der Hinzurechnungsverpflichtete nicht über eine qualifizierte Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft verfügt.<sup>812</sup> Eine erneute Belastung bei tatsächlicher Ausschüttung würden zudem mit den sekundärrechtlichen Vorgaben der ATAD kollidieren, die Gewinnausschüttungen freizustellen, die zuvor bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung steuerlich belastet worden sind.<sup>813</sup>

#### **bb) Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die tatsächliche Gewinnausschüttung (§ 12 Abs. 3 AStG)**

Stellt man sich auf den oben vertretenen Standpunkt, dass § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG sowohl beim Einkommen- als auch beim Körperschaftsteuersubjekt Anwendung findet, werden die tatsächlichen Ausschüttungen der ausländischen Zwischengesellschaft im Inland von der Besteuerung ausgenommen.<sup>814</sup> Dies hindert den Ansässigkeitsstaat der Zwischengesellschaft hingegen nicht, Quellensteuer auf diese Ausschüttung einzubehalten.<sup>815</sup> Da § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG die Einkünfte allerdings freistellt, ist eine Anrechnung dieser Quellensteuern im Inland grundsätzlich ausgeschlossen.<sup>816</sup> Hier kommt § 12 Abs. 3 AStG ins Spiel, der auf Antrag eine Anrechnung der Quellensteuern auf die auf den Hinzurechnungsbetrag erhobene Einkommen- und Körperschaftsteuer zulässt.<sup>817</sup> Diese Anrechnung findet allerdings nicht im Veranlagungszeitraum der Gewinnausschüttung statt, sondern wird in dem

---

<sup>809</sup> Vgl. *Melkonyan/Kudert*, Ubg 2015, 132 (134f.).

<sup>810</sup> Vgl. *Gosch*, in *Gosch*, § 8b KStG, Rn. 25ff. (2015).

<sup>811</sup> Vgl. *Melkonyan/Kahlenberg*, *StuW* 2019, 182 (184).

<sup>812</sup> Vgl. *Schnitger/Rüsch*, *FR* 2017, 1142 (1146).

<sup>813</sup> Vgl. *Schönfeld*, *IStR* 2017, 721 (728); *Melkonyan/Kahlenberg*, *StuW* 2019, 182 (189).

<sup>814</sup> Bei körperschaftsteuerpflichtigen Hinzurechnungsverpflichteten finden grundsätzlich die 5% Schachtelstrafe Anwendung, vgl. *BFH v. 26.4.2017, I R 84/15, BStBl. II 2018, 492, Rn. 14.*

<sup>815</sup> Vgl. *Bauernschmitt*, in *Haase*, § 12 AStG, Rn. 27 (2016).

<sup>816</sup> Vgl. *Fu/Wassermeyer*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 12 AStG, Rn. 75 (Oktober 2018).

<sup>817</sup> Vgl. *Kollruss*, *IStR* 2006, 513 (514).

Veranlagungszeitraum vorgenommen, in dem der Hinzurechnungsbetrag beim inländischen Steuerpflichtigen angesetzt worden ist.<sup>818</sup>

Genau wie § 12 Abs. 2 AStG enthält auch Abs. 3 einen Verweis, der eine entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 EStG bzw. § 26 Abs. 2 und 6 KStG anordnet. Dies bedeutet, dass die Anrechnung der ausländischen Steuern auf die deutsche Steuer beschränkt ist, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt.<sup>819</sup> Folglich kann die ausländische Quellensteuer nur dann angerechnet werden, wenn nach der Anrechnung nach Abs. 1 noch Anrechnungspotential verbleibt.<sup>820</sup> Genau wie im Rahmen der Regelbesteuerung ist eine Erstattung bzw. ein Vor- und/oder Rücktrag von Anrechnungsüberhängen nicht vorgesehen.<sup>821</sup> Durch § 12 Abs. 3 AStG kann somit häufig nur eine Abmilderung der Doppelbesteuerung erreicht werden.<sup>822</sup> In zeitlicher Dimension ist § 12 Abs. 3 AStG durch die tatbestandliche Anknüpfung an § 3 Nr. 41 a) EStG mittelbar an die 7-Jahresfrist gebunden.<sup>823</sup> Wird diese überschritten, kommt es zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bzw. zur körperschaftsteuerlichen Dividendenfreistellung, wobei nur im ersten Fall neben der Teilfreistellung auch noch eine Steueranrechnung möglich ist.<sup>824</sup> Diese ergibt sich allerdings nicht mehr aus § 12 Abs. 3 AStG, sondern aus § 34c Abs. 1 EStG.<sup>825</sup>

Genau wie bei § 12 Abs. 1 AStG fehlt auch bei § 12 Abs. 3 AStG eine Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer.<sup>826</sup>

## **11. Verfahrensrechtliche Vorgaben im System der Hinzurechnungsbesteuerung**

### **a) Grundlegendes**

Für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung gelten besondere verfahrensrechtliche Vorschriften. Gemäß § 18 Abs. 1 S. 1 AStG sind die Besteuerungsgrundlagen im Rahmen der

---

<sup>818</sup> Vgl. *Edelmann*, in Kraft, § 12 AStG, Rn. 131 (2019). Neben der Anrechnung steht es dem Steuerpflichtigen auch frei, im Rahmen des Antrags die Abzugsmethode zu wählen.

<sup>819</sup> Vgl. *Fuhrmann*, in Fuhrmann, § 12 AStG, Rn. 50 (2017).

<sup>820</sup> Vgl. *Bauernschmitt*, in Haase, § 12 AStG, Rn. 33 (2016).

<sup>821</sup> Vgl. *Sonntag*, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 12 AStG, Rn. 21, 26 (Oktober 2013).

<sup>822</sup> Vgl. *Bauernschmitt*, in Haase, § 12 AStG, Rn. 27 (2016).

<sup>823</sup> Vgl. *Fuhrmann*, in Fuhrmann, § 12 AStG, Rn. 51 (2017).

<sup>824</sup> Vgl. *Intemann*, in Herrman/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG, Rn. 41 (April 2016).

<sup>825</sup> Vgl. *Bauernschmitt*, in Haase, § 12 AStG, Rn. 35 (2016). Sind beim körperschaftsteuerpflichtigen Steuerinländer die Voraussetzungen des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG nicht erfüllt, kommt bei Streubesitzbeteiligung nur eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern nach § 26 KStG im Zuflusszeitraum in Frage.

<sup>826</sup> Vgl. *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (32).

Hinzurechnungsbesteuerung gesondert festzustellen. Bei der Beteiligung mehrerer Steuerinländer an der ausländischen Zwischengesellschaft ist die gesonderte Feststellung einheitlich vorzunehmen (§ 18 Abs. 1 S. 2 AStG). Im Rahmen dieser gesonderten und einheitlichen Feststellung ist anzugeben, wie sich die Besteuerungsgrundlagen auf den einzelnen Hinzurechnungsverpflichteten verteilen, um abweichende Auffassungen im Hinblick auf Art, Umfang und Zeitpunkt der Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden.<sup>827</sup> Mit Ausnahme des § 180 Abs. 3 AO sind die allgemeine Verfahrensvorschriften der AO und der FGO auf die gesonderte (und einheitliche) Feststellung entsprechend anzuwenden (§ 18 Abs. 1 S. 3 AStG).

Erklärungspflichtig i.S.d. § 18 Abs. 3 S. 1 AStG ist jeder unbeschränkt oder erweitert unbeschränkt steuerpflichtige Anteilseigner einer ausländischen Zwischengesellschaft. Bei mehreren Beteiligten kann dieser Erklärungsverpflichtung durch eine gemeinsame Erklärung nachgekommen werden (§ 18 Abs. 3 S. 2 AStG).

Örtlich zuständig für den Erlass des Feststellungsbescheids ist – im Falle einer natürlichen Person, die ihre Beteiligung im Privatvermögen hält – grundsätzlich das Wohnsitzfinanzamt (§ 19 Abs. 1 S. 1 AO). Wird die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten, ist das Betriebsstättenfinanzamt (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 AO) örtlich zuständig.<sup>828</sup> Sind wiederum mehrere Beteiligte an der ausländischen Zwischengesellschaft beteiligt, ist das Finanzamt des Beteiligten zuständig, dem die höchste Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft zuzurechnen ist (§ 18 Abs. 2 S. 2 AStG).

## **b) Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei Personengesellschaften**

Wird die Beteiligung über eine Personengesellschaft gehalten, ist bislang noch nicht eindeutig geklärt, ob die Personengesellschaft oder ihre Gesellschafter erklärungspflichtig sind.<sup>829</sup> Die Mehrzahl der Autoren spricht sich im Falle einer zwischengeschalteten inländischen Personengesellschaft für eine Deklarationspflicht der Personengesellschaft<sup>830</sup> aus, wohingegen

---

<sup>827</sup> Vgl. BFH v. 6.2.1985, I R 11/83, BStBl. II 1985, 410, B.2.

<sup>828</sup> Vgl. Kraft, in Kraft, § 18 AStG, Rn. 82 (2019).

<sup>829</sup> Vgl. allgemein zum Meinungsstand Joisten, FR 2018, 1042.

<sup>830</sup> Vgl. Romswinkel, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 18 AStG, Rn. 34 (September 2004); Schönfeld/Engeler, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 18 AStG, Rn. 406 (November 2016); Süß/Korff, IStR 2017, 904; Vogt, in Blümich, § 18 AStG, Rn. 22 (Oktober 2018); a.A. Kraft/Bunsbach, IStR 2015, 305; Joisten, FR 2018, 1042; Kraft, in Kraft, § 18 AStG, Rn. 97 (2019).

vereinzelt<sup>831</sup> auch inländische Gesellschafter als erklärungsspflichtig angesehen werden. Einige Autoren unterscheiden bei inländischen Personengesellschaften zwischen vermögensverwaltenden Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften. Letztere sind Schuldner der Gewerbesteuer und somit selbst steuerpflichtig (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG). Da der Hinzurechnungsbetrag (über § 7 S. 7 GewStG) im Ausgangspunkt gewerbesteuerpflichtig ist und somit eine Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer darstellt, sehen die Vertreter dieser Auffassung für Mitunternehmerschaften eine Erklärungspflicht bei der Gesellschaft.<sup>832</sup>

### **c) Verfahrensfragen bei der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung**

#### **aa) Erste Stufe: Abzug bzw. Anrechnung ausländischer Steuern, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallen (§ 12 Abs. 1 und 2 AStG)**

Bei der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung drehen sich die Verfahrensfragen hauptsächlich um die Antragsanfordernisse, die bei der Wahl der Methode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung erforderlich sind. Auch hier ist zwischen den oben aufgeführten zwei Stufen zu differenzieren.

Auf der ersten Stufe ist die Abzugsmethode die Regelmethode, d.h. nur, wenn der Steuerpflichtige alternativ die Anrechnung begehrt, ist ein Antrag notwendig.<sup>833</sup> Der Antrag ist allerdings weder form- noch fristgebunden und kann bis zur Unanfechtbarkeit des zugrundeliegenden Bescheids (ggf. erneut) gestellt, geändert, nachgeholt oder zurückgenommen werden.<sup>834</sup> Der Steuerpflichtige kann den Antrag folglich bis zur mündlichen Verhandlung der Tatsacheninstanz bzw. bis zum Zeitpunkt, an dem der Bescheid bestandskräftig wird, stellen.<sup>835</sup> Bei Änderung des Bescheids kann der Antrag gem. § 173 AO ebenfalls nachgeholt oder geändert werden.<sup>836</sup> Dieser Antrag ist allerdings nicht gesellschafts- sondern gesellschaftsbezo-gen zu stellen, d.h. jeder Gesellschafter kann für den jeweiligen Veranlagungszeitraum einen eigenen Antrag stellen.<sup>837</sup> Er kann den Antrag auch für die gleiche Beteiligung von Jahr zu Jahr variieren.<sup>838</sup> Unterbleibt hingegen eine Antragsstellung in dem

<sup>831</sup> Vgl. *Kraft/Bunsbach*, IStR 2015, 305; *Süß/Korff*, IStR 2017, 904; *Vogt*, in Blümich, § 18 AStG, Rn. 22 (Oktober 2018); *Joisten*, FR 2018, 1042; *Kraft*, in Kraft, § 18 AStG, Rn. 97 (2019).

<sup>832</sup> Vgl. *Schönfeld/Engeler*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 18 AStG, Rn. 406 (November 2016); *Vogt*, in Blümich, § 18 AStG, Rn. 22 (Oktober 2018).

<sup>833</sup> Vgl. *Bauernschmitt*, in Haase, § 12 AStG, Rn. 5 (2016).

<sup>834</sup> Vgl. *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 25 (Oktober 2018).

<sup>835</sup> Vgl. *Bukert*, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 12 AStG, Rn. 9 (Oktober 2013).

<sup>836</sup> Vgl. *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 25 (Oktober 2018).

<sup>837</sup> Vgl. *Fuhrmann*, in Fuhrmann, § 12 AStG, Rn. 16 (2017).

<sup>838</sup> Vgl. *Edelmann*, in Kraft, § 12 AStG, Rn. 43 (2019).

einen Jahr, führen Anträge aus Vorjahren nicht konkludent zur Anrechnung sondern zum Abzug.<sup>839</sup>

Da der Antrag gesellschaftsbezogener zu stellen ist, sollte er in der Regel auch nicht im Rahmen der gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gestellt werden, sondern im Zuge der Veranlagung des einzelnen Gesellschafters erfolgen.<sup>840</sup> Auch wenn § 18 Abs. 1 S. 2 AStG bei mehreren Hinzurechnungsverpflichteten eine einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen anordnet, bewirkt dies nicht, dass auch das Wahlrecht einheitlich auszuüben ist. Im einheitlichen Feststellungsverfahren werden nur die Höhe des Hinzurechnungsbetrags sowie die Höhe der ausländischen Steuern festgestellt. Unbeeinflusst davon ist allerdings die Ausübung des Wahlrechts.<sup>841</sup>

Zudem ist es auch möglich, den Antrag beteiligungsbezogen auszuüben.<sup>842</sup> Empfängt der Hinzurechnungsverpflichtete unterschiedliche Hinzurechnungsbeträge von unterschiedlichen Zwischengesellschaften, kann das Wahlrecht folglich für jede einzelne Zwischengesellschaft gesondert ausgeübt werden.<sup>843</sup>

Es wird vereinzelt vertreten, dass der Antrag auf Anrechnung sich nur auf einen Teil der ausländischen Steuern beziehen könne, d.h. dass es je nach Belastungssituation des inländischen Anteilseigners ein Teil der Steuer abgezogen, der andere Teil hingegen den Einkünften wieder hinzugerechnet werden könnte, um diesen im Nachgang von der inländischen Steuerschuld in Abzug zu bringen.<sup>844</sup> Diese Auffassung findet jedoch keine Stütze im Gesetz und ist folglich abzulehnen.<sup>845</sup>

### **bb) Zweite Stufe: Steuerfreistellung der tatsächlichen Ausschüttung und Anrechnung darauf entfallender Quellensteuern**

Auf der zweiten Stufe ist zwischen der Freistellung nach § 3 Nr. 41 Bst. a) EStG und der Anrechnung nach § 12 Abs. 3 AStG zu differenzieren.

---

<sup>839</sup> Vgl. *Bauernschmitt*, in Haase, § 12 AStG, Rn. 19 (2016); *Vogt*, in Blümich, § 12 AStG, Rn. 9 (Februar 2019).

<sup>840</sup> Vgl. *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 25 (Oktober 2018); a.A. *Fuhrmann*, in Fuhrmann, § 12 AStG, Rn. 14 (2017).

<sup>841</sup> Vgl. *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 25 (Oktober 2018).

<sup>842</sup> Vgl. *Edelmann*, in Kraft, § 12 AStG, Rn. 44 (2019).

<sup>843</sup> Vgl. *Sonntag*, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 12 AStG, Rn. 8 (Oktober 2013).

<sup>844</sup> Vgl. *Schaumburg*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.214.

<sup>845</sup> Vgl. *Sonntag*, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 12 AStG, Rn. 8 (Oktober 2013); *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 32 (Oktober 2018); *Edelmann*, in Kraft, § 12 AStG, Rn. 46 (2019); *Vogt*, in Blümich, § 12 AStG, Rn. 9 (Februar 2019).

Mit Blick auf die Steuerfreistellung der tatsächlichen Gewinnausschüttung ist § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG zu entnehmen, dass die Prüfung, ob Hinzurechnungsbeträge der Einkommensteuer unterlegen haben, im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 18 AStG erfolgt. Das bedeutet, dass das Finanzamt, welches für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zuständig ist, auch festzustellen hat, inwieweit der Hinzurechnungsverpflichtete die Voraussetzungen des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG erfüllt, und in welchem Umfang die dem Hinzurechnungsbetrag zugrundeliegenden Einkünfte tatsächlich schon Bestandteil einer tatsächlichen Gewinnausschüttung waren.<sup>846</sup> Dies ist nicht unproblematisch, da die Entscheidung über die Anwendbarkeit des § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG erst auf Ebene des einzelnen Hinzurechnungsverpflichteten durch das Wohnsitz- bzw. Betriebsstättenfinanzamt getroffen werden kann.<sup>847</sup> Diese Problematik wird in der Praxis über eine Mitteilung des Wohnsitz- bzw. Betriebsstättenfinanzamts an das Feststellungsfinanzamt gelöst.<sup>848</sup> Folglich ist der Feststellungsbescheid auch Grundlagenbescheid des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid.<sup>849</sup>

Wie oben dargestellt, ist es trotz der Freistellung der tatsächlichen Ausschüttung möglich, ausländische Quellensteuern rückwirkend auf die residuale Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer anzurechnen, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallen ist (§ 12 Abs. 3 AStG). Alternativ steht auch der Steuerabzug zur Verfügung. Anders als im Rahmen des § 12 Abs. 1 AStG ist allerdings sowohl die Anwendung der Anrechnungs- als auch der Abzugsmethode antragsgebunden.<sup>850</sup> Zudem ist der Antrag im Rahmen des Feststellungsverfahrens zu stellen und nicht wie bei Abs. 1 im Veranlagungsverfahren, da der Einbezug des Hinzurechnungsbetrags in die Veranlagung bereits beschieden wurde.<sup>851</sup> § 12 Abs. 3 S. 2 AStG stellt somit eine eigene Korrekturvorschrift dar, die eine Änderung des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheids bewirkt, in den der Hinzurechnungsbetrag eingegangen ist.<sup>852</sup>

Im Ergebnis werden somit folgende Besteuerungsgrundlagen i.R.d. § 18 Abs. 1 S. 1 AStG festgestellt:<sup>853</sup>

---

<sup>846</sup> Vgl. *Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 3 Nr. 41 EStG, Rn. 101 (Mai 2006).

<sup>847</sup> Vgl. *Beckerath*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 3 Nr. 41 EStG, Rn. B 41/144 (Juli 2003).

<sup>848</sup> Vgl. *Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 3 Nr. 41 EStG, Rn. 101 (Mai 2006).

<sup>849</sup> Vgl. *Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 3 Nr. 41 EStG, Rn. 101 (Mai 2006).

<sup>850</sup> Vgl. *Bauernschmitt*, in Haase, § 12 AStG, Rn. 32 (2016).

<sup>851</sup> Vgl. *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 83 (Oktober 2018). Ansonsten gelten für den Antrag i.S.d. § 12 Abs. 3 AStG die Ausführungen zu § 12 Abs. 1 AStG entsprechend.

<sup>852</sup> Vgl. *Fuhrmann*, in Fuhrmann, § 12 AStG, Rn. 53 (2017).

<sup>853</sup> *Stahlschmidt*, in Fuhrmann, § 18 AStG, Rn. 8 (2017).

- Einkünfte i.S.d. § 7 Abs. 1 und 6 AStG,
- Abziehbare (§ 10 Abs. 1 S. 1) und/oder anrechenbare ausländische Steuern (§ 12 Abs. 1 AStG),
- Steuerfreie Gewinnausschüttungen nach § 3 Nr. 41 Bs. a) EStG,
- Abziehbare und/oder anrechenbare ausländische Steuern (§ 12 Abs. 3 AStG).

## **12. Zusammenfassung – Hinzurechnungsbesteuerung**

Durch die Hinzurechnungsbesteuerung wird die Steuerpflicht eines Steuerinländers für passive Einkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft begründet. Die Einkünfte werden dem Hinzurechnungsverpflichteten qua Dividendenfiktion entsprechend seiner Beteiligungsquote an der ausländischen Zwischengesellschaft hinzugerechnet (Hinzurechnungsbetrag). Dieser Hinzurechnungsbetrag unterliegt im Inland sowohl der Einkommen- und Körperschaftsteuer und erhöht über § 7 S. 1 GewStG zudem den Gewerbeertrag.

Die Frage, ob der Hinzurechnungsbetrag auch nach den gewerbsteuerlichen Modifikationen im Gewerbeertrag verbleibt, ist weiterhin ungeklärt. Zwar hat der Gesetzgeber als Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung die Gewerbsteuerpflicht erstmals gesetzlich festgeschrieben und somit die zuvor durch den BFH befürwortete Kürzung des Hinzurechnungsbetrags aus der Gewerbsteuer nach § 9 Nr. 3 GewStG ausgeschlossen. Um eine solche Kürzung auch für § 9 Nr. 7 GewStG n.F. auszuschließen, wäre nach hier vertretener Meinung eine Ergänzung des Wortlauts von § 10 Abs. 2 S. 3 AStG notwendig. Vor dem Hintergrund des Sinns und Zwecks der Hinzurechnungsbesteuerung überzeugt eine solche Kürzungsmöglichkeit nicht.

Geht man von der Gewerbsteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags aus, stellt man allerdings mit Blick auf § 12 Abs. 1 AStG fest, dass die dort vorgesehene Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer beschränkt ist.

Um weitere systematische Verwerfungen zu vermeiden, sollte die Freistellung der tatsächlichen Gewinnausschüttung einheitlich über § 3 Nr. 41 EStG erfolgen. Eine rückwirkende Anrechnung ausländischer Quellensteuern ist über § 12 Abs. 3 AStG für die Einkommen- und Körperschaftsteuer, nicht hingegen für die Gewerbsteuer eröffnet.

## IV. Verwendung der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im bilateralen Recht

### 1. Vorbemerkung

Das Bemühen von Staaten, internationale Doppelbesteuerung zu bekämpfen, beschränkt sich nicht auf das nationale Recht. Um die Nachteile internationale Doppelbesteuerung weitestgehend zu vermeiden und die grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit zu befördern, schließen Staaten untereinander Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ab.<sup>854</sup> Diese DBA dienen dazu, das Besteuerungsrecht zwischen den beteiligten Staaten aufzuteilen und die Besteuerungskompetenzen für bestimmte Steuerquellen zuzuweisen.<sup>855</sup> Die deutsche Vertragspraxis orientiert sich zumeist an den Abkommensmustern der OECD. Über die Jahre hat die OECD ein sog. Musterabkommen entwickelt, um eine staatenübergreifende, einheitliche Vorgehensweise bei der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung zu gewährleisten.<sup>856</sup> Im Nachgang wird demnach grundsätzlich auf den Abkommenstext des OECD-Musterabkommens 2017 (OECD-MA) verwiesen.<sup>857</sup> Weicht der Wortlaut des konkret in Bezug genommenen Abkommens oder dessen Protokolle vom Abkommensmuster der OECD ab, wird jeweils auf das konkrete Abkommen verwiesen.

Zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung sind in den meisten deutscherseits geschlossenen DBA hauptsächlich die Freistellungs- und die Anrechnungsmethode vereinbart. Die spezifischen Vorgaben zur Anwendung der Anrechnungsmethode werden nachfolgend im ersten Schritt ausgeblendet. Zunächst werden die Grundlagen des Abkommensrechts dargestellt, um deutlich zu machen, in welchen Situationen die Anrechnungsmethode ihren residualen Anwendungsbereich hat.

---

<sup>854</sup> Vgl. *Schönfeld/Häck*, in Schönfeld/Ditz, Systematik, Rn. 1 (2019).

<sup>855</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.5.

<sup>856</sup> Vgl. *Lehner* in Vogel/Lehner, Grundlagen, Rn. 33ff. (2015).

<sup>857</sup> OECD-Version, die in englischer Sprache unter dem Titel „Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing“, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/20745419>.

## 2. Zielsetzung und Wirkungsweise von Doppelbesteuerungsabkommen

DBA sind völkerrechtliche Verträge, die durch Zustimmungsgesetze in nationales Recht überführt werden.<sup>858</sup> Neben dem Abkommenstext entfalten auch die beigefügten Protokolle der jeweiligen DBA nach deren Ratifizierung Rechtsnormcharakter.<sup>859</sup>

Nach dem Gesetzesbefehl des § 2 Abs. 1 AO gehen DBA (und deren Protokolle) als einfaches Bundesgesetz den innerstaatlichen Steuergesetzen als *leges speciales* grundsätzlich vor, sobald sie ratifiziert sind.<sup>860</sup> Dieser Gesetzesvorrang gilt allerdings nur, wenn das DBA das innerstaatliche Besteuerungsrecht beschränkt (Schrankenrecht).<sup>861</sup> Daraus folgt, dass das Eingreifen eines DBA im ersten Schritt immer das Bestehen eines innerstaatlichen Besteuerungsanspruchs voraussetzt.<sup>862</sup> Der Steuertatbestand muss vom innerstaatlichen Recht also vorgegeben sein.<sup>863</sup> Aus diesem Grund haben DBA auch nicht selber die Eignung eine Steuerpflicht zu begründen.<sup>864</sup> Sie können nur eine vorgegebene Steuerpflicht beschränken oder ausschließen.<sup>865</sup> Sie sind darauf gerichtet eine „[...] zwischenstaatliche Besteuerungsrechtszuordnung [...]“ vorzunehmen, nachdem innerstaatlich über das „Wie und Ob“ der Steuerpflicht bestimmt [wurde].<sup>866</sup>

Die beiden Rechtskreise – innerstaatliches Recht und Abkommensrecht – sind nebeneinander und voneinander losgelöst anzuwenden.<sup>867</sup> Sie sind in sich abgeschlossen und prägen ein eigenes Begriffsverständnis.<sup>868</sup> Dementsprechend sind DBA auch abkommensautonom auszulegen.<sup>869</sup> An erster Stelle der Auslegungshierarchie tritt die Wortlautauslegung des jeweiligen DBA.<sup>870</sup> Getragen wird diese Auslegung zudem von der Systematik und dem Telos der DBA. Letzterer besteht in der Vermeidung der Doppelbesteuerung und je nach Wortlaut

---

<sup>858</sup> Vgl. *Gosch*, ISR 2013, 87 (89); *Schaumburg/Häck*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn.19.29.

<sup>859</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn.19.26.

<sup>860</sup> Vgl. *Gersch*, in *Klein*, § 2 AO, Rn. 2 (2018).

<sup>861</sup> Vgl. *Debatin*, DStR-Beihefter 1992, 1 (2); *Vogel*, IStR 2003, 523 (524); *Kollruss*, IStR 2016, 419 (420); *Kahlenberg*, ISR 2015, 380 (382).

<sup>862</sup> Vgl. BFH v. 28.6.1972, I R 35/70, BStBl. II 1972, 785, I.5.; *Kollruss*, IStR 2016, 419 (420).

<sup>863</sup> Vgl. *Kahlenberg*, ISR 2015, 380 (382).

<sup>864</sup> Vgl. *Debatin*, DStR-Beihefter 1992, 1 (2).

<sup>865</sup> Vgl. BFH v. 5.6.1986, IV R 268/82, BStBl. II 1986, 659, 1; BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl. II 2017, 230, Rn. 15; *Lüdicke*, IStR 2015, 770.

<sup>866</sup> *Debatin*, DStR-Beihefter 1992, 1 (2).

<sup>867</sup> Vgl. *Gosch*, ISR 2013, 87 (88).

<sup>868</sup> Vgl. *Debatin*, DStZ/A 1966, 369, *Gosch*, ISR 2013, 87.

<sup>869</sup> Vgl. *Gosch*, ISR 2013, 87.

<sup>870</sup> Vgl. *Debatin*, DStR-Beihefter 1992, 1 (2); *Gosch*, ISR 2013, 87 (89); *Lehner*, in *Vogel/Lehner*, Grundlagen, Rn. 113b (2015).

des einschlägigen DBA auch in der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung.<sup>871</sup> Ist der Anwendungsbereich eines DBA einmal eröffnet und steht der klare Abkommenstext dem nicht entgegen, sind DBA stets so auszulegen, dass das Ziel der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung vollständig erreicht werden kann.<sup>872</sup>

### 3. Persönlicher Anwendungsbereich von DBA

Der Zwecksetzung von DBA kann nur entsprochen werden, wenn sowohl der persönliche als auch der sachliche Anwendungsbereich von DBA eröffnet ist.<sup>873</sup> Der persönliche Anwendungsbereich von DBA erstreckt sich auf Personen, die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind.<sup>874</sup> Der Personenbegriff umfasst neben juristischen und natürlichen Personen wie auch Personengesellschaften.<sup>875</sup>

Fehlt es an der Ansässigkeit einer Vertragspartei, kann der Steuerpflichtige sich nicht auf ein DBA berufen.<sup>876</sup> Die Ansässigkeit bestimmt sich nach innerstaatlichem Recht der jeweiligen Vertragsstaaten.<sup>877</sup> Dies ergibt sich u.a. aus Art. 4 OECD-MA. Demnach ist eine Person in einem Staat ansässig, „[...] die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist [...]“. Ein Steuerpflichtiger gilt demnach grundsätzlich als in Deutschland ansässig, wenn er in Deutschland (unbeschränkt) steuerpflichtig ist.<sup>878</sup> Hier bestätigt sich der allgemeine Gedanke, dass DBA keine Ermächtigung entnommen werden kann, Besteuerungsrechte zu begründen, sondern lediglich bereits bestehende Besteuerungsrechte in Form der innerstaatlich kodifizierten Steuerpflicht einzuschränken.<sup>879</sup> Gilt der Steuerpflichtige weder in dem einen noch in dem anderen Vertragsstaat nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht als abkommenrechtlich ansässig, kann er sich auch nicht auf das DBA berufen. Der Anwendungsbereich ist räumlich auf die beiden Vertragsstaaten beschränkt.<sup>880</sup>

---

<sup>871</sup> So sieht die deutsche Verhandlungsgrundlage neben der Vermeidung der Doppelbesteuerung auch die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung vor, vgl. BMF v. 22.8.2013, IV B 2 - S 1301/13/10009 (VHG), 2.

<sup>872</sup> Vgl. *Debatin*, DStR-Beih. 1992, 1 (2); *Schaumburg/Häck*, in *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017, Rn.19.554.

<sup>873</sup> Vgl. *Lang*, IStR 2002, 609 (610).

<sup>874</sup> Vgl. *Lang*, IStR 2002, 609 (610).

<sup>875</sup> Vgl. *Schönfeld/Korff*, IStR 2018, 705 (707); *Pohl*, in *Schönfeld/Ditz*, Art. 3 OECD-MA Rn. 25 (2019).

<sup>876</sup> Vgl. *Wassermeyer/Kaesler*, in *Wassermeyer*, Art. 4 OECD-MA, Rn. 2 (Oktober 2013).

<sup>877</sup> Vgl. *Lehner*, in *Vogel/Lehner*, Art. 4 OECD-MA, Rn. 1, 30 ff. (2015).

<sup>878</sup> Vgl. *Drüen*, in *Tipke/Kruse*, § 2 AO, Rn. 35 (April 2018).

<sup>879</sup> Vgl. *Vogel*, IStR 2003, 523 (524).

<sup>880</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017, Rn.19.184.

#### 4. Sachlicher Anwendungsbereich von DBA

Sachlich umfassen DBA alle Steuern vom Einkommen, die von der Steuerdefinition des jeweiligen DBA erfasst sind. Generalklauselartig wird der Begriff der Steuern vom Einkommen als „[...] alle Steuern, die vom Gesamteinkommen [...] oder Teilen des Einkommens erhoben werden [...]“ definiert (Art. 2 Abs. 2 OECD-MA).

Die meisten DBA enthalten allerdings eine Aufzählung aller Steuern, für die das DBA Geltung entfalten soll (Art. 2 Abs. 3 OECD-MA).<sup>881</sup> Viele deutscherseits geschlossenen DBA, so auch die deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage (Art. 2 Abs. 3 Nr. 1 VHG) führt neben der Einkommen-, Körperschaft- und Vermögenssteuer auch die Gewerbesteuer explizit als unter das Abkommen fallende Steuer auf.<sup>882</sup> Der ausdrücklichen Auflistung der Gewerbesteuer bedarf es allerdings nicht. Die Gewerbesteuer ist bereits von der allgemeinen Generalklausel des Art. 2 Abs. 2 OECD-MA abgedeckt, da durch die Gewerbesteuer der Einkommensbestandteil Gewinn besteuert wird und sie somit abkommensrechtlich als „Steuer vom Einkommen“ qualifiziert.<sup>883</sup> Die Zielsetzung der DBA, die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung, gilt demnach für die Gewerbesteuer sowie für die Einkommen- und Körperschaftsteuer gleichermaßen.<sup>884</sup> Dieser Gleichlauf ist gerade vor dem Hintergrund der Qualifikation der Gewerbesteuer als Ertragsteuer konsequent, obwohl die innerstaatliche Qualifikation der Gewerbesteuer für Abkommenszwecke schlichtweg nicht relevant ist.<sup>885</sup> Abkommensrechtlich ist es ferner für die Steuern vom Einkommen ohne Belang, in welcher Art sie erhoben werden (Art. 2 Abs. 1 OECD-MA).

---

<sup>881</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, Art. 2 OECD-MA, Rn. 10 (Mai 2006).

<sup>882</sup> Vgl. *Mössner*, in *Mössner u.a.*, *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 2018, Rn. 2.511; *Grotherr*, in *Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft*, Art. 23A/23B OECD-MA/Art. 22 VHG-DBA/Art.5 MLI, Rn. 343 (2019).

<sup>883</sup> Vgl. *Ismer*, in *Vogel/Lehner*, Art. 2 OECD-MA, Rn. 36 (2015); *Lüdicke*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 34c EStG, Rn. 172 (November 2015); *Mössner*, in *Mössner u.a.*, *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 2018, Rn. 2.410.

<sup>884</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 2018, Rn.19.554; *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 463; *Becker/Loose*, IStR 2012, 61.

<sup>885</sup> Vgl. *Gosch*, *Grüne Hefte* Nr. 177, 2011, 22; *Ismer*, in *Vogel/Lehner*, Art. 23 DBA, Rn. 138 (2015).

## 5. Verteilungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen

### a) Grundlegendes

Sind sowohl der persönliche als auch der sachliche Anwendungsbereich von DBA eröffnet und ist die Ansässigkeitsfrage demnach geklärt, finden die einzelnen Verteilungs-<sup>886</sup> oder auch Verzichtsnormen<sup>887</sup> (Art. 6-8 und 10-20 OECD-MA) Anwendung. Durch sie wird eine Zuordnung der Einkünfte zu den (abkommensrechtlichen) Einkunftsarten vorgenommen.<sup>888</sup> Diese Normen in DBA sind lückenlos.<sup>889</sup> Ist eine klare Zuordnung von Einkünften oder Vermögen im Rahmen der Normen nicht möglich, dann fungiert Art. 21 OECD-MA als „Auffangnorm“ für „Andere Einkünfte“.<sup>890</sup>

Der Zuordnung zu den einzelnen Verzichtsnormen kommt eine herausragende Bedeutung zu, da sich auf deren Grundlage der Umfang des Besteuerungsrechts des jeweiligen Vertragsstaates bestimmt.<sup>891</sup> Gleichzeitig ist jeder Besteuerungstatbestand in mindestens einer Verteilungsnorm geregelt, was im ersten Schritt dazu führen kann, dass es zu tatbestandsmäßigen Überschneidungen zwischen den einzelnen Verteilungsartikeln kommen kann. Diese Überschneidungen werden allerdings dadurch vollständig aufgelöst, dass die einzelnen Artikel in einem Spezialitäts- bzw. Vorrangverhältnis zueinanderstehen.<sup>892</sup> Sie schließen sich spätestens im zweiten Schritt gegenseitig aus.<sup>893</sup> Das zeigt sich in besonderer Deutlichkeit bei den Unternehmensgewinnen nach Art. 7 OECD-MA. Unternehmensgewinne werden nach Art. 7 OECD-MA grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat besteuert, „[...] es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort belegene Betriebsstätte aus [...]“ (Betriebsstättenvorbehalt) oder „[...] zu den Gewinnen gehören Einkünfte, die in anderen Artikeln des Abkommens gesondert behandelt werden [...]“ (Spezialitätsprinzip). Dies ist zum Beispiel bei Dividenden (Art. 10 OECD-MA), Zinsen

---

<sup>886</sup> Vgl. *Lehner* in Vogel/Lehner, Grundlagen Rn. 82 ff. (2015); *Dürschmidt* in Vogel/Lehner, Vor Art. 6-22, Rn. 1a (2015); *Schaumburg/Häck*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.211ff. *Debatin* und *Wassermeyer/Drüen* lehnen den Begriff der Verteilungsnorm u.a. mit der Begründung ab, dass kein gemeinsamer Besteuerungsanspruch beider Staaten besteht, der verteilt werden könne, sondern jeder Staat seinen eignen Besteuerungsanspruch verwirklicht, dem lediglich durch DBA Schranken gesetzt werden, vgl. *Debatin*, DStR-Beihefter 1992, 1 (2); *Wassermeyer/Drüen*, in *Wassermeyer*, DBA, Rn. 1a (Mai 2017).

<sup>887</sup> Vgl. *Debatin*, DStR-Beihefter 1992, 1 (2).

<sup>888</sup> Vgl. *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik, Rn. 43 (2019).

<sup>889</sup> Vgl. *Lang*, IStR 2002, 696 (612).

<sup>890</sup> Vgl. *Dürschmidt*, in Vogel/Lehner, Vor Art. 6-22, Rn. 2 (2015).

<sup>891</sup> Vgl. *Lang*, IStR 2002, 696 (612).

<sup>892</sup> Vgl. *Wassermeyer/Drüen*, in *Wassermeyer*, DBA, Vor Art. 6-22, Rn. 20f.

<sup>893</sup> Vgl. *Hruschka*, IStR 2016, 437.

(Art. 11 OECD-MA) oder Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA) der Fall.<sup>894</sup> Man spricht in dem Zusammenhang auch von einer abkommensspezifischen isolierenden Betrachtungsweise, da sie von der Einkünftezuordnung im innerstaatlichen Recht abweicht.<sup>895</sup> Ein Verständnis, wie es § 8 Abs. 2 KStG zugrunde liegt, ist dem Abkommensrecht fremd. Für Unternehmensgewinne gilt sogar das Gegenteil, d.h. eine sog. umgekehrte Subsidiarität.<sup>896</sup> Dies verdeutlicht den Grundsatz, dass sich die Auslegung streng nach den abkommensrechtlichen Vorgaben richtet (abkommensautonome Auslegung).<sup>897</sup> Ein Rückgriff auf innerstaatliche Auslegungen ist nur in den Ausnahmefällen möglich, in denen das Abkommen keine eigenständige Begriffsdefinition bereit hält oder eine Auslegung nach innerstaatlichem Recht explizit gefordert wird.<sup>898</sup> Wäre dies nicht so, könnte das DBA seinem Zweck der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung nicht genügen, weil es so möglich wäre, dass die beiden Vertragsstaaten die Einkünfte (aufgrund ggf. abweichender innerstaatlicher Zuordnungssystematiken) unterschiedlichen Verteilungsartikeln zuordnen, was wiederum zu einem abweichenden Besteuerungsumfang führen würde.<sup>899</sup>

## **b) Kategorisierung von Verteilungsnormen**

Die Verteilungsnormen können grundsätzlich zwei Kategorien zugeordnet werden, welche sich jeweils auf den Grad des Besteuerungsumfangs des Quellenstaats beziehen. Adressat der Verteilungsnormen ist also der Quellenstaat.<sup>900</sup> Wird dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte vollständig abgesprochen (z.B. Art. 21 OECD-MA), wird dies als vollständige Verteilungsnorm bezeichnet, da die Rechtsfolge bereits in der Verteilungsnorm enthalten ist.<sup>901</sup> Anders verhält es sich bei Verteilungsnormen, bei denen dem Quellenstaat ein partielles (z.B. Art. 10 OECD-MA) oder vollständiges Besteuerungsrecht (z.B. Art 6 Abs. 1 OECD-MA) eingeräumt wird. Hier spricht man von sog. unvollständigen Verteilungsnormen, weil sie bezogen auf die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung keine Rechtsfolge enthalten.<sup>902</sup> Das Besteuerungsrecht des Quellenstaats bleibt somit im ersten Schritt bestehen.<sup>903</sup> Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt erst auf der nachgelagerten Stufe

---

<sup>894</sup> Vgl. *Lehner*, in Vogel/Lehner, Grundlagen, Rn. 85 (2015).

<sup>895</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.213.

<sup>896</sup> Vgl. *Hemmelrath*, Vogel/Lehner, Art. 7 OECD-MA, Rn. 167 (2015), wobei darauf hinzuweisen ist, dass keine Begriffsidentität zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb und Unternehmensgewinnen besteht.

<sup>897</sup> Vgl. *Wassermeyer/Drüen*, in Wassermeyer, Vor Art. 6-22, Rn. 9 (Mai 2017).

<sup>898</sup> Vgl. *Debatin*, DStR-Beihefter 1992, 1 (2).

<sup>899</sup> Vgl. *Lang*, IStR 2002, 696 (612).

<sup>900</sup> Vgl. *Wassermeyer/Drüen*, in Wassermeyer, DBA, Vor Art. 6-22, Rn. 9 (Mai 2017).

<sup>901</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.212.

<sup>902</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.213.

<sup>903</sup> Vgl. *Debatin*, DStR-Beihefter 1992, 1 (2).

im Rahmen der Methodenartikel (Art. 23A und 23B OECD-MA) durch den Ansässigkeitsstaat, sodass sich die Problematik der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer auch nur im Zusammenhang mit den unvollständigen Verteilungsnormen stellen kann.<sup>904</sup> Folglich werden im Nachfolgenden die unvollständigen Verteilungsnormen in den Fokus genommen.

## **6. Die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei den unvollständigen Verteilungsnormen**

### **a) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 OECD-MA)**

Art. 6 OECD-MA ist grundsätzlich vorrangig zu allen anderen Verteilungsnormen anzuwenden.<sup>905</sup> Die Vorschrift regelt, dass Einkünfte (einschließlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) aus unbeweglichem Vermögen in dem Belegenheitsstaat besteuert werden können (Belegenheitsprinzip). Die Norm schränkt das Besteuerungsrecht des Quellenstaats also in keiner Weise ein. Ohne systematisch zu weit vorgreifen zu wollen, sei an dieser Stelle bereits angemerkt, dass Art. 23A Abs. 1 OECD-MA korrespondierend zu Art. 6 OECD-MA die Doppelbesteuerung beim Empfänger der Einkünfte durch die Freistellungsmethode vermeidet. Dies entspricht auch der überwiegenden Zahl deutscher DBA.<sup>906</sup> Da die Freistellung der Einkünfte auch für gewerbesteuerliche Zwecke durchgreift, stellt sich die Frage der Anrechnung ausländischer Steuern bei der Gewerbesteuer in diesem Zusammenhang folglich nicht.<sup>907</sup>

Eine Ausnahme sieht allerdings das DBA mit der Schweiz vor. Abweichend von der allgemeinen deutschen Vertragspraxis schreibt das DBA Schweiz<sup>908</sup> für die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die Anrechnungsmethode vor, sodass die Einkünfte beim Empfänger grundsätzlich der Gewerbesteuer unterliegen können, soweit sie im Betriebsvermögen anfallen. Allerdings – und darauf wird später noch einmal zurückzukommen sein – schließt das DBA-Schweiz eine Anrechnung ausländischer Steuern bei der Gewerbesteuer explizit in Art. 24 Abs. 2 DBA Schweiz aus, sodass zumindest aus abkommensrechtlicher Sicht eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer ausscheidet.<sup>909</sup> Dem

---

<sup>904</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.213.

<sup>905</sup> Vgl. *Reimer*, in *Vogel/Lehner*, Art. 6 OECD-MA, Rn. 6 (2015).

<sup>906</sup> Vgl. *Ismer*, in *Vogel/Lehner*, Art. 23A/B, Rn. 16 (2015).

<sup>907</sup> Vgl. BFH v. 23.6.2010, I R 71/09, BStBl. II 2011, 129, Rn. 14.

<sup>908</sup> Vgl. DBA Schweiz v. 11.8.1971, BGBl. II 1972, 1022.

<sup>909</sup> Im Abkommenstext heißt es in Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA Schweiz: „Soweit Nummer 1 nicht anzuwenden ist, wird [...] die [...] schweizerische Steuer [...] auf den Teil der deutschen Steuer (mit Ausnahme der Gewerbesteuer) angerechnet, der auf diese Einkünfte oder Vermögenswerte entfällt.“

folgend wird vorliegend nicht näher auf die Besteuerung unbeweglichen Vermögens eingegangen.

## **b) Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA)**

### **aa) Grundsatz**

Unternehmensgewinne werden abkommensrechtlich spiegelbildlich zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen behandelt, d.h. das Besteuerungsrecht wird im ersten Schritt nicht dem Belegenheitsstaat, sondern ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen (Art. 7 Abs. 1 S. 1 OED-MA). Art. 7 OECD-MA enthält selber keine Definition des Begriffs der Unternehmensgewinne. Er ist allerdings weitestgehend deckungsgleich mit dem Begriffsverständnis des § 15 EStG.<sup>910</sup>

Bei Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-MA handelt es sich nicht um eine unvollständige, sondern um eine vollständige Verteilungsnorm.<sup>911</sup> Die Rechtsfolge, nämlich die Freistellung der Unternehmensgewinne durch den Quellenstaat, ist durch die Norm vorgegeben.<sup>912</sup> Infolgedessen stellt sich auch hier das Problem der Anrechnung ausländischer Steuern bereits im Grundsatz nicht.

### **bb) Betriebsstättenprinzip**

Übt das Unternehmen allerdings seine Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat über eine dort belegene Betriebsstätte aus, können die der Betriebsstätte zugerechneten Gewinne im anderen Staat, also im Quellenstaat, besteuert werden (Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA). Dann fällt das Besteuerungsrecht wieder dem Quellenstaat zu (Betriebsstättenprinzip) mit der Folge, dass wir wieder in der Welt der unvollständigen Verteilungsnormen sind, denn eine Rechtsfolge enthält Satz 2 für diesen Fall nicht.<sup>913</sup>

Da es sich bei Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA – wie bereits erwähnt – um eine unvollständige Verteilungsnorm handelt, obliegt es dem Ansässigkeitsstaat die etwaige Doppelbesteuerung im Rahmen der Methodenartikel zu vermeiden. Anders als im deutschen Einkommen- und

---

<sup>910</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017, Rn. 19.236.

<sup>911</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017, Rn. 19.213.

<sup>912</sup> Vgl. *Ditz*, in *Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 7 OECD-MA*, Rn. 2. (2019).

<sup>913</sup> Vgl. *Hemmelrath*, in *Vogel/Lehner, Art. 7 OECD-MA*, Rn. 170 (2015); *Ditz/Liebchen*, *IStR* 2012, 449.

Körperschaftsteuerrecht (§§ 34c Abs. 1 i.V.m. 34d Abs. 1 Nr. 2 Bs. a) EStG) schreiben die deutscherseits geschlossenen DBA die Freistellungsmethode für ausländische Betriebsstätteninkünfte vor.<sup>914</sup>

Aus gewerbsteuerlicher Sicht bleibt es allerdings dabei, dass sowohl ohne als auch mit DBA eine Freistellung der ausländischen Betriebsstätteninkünfte über § 9 Nr. 3 GewStG bewirkt wird.<sup>915</sup> Selbst wenn das DBA die Anrechnungsmethode vorgibt, ändert sich an der gewerbsteuerlichen Behandlung der ausländischen Betriebsstätteninkünfte durch das inländische Stammhaus nichts. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA erfüllt, stellt sich auch hier die Anrechnungsproblematik nicht.

### cc) Spezialitätsprinzip

Neben dem Betriebsstättenvorbehalt ist bei den Unternehmensgewinnen zudem Art. 7 Abs. 4 OECD-MA zu beachten. Gehören hiernach zu den Gewinnen Einkünfte, die bereits in anderen Artikeln des Abkommens behandelt werden, so sind die Bestimmungen dieser Artikel vorrangig anzuwenden (Art. 7 Abs. 4 OECD-MA), d.h. die Zuordnung zu den Unternehmensartikeln steht in einem Subsidiaritätsverhältnis zu den Spezialartikeln (Spezialitätsprinzip).<sup>916</sup>

Während innerstaatlich zum Beispiel Dividenden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG) und Lizenzgebühren (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 EStG) darstellen, die den gewerblichen Einkünften zuzurechnen sind, wenn sie zu diesen gehören (§§ 20 Abs. 8 und 21 Abs. 3 EStG), verhält es sich aus abkommensrechtlicher Sicht genau umgekehrt. Wenn Einkünfte im Betriebsvermögen anfallen, werden sie grundsätzlich den Unternehmensgewinnen zugeordnet, es sei denn, es sind auch die Tatbestandsvoraussetzungen der Spezialitätsartikel erfüllt (umgekehrte Subsidiarität).<sup>917</sup> Anders gewendet: Die Rechtsfolge des Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-MA – Besteuerung im Ansässigkeitsstaat – tritt nur ein, wenn weder der Betriebsstätten- noch der Spezialitätsvorbehalt greift.

---

<sup>914</sup> Vgl. *Ditz/Quilitzsch*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2018, Rn. 3.64.

<sup>915</sup> Vgl. BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl. II 2017, 230, Rn. 18; *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 3 GewStG, Rn. 2a (2017).

<sup>916</sup> Vgl. *Kaeser*, ISR 2012, 63.

<sup>917</sup> Vgl. *Hemmelrath*, in Vogel/Lehner, Art. 7 OECD-MA, Rn. 167 (2015); *Hruschka*, IStR 2016, 437 (442).

#### **dd) Rückverweisklauseln**

Die einzelnen Spezialitätsartikel enthalten allerdings auch Rückverweisklauseln (z.B. Art. 10 Abs. 4 OECD-MA) für den Fall, dass die den Spezialartikeln vorrangig zugeordneten Einkünfte in einer ausländischen Betriebsstätte des Unternehmens anfallen. Dann wird wiederum das Spezialitätsprinzip verdrängt mit der Folge, dass insoweit das Betriebsstättenprinzip des Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA wieder auflebt.<sup>918</sup> Das Betriebsstättenprinzip geht dem Spezialitätsprinzip somit grundsätzlich vor. Dementsprechend sind die Einkünfte freizustellen, wenn sie tatsächlich einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden können.<sup>919</sup>

#### **c) Dividendeneinkünfte (Art. 10 OECD-MA)**

##### **aa) Schachteldividenden**

Ein Spezialitätsartikel ist Art. 10 OECD-MA, welcher die Behandlung von zwischengesellschaftlichen Dividenden regelt.<sup>920</sup> Obwohl der Zweck von Verteilungsnormen primär darin besteht den Besteuerungsumfang des Quellenstaates dem Grunde und der Höhe nach abzugrenzen, wird in Art. 10 Abs. 1 OECD-MA die Möglichkeit des Steuerzugriffs des Ansässigkeitsstaates des Dividendenempfängers deklaratorisch bestätigt.<sup>921</sup>

Art. 10 Abs. 2 OECD-MA weist dem Quellenstaat ein beschränktes Besteuerungsrecht zu.<sup>922</sup> Der Umfang des Besteuerungsrechts richtet sich nach der Höhe der Beteiligung des Dividendenempfängers (Nutzungsberechtigter) an der ausschüttenden Gesellschaft. Ist der Nutzungsberechtigte zu mindestens 25% an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt, begrenzt Art. 10 Abs. 2 OECD-MA das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats auf 5% des Bruttobetrags der Dividende (Schachteldividende).<sup>923</sup> In einer Vielzahl deutscherseits geschlossener DBA – so auch in Art. 10 Abs. 2 VHG – liegt die erforderliche Beteiligungsquote deutlich niedriger.<sup>924</sup> In Anlehnung an die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8b Abs. 1 KStG

---

<sup>918</sup> Vgl. BFH v. 24.8.2011, I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165, Rn. 24; *Ditz/Liebchen*, IStR 2012, 449 (450f.).

<sup>919</sup> Vgl. BFH v. 24.8.2011, I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165, Rn. 24; *Ditz/Liebchen*, IStR 2012, 449 (450f.).

<sup>920</sup> Vgl. *Tischbirek/Specker*, in Vogel/Lehner, Art. 10 DBA, Rn. 7 (2015).

<sup>921</sup> Vgl. *Wassermeyer/Kaesler*, in Wassermeyer, Art. 10 OECD-MA, Rn. 1 (August 2014); *Kraft/Mengel*, IStR 2014, 309 (311).

<sup>922</sup> Vgl. *Gaffron*, in Haase, Art. 10 OECD-MA, Rn. 2 (2016).

<sup>923</sup> Vgl. *Tischbirek/Specker*, in Vogel/Lehner, Art. 10 DBA, Rn. 7 (2015).

<sup>924</sup> Vgl. für eine Übersicht der deutschen DBA *Tischbirek/Specker*, in Vogel/Lehner, Art. 10 DBA, Rn. 67 (2015).

ist der reduzierte Quellensteuersatz bereits bei einer kapitalmäßigen Beteiligung von mindestens 10% anzuwenden.<sup>925</sup>

Neben den abkommensrechtlichen Beschränkungen des Quellensteuerrechts ist im EU-Kontext zudem die MTRL zu beachten.<sup>926</sup> Sind die Voraussetzungen der MTRL erfüllt, verdrängen sie strengere Bestimmungen des Abkommens.<sup>927</sup> Dabei sieht die MTRL grundsätzlich eine vollständige Quellensteuerbefreiung (Art. 5 MTRL) vor, wenn der Nutzungsberechtigte zu mindestens 10% kapitalmäßig an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist.<sup>928</sup> Allerdings können die einzelnen Mitgliedsstaaten eine Mindesthaltungsdauer von max. 2 Jahren als weitere Voraussetzung vorschreiben.<sup>929</sup> Diese Tatbestandsvoraussetzung ist in den meisten deutschen DBA nicht enthalten. Ist die Mindesthaltungsdauer demnach nicht erfüllt, sind somit ausschließlich die Vorgaben der DBA zu beachten.<sup>930</sup> Unabhängig davon, ob das abkommensrechtliche oder das sekundärrechtliche Schachtelprivileg eingreift, resultiert daraus rechtfolgende eine vollumfängliche Steuerfreistellung der Dividende beim Nutzungsberechtigten.<sup>931</sup> Die Frage nach der Anrechnung ausländischer Steuern stellt sich in diesem Szenario folglich nicht.

Bei einkommensteuerpflichtigen Dividendenempfängern besteht nach deutschem Recht die Besonderheit, dass die Dividende auf Gesellschafterebene unabhängig von der tatsächlichen Beteiligungshöhe nur zu 60% freigestellt wird.<sup>932</sup> Eine weitergehende Entlastung aufgrund von sekundär- und abkommensrechtlichen Vorgaben kann nicht erreicht werden. Die MTRL findet auf natürliche Personen, die ihre Beteiligung im Betriebsvermögen halten, keine Anwendung.<sup>933</sup> Zudem bezieht sich Art. 10 OECD-MA nicht auf Schachtelbeteiligungen natürlicher Personen.<sup>934</sup> Die Freistellung der Auslandsdividende ist demnach auf die unilateralen Vorgaben beschränkt. Eine weitergehende Anrechnung ist nach nationalem Recht weiterhin möglich.<sup>935</sup>

---

<sup>925</sup> Vgl. *Gosch*, in *Gosch*, § 8b KStG, Rn. 40 (2015).

<sup>926</sup> Vgl. *Gaffron*, in *Haase*, Art. 10 OECD-MA, Rn. 22 (2016).

<sup>927</sup> Vgl. *Schönfeld*, in *Schönfeld/Ditz*, Art. 10, Rn. 19 (2019).

<sup>928</sup> Vgl. *Gaffron*, in *Haase*, Art. 10 OECD-MA, Rn. 22 (2016).

<sup>929</sup> Aus deutscher Sicht regelt § 43b Abs. 2 S. 4 EStG, dass die Beteiligung nachweislich mehr als zwölf Monate ununterbrochen bestehen muss, um in den Genuss einer Quellensteuerreduktion zu kommen.

<sup>930</sup> Vgl. *Gawel/Makowicz*, IStR 2008, 690 (693).

<sup>931</sup> Vgl. für eine Übersicht der Einzelabkommen, *Tischbirek/Specker*, in *Vogel/Lehner*, Art. 10 OECD-MA, Rn. 67 (2015).

<sup>932</sup> Vgl. *Intemann*, in *Herrman/Heuer/Raupach*, § 3 Nr. 40 EStG, Rn. 111 (April 2016).

<sup>933</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 178f.

<sup>934</sup> Vgl. *Tischbirek/Specker*, in *Vogel/Lehner*, Art. 10 OECD-MA, Rn. 7 (2015), *Wassermeyer/Kaesler*, in *Wassermeyer*, Art. 10 OECD-MA, Rn. 9 (August 2014).

<sup>935</sup> Vgl. *Intemann*, in *Herrman/Heuer/Raupach*, § 3 Nr. 40 EStG, Rn. 41 (April 2016).

## bb) Streubesitzdividenden

Anders verhält es sich bei den Streubesitzdividenden. Sind die Beteiligungsvoraussetzungen des DBA nicht erfüllt, werden die Einkünfte nicht freigestellt, und der Quellenstaat behält sein Besteuerungsrecht.<sup>936</sup> Allerdings wird das Quellenbesteuerungsrecht im Verhältnis der meisten Vertragsstaaten auch bei Streubesitz der Höhe nach beschränkt (Art. 10 Abs. 2 OECD-MA).<sup>937</sup> Der Höchstsatz beträgt in deutscherseits geschlossenen Abkommen maximal 15%.<sup>938</sup>

Im EU-Kontext wird der Steuerabzug an der Quelle bei einer Beteiligungsquote unterhalb von 10% nicht durch die MTRL versagt. Insoweit kann die internationale Doppelbesteuerung nur über die Anrechnungsmethode vermieden werden.<sup>939</sup>

## d) Zinseinkünfte (Art. 11 OECD-MA)

Ein weiterer Spezialitätsartikel ist Art. 11 OECD-MA, der die abkommensrechtliche Behandlung von Zinszahlungen zwischen den Vertragsstaaten regelt. Der abkommensrechtliche Zinsbegriff umfasst gem. Art. 11 Abs. 3 OECD-MA Einkünfte aus Forderungen jeder Art. Bürgschafts- und Avalprovisionen fallen hingegen nicht unter den Zinsbegriff.<sup>940</sup> Zwar wird in Art. 11 OECD-MA grundsätzlich von Einkünften gesprochen, allerdings divergieren der uni- und der bilaterale Einkünftebegriff.<sup>941</sup> Im innerstaatlichen Recht verbirgt sich hinter dem Einkünftebegriff eine Nettogröße.<sup>942</sup> Der abkommensrechtliche Einkünftebegriff ist vielmehr als Oberbegriff zu verstehen, der „[...] nichts über die Ermittlung und die Steuerbarkeit der Einkünfte in den Vertragsstaaten aussagt [...]“.<sup>943</sup> Ob von einer Brutto- oder Nettogröße auszugehen ist, ergibt sich vielmehr aus den einzelnen Abkommensartikeln und nur hilfsweise aus dem innerstaatlichen Recht. Durch Art. 11 Abs. 2 OECD-MA wird allerdings deutlich, dass die Zinseinkünfte als Bruttogröße zu verstehen sind.<sup>944</sup>

---

<sup>936</sup> Vgl. *Gradel/Klaeren*, in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 10 OECD-MA, Rn. 1 (Februar 2017).

<sup>937</sup> Vgl. für eine Übersicht der Einzelabkommen, *Tischbirek/Specker*, in Vogel/Lehner, Art. 10 DBA, Rn. 67 (2015).

<sup>938</sup> Vgl. *Tischbirek/Specker*, in Vogel/Lehner, Art. 10 OECD-MA, Rn. 80 (2015).

<sup>939</sup> Vgl. *Wassermeyer/Kaesler*, in Wassermeyer, Art. 10 OECD-MA, Rn. 12 (August 2014).

<sup>940</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in Wassermeyer, Art. 11 OECD-MA, Rn. 4 (Oktober 2010).

<sup>941</sup> Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2010, 324 (325f.).

<sup>942</sup> Vgl. *Weber-Grellet*, in Schmidt, § 2 EStG, Rn. 7 (2019).

<sup>943</sup> *Wassermeyer*, IStR 2010, 324 (326).

<sup>944</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in Wassermeyer, Art. 11 OECD-MA, Rn. 4 (Oktober 2010).

Art. 11 OECD-MA adressiert sämtliche (Zins-)Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person von einer in einem anderen Vertragsstaat ansässige Person bezieht.<sup>945</sup> Genau wie Art. 10 OECD-MA ist auch Art. 11 OECD-MA als unvollständige Verteilungsnorm ausgestaltet, weil das Besteuerungsrecht des Quellenstaates nicht vollständig beschränkt wird.<sup>946</sup> Nach Art. 11 Abs. 2 S. 1 OECD-MA können Zinsen im Quellenstaat lediglich ,it einem Steuersatz i.H.v. von 10% des Bruttobetrags besteuert werden. Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung fällt dann dem Ansässigkeitsstaat zu.

Im Gegensatz zur Art. 11 OECD-MA ist der Zinsartikel in der deutschen Verhandlungsgrundlage (Art. 11 VHG) als vollständige Verteilungsnorm ausgestaltet, d.h. das Besteuerungsrecht steht einzig dem Ansässigkeitsstaat zu. Im Verhältnis zu den meisten Industriestaaten verfolgt Deutschland den in Art. 11 Abs. 1 VHG vorgegebenen Ansatz. Mit Entwicklungsländern wird zumeist eine dem OECD-MA vergleichbare Regelung vereinbart.<sup>947</sup> Der maximale Quellensteuersatz beträgt 20%.<sup>948</sup> Die Frage der Anrechnung ausländischer Steuern bei quellensteuervorbelasteten Zinsen stellt sich demnach nur, wenn die Vertragsstaaten dem Quellenstaat ein (beschränktes) Besteuerungsrecht zugestehen.

Allerdings ist auch in diesem Zusammenhang der europarechtliche Kontext zu prüfen. Durch die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie<sup>949</sup> wird Besteuerungsrecht des Quellenstaates – unabhängig vom jeweils einschlägigen DBA – weiter eingeschränkt, wenn Gläubiger und Schuldner der Zinsen miteinander verbundene EU-Kapitalgesellschaften sind.<sup>950</sup> Eine solche Verbundenheit ist zu bejahen, wenn eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mindestens 25% an der anderen EU-Gesellschaft besteht (Art. 3 Bs. b) ZiLiRL). Auch EU-Schwestergesellschaften sowie in einem Mitgliedstaat belegene Betriebsstätten sind von dem persönlichen Anwendungsbereich der Richtlinie erfasst.<sup>951</sup>

Ist der Anwendungsbereich der Richtlinie eröffnet, wird das Besteuerungsrecht des Mitgliedstaates, aus dem die Zinsen stammen auf null reduziert.<sup>952</sup> Im EU-Kontext stellt sich die Frage der Anrechnung ausländischer Steuern demnach ebenfalls nicht, es sei denn Gläubiger und Schuldner erfüllen die Voraussetzungen der ZiLiRL nicht. Einerseits ist an

---

<sup>945</sup> Vgl. *Wenz/Linn*, in Haase, Art. 11 OECD-MA, Rn. 25f. (2016).

<sup>946</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2018, Rn. 19.356.

<sup>947</sup> Vgl. *Pöllath/Lohbeck*, in Vogel/Lehner, Art. 11 OECD-MA, Rn. 17a (2015).

<sup>948</sup> Vgl. Art. 11 Abs. 2 Bs. b) DBA-Pakistan.

<sup>949</sup> Vgl. Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (ZiLiRL) 2003/49/EG v. 3.6.2003, Abl. 2003 Nr. L 157/49

<sup>950</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2018, Rn. 19.357.

<sup>951</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 188.

<sup>952</sup> Vgl. *Levedag*, in Schmidt, § 50g EStG, Rn. 1 (2019).

Steuerpflichtige zu denken, die Zinszahlungen von fremden Dritten erhalten, andererseits sind auch Zinszahlungen von oder an natürliche Personen nicht vom Anwendungsbereich der Richtlinie erfasst. In diesen Fällen lebt das jeweilige DBA wieder auf.

#### e) **Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA)**

Ebenfalls im Rahmen eines Spezialitätsartikels ist die Zuweisung des Besteuerungsrecht geregelt, wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Lizenzgebühren an eine in einem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt. In Art. 12 Abs. 2 OECD-MA sind Lizenzgebühren definiert als „[...] Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.“

Sowohl Art. 12 OECD-MA als auch Art. 12 VHG sehen bei Lizenzgebühren kein Quellenbesteuerungsrecht für den Staat des Schuldners vor.<sup>953</sup> Allerdings orientiert sich die deutsche Abkommenspraxis bisweilen eher an dem Modell der Vereinten Nationen, dass – genau wie im Rahmen des Zinsartikels – ein beschränktes Besteuerungsrecht des Quellenstaates für die Bruttolizenzgebühr vorsieht.<sup>954</sup> Die deutschen Quellensteuersätze schwanken je nach DBA zwischen 3%<sup>955</sup> und 15%<sup>956</sup>.

Zudem ist auch bei Lizenzgebühren die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie zu beachten, d.h. in gleicher Weise wie bei Zinszahlungen zwischen EU-Kapitalgesellschaften sind auch Lizenzzahlungen im europäischen Konzernverbund an der Quelle von der Besteuerung befreit.

### **7. Abkommensrechtliche Methoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung**

Die vorstehenden Abschnitte haben gezeigt, dass die DBA die Aufteilung der Besteuerungsrechte mit Hilfe von vollständigen und unvollständigen Verteilungsnormen vornehmen. Wo vollständige Verteilungsnormen sich dadurch auszeichnen, dass sie die Doppelbesteuerung durch die Zuweisung des Besteuerungsrechts an nur einen Staat vermeiden,

---

<sup>953</sup> Vgl. *Pöllath/Lohbeck*, in *Vogel/Lehner*, Art. 12 OECD-MA, Rn. 16 (2015).

<sup>954</sup> Vgl. *Pöllath/Lohbeck*, in *Vogel/Lehner*, Art. 12 OECD-MA, Rn. 30 (2015).

<sup>955</sup> Vgl. z.B. Art. 12 Abs. 1,2 DBA-Rumänien.

<sup>956</sup> Vgl. z.B. Art. 12 Abs. 1 DBA-Indonesien.

beschränken unvollständige Verteilungsnormen lediglich das Besteuerungsrecht in einem Vertragsstaat und lassen es im anderen Staat unberührt. Hier kommen die Methodenartikel ins Spiel. Als Herzstück der Doppelbesteuerungsabkommen richten sie sich schließlich an den Ansässigkeitsstaat und sind einzig darauf gerichtet, die (Doppelbesteuerungs-)Lücke zu schließen, welche die unvollständigen Verteilungsnormen hinterlassen haben.<sup>957</sup> Dabei ist – in Abhängigkeit von der abkommensrechtlichen Einkünftezuordnung – die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung durch die Anrechnungs- oder Freistellungsmethode vorgesehen.<sup>958</sup> Allerdings weichen die Methodenartikel im Verhältnis zu den einzelnen Vertragsstaaten hinsichtlich des Wortlauts, der Regelungsbereichs, aber auch in Bezug auf die Anwendung der Anrechnungs- oder Freistellungsmethode bei bestimmten Einkünften voneinander ab.

Das OECD-MA schreibt in Art. 23A Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich die Freistellungsmethode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat vor.<sup>959</sup> Die Freistellungsmethode bezieht sich hingegen nicht auf alle Einkünfte. In Art. 23A Abs. 2 OECD-MA ist für Dividenden und Zinsen abweichend die Anrechnungsmethode angeordnet. Da das OECD-MA für Lizenzen ein alleiniges Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats normiert, ist folglich auch keine Anrechnung ausländischer Steuern von Nöten. Die deutsche Abkommenspraxis weicht davon regelmäßig ab. In einer Vielzahl deutscherseits geschlossener DBA ist ebenfalls ein beschränktes Steuerrecht des Quellenstaates vorgesehen, sodass – genau wie bei Zinsen und Lizenzen – die Doppelbesteuerung in diesem Fall ebenfalls mit der Anrechnungsmethode zu vermeiden ist.<sup>960</sup>

Die Frage der Anrechnungstechnik wird durch das DBA weitgehend ausgeblendet. Durch den bilateralen Charakter von DBA gilt grundsätzlich die *per country limitation*, da durch DBA lediglich auf die bilaterale Vermeidung internationale Doppelbesteuerung abgezielt wird.<sup>961</sup> Durch Art. 23A Abs. 2 S. 2 OECD-MA wird zudem der *limited tax credit* abkommensrechtlich verwirklicht, d.h. die Anrechnung ist auf den Teil der Steuer beschränkt, der auf die aus dem anderen Staat stammenden Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag).<sup>962</sup> Die Forderung

---

<sup>957</sup> Vgl. *Ismer*, in Vogel/Lehner, Art. 23A OECD-MA, Rn. 33 (2015); *Wassermeyer*, in Wassermeyer, Art. 23 OECD-MA, Rn. 2 (Januar 2015).

<sup>958</sup> Vgl. *Schönfeld/Häck*, in Schönfeld/Ditz, Art. 23A/B OECD-MA, Rn. 2 (2019).

<sup>959</sup> Art. 23A Abs. 3 OECD-MA eröffnet den Vertragsstaaten zudem die Möglichkeit die Freistellungsmethode mit einem Progressionsvorbehalt zu flankieren.

<sup>960</sup> Vgl. *Ismer*, in Vogel/Lehner, Art. 23A OECD, Rn. 191 (2015).

<sup>961</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.564.

<sup>962</sup> Vgl. *Dorn*, in Haase, Art. 23A OECD-MA, Rn. 63 (2016).

einer Zeitraumidentität enthält das Art. 23A/B OECD-MA genauso wenig wie das innerstaatliche Recht.<sup>963</sup>

In den weiten Grenzen des Art. 23 A/B OECD-MA wird demnach primär das „Ob“ der Anrechnung vorgegeben. Das „Wie“ der Anrechnung ergibt sich aus dem innerstaatlichen Recht.<sup>964</sup> § 34 Abs. 6 S. 2 EStG erklärt insoweit die Vorgaben in § 34c Abs. 1 S. 2-5 u. Abs. 2 EStG für entsprechend anwendbar.<sup>965</sup> Von diesem Verweis umfasst sind:

- die speziellen Vorgaben zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrag
- die zeitliche Zuordnung von Einkünften (§ 34c Abs. 1 S. 5 EStG),
- der Umfang des Betriebsausgabenabzugs (§ 34c Abs. 1 S. 4 EStG),
- die Ausklammerung im Ausland nicht besteuert Einkünfte aus der Höchstbetragsrechnung (§ 34c Abs. 1 S. 3 2. Hs. EStG) sowie
- die Möglichkeit der alternativen Optierung zu Abzugsmethode (§ 34c Abs. 2 EStG).

Auf die entsprechenden Ausführungen in Abschnitt D.II.4 sei verwiesen.

## **8. Uni- und bilaterale Einschränkungen der Freistellungsmethode**

### **a) Überblick**

Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode ist nicht auf die oben aufgeführten Streubesitzdividenden, Lizenzen und Zinsen beschränkt. Zahlreiche deutscherseits geschlossene DBA ordnen – abweichend von der im Grundsatz geltenden Freistellungsmethode – die Anrechnungsmethode an, wenn es sich bei den freigestellten ausländischen Einkünften z.B. nicht um „aktive Einkünfte“ handelt (Aktivitätsvorbehalt) oder wenn der andere Staat das

---

<sup>963</sup> Vgl. *Kessler/Dietrich*, IWB 2012, 544 (547); *Schaumburg/Häck*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, 19.564; *Grotherr*, in *Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft*, Art.23A/B OECD-MA/Art. 22 VHG-DBA/Art. 5 MLI, Rn. 214 (2019).

<sup>964</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 63; *Haarmann*, in *FS Gosch*, 2016, 127.

<sup>965</sup> Überblicksartig zu den Auswirkungen dieses Verweises, vgl. *Grotherr*, in *Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft*, Art.23A/B OECD-MA/Art. 22 VHG-DBA/Art. 5 MLI, Rn. 206-216 (2019). In der deutschen Verhandlungsgrundlage erfolgt die Auflistung der aktiven Tätigkeit im Abkommenstext, vgl. Art. 22 Abs. 1 Nr. 4 VHG.

ihm durch das DBA zugewiesene Besteuerungsrecht aufgrund von Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten nicht oder nur zu einem geringen Umfang ausübt (Qualifikationskonflikt).<sup>966</sup> Neben den abkommensrechtlichen Vorgaben sind solche Vorschriften auch im innerstaatlichen Recht vorhanden (z.B. § 50d Abs. 9 o. 10 EStG, §§ 7-14, 20 Abs. 2 AStG). Letztere wirken in der Regel trotz abweichender abkommensrechtlicher Bestimmungen (*treaty override*).

## **b) Anrechnung ausländischer Steuern bei Aktivvorbehalt**

### **aa) Passiv tätige ausländische Betriebsstätte**

Die sog. Aktivitätsvorbehalte sind mittlerweile in der Mehrzahl der deutscherseits geschlossenen DBA verankert.<sup>967</sup> Am häufigsten sind sie in Bezug auf ausländische und passiv tätige Betriebsstätten anzutreffen.<sup>968</sup> Was passive Einkünfte sind, ergibt sich dabei entweder direkt aus dem Abkommenstext oder durch den mehr oder weniger präzisen Verweis auf die Aktivitätsbestände in § 8 Abs. 1 AStG.<sup>969</sup> Manche DBA ordnen den Wechsel zur Anrechnungsmethode nur für den passiven Teil der Einkünfte an.<sup>970</sup>

Diese Regelung kann allerdings durch unilaterale *switch-over*-Vorschriften überlagert werden. Hier ist u.a. an § 20 Abs. 2 AStG zu denken, der rechtsfolgende – genau wie die abkommensrechtlichen Aktivitätsvorbehalte – eine Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode anordnet.<sup>971</sup> Wie bereits in Abschnitt D.III.9 erläutert, wird § 20 Abs. 2 AStG zudem für gewerbsteuerliche Zwecke durch § 7 S. 8 GewStG ergänzt, der neben der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Erfassung auch zur Erhöhung des Gewerbeertrags führt.<sup>972</sup> In dem Zusammenhang ist fraglich, ob sich die Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 1 EStG bzw. § 26 Abs. 1 KStG oder vorrangig nach dem entsprechenden DBA richtet. Da § 34c Abs. 6 EStG bzw. § 26 Abs. 1 KStG weitestgehend auf Abs. 1 der besagten Vorschrift verweist, scheint – mit Blick auf die

---

<sup>966</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, Art. 23A OECD-MA, Rn. 161 (Januar 2015).

<sup>967</sup> Vgl. *Kaminski/Strunk*, IStR 2011, 137 (138).

<sup>968</sup> Vgl. *Dorn*, in *Haase*, Art. 23A OECD-MA, Rn. 85 (2016).

<sup>969</sup> Vgl. *Kaminski/Strunk*, IStR 2011, 137 (138); *Lüdicke*, IFSt 492, 2013, 128. Die deutsche Verhandlungsgrundlage kennt einen selbständigen Katalog aktiver Tätigkeiten (Art. 22 Abs. 1 Nr. 4 VHG).

<sup>970</sup> Z.B. DBA Schweiz v. 11.8.1971, BGBl. II 1972, 1022.

<sup>971</sup> Vgl. *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168 (171f.).

<sup>972</sup> Ohne diese Vorschrift würde der abkommensrechtlich vorgegebene *switch-over* an der gewerbsteuerlichen Freistellung der ausländischen Betriebsstätteinkünfte nichts ändern, da diese bereits nach § 9 Nr. 3 GewStG freigestellt sind, vgl. BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl. II 2017, 230, Rn. 14.

Anrechnungstechnik – dieser Frage keine große Bedeutung zuzukommen.<sup>973</sup> Auf Abkommensebene wird allerdings u.a. über den steuerartenbezogenen Anrechnungsumfang entschieden (Einkommen-, Körper- und Gewerbesteuer).<sup>974</sup> Der Wortlaut lässt eher vermuten, dass zunächst auf die abkommensrechtlichen Vorgaben zur Anrechnung ausländischer Steuern abzustellen ist.<sup>975</sup> Ansonsten hätte der Gesetzgeber entweder einen eigenständigen Verweis auf § 34c EStG eingefügt oder in § 34c EStG die Rechtsfolge des § 20 Abs. 2 AStG (technisch) selbst geregelt. Letzteres sieht § 34c Abs. 6 S. 5 EStG bei § 50d Abs. 9 EStG vor, der in diesem Fall die Abs. 1-3-für entsprechend anwendbar erklärt.<sup>976</sup> Es bedarf demnach bei einem *treaty override* eines klaren Regelungsbefehls, um eine unmittelbare Anwendung der unilateralen Anrechnungsmethode zu gewährleisten. Ansonsten ist zunächst auf die abkommensrechtlichen Vorgaben abzustellen.<sup>977</sup>

In dem Zusammenhang scheidet letztlich auch § 12 AStG als Anrechnungsnorm aus, weil § 20 Abs. 2 AStG nicht zur Hinzurechnungsbesteuerung gehört.<sup>978</sup>

#### **bb) Aktivitätsvorbehalt bei Dividenden**

Manche DBA erweitern den Aktivitätsvorbehalt u.a. auch auf (Schachtel-)Dividenden i.S.d. Art. 10 OECD-MA.<sup>979</sup> Sind die der Ausschüttung zugrundeliegenden Einkünfte der ausländischen Gesellschaft passiver Natur, erfolgt abkommensrechtlich ebenfalls ein Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode.<sup>980</sup> Für den Bereich des Körperschaftsteuerrecht kann dieser Aktivitätsvorbehalt grundsätzlich nur für Streubesitzdividenden gelten, da die Dividenden bei Beteiligungen oberhalb von 10% bereits aus unilateraler Sicht freigestellt worden sind.<sup>981</sup> Vor der Feststellung der Europarechtswidrigkeit des § 9 Nr. 7 GewStG a.F. durch den EuGH verblieben die Dividenden bei passiver Tätigkeit der ausschüttenden Gesellschaft ungekürzt im Gewerbeertrag, sodass für

---

<sup>973</sup> Vgl. *Prokopf*, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 20 AStG, Rn. 167 (Oktober 2018).

<sup>974</sup> Siehe hierzu Abschnitt E.I.2.

<sup>975</sup> Vgl. *Wassermeyer/Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 20 AStG, Rn. 161 (Oktober 2017).

<sup>976</sup> Vgl. *Kaminski/Strunk*, in Korn, § 34c EStG, Rn. 71.1 (August 2010).

<sup>977</sup> Vgl. *Wassermeyer/Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 20 AStG, Rn. 161 (Oktober 2017).

<sup>978</sup> Vgl. *Wassermeyer/Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 20 AStG, Rn. 161 (Oktober 2017); *Prokopf*, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 20 AStG, Rn. 167 (Oktober 2018).

<sup>979</sup> Das OECD-MA sieht eine entsprechende Klausel nicht vor. In der deutschen Abkommenspraxis gehört sie hingegen zur Regel vgl. Übersicht bei Ismer, in Vogel/Lehner, Art. 23 OECD-MA, Rn. 90 (2016). Auch die deutsche Verhandlungsgrundlage sieht einen solchen Aktivitätsvorbehalt in Art. 22 Abs. 1 Nr. 4 VHG vor.

<sup>980</sup> Eine entsprechende Klausel ist z.B. in Art. 22 Abs. 1 Nr. 4 VHG enthalten.

<sup>981</sup> Vgl. *Dorn*, in Haase, Art. 23A OECD-MA, Rn. 93 (2016).

die Gewerbesteuer der Aktivitätsvorbehalt eingegriffen hat.<sup>982</sup> Nach der Neufassung des § 9 Nr. 7 GewStG gilt der Aktivitätsvorbehalt m.E. nur für Beteiligungen unterhalb von 15% und oberhalb von 10%.<sup>983</sup>

Aber auch hier können sich Kollisionen mit dem innerstaatlichen Recht ergeben, wenn man zum Beispiel an die Hinzurechnungsbesteuerung denkt. Nach § 20 Abs. 1 AStG werden die Vorschriften der §§ 7-14 AStG durch die abkommensrechtlichen Vorgaben nicht berührt. Anders als bei § 20 Abs. 2 AStG, wo der *treaty override* in der Norm selbst angelegt ist, lässt sich aus dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 1. Hs. AStG nicht eindeutig bestimmen, welches Regime bei einer Regelungskollision vorgeht. Nach der hier vertretenen Auffassung folgt die Hinzurechnungsbesteuerung der Ausschüttungstheorie, da sie den Hinzurechnungsbetrag rechtsfolgenreich wie eine Dividende behandelt.<sup>984</sup> Dem folgend müsste bei Schachteldividenden abkommensrechtlich eine Freistellung des Hinzurechnungsbetrags beim Steuerinländer die Folge sein, es sei denn, es greift ein abkommensrechtlicher Aktivitätsvorbehalt ein.<sup>985</sup> Orientiert man sich an der deutschen Verhandlungsgrundlage und vollzieht den im Art. 22 Abs. 1 Nr. 4 VHG angelegten Aktivitätsvorbehalt nach, würde die Anrechnung ausländischer Steuern über Art. 22 Abs. 1 Nr. 3 VHG erfolgen und nicht über § 12 Abs. 1 AStG.<sup>986</sup> Im Umkehrschluss wird deutlich, dass die Hinzurechnungsbesteuerung immer dann leerlaufen würde, wenn ein DBA mit dem anderen Staat besteht und in diesem kein Aktivitätsvorbehalt vorgesehen ist. Nur wenn man dem § 20 Abs. 1 1. Hs. AStG als echten *treaty override* versteht, der völlig losgelöst vom Abkommensrecht anzuwenden ist, folgt ein sachgerechtes Verständnis.<sup>987</sup>

---

<sup>982</sup> Siehe hierzu D.II.3.c)dd).

<sup>983</sup> Es wird davon ausgegangen, dass die abkommensrechtliche Freistellung – abweichend von § 9 Nr. 7 GewStG – bereits bei einer Beteiligung von 10% erfolgt, vgl. Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 VHG.

<sup>984</sup> Siehe zur systematischen Einordnung der Hinzurechnungsbesteuerung D.III.2.

<sup>985</sup> Vgl. *Prokopff*, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 20 AStG, Rn. 41, 47 (Oktober 2018).

<sup>986</sup> Die Anwendung des § 3 Nr. 41 Bst. a) EStG i.V.m. § 12 Abs. 3 AStG sollte davon unberührt bleiben, weil hier die Befreiung bereits nach unilateralem Recht vorgegeben ist.

<sup>987</sup> Vgl. *Rupp*, in Haase, § 20 AStG, Rn. 38 (2016); *Wassermeyer/Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 20 AStG, Rn. 22 (Oktober 2017); *Prokopff*, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 20 AStG, Rn. 48 (Oktober 2018). Zur Verfassungsmäßigkeit des *treaty overrides*, vgl. BVerfG v. 15.12.2015, BvL 1/12, BVerfGE 141, 1.

## c) Anrechnung ausländischer Steuern bei Qualifikationskonflikten

### aa) Abkommensrechtliche Vorgaben

#### (1) OECD-MA

Eine weitere Ausnahme von der Anwendung der Freistellungsmethode besteht bei sog. Qualifikationskonflikten.<sup>988</sup> Solche Konflikte können aufgrund divergierender zwischenstaatlicher Einkünftezurechnung, abweichender Qualifikation des Steuersubjekts oder unterschiedlicher Abkommensanwendung im Zuge abweichender Einkünftezuordnung in den jeweiligen Vertragsstaaten führen.<sup>989</sup> Diese Qualifikationskonflikte können in doppelter Besteuerung (positiver Qualifikationskonflikt), Nicht- oder Minderbesteuerung (negativer Qualifikationskonflikt) münden.<sup>990</sup>

Art. 23A Abs. 4 OECD bezieht sich auf solche (abkommensrechtlichen) Qualifikationskonflikte und versagt die Anwendung der Freistellungsmethode, wenn der andere Vertragsstaat das Abkommen abweichend vom Ansässigkeitsstaat so anwendet, dass die Einkünfte oder das Vermögen im Quellenstaat nicht oder nur mit einem der Höhe nach beschränkten Steuersatz besteuert werden.<sup>991</sup> Die Norm sieht allerdings zunächst nur die Versagung der Freistellung vor, was bei der Vermeidung der Nichtbesteuerung auch durchaus konsequent ist. Im Fall der Minderbesteuerung fehlt allerdings der *switch-over* zur Anrechnungsmethode, um die daraus resultierende Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>992</sup> Eine analoge Anwendung des Art. 23A Abs. 2 S. 1 OECD-MA scheint hier angezeigt, um der Zwecksetzung des Abkommens gerecht zu werden.<sup>993</sup> Insoweit bleibt auch hier ein residualer Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode. Dennoch erfasst Art. 23A Abs. 4 OECD-MA nur Situationen, in denen sich die Steuerfreistellung unmittelbar aus dem Abkommen ergibt. Bei innerstaatlichen Freistellungsvorschriften (z.B. § 8b KStG oder § 9 Nr. 3, 7 GewStG) greift Art. 23A Abs. 4 OECD-MA nicht ein.<sup>994</sup> Da das OECD-MA kein Quellenbesteuerungsrecht für Lizenzen vorsieht, beschränkt sich der Anwendungsbereich des Art. 23A Abs. 4 OECD-MA

---

<sup>988</sup> Ausführlich zum Begriff und Umfang von Qualifikationskonflikten, vgl. *Haase*, IStR 2010, 45; *Strunk/Kaminski*, in *Strunk/Kaminski/Köhler*, Einführung. OECD-MA, Rn. 54-74 (Juni 2012).

<sup>989</sup> Vgl. *Haase*, IStR 2010, 45.

<sup>990</sup> Vgl. *Strunk/Kaminski*, in *Strunk/Kaminski/Köhler*, Einführung. OECD-MA, Rn. 54-74 (Juni 2012).

<sup>991</sup> Vgl. *Dorn*, in *Haase*, Art. 23A OECD-MA, Rn. 77 (2016).

<sup>992</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, Art. 23A OECD-MA, Rn. 143 (Januar 2015).

<sup>993</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, Art. 23A OECD-MA, Rn. 143 (Januar 2015).

<sup>994</sup> Vgl. *Ismer*, in *Vogel/Lehner*, Art. 23 OECD-MA, Rn. 250 (2015).

zur Vermeidung der Minderbesteuerung auf Zinsen i.S.d. Art. 11 OECD-MA und auf (Streubesitz-)Dividenden i.S.d. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA.

## (2) *Deutsche Verhandlungsgrundlage*

Die deutsche Verhandlungsgrundlage geht zum Teil deutlich weiter als das OECD-MA. Zunächst wird in Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 1. Alt. VHG die für Dividenden gewährte Freistellung u.a. dann nicht gewährt, wenn die Dividende für Zwecke der Steuer auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen werden kann (abkommensrechtliche Korrespondenzklausel).<sup>995</sup> Ein solcher Abzug kann z.B. bei hybriden Finanzinstrumenten oder verdeckten Gewinnausschüttungen vorkommen.<sup>996</sup> Da im innerstaatlichen Körperschaftsteuerrecht durch § 8b Abs. 1 S. 2, 3 KStG eine der abkommensrechtlichen weitgehend vergleichbare Regelung besteht, läuft diese Regelung regelmäßig leer.<sup>997</sup> Wie bereits festgestellt, fehlt es dem Gewerbesteuergesetz an einer entsprechenden Korrespondenzklausel, sodass Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 1. Alt. VHG hier wieder auflebt und eine etwaige Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG korrigiert. Besteuert der andere Staat zudem die Einkünfte an der Quelle, bleibt nur die Anrechnungsmethode.<sup>998</sup>

Neben der Korrespondenzklausel sieht die deutsche Verhandlungsgrundlage – ähnlich dem Art. 23A Abs. 4 OECD-MA – eine Versagung der Freistellungsmethode für den Fall vor, dass aufgrund von (negativen und positiven) Qualifikationskonflikten eine doppelte Besteuerung bzw. eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung entsteht.<sup>999</sup> Im ersten Fall ist eine Einigung mit dem anderen Staat durch ein Konsultationsverfahren herbeizuführen.<sup>1000</sup> Im zweiten Fall ist eine Anrechnung ausländischer Steuern nicht nötig, da das Besteuerungsrecht im Quellenstaat nicht ausgeübt wird. Im letzten Fall – der Niedrigbesteuerung – besteht ein residualer Anwendungsbereich für die Anrechnungsmethode i.S.d. Art. 22 Abs. 1 Nr. Bs. a) VHG.<sup>1001</sup>

---

<sup>995</sup> Im engen Sinne handelt es sich hierbei in der Regel nicht um einen Qualifikationskonflikt im oben aufgeführten Sinne.

<sup>996</sup> Vgl. *Lüdicke*, IStR-Beihefter 2013, 26 (35).

<sup>997</sup> Vgl. *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 170f.

<sup>998</sup> Vgl. *Lüdicke*, IStR-Beihefter 2013, 26 (37); *Schönfeld/Häck*, in Schönfeld/Ditz, Art. 23A/B OECD-MA, Rn. 115 (2019).

<sup>999</sup> Die deutsche Verhandlungsgrundlage geht über die Formulierungen des Art. 23A Abs. 4 OECD-MA hinaus. Die Frage, welche Abkommensartikel der Quellenstaat „fälschlicherweise“ anwendet, spielt in Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Bs. a) VHG keine Rolle, vgl. *Lüdicke*, IStR-Beihefter 2013, 26 (37).

<sup>1000</sup> Vgl. *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168 (173).

<sup>1001</sup> Vgl. *Lüdicke*, IStR-Beihefter 2013, 26 (37).

Die tatsächliche deutsche Abkommenspraxis setzt die Vorgaben in Art. 23A Abs. 4 OECD-MA nur partiell um.<sup>1002</sup> Deutsche Abkommen orientieren sich stärker an den Vorgaben der deutschen Verhandlungsgrundlage oder gehen einen eigenen Weg.<sup>1003</sup>

## **bb) Innerstaatliche Vorschriften**

### *(1) § 50d Abs. 9 EStG*

Neben den bilateralen Vorschriften zur Adressierung von Qualifikationskonflikten kennt auch das unilaterale Steuerrecht eine Vielzahl von Vorschriften, die eine Inanspruchnahme abkommensrechtlicher Vorteile unter bestimmten Voraussetzungen wieder rückgängig machen. Nachstehend ist vor allem cursorisch auf § 50d Abs. 9 u. 10 EStG einzugehen. Es ist nicht das Anliegen, die Fallkonstellationen, die von diesen Vorschriften erfasst werden, in allen Details nachzuzeichnen, sondern ein Verständnis dafür zu schaffen, unter welchen Voraussetzungen die abkommensrechtliche Freistellung ausländischer Einkünfte unilateral zugunsten der Anrechnungsmethode wieder zurückgenommen wird.<sup>1004</sup>

§ 50d Abs. 9 EStG nimmt den grundlegenden Rechtsgedanken von Art. 23 Abs. 4 OECD-MA auf und führt u.a. zur Versagung der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode, soweit<sup>1005</sup> der andere Staat die Bestimmungen des DBA so anwendet, dass (1) die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder (2) die abweichende Abkommensauslegung des anderen Staates zur Anwendung eines begrenzten Steuersatzes führt (negativer Qualifikationskonflikt).<sup>1006</sup> Die zweite Alternative bezieht sich insbesondere auf Einkünfte, bei denen der andere Vertragsstaat eine Zuordnung zu den Dividenden-<sup>1007</sup>, Zins- oder Lizenzartikel vornimmt, wohingegen der Ansässigkeitsstaat eine abweichende

---

<sup>1002</sup> Vgl. *Ismer*, in Vogel/Lehner, Art. 23 OECD-MA, Rn. 252 (2015).

<sup>1003</sup> Vgl. für eine Übersicht über die Abkommen mit den führenden Industrienationen, *Schönfeld/Häck*, in Schönfeld/Ditz, Art. 23A/B OECD-MA, Rn. 109 (2019).

<sup>1004</sup> Eingehend zu § 50d Abs. 9 EStG, vgl. statt vieler *Kahle/Beinart/Heinrichs*, Ubg 2017, 181, 247; *Heerdt*, IWB 2017, 166. Eingehend zu § 50d Abs. 10 EStG, vgl. statt vieler *Kudert/Kahlenberg*, IStR 2013, 801; *Schmidt*, DStR 2013, 1704.

<sup>1005</sup> Durch das 1. BEPS-Umsetzungsgesetz v. 23.12.2016, BStBl. I 2016, 3000 wurde das Wörtchen „wenn“ durch „soweit“ ausgetauscht. Dadurch wurde der Anwendungsbereich des § 50d Abs. 9 EStG erheblich ausgeweitet, da nunmehr auch für nicht besteuerte Einkunftsteile die Freistellung versagt wird, vgl. *Heerdt*, IWB 2017, 166 (170); *Kahle/Beinart/Heinrichs*, Ubg 2017, 247; *Gosch*, in Kirchhof, § 50d EStG, Rn. 41a (2019).

<sup>1006</sup> Im Vergleich zu Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Bs. a) VHG adressiert § 50d Abs. 9 EStG als rein fiskalisch motivierte Norm positive Qualifikationskonflikte nicht, vgl. *Gosch*, in Kirchhof, § 50d EStG, Rn. 40 (2019).

<sup>1007</sup> Die Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG, § 3 Nr. 40 EStG, § 9 Nr. 3, 7 u. 8 GewStG werden dadurch nicht rückgängig gemacht, vgl. *Grotherr*, IStR 2007, 265 (266).

Zuordnungsentscheidung (z.B. zu den Unternehmensgewinnen) trifft.<sup>1008</sup> Die dadurch resultierende Doppelbesteuerung wird durch die Anrechnungsmethode vermieden.<sup>1009</sup> Allerdings ist diese Rechtsfolge § 50d Abs. 9 EStG nicht selbst zu entnehmen, sondern folgt vielmehr aus dem in § 34c Abs. 6 S. 5 EStG enthalten Verweis auf Abs. 1-3 dieser Norm.<sup>1010</sup> Nach hier vertretener Meinung ist die Verortung der Anrechnung ausländischer Steuern in § 34c Abs. 6 EStG verfehlt. Genau wie bei § 20 Abs. 2 AStG sowie § 50d Abs. 10 EStG (siehe unten) sollte die Anrechnung in der Norm selbst angelegt sein. Da § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG nur dann Wirkung entfalten kann, wenn ein DBA mit dem anderen Staat besteht und auf die Versagung der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode abzielt, sollte der *switch-over* auch die Anwendung der abkommensrechtlich vorgegebene Anrechnungsmethode bewirken.<sup>1011</sup>

Schränkt ein Abkommen oder eine unilaterale Vorschrift die Freistellung hingegen in einem weitergehenden Umfang als § 50d Abs. 9 EStG ein, sind diese Vorschriften vorrangig anzuwenden. Das gilt z.B. für das Verhältnis zu § 20 Abs. 2 AStG, dessen Rechtsfolgen regelmäßig schon aufgrund der Gewerbesteuerpflicht der passiv tätigen und niedrig besteuerten ausländischen Betriebsstätte weitreichender sein sollten. Wie bereits oben ausgeführt, greift auch hier die abkommensrechtliche Anrechnungsmethode. Sind die Einkünfte beispielsweise nicht passiver Natur, könnte wiederum § 50d Abs. 9 EStG mit der Folge greifen, dass sich die Anrechnung wiederum nach § 34c Abs. 6 S.5 EStG richtet.<sup>1012</sup> In dem Fall würde es allerdings nicht zur gewerbesteuerlichen Erfassung der ausländischen Betriebsstätteneinkünfte kommen (§ 9 Nr. 2 u. 3 GewStG), sodass sich das Problem zumindest für die Gewerbesteuer nicht stellt. Für alle anderen Fälle gilt, dass sich § 50d Abs. 9 EStG über § 7 S. 1 GewStG auch auf den Gewerbeertrag auswirkt, die Kürzungsvorschriften gerade bei Zinsen und Lizenzen nicht greifen und zudem keine Anrechnungsmöglichkeit bei der Gewerbesteuer besteht.<sup>1013</sup> Die Frage ist mit Blick auf den nachstehenden Teil deswegen von Interesse, weil demnach fraglich ist, ob sich eine Anrechnungsverpflichtung bei der Gewerbesteuer bereits aus dem jeweiligen

---

<sup>1008</sup> Vgl. *Gosch*, in Kirchhof, § 50d EStG, Rn. 41c (2019); *Lieber*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 26 KStG, Rn. 73 (Juli 2015).

<sup>1009</sup> Vgl. *Klein/Hagena*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 50d EStG, Rn. 122 (August 2019).

<sup>1010</sup> Vgl. *Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 50d Abs. 9 EStG, Rn. 63 (November 2007); *Kaminski/Strunk*, in Korn, § 34c EStG, Rn. 71.1 (August 2010).

<sup>1011</sup> Vgl. *Siegers*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 26 KStG, Rn. 306b (April 2016); *Schönfeld/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 20 AStG, Rn. 161 (Oktober 2017); a.A. *Lieber*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 26 KStG, Rn. 73 (Juli 2015).

<sup>1012</sup> Vgl. *Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 50d Abs. 9 EStG, Rn. 143 (November 2007). Für die Körperschaftsteuer ergibt sich die entsprechende Anwendung über § 26 Abs. 1 KStG, vgl. *Grotherr*, IStR 2007, 265 (267).

<sup>1013</sup> Vgl. *Grotherr*, IStR 2007, 265 (267).

Abkommen selber oder hilfsweise aufgrund von verfassungsrechtlichen Erwägungen ergeben könnte.<sup>1014</sup>

(2) § 50d Abs. 10 EStG

§ 50d Abs. 10 EStG ist eine weitere Vorschrift, die genau wie § 50d Abs. 9 EStG als *treaty override* ausgestaltet ist.<sup>1015</sup> Im Kern geht es bei dieser Vorschrift um die abkommensrechtliche Behandlung von Sondervergütungen (z.B. Zinsvergütungen, die eine inländische Mitunternehmerschaft ihrem ausländischen Mitunternehmer für die Gewährung eines Darlehens bezahlt).<sup>1016</sup> In einigen wenigen Abkommen sind Sondervergütungen zwar explizit adressiert, bei der Mehrzahl der Abkommen fehlt hingegen eine entsprechende Regelung.<sup>1017</sup> Dies hat zur Folge, dass nach abkommensrechtlichen Grundsätzen eine Subsumtion der Einkünfte unter den jeweiligen Spezialitätsartikeln erfolgt. In dem oben aufgeführten Beispiel bedeutet dies, dass die Zinsen entsprechend dem Zinsartikel (Art. 11 OECD-MA) zugeordnet werden. Nach Art. 11 Abs. 1 OECD-MA können die Zinsen demnach im anderen Staat besteuert werden. Sie können allerdings auch im Inland besteuert werden, wobei die Steuer 10% des Bruttobetrags der Zinsen nicht übersteigen darf (Art. 11 Abs. 2 OECD-MA).

Aus deutscher innerstaatlicher Sicht ist diese Zuordnungsentscheidung nicht intuitiv, da es sich bei den Sondervergütungen um Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG handelt. Wie allerdings in Abschnitt D.IV.2 erläutert, tritt die innerstaatliche Wertung (Subsidiarität anderer Einkunftsarten ggü. § 15 EStG) hinter die des Abkommensrechts (Spezialitätsprinzip bzw. umgekehrte Subsidiarität) zurück. Es kommt auch aus inländischer Sicht nicht zur Einordnung der Einkünfte als Unternehmensgewinne, sondern es bleibt bei der Zuordnung zum Zinsartikel.<sup>1018</sup> Deutschland sieht keine Quellenbesteuerung von Zinsen vor und würde deswegen leer ausgehen.<sup>1019</sup> In diese Kerbe schlägt § 50d Abs. 10 EStG. Abweichend von der abkommensrechtlichen Zuordnungsentscheidung ordnet § 50d Abs. 10 EStG die Sondervergütungen ausschließlich den Unternehmensgewinnen zu, sodass das deutsche Besteuerungsrecht für die Zinseinkünfte wiederauflebt.<sup>1020</sup> Der andere Staat bleibt davon

---

<sup>1014</sup> Siehe zur abkommensrechtlichen Anrechnungsverpflichtung E.I. Zur verfassungsrechtlichen Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer, siehe E.II.

<sup>1015</sup> Vgl. BFH v. 11.12.2013, I R 4/13, BStBl. II 2014, 791, Rn. 36.

<sup>1016</sup> Vgl. Kudert/Kahlenberg, IStR 2013, 801 (802).

<sup>1017</sup> Vgl. Kudert/Kahlenberg, IStR 2013, 801 (807); Hemmelrath, in Vogel/Lehner, Art. 7 OECD-MA, Rn. 61 (2015); Loschelder, in Schmidt, § 50d EStG, Rn. 61 (2019).

<sup>1018</sup> Vgl. Loschelder, in Schmidt, § 50d EStG, Rn. 64 (2019).

<sup>1019</sup> Vgl. Schnitger, IFSt 492, 80.

<sup>1020</sup> Vgl. Kudert/Kahlenberg, IStR 2013, 801 (802).

unbeirrt bei einer Besteuerung der Zinseinkünfte unter Anrechnung ausländischer Quellensteuern i.H.v. maximal 10% des Bruttobetrags der Zinsen.<sup>1021</sup> Zur Vermeidung der daraus resultierenden Doppelbesteuerung sieht § 50d Abs. 10 S. 5 EStG vor, dass Deutschland als Quellenstaat die auf die Zinsen im Ansässigkeitsstaat festgesetzte und gezahlte Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anrechnen kann. Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist diese Vorschrift zirkelschlüssig.<sup>1022</sup> Die festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer ist nur dann bekannt, wenn der Ansässigkeitsstaat seiner Anrechnungsverpflichtung nach Art. 11 Abs. 2 OECD-MA nachgekommen ist. Die Höhe des Anrechnungssubstrats<sup>1023</sup> ist wiederum nur dann bekannt, wenn die festgesetzten und gezahlten Steuern im Ausland im Inland angerechnet wurden. Das verdeutlicht, dass eine solche Regelung im unilateralen Recht völlig deplatziert ist und eigentlich nur auf bilateraler Ebene unter Zustimmung beider Vertragsstaaten konfliktfrei umgesetzt werden könnte.<sup>1024</sup>

Vernachlässigt man dennoch zunächst die verfahrensrechtlichen Unwägbarkeiten, stellt sich die Frage, wann diese Norm überhaupt Wirkung entfalten soll. Entspricht das ausländische Steuerniveau dem innerstaatlichen, wird vertreten, dass der Regelungsgehalt des Abkommens nicht überschritten wird.<sup>1025</sup> Dem ist zuzustimmen, da die Steuer des Ansässigkeitsstaates bis zur Höhe des abkommensrechtlich vorgegebenen maximalen Quellensteuersatzes nach § 50d Abs. 10 S. 5 EStG angerechnet werden kann, und der Residualbetrag (d.h. der maximale Quellensteuersatz) im Ansässigkeitsstaat abkommenskonform Berücksichtigung findet.

Ungeachtet dessen kommt es stets zur unilateralen Abkommensüberschreitung, wenn der Quellensteuersatz z.B. auf null beschränkt ist und der deutsche Steuersatz oberhalb des ausländischen Steuersatzes liegt.<sup>1026</sup> Es ist auch an die Situation zu denken, dass die Differenz aus in- und ausländischem Steuersatz oberhalb vom maximalen Quellensteuersatz liegt. Es ist demnach zutreffend, dass § 50d Abs. 10 EStG das Sondervergütungskonzept für die Fälle schützt, in denen das ausländische Steuerniveau unterhalb des deutschen Steuerniveaus liegt (Heraufschleusungseffekt für Sondervergütungen).<sup>1027</sup>

---

<sup>1021</sup> Vgl. *Loschelder*, in Schmidt, § 50d EStG, Rn. 65 (2019).

<sup>1022</sup> Vgl. *Kudert/Kahlenberg*, IStR 2013, 801 (805f).

<sup>1023</sup> Residualbetrag nach Anwendung des § 50d Abs. 10 S. 5 EStG.

<sup>1024</sup> Vgl. *Kudert/Kahlenberg*, IStR 2013, 801 (806).

<sup>1025</sup> Vgl. *Mössner*, IStR 2015, 204 (205).

<sup>1026</sup> Vgl. *Mössner*, IStR 2015, 204 (205).

<sup>1027</sup> Vgl. *Schmidt*, DStR 2013, 1704 (1708); *Mössner*, IStR 2015, 204 (205); *Gosch*, in Gosch, § 26 KStG, Rn. 124 (2015).

Über § 8 Abs. 1 KStG gelten die Anrechnungsvorschriften in § 50d Abs. 10 S. 5 EStG entsprechend. Ein Verweis in § 26 KStG hätte es nicht bedurft.<sup>1028</sup> Im Gewerbesteuergesetz ist die Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG explizit geregelt. Allerdings beschränkt § 7 S. 6 GewStG sich darauf, dass § 50 Abs. 10 EStG lediglich bei der Gewinnermittlung entsprechend anzuwenden ist. Daraus folgt, dass hier eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer ausdrücklich ausgeschlossen ist.<sup>1029</sup> Diese lässt sich auch nicht über den Wortlaut eines Abkommens herleiten und das Abkommen selbst trifft in der Regel keine die Sondervergütungen betreffende Aussage. Anders als bei § 50d Abs. 9 EStG oder § 20 Abs. 2 AStG regelt § 50d Abs. 10 EStG die Anrechnung selbstständig und abschließend. Eine entsprechende Regelung, die die Anrechnung ausländischer (Ansässigkeits-)Steuern auf die inländischen Quellensteuern regelt, ist der deutschen Abkommenspraxis weitgehend fremd. Zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer würde es demnach nur kommen, wenn das Verfassungs- oder Europarecht dazu verpflichten würde.<sup>1030</sup>

## **E. Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer**

### **I. Abkommensrechtliche Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer**

#### **1. Anrechnung auf die Gewerbesteuer ergibt sich aus dem Abkommenszweck**

Wie bereits mehrfach erwähnt, besteht der primäre Zweck von DBA darin, die Besteuerungsrechte der jeweiligen Staaten gegenseitig so abzugrenzen, dass internationale Doppelbesteuerung vermieden wird.<sup>1031</sup> Ist der Anwendungsbereich eines DBA einmal eröffnet, sind sie stets so auszulegen, dass dieses Ziel vollständig erreicht werden kann.<sup>1032</sup> Schreibt ein DBA die Anrechnungsmethode fest vor, ist dieses Ziel erst bei Verwirklichung der Kapitalexporthneutralität erreicht.<sup>1033</sup> Vor dem Hintergrund des Telos von DBA ist demnach zunächst unbeachtlich, welche Steuern vom Einkommen im Inland auf den inländischen Einkünften lastet, denn die Doppelbesteuerung kann in einer Vielzahl von Fällen nur dann

---

<sup>1028</sup> Vgl. *Pohl*, in Blümich, § 26 KStG, Rn. 97 (November 2017).

<sup>1029</sup> Vgl. *Möllmann/Schiffers*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 7 GewStG, Rn. 164. Kritisch zur mangelnden Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer, vgl. BFH v. 11.12.2013, I R 4/13, BStBl. II 2014, 791, Rn. 44; Schnitger, IFSt 492, 82f.; *Mössner*, IStR 2015, 204 (205); *Pohl*, in Blümich, § 26 KStG, Rn. 97 (November 2017).

<sup>1030</sup> Siehe zur verfassungsrechtlichen Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern E.II. Siehe zur europarechtlichen Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern E.III.

<sup>1031</sup> Vgl. *Debatin*, DStR-Beihefter 1992, 1 (2).

<sup>1032</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.554.

<sup>1033</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (60).

erfolgreich vermieden werden, wenn auf all diese Steuern vom Einkommen einschließlich der deutschen Gewerbesteuer angerechnet wird.<sup>1034</sup> Dieses Verständnis spiegelt sich auch in der für DBA maßgeblichen Auslegungsregel in Art. 31 WÜRv wieder. Hiernach ist ein Abkommen „[...] in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen und ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Ziels und Zwecks [...]“ auszulegen. Eine Anrechnung ausländischer Steuer auf die Gewerbesteuer kann demnach nur unterbleiben, wenn die Vertragsstaaten eine solche Anrechnung explizit ausschließen oder die Gewerbesteuer nicht vom sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens erfasst ist.<sup>1035</sup> Bei letzterem besteht allerdings kein Zweifel: Die Gewerbesteuer ist von allen deutscherseits geschlossenen DBA explizit erfasst, sodass grundsätzlich nur ein klarer Rechtsbefehl einer Anrechnung auf die Gewerbesteuer entgegenstehen kann.<sup>1036</sup>

## **2. Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer auf Grundlage der Methodenartikel**

### **a) Unterschiedliche Ausgestaltung der Methodenartikel**

In den meisten deutschen DBA können Lizenzgebühren<sup>1037</sup>, Zinsen<sup>1038</sup> und Streubesitzdividenden<sup>1039</sup> durch den Ansässigkeitsstaat des Gläubigers besteuert werden. Sie können jedoch auch durch den Quellenstaat, d.h. den Staat, aus dem die Zahlungen stammen, steuerlich belastet werden.<sup>1040</sup> Wie bereits erwähnt, sehen die meisten deutscherseits geschlossenen DBA zur Vermeidung der dadurch entstehenden, internationalen Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vor.<sup>1041</sup> Allerdings sind die Methodenartikel der einzelnen DBA unterschiedlich formuliert. Eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer ist demnach nur in Situationen möglich, in denen der Wortlaut des Anrechnungsartikels dem nicht entgegensteht. Die Anrechnungsartikel lassen sich dabei grundsätzlich in vier Gruppen unterteilen, für die im Nachgang im Einzelnen zu untersuchen

---

<sup>1034</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.554.

<sup>1035</sup> Vgl. *Lechner*, SWI 1991, 68 (72), der eine entsprechende Argumentationslinie mit Blick die österreichische Gewerbesteuer verfolgt.

<sup>1036</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (60f.); *Lüdicke*, in Flick/Wassermeyer/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 172 (November 2015).

<sup>1037</sup> Vgl. z.B. Art. 12 Abs. 1 DBA China 2014; Art. 12 Abs. 1 DBA Indien 1995.

<sup>1038</sup> Vgl. z.B. Art. 11 Abs. 1 DBA China 2014; Art. 11 Abs. 1 DBA Indien 1995.

<sup>1039</sup> Vgl. z.B. Art. 10 Abs. 1 DBA China 2014; Art. 10 Abs. 1 DBA Indien 1995; Art. 10 Abs. 1 DBA USA 2008.

<sup>1040</sup> Vgl. z.B. Art. 10, 11, 12 Abs. 1 DBA China 2014; Art. 10, 11, 12 Abs. 1 DBA Indien 1995; Art. 10 Abs. 1 DBA USA 2008.

<sup>1041</sup> Vgl. z.B. Art. 24 Abs. 2 Bs. b) DBA China 1985; Art. 23 Abs. 1 Bs. b) DBA Indien 1997; Art. 23 Abs. 1 Bs. b) DBA Mexiko 2010; Art. 23 Abs. 2 Bs. b) DBA Türkei 2011; Art. 23 Abs. 1 Bs. b) DBA Tschechien 1984.

sein wird, ob der jeweilige Wortlaut der Bestimmung eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer zulässt:<sup>1042</sup>

1. Gruppe: Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Steuer (vom Einkommen)
2. Gruppe: Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Steuer (vom Einkommen) unter Verweis auf die deutschen Vorschriften
3. Gruppe: Anrechnung ausländischer Steuer auf die deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuer
4. Gruppe: DBA mit expliziten Vorschriften zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei der Gewerbesteuer (Sonderkonstellationen)

**b) Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Steuer (vom Einkommen) (Gruppe 1)**

Die Argumentationslinie, warum abkommensrechtlich eine Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer besteht, ist augenscheinlich: Wie bereits erwähnt, ergibt sich die Notwendigkeit zunächst aus der Zielsetzung des Abkommens, internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden und dem Einbezug der Gewerbesteuer in den sachlichen Anwendungsbereich der DBA.<sup>1043</sup> Dem kann nur der explizite Wortlaut des Anrechnungsartikels des jeweiligen DBA entgegenstehen.

In der ersten Gruppe ist dies nicht der Fall. Zu dieser Gruppe gehören folgende deutsche DBA:

DBA	Vom	Fundstelle	Anrechnungsartikel
Belgien	11.4.1967	BGBL. II 1969, 17	Art. 23 Abs. 1 Nr. 2
Griechenland	18.2.1967	BGBL. II 1967, 852	Art. 17 Abs. 2 Nr. 2
Iran	21.11.1969	BGBL. II 1969	Art. 24 Abs. 1 Bs. b)
Spanien	16.1.1968	BGBL. II 1968, 9	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)

**Tabelle 1:** DBA der Gruppe 1

<sup>1042</sup> Vgl. für ein ähnliche Einteilung der DBA, *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 122.

<sup>1043</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (60f.); *Ismar*, in Vogel/Lehner, Art. 23 OECD-MA, Rn. 138 (2015).

All diesen DBA ist gemein, dass sie die Gewerbesteuer explizit unter den Begriff „deutsche Steuer“<sup>1044</sup> fassen und zugleich eine Anrechnung der im anderen Staat erhobenen Steuer auf die in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuern zulassen.<sup>1045</sup> Für DBA, die in diese Kategorie fallen, ist der Fall somit klar gelagert: Das Abkommen schreibt ohne Ausnahme eine Anrechnung auf alle deutschen Steuern inklusive der Gewerbesteuer vor.<sup>1046</sup>

Dennoch ist diese Ansicht nicht unwidersprochen geblieben: Es wird vorgebracht, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA<sup>1047</sup> einer Anrechnung auf die Gewerbesteuer entgegenstehe, da dieser als allgemeine Auslegungsregel (lex fori Grundsatz) vorgebe, dass jedem im Abkommen nicht definierten Ausdruck die Bedeutung zukommt, die ihm nach innerstaatlichem Recht der Vertragsparteien beigemessen wird.<sup>1048</sup> Dem folgend soll eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer schon dann ausgeschlossen sein, wenn nach innerstaatlichem Recht keine Anrechnung auf die Gewerbesteuer vorgesehen sei.<sup>1049</sup> Dieser Ansicht ist allerdings entgegenzuhalten, dass sie die abkommensrechtliche Prüfungsreihenfolge außer Acht lässt, denn ein Rückgriff auf das innerstaatliche Recht steht nach dem Art. 3 Abs. 2 OECD-MA stets unter dem Vorbehalt, „[...] dass der Zusammenhang [des Abkommens] nichts anderes erfordert [...]“.<sup>1050</sup> Folglich kommt die Bezugnahme auf das innerstaatliche Recht nur in Frage, wenn der Sinnzusammenhang des Abkommens nichts anderes vorschreibt.<sup>1051</sup> Vorliegend schreibt der Sinnzusammenhang allerdings etwas anderes vor, denn dieser besteht in der

---

<sup>1044</sup> Vgl. Art. 2 Abs. 3 Nr. 2 Bs. e) DBA Belgien 1967/2002/2010; Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 DBA Griechenland 1966; Art. 2 Abs. 2 Nr. 1 Bs. c) DBA Iran 1968.

<sup>1045</sup> Vgl. Art. 23 Abs. 1 Nr. 2 DBA Belgien 1967/2002/2010: „Die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in Belgien erhobene Steuer [...] wird auf von diesen Einkünften in der Bundesrepublik Deutschland erhobene Steuer angerechnet.“; Art. 17 Abs. 1 Nr. 2 Bs. a) DBA Griechenland 1966: „Auf die von den nachstehenden Einkünften erhobene deutsche Steuer werden die folgenden Beträge angerechnet: [...]“; Art. 24 Abs. 1 Bs. b) DBA Iran 1968: Die in Übereinstimmung mit den vorstehenden Artikeln erhobene iranische Steuer von [...] wird auf die deutsche angerechnet, die von diesen aus dem Iran stammenden Einkünften erhoben wird.“

<sup>1046</sup> Vgl. *Heurung/Seidel*, IWB 2009, 687ff.; *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 108ff., 953ff.; *Gosch*, Grüne Hefte Nr. 177, 2011, 22; *Becker/Loose*, IStR 2012, 58; *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 121ff.; *Kessler*, in FS Frotscher, 2013, 329f.; *Ismer*, in Vogel/Lehner, Art. 23 OECD-MA, Rn. 138 (2015); *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 123ff.; *Schaumburg/Häck*, in *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017, Rn. 19.554; *Haarmann*, in *JBFASr* 2017/2018, 286ff.; *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 463 a.A. *Eglmaier*, IStR 2011, 951ff.

<sup>1047</sup> Entsprechendes gilt für Art. 3 Abs. 2 DBA Belgien 1967/2002/2010; Art. 2 Abs. 2 DBA Griechenland 1966; Art. 3 Abs. 2 DBA Iran 1968.

<sup>1048</sup> Vgl. *Eglmaier*, IStR 2011, 951 (952).

<sup>1049</sup> Vgl. *Eglmaier*, IStR 2011, 951 (952).

<sup>1050</sup> Vgl. *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 951 (952).

<sup>1051</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 2017, Rn. 19.56.

Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung und diese Vorgabe kann nur dann erfüllt werden, wenn eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer erfolgt.<sup>1052</sup>

In diesem Zusammenhang kann auch dahinstehen, ob man argumentiert, dass die Auslegung nach innerstaatlichem Recht durch die vorrangige Auslegung nach dem Sinnzusammenhang versperrt ist<sup>1053</sup> oder die Auslegung nach dem Sinnzusammenhang erst dann zum Tragen kommt, wenn das innerstaatliche Recht eben diesem entgegensteht.<sup>1054</sup> Das Ergebnis bleibt das Gleiche: Der Einwand, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA einer Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer entgegenstehe, überzeugt nicht. Das DBA als völkerrechtlicher Vertrag bestimmt vorrangig, worauf was anzurechnen ist.<sup>1055</sup> In diesem Fall eben auch auf die Gewerbesteuer.

**c) Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Steuer (vom Einkommen) unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts (Gruppe 2)**

In den meisten deutscherseits geschlossenen DBA ist der Fall allerdings nicht so klar gelagert wie bei der ersten Gruppe, denn im Rahmen des Anrechnungsartikels wird bei den DBA der zweiten Gruppe auf die Vorschriften des deutschen bzw. des innerstaatlichen Steuerrechts verwiesen. Diesen DBA ist zumeist die folgende Formulierung zu entnehmen:

*„Auf die deutsche Steuer vom Einkommen [...] wird unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die [ausländische] Steuer angerechnet [...].“<sup>1056</sup>*

Die nachfolgend aufgelisteten deutschen DBA gehören zu dieser Gruppe:

DBA	Vom	Fundstelle	Anrechnungsartikel
Albanien	5.12.2011	BGBI. II 2011, 1186	Art. 23 Abs. Bs. b)

<sup>1052</sup> Vgl. *Dürschmidt*, in Vogel/Lehner, Art. 3 OECD-MA, Rn. 116d (2015); *Schaumburg/Häck*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.56.

<sup>1053</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.56.

<sup>1054</sup> Vgl. *Dürschmidt*, in Vogel/Lehner, Art. 3 OECD-MA, Rn. 116d (2015).

<sup>1055</sup> Vgl. BT-Drs. 8/3548 v. 8.2.1980, 19; *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 951 (952); *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (61).

<sup>1056</sup> Exemplarisch Art. 23 Abs. 2 Bs. b) DBA China.

Algerien	23.10.2008	BGBI. II 2008, 1188	Art. 23 Abs. 2 Bs. b)
Armenien	27.7.2016	BGBI. II 2017, 1077	Art. 22 Abs. 2 Bs. c)
Aserbaidshjan	19.10.2005	BGBI. II 2005, 1146	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Australien	17.10.2016	BGBI. II 2016, 1114	Art. 22 Abs. 2 Bs. c)
Bangladesch	31.12.1991	BGBI. II 1991, 1410	Art. 22 Abs. 1 Bs. b)
Belarus	7.12.2006	BGBI. II 2006, 1042	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Bulgarien	23.11.2010	BGBI. II 2010, 1286	Art. 22 Abs. 1 Bs. b)
China	29.12.2015	BGBI. II 2015, 1647	Art. 23 Abs. 2 Bs. b)
Costa Rica	26.11.2014	BGBI. II 2014, 917	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Dänemark	6.11.1996	BGBI. II 1996, 2565	Art. 23 Abs. 1 Bs. a)
Ecuador	12.5.1984	BGBI. II 1984, 465	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Elfenbeinküste	20.2.1979	BGBI. 1982, 153	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Finnland	25.4.2017	BGBI. II 2017, 466	Art. 21 Abs. 1 Bs. b)
Frankreich	14.4.1959	BGBI. II 1961, 397 BGBI. II 2015, 1332,1335	Art. 20 Abs. 2 Bs. c) Neugef. am 31.3.2015
Georgien	13.8.2007	BGBI. II 2007, 1034	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Ghana	30.11.2006	BGBI. II 2006, 1018	Art. 24 Abs. 1 Bs. a)
Großbritannien	18.11.2010	BGBI. II 2010, 1333	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Indien	25.4.1996	BGBI. II 1996	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Irland	1.11.2011	BGBI. II 2011, 1042	Art. 23 Abs. 2 Bs. b)
Island	25.5.1973	BGBI. II 1973	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Israel	20.11.2015	BGBI. II 2015, 1301	Art. 22 Abs. 1 Bs. b)

Japan <sup>1057</sup>	18.7.2016	BGBI. II 2016, 956	Art. 22 Abs. 2 Bs. c)
Kanada	23.3.2002	BGBI. II 2002, 670	Art. 23 Abs. 2 Bs. b)
Kasachstan	22.7.1998	BGBI. II 1998, 1592	Art. 23 Abs. 2 Bs. b)
Kirgistan	2.12.2006	BGBI. II 2006, 1066	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Kolumbien	10.7.2002	BGBI. II 2002, 1630	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Liechtenstein	5.12.2012	BGBI. II 2012, 1462	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Luxemburg	5.12.2012	BGBI. II 2012, 1402	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Malaysia	15.11.2010	BGBI. II 2010, 1310	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Malta	13.12.2010	BGBI. II 2001, 1297	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Mazedonien	16.10.2010	BGBI. II 2010, 1153	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Mexiko	11.11.1993	BGBI. II, 1993, 1966	Art. 23 Abs. 2 Bs. b)
Niederlande	5.12.2012	BGBI. II 2012, 1414	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Norwegen	24.6.2013	BGBI. II, 2013, 906	Art. 23 Abs. 2 Bs. b)
Österreich	26.3.2002	BGBI. II 2002, 734	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Philippinen	27.10.2014	BGBI. II 2014, 822	Art. 24 Abs. 2 Bs. b)
Polen	15.9.2004	BGBI. II 2004, 1304	Art. 24 Abs. 1 Bs. b)
Rumänien	12.11.2003	BGBI. II 2003, 1594	Art. 23 Abs. 2 Bs. b)
Schweiz <sup>1058</sup>	5.9.1972	BGBI. II 1972, 1021	Art. 24 Abs. 1 Nr. 2
Singapur	24.10.2006	BGBI. II 2006, 930	Art. 24 Abs. 1 Bs. b)

<sup>1057</sup> Das DBA Japan ist eine Sonderkonstellation, die zwar laut Abkommenstext dieser Gruppe zuzuordnen ist. Allerdings schließt das Protokoll zu Art. 22 DBA Japan eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer explizit aus, siehe hierzu E.I.2.e).

<sup>1058</sup> Das DBA Schweiz ist eine Sonderkonstellation, die zwar grundsätzlich dieser Gruppe zuzuordnen ist. Allerdings schließt ein Klammerzusatz im Abkommenstext die Anrechnung auf die Gewerbesteuer explizit aus, siehe hierzu E.I.2.e).

Slowakei	30.11.1982	BGBI. II 1982, 1022	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Slowenien	2.12.2006	BGBI. II 2006, 1091	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Südafrika	2.9.1974	BGBI. II 1974, 1185	Art. 20 Abs. 2 Bs. b)
Syrien	18.11.2010	BGBI. II 2010	Art. 22 Abs. 1 Bs. b)
Tadschikistan	21.7.2004	BGBI. II 2004, 1034	Art. 22 Abs. 2 Bs. b)
Taiwan	2.10.2012	BGBI. II 2012, 2079	Art. 22 Abs. 1 Bs. b)
Thailand	19.7.1968	BGBI. II 1968, 589	Art. 22 Abs. 2 Bs. b)
Tschechien	30.11.1982	BGBI. II 1982, 1022	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Tunesien	11.12.2018	BGBI. II 2018, 710	Art. 23 Abs. 2 Bs. b)
Turkmenistan	5.6.2017	BGBI. II 2017, 573	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Türkei	24.5.2012	BGBI. II 2012, 526	Art. 22 Abs. 2 Bs. b)
Ukraine	22.4.1996	BGBI. II 1996, 498	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Ungarn	30.5.1979	BGBI. II 1979, 626	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Usbekistan	12.10.2001	BGBI. II 2001, 978	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
VAE	29.4.2011	BGBI. II 2011, 538	Art. 22 Abs. 1
USA	4.6.2008	BGBI. II 2008, 611	Art. 23 Abs. 3 Bs. b)
Zypern	1.11.2011	BGBI. II 2011, 1068	Art. 22 Abs. 1

**Tabelle 2:** DBA der Gruppe 2

In einigen Kategorien findet sich diese Formulierung in leicht abgewandelter Form. Zwar bezieht sich die Anrechnung auch hier eindeutig auf die deutsche Steuer vom Einkommen, sodass aus abkommenrechtlicher Sicht eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer und auf die Gewerbesteuer vorzunehmen ist, da diese

Steuerarten von der Steuerdefinition der jeweiligen DBA erfasst sind.<sup>1059</sup> Allerdings ist fraglich, ob der Verweis auf die innerstaatlichen Vorschriften einer Anrechnung auf die Gewerbesteuer entgegensteht, da nach unilateralem Recht nur eine Anrechnung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer möglich ist.<sup>1060</sup> Die Frage geht dahin, ob die abkommensautonome Auslegung den Rechtsanwender durch den Verweis auf die innerstaatlichen Vorschriften nicht dazu zwingt, den Umfang der unilateralen Anrechnungsmethode – d.h. die Beschränkung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer – ins Abkommen mit rein zu lesen. Im Kern geht es um die Frage, was durch diesen Verweis eigentlich geregelt wird: Die herrschende Meinung geht davon aus, dass der Verweis sich nicht darauf bezieht, ob auf eine Steuer vom Einkommen angerechnet wird, sondern wie eine solche Anrechnung durchzuführen ist.<sup>1061</sup> Durch den Abkommensbefehl „Auf die deutsche Steuer vom Einkommen wird [...] angerechnet“ ist der Umfang abschließend bestimmt.<sup>1062</sup> Nur die Anrechnungsmodalitäten – also das „Wie“ der Anrechnung – richten sich nach innerstaatlichem Recht.<sup>1063</sup> Zur Bestätigung dessen lohnt ein Blick in die Gesetzesbegründung zu § 34c Abs. 6 EStG a.F.:<sup>1064</sup>

*„[§ 34c Abs. 6] Satz 1 stellt klar, dass die Regelungen der Doppelbesteuerung den Regelungen des innerstaatlichen Rechts vorgehen. Soweit in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung behoben wird, gelten **für die Anrechnungsmodalitäten die Regelungen des innerstaatlichen Rechts** entsprechend. Der Begriff „entsprechend“ stellt klar, dass die Regelungen des Einkommensteuergesetzes **nur insoweit** bei der Anrechnung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten sind, als sie mit dem Abkommensmechanismus vereinbar sind.“*

Der Text der Gesetzesbegründung bestätigt die Auffassung, dass § 34c EStG im Abkommensfall lediglich die Anrechnungsmodalitäten regelt. Durch die im letzten Satz des

---

<sup>1059</sup> Vgl. *Heurung/Seidel*, IWB 2009, 687ff.; *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 108ff., 953ff.; *Gosch*, Grüne Hefte Nr. 177, 2011, 22; *Becker/Loose*, IStR 2012, 58; *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 121ff.; *Kessler*, FS Frotscher, 2013, 329f.; *Ismer*, in Vogel/Lehner, Art. 23 OECD-MA, Rn. 138 (2015); *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 123ff.; *Schaumburg/Häck*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.554; *Haarmann*, in JBFASr 2017/2018, 286ff.; *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 463; ; a.A. *Eglmaier*, IStR 2011, 951ff.

<sup>1060</sup> Vgl. für die frühere österreichische Rechtslage bereits *Lechner*, SWI 1991, 68 (71).

<sup>1061</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (63); *Schönfeld/Häck*, in Schönfeld/Ditz, Art.23A/B OECD-MA, Rn. 111 (2019); *Haarmann*, in JBFASr 2017/2018, 290.

<sup>1062</sup> Vgl. *Ismer*, in Vogel/Lehner, Art. 23 OECD-MA, Rn. 138 (2015).

<sup>1063</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (63); *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 127.

<sup>1064</sup> BT-Drs. 8/3548 v. 8.2.1980, 21. Im Zuge dieses Gesetzes erhielt der § 34c EStG seinen heutigen Aufbau, vgl. Änderungsgesetz v. 20.8.1980, BGBl. I 1980, 1545. Eingeführt wurde § 34c im Jahr 1956, vgl. Steueränderungsgesetz v. 5.10.1956, BGBl. I 1956, 781.

Zitats verwendete Formulierung „nur insoweit“ wird zum einen klar, dass die Regelung nur dann einschlägig ist, wenn das Abkommen eine Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer dem Grunde nach vorsieht. Der Anwendungsbereich der Vorschrift beschränkt sich lediglich auf das „Wie“ der Anrechnung, wenn das DBA die Einkommensteuer erfasst.<sup>1065</sup> Insoweit sieht § 34c Abs. 6 EStG zwei Obergrenzen für einkommen- und körperschaftsteuerliche Zwecke vor: Einerseits ist die Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer, andererseits auf die nach dem jeweilig einschlägigen DBA zulässige Quellensteuer beschränkt.<sup>1066</sup> Der Gesetzgeber nutzt mit § 34c Abs. 6 EStG seine Befugnis, das Anrechnungsverfahren verfahrensmäßig auszugestalten<sup>1067</sup> Dies entbindet ihn allerdings gleichzeitig nicht von seiner abkommensrechtlichen Verpflichtung, ausländische Steuern auch bei der Gewerbesteuer anzurechnen.<sup>1068</sup>

Zum anderen wird durch die Formulierung des Gesetzgebers auch die äußere Wirkungsgrenze der innerstaatlichen Vorschrift abgesteckt. Ihr kann nämlich nicht die Eignung entnommen werden, die Anrechnung auf die Einkommensteuer zu begrenzen.<sup>1069</sup> Zwar wird in der Literatur<sup>1070</sup> vereinzelt vertreten, dass in Ermangelung einer innerstaatlichen Vorschrift für die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer kein Raum sei. Allerdings würde man sich so dem Vorwurf ausgesetzt sehen, einen direkten Abkommensbefehl (Anrechnung dem Grunde nach) zu missachten und die teleologische Zwecksetzung des Abkommens zu unterlaufen.<sup>1071</sup> Auch hier hilft wieder der Blick auf den historischen Gesetzgeber. Bis zum Veranlagungszeitraum 1956 sah das innerstaatliche Recht nur den Abzug ausländischer Steuer auf die Einkommensteuer vor. Vorher wurde in den Fällen, in denen ein DBA bestand eine Anrechnung durchgeführt, obwohl innerstaatlich kein Anrechnungsmechanismus vorhanden war.<sup>1072</sup> Folglich ist es nicht ersichtlich, dass alleine das Fehlen einer unilateralen Anrechnungsvorschrift zur Versagung der bilateralen Anrechnung führen sollte.<sup>1073</sup> Manche Staaten stützen sich ausschließlich auf die abkommensrechtlichen Vorgaben zur Vermeidung

---

<sup>1065</sup> Vgl. *Ismer*, in Vogel/Lehner, Art. 23 OECD-MA, Rn. 138 (2015).

<sup>1066</sup> Vgl. *Roser*, in Gosch, § 26 KStG, Rn. 12 (2015); *Heinicke*, in Schmidt, § 34c EStG, Rn. 26 (2019).

<sup>1067</sup> Vgl. *Haarmann*, in JBFASr 2017/2018, 290.

<sup>1068</sup> Vgl. *Haarmann*, in JBFASr 2017/2018, 290.

<sup>1069</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (60f.).

<sup>1070</sup> Vgl. *Lüdicke*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 172 (November 2015); *Eglmaier*, IStR 2011, 957.

<sup>1071</sup> Vgl. *Ismer*, in Vogel/Lehner, Art. 23 OECD-MA, Rn. 138 (2015); *Schaumburg/Häck*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 19.554; *Haarmann*, in JBFASr 2017/2018, 290

<sup>1072</sup> Vgl. BT-Drs. 8/3548 v. 8.2.1980, 19.

<sup>1073</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (60f.).

internationaler Doppelbesteuerung und regeln das „Wie“ der Anrechnung teilweise auf dem Erlasswege.<sup>1074</sup>

Zudem darf auch der völkerrechtliche Anspruch des Quellenstaats nicht vernachlässigt werden. Dem anderen Vertragsstaat wurde mit Abschluss des DBA völkerrechtlich zugesichert, dass die Quellensteuern auf die Steuern vom Einkommen im anderen Vertragsstaat angerechnet wird.<sup>1075</sup> Dies kann nicht alleine wegen verfahrenstechnischer Unwägbarkeiten diesem Vertragsstaat unterbleiben.<sup>1076</sup> Der andere Vertragsstaat rechnet im Gegenzug auch die deutsche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sowie die Gewerbesteuer auf seine Steuer von Einkommen an, und er differenziert auch nicht zwischen den anrechenbaren Steuern.<sup>1077</sup> Das zeigt sich besonders deutlich am Beispiel von Österreich, das seinerzeit ebenfalls eine Gewerbesteuer nach deutschem Vorbild kannte<sup>1078</sup> und eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer folgerichtig auch explizit erlaubte.<sup>1079</sup> Es geht hierbei nämlich um konsequente Verteilungsgerechtigkeit zwischen den einzelnen Vertragsstaaten, die durch eine unterbleibende Anrechnung konterkariert wird.<sup>1080</sup>

Mit Blick auf die Freistellungsmethode kommt man zum gleichen Ergebnis. Wird die Doppelbesteuerung abkommensrechtlich im Zuge der Freistellung vermieden, führt dies im ersten Schritt zur Verringerung der einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Da diese Bemessungsgrundlage den Anknüpfungspunkt für die Gewerbesteuer darstellt (§ 7 Abs. 1 GewStG), wären im nächsten Schritt die Voraussetzungen des § 8 Nr. 5 GewStG zu prüfen. Diese Voraussetzungen können allerdings nicht erfüllt sein, weil weder Beträge nach § 3 Nr. 40 EStG noch Beträge nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz geblieben sind, da die einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Freistellung aufgrund abkommensrechtlicher Vorgaben erfolgt ist.<sup>1081</sup> Dies führt zu dem Ergebnis, dass es – selbst wenn es die Vorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG nicht geben würde – zur gewerbesteuerlichen Freistellung kommen würde, weil sie durch das Abkommen vorgegeben ist.<sup>1082</sup> Die

<sup>1074</sup> So zumindest in Österreich, vgl. öBMF v. 27.1.1961, ZI. 13.945-8/61, AÖFV 78/1961; öBMF v. 27.12.1990, GZ 04 0101/ 96-IV/4/90, AÖFV 49/1991; *Lechner*, SWI 1991, 68 (68f.). Früher war die Anrechnungsmethode in § 48 BAO (Bundesabgabenordnung) geregelt.

<sup>1075</sup> Vgl. *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 108 (108f.); *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 123.

<sup>1076</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 129.

<sup>1077</sup> Vgl. *Lechner*, SWI 1991, 68 (72).

<sup>1078</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 79ff.

<sup>1079</sup> Vgl. öBMF v. 3.11.1992, GZ 04/0101/114-IV/4/92, AÖFV Nr. 344/92; *Lechner*, SWI 1991, 71.

<sup>1080</sup> Vgl. *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, 120.

<sup>1081</sup> Es ist aber auch denkbar, dass § 8b als *lex specialis* gegenüber der abkommensrechtlichen Vorschrift weiterhin anwendbar ist, dann lebt die abkommensrechtliche Freistellung nach der Hinzurechnung durch § 8 Nr. 5 GewStG wieder auf, vgl. BFH v. 23.6.2010, I R 71/09, BStBl. II 2011, 129, Rn. 14.

<sup>1082</sup> Vgl. *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 120f.

Freistellungs- und die Anrechnungsmethode sind gleichwertige Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.<sup>1083</sup> Es ist folglich fragwürdig, warum bei der Freistellungsmethode die abkommensrechtlichen Vorgaben in aller Konsequenz durchgehalten werden, bei der Anrechnungsmethode hinsichtlich der Vermeidung der Doppelbesteuerung plötzlich zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer einerseits und Gewerbesteuer andererseits differenziert werden soll.<sup>1084</sup>

Des Weiteren wird in der Literatur<sup>1085</sup> vereinzelt die Frage aufgeworfen, ob die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer aufgrund eines „zulässigen“ *treaty overrides* in § 34c EStG unterbleibt. Ein *treaty override* könnte das Abkommensrecht durch spätere unilaterale Vorgaben überschreiben.<sup>1086</sup> Ein solcher *treaty override* ist zwar verfassungsrechtlich zulässig<sup>1087</sup>, setzt allerdings einen expliziten Gesetzesbefehl bzw. einen Bezug zur abkommensrechtlichen Regelung voraus.<sup>1088</sup> An diesem expliziten Regelungsbefehl mangelt es vorliegend allerdings.<sup>1089</sup> Weder dem § 34c EStG bzw. § 26 KStG noch dem Gewerbesteuergesetz selbst ist eine explizite Beschränkung der Anrechnungsmöglichkeit zu entnehmen, sodass von einem *treaty override* nicht gesprochen werden kann.<sup>1090</sup> Auch im Wege der Auslegung kommt man nicht zu dem Ergebnis, dass ein „verdeckter“ *treaty override* vorliegt<sup>1091</sup>, welcher von der Literatur<sup>1092</sup> zudem als unzulässig angesehen wird.

#### **d) Anrechnung auf die zu erhebende deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuer (Gruppe 3)**

Etwas anders gelagert ist der Fall bei den DBA, die im Rahmen des Anrechnungsartikels die Anrechnung explizit auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer beschränken:

*„Die [ausländische] Steuer, [...] wird auf die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer [...] angerechnet.“<sup>1093</sup>*

<sup>1083</sup> Vgl. EuGH v. 6.12.2007, C-298/05, Columbus Container, ECLI:EU:C:2007:754, Rn. 45; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 2 Rn. 202.

<sup>1084</sup> Vgl. Frotscher, in FS Frotscher, 2013, 121; Kahlenberg/Rieck, FR 2018, 461 (463). Hierzu bereits kritisch für die früher noch bestehende österreichische Gewerbesteuer, vgl. Lechner, SWI 1991, 68 (71).

<sup>1085</sup> Vgl. Blumenberg, in StBJB 2012/2013, 479; Haarmann, in FS Gosch, 128; Becker/Loose, IStR 2012, 57 (63).

<sup>1086</sup> Vgl. Lüdicke, IStR 2017, 289 (292f.).

<sup>1087</sup> Vgl. BVerfG v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1.

<sup>1088</sup> Vgl. Lüdicke, IStR 2017, 289 (292f.); Haarmann, in FS Gosch, 128.

<sup>1089</sup> Vgl. Becker/Loose, IStR 2012, 57 (62).

<sup>1090</sup> Vgl. Blumenberg, in StBJB 2012/2013, 479; Haarmann, in FS Gosch, 128; Becker/Loose, IStR 2012, 57 (63).

<sup>1091</sup> Vgl. Blumenberg, in StBJB 2012/2013, 479.

<sup>1092</sup> Vgl. Lüdicke, IStR 2017, 289 (293); Musil, IStR 2014, 192 (193).

<sup>1093</sup> Exemplarisch DBA Italien 1989 v. 18.10.1989, BGBl. II 1990, 742.

Zu dieser Gruppe zählen folgende DBA:

<b>DBA</b>	<b>Vom</b>	<b>Fundstelle</b>	<b>Anrechnungsartikel</b>
Ägypten	11.4.1990	BGBI. II 1990, 278	Art. 24 Abs. 1 Bs. b)
Argentinien	6.7.1979	BGBI. II 1979, 585	Art. 23 Abs. 2
Bolivien	27.7.1994	BGBI. 1994, 1086	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Bosnien und Herzegowina	31.8.1988	BGBI. II 1988, 1196	Art. 24 Bs. 1 Bs. b)
Brasilien <sup>1094</sup>	23.12.1975	BGBI. II 1975, 2245	Art 24 Abs. 1 Bs. b)
Estland	30.12.1998	BGBI. II 1998, 547	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Indonesien	14.11.1991	BGBI. II 1991	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Italien	10.8.1990	BGBI. II 1990, 742	Art. 24 Abs. 2 Bs. b)
Jamaika	14.7.1976	BGBI. II 1976, 1194	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Kenia	30.5.1979	BGBI. II 1979, 606	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Kosovo	31.8.1988	BGBI. II 1988, 744	Art. 24 Abs. 1 Bs. b)
Kroatien	2.12.2006	BGBI. II 2006, 1112	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Kuwait	11.4.1989	BGBI. II 1989, 354	Art. 24 Abs. 1 Bs. b)
Lettland	31.3.1998	BGBI. II 1998, 330	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Liberia	30.8.1973	BGBI. II 1973, 1285	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Litauen	22.7.1998	BGBI. II 1998, 1571	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Marokko	23.1.1974	BGBI. II 1974, 21	Art. 23 Abs. 1 Nr. 2
Mauritius	9.9.1980	BGBI. II 1980, 1261	Art. 24 Abs. 1 Bs. b)

<sup>1094</sup> Das DBA mit Brasilien wurde am 7.4.2005 gekündigt.

Moldau	7.1.1983	BGBI. II 1983, 2	Art. 19 Abs. 1 Bs. b)
Mongolei	21.9.1995	BGBI. II 1995, 818	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Montenegro	31.8.1988	BGBI. II 1988, 744	Art. 24 Abs. 1 Bs. b)
Namibia	9.8.1994	BGBI. II 1994, 1262	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Neuseeland	4.9.1980	BGBI. II 1980, 1222	Art. 23 Abs. 2 Bs. b)
Pakistan	21.9.1995	BGBI. II 1995, 836	Art. 22 Abs. 1 Bs. b)
Portugal	9.2.1982	BGBI. II 1982, 129	Art. 24 Abs. 2 Bs. b)
Russland	5.12.1996	BGBI. II 1996, 2710	Art. 23 Abs. 2 Bs. b)
Sambia	24.4.1975	BGBI. II 1975, 661	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Schweden	8.6.1994	BGBI. II 1994, 686	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Serbien	31.8.1988	BGBI. II 1988, 744	Art. 24 Abs. 1 Bs. b)
Simbabwe	25.8.1989	BGBI. II 1998, 713	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Sri Lanka	27.8.1981	BGBI. II 1981, 630	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Trinidad und Tobago	24.4.1975	BGBI. II 1975, 679	Art. 22 Abs. 1 Bs. b)
Uruguay	25.11.1988	BGBI. II 1988, 1059	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Venezuela	25.4.1996	BGBI. II 1996, 727	Art. 23 Abs. 1 Bs. b)
Vietnam	12.11.1996	BGBI. II 1996, 2622	Art. 23 Abs. 2 Bs. b)

**Tabelle 3:** DBA der Gruppe 3

Der Anrechnungsartikel bezieht sich seinem Wortlaut nach nur auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Eine gewerbesteuerliche Anrechnungsverpflichtung lässt sich diesen DBA demnach nicht entnehmen.<sup>1095</sup> Auffällig ist allerdings, dass alle DBA, die diese Klausel enthalten, abgeschlossen wurden, bevor sich die Problematik der Anrechnung ausländischer

<sup>1095</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (59f.); *Blumenberg*, in StBJB 2012/2013, 478.

Steuern auf die Gewerbesteuer in der Deutlichkeit stellte, d.h. vor der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15%.<sup>1096</sup> Der Gesetzgeber hielt das Problem damals wohl nur in speziellen Einzelfällen<sup>1097</sup> für regelungsbedürftig.<sup>1098</sup>

Im Umkehrschluss kann man die Beschränkung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer auch so verstehen, dass der Gesetzgeber bei den DBA der Gruppe 1 und 2 die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer explizit dadurch sicherstellen will, dass der Anrechnungsartikel alle Steuern (vom Einkommen) in Bezug nimmt und eben keine Einschränkungen auf bestimmte Steuerarten vornimmt. Diese Auffassung bestätigt sich mit Blick auf das Protokoll zum neuen DBA Japan.<sup>1099</sup> Hierin heißt es in Bezug auf den Anrechnungsartikel (Art. 22 DBA Japan):

*„Dieser Artikel ist **nicht so auszulegen**, als verpflichte er [...] die Bundesrepublik Deutschland, einen Betrag der japanischen Steuer **auf die Gewerbesteuer** der Bundesrepublik Deutschland **anzurechnen**.“*

Das Protokoll entfaltet – genau wie der Abkommenstext selbst – Rechtsnormcharakter, sodass eine Anrechnung japanischer Steuern vom Einkommen auf die Gewerbesteuer ausscheidet.<sup>1100</sup> Hier bestätigen sich gleich zwei in den vorangegangenen Abschnitten vorgebrachte Argumente. Erstens: Trifft man keine Sonderregelungen, die eine Anrechnung ausländischer Steuern explizit ausschließt, können im Umkehrschluss die Formulierungen der Gruppe 1 und 2 nur so verstanden werden, dass eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer in diesen Fällen zwingend ist.<sup>1101</sup> Dafür spricht auch der Wortlaut des Abs. 10 des Protokolls zum DBA Japan. Die Formulierung „ist nicht so auszulegen“ legt nahe, dass bei Fehlen dieser Ergänzung im Protokoll die allgemeine Auslegung wohl zu dem konträren Schluss führen muss. Zweitens: Der Verweis auf die innerstaatlichen Vorschriften (Gruppe 2) kann nicht so verstanden werden, dass sich die Anrechnung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer beschränkt, sondern kann nur als ein das Anrechnungsverfahren ausgestaltender Verweis gedeutet werden. Wäre dies anders, hätte es beim DBA Japan eines expliziten Regelungsverbots nicht bedurft. Zudem ist dieser Verweis auch in der Mehrheit der DBA enthalten, die eine

---

<sup>1096</sup> Vgl. Unternehmenssteuerreformgesetz v. 17.08.2007, BGBl. I 2007, 1912.

<sup>1097</sup> Vgl. Abs. 10 des Protokolls zum DBA Australien 1972.

<sup>1098</sup> Vgl. *Ismer*, in Vogel/Lehner, Art. 23 OECD-MA, Rn. 138 (2015).

<sup>1099</sup> Vgl. Protokoll zum Art. 22 DBA Japan v. 18.7.2016, BGBl. II 2016, 982.

<sup>1100</sup> Vgl. *Schaumburg/Häck*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn.19.26.

<sup>1101</sup> Vgl. *Schmidt/Boller*, PStB 2008, 270 (278); *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 108 (109); *Gosch*, Grüne Hefte Nr. 177, 2011, 22.

Beschränkung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer vorsehen (z.B. DBA Lettland). Folglich sprechen die überwiegenden Argumente dafür, dass hierdurch nur die Anrechnungsmodalitäten geregelt werden.

Folgt man der Argumentation, dass es eines klaren Regelungsbefehls bedarf, um eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer auszuschließen, könnte man weiter argumentieren, dass selbst für den Fall, dass ein DBA der Gruppe 3 vorliegt, eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer dadurch nicht ausgeschlossen ist. Das DBA ordnet lediglich die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer an.<sup>1102</sup> Würde man nunmehr die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer unilateral normieren, würde das DBA einer solchen Anrechnung nicht entgegenstehen. DBA haben nur die Eignung, als Schrankenrecht Besteuerungsrechte einschränken.<sup>1103</sup> Rechnet man nunmehr auf die Gewerbesteuer an, obwohl das DBA nur eine Anrechnung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer anordnet, schränkt man das Besteuerungsrecht Deutschlands nicht zugunsten des anderen Vertragsstaats ein. Der Quellenstaat übt sein Besteuerungsrecht unverändert aus. Würde Deutschland nunmehr die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer regeln, hätten die DBA der Gruppe 3 nicht die Eignung, eine solche zu versagen, da hierdurch ein Besteuerungsrecht begründet würde, was nach unilateralem Recht nicht besteht.<sup>1104</sup> Allerdings wird man in Ermangelung einer unilateralen Anrechnungsvorschrift feststellen, dass dem Abkommen eine Anrechnungsverpflichtung für die Gewerbesteuer bei Gruppe 3 nicht entnommen werden kann.<sup>1105</sup>

#### e) Sonderkonstellationen (Gruppe 4)

Neben dem bereits aufgeführten DBA Japan enthält das DBA Schweiz sowie das alte DBA Australien einen expliziten Abkommensbefehl, wie die Gewerbesteuer im Rahmen des Anrechnungsartikels zu behandeln ist. Anders als das DBA Schweiz sieht das alte DBA Australien als einziges Abkommen eine explizite Berücksichtigung der Gewerbesteuer in Abs. 10 des Protokolls vor (zu Artikel 22):

---

<sup>1102</sup> Vgl. *Schönfeld/Häck*, in Schönfeld/Ditz, Art 23A DBA, Rn. 114 (2019).

<sup>1103</sup> Vgl. *Debatin*, DStR-Beihefter 1992, 1 (2); *Vogel*, IStR 2003, 523 (524); *Kollruss*, IStR 2016, 419 (420); *Kahlenberg*, ISR 2015, 380 (382).

<sup>1104</sup> Vgl. *Debatin*, DStR-Beihefter 1992, 1 (2).

<sup>1105</sup> Vgl. *Lüdicke*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 172 (November 2015).

*„Übersteigt die australische Steuer, die in Übereinstimmung mit dem Abkommen von aus Australien stammenden Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren gezahlt worden ist, die entsprechende deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer, auf die sie nach Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe c des Abkommens anzurechnen ist, so werden diese Einkünfte bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer, solange diese vom Ertrag erhoben wird, um den Teil gekürzt, der dem Verhältnis zwischen dem übersteigenden Betrag der australischen Steuer und dem in Übereinstimmung mit dem Abkommen gezahlten Gesamtbetrag der australischen Steuer entspricht.“*

Abs. 10 des Protokolls sieht demnach keine Anrechnung der australischen Steuer auf die deutsche Gewerbesteuer vor, sondern beschreitet einen Mischweg. Zunächst ist die Anrechnung auf die deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuer beschränkt. Nur wenn dann noch australische Steuer übrig bleibt (Anrechnungsüberhang), ist zusätzlich der Weg einer gewerbesteuerlichen Kürzung eröffnet. Der Kürzungsbetrag ergibt sich dabei aus dem Verhältnis von Anrechnungsüberhang und dem Gesamtbetrag der australischen Steuer. Voraussetzung ist, dass es sich um Zinsen, Lizenzen und Dividenden handelt, wobei in Bezug auf Dividenden zu beachten ist, dass diese nicht bereits aufgrund § 9 Nr. 7 GewStG aus dem Gewerbeertrag gekürzt worden sind.<sup>1106</sup>

Darüber hinaus ist die Kürzung nur für den Teil der Gewerbesteuer möglich, der vom Ertrag erhoben wird. Die Formulierung „solange diese [die Gewerbesteuer] vom Ertrag erhoben wird“ bezieht sich dabei auf die alte Fassung des Gewerbesteuergesetzes, welches zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens noch galt. Damals war die Gewerbesteuer nicht wie heute eine reine Gewerbeertragssteuer, sondern wurde daneben auf Grundlage des Gewerbekapitals erhoben.<sup>1107</sup> Die Besteuerung nach dem Gewerbekapital wurde allerdings 1997 mit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz<sup>1108</sup> abgeschafft, sodass sich die Kürzung bis zum Inkrafttreten des neuen DBA Australien<sup>1109</sup> auf die volle Gewerbesteuer bezieht.<sup>1110</sup>

Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass der Gesetzgeber sich hier klar für eine vorrangige Berücksichtigung ausländischer Steuern bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer ausspricht. Hierauf wird später noch zurückzukommen sein.<sup>1111</sup>

---

<sup>1106</sup> Vgl. *Rosenthal*, in Wassermeyer, Art. 22 DBA-Australien, Rn. 132 (Dezember 2002).

<sup>1107</sup> Vgl. *Kirchhoff*, in FS Gosch, 2016, 194.

<sup>1108</sup> Vgl. Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 29.10.1997, BGBl. I, 2590.

<sup>1109</sup> DBA Australien v. 12.11.2015, BGBl. II 2016, 1114.

<sup>1110</sup> Vgl. *Ismer*, in Vogel/Lehner, Art. 23 OECD-MA, Rn. 138 (2015).

<sup>1111</sup> Siehe Abschnitt F.II.

Das neue DBA Australien ist Gruppe 2 zuzuordnen, d.h. eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer ist durch den Abkommenstext bereits vorgegeben. Folglich ist auch die Sonderregelung im Protokoll des DBA nicht mehr enthalten, weil sie schlichtweg obsolet ist. Diesem Gedanken folgend könnte man den Gesetzgeber hier so verstehen, dass er eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer für vorzugswürdig gegenüber der Altregelung im Protokoll zum alten DBA Australien hält. Zumindest ist dem Abkommenstext klar zu entnehmen, dass der Gesetzgeber die Problematik für Dividenden, Zinsen und Lizenzen erkannt hat.

Wie bereits angedeutet, schreibt neben dem DBA Japan auch das DBA Schweiz explizit vor, dass eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer ausscheidet.<sup>1112</sup> Im Anrechnungsartikel (Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA Schweiz) heißt es dazu:

*„Soweit Nummer 1 nicht anzuwenden ist, wird bei den aus der Schweiz stammenden Einkünften und bei den dort belegenen Vermögenswerten [...] **schweizerische Steuer nach Maßgabe der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern auf den Teil der deutschen Steuer (mit Ausnahme der Gewerbesteuer) angerechnet, der auf diese Einkünfte oder Vermögenswerte entfällt**“*

Auch hier bestätigt sich, dass es eines expliziten Abkommensbefehls bedarf und dem Verweis auf die Vorschriften des deutschen Steuerrechts eine Nichtanrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer nicht entnommen werden kann. Wie bereits im vorangegangenen Abschnitt angesprochen, ist fraglich, ob eine Klausel im DBA oder im Protokoll, die eine Anrechnung ausländischer auf die Gewerbesteuer ausschließt, überhaupt zulässig ist. Bereits erörtert wurde, dass eine solche im Fall einer unilateralen Kodifizierung eines Anrechnungsmechanismus keine Wirkung haben sollte. Unterbleibt eine solche unilaterale Umsetzung hingegen, würde eine solche DBA-Klausel nur dann unbeachtlich, wenn sich die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer aufgrund von Vorgaben des höherrangigen Europa- oder Verfassungsrechts ergäbe. Durch die Umsetzung der DBA in nationales Recht stehen sie den einfachen Bundesgesetzen gleich und müssen stets einer verfassungs- und europarechtlichen Überprüfung standhalten.<sup>1113</sup> Würde man nunmehr einen verfassungs- oder europarechtlichen Verstoß in der Nichtanrechnung erblicken, wären Art. 24

---

<sup>1112</sup> Vgl. *Lüdicke*, in Flick/Wassermeyer/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 172 (November 2015).

<sup>1113</sup> Vgl. *Schönfeld/Häck*, in Schönfeld/Ditz, Systematik, Rn. 179 (2019); *Schönfeld/Ellenrieder*, in Schönfeld/Ditz, Systematik, Rn. 121 (2019)

Abs. 1 Nr. 2 DBA Schweiz sowie die Vorgaben des Protokolls zu Art. 22 DBA Japan in der Folge unanwendbar.

## **II. Verfassungsrechtliche Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer**

### **1. Folgerichtige Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes**

Die im vorangegangenen Kapitel diskutierte Frage, ob dem Wortlaut bestimmter Doppelbesteuerungsabkommen eine Anrechnungsverpflichtung auf die Gewerbesteuer entnommen werden kann, ist zunächst losgelöst von der Frage, ob die Nichtanrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer sogar im Konflikt mit höherrangigem Verfassungsrecht steht. Eine Verfassungswidrigkeit würde sowohl im Abkommensfall sowie im abkommenslosen Fall eine Anrechnungsverpflichtung bewirken.<sup>1114</sup>

Der Begründungsansatz, der eine verfassungsrechtliche Anrechnungsverpflichtung evozieren könnte, ist in einem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und gegen das Folgerichtigkeitsgebot zu suchen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als „Fundamentalprinzip gerechter und folgerichtiger Besteuerung“<sup>1115</sup> ist in Art. 3 Abs. 1 GG angelegt, wonach wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches verschieden zu behandeln ist.<sup>1116</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausdruck des Gleichheitssatzes verlangt, jeden Bürger nur nach Maßgabe seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten (vertikale Ausrichtung).<sup>1117</sup> Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Ausprägung).<sup>1118</sup> Nur anhand dieses Prinzips ist im Bereich des Steuerrechts eine Prüfung des Gleichheitsgrundsatzes möglich.<sup>1119</sup> Diese Vorgaben implizieren aber bereits, dass es sich bei der Prüfung, ob eine Sachverhaltskonstellation gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstößt, stets um eine Gegenüberstellung bestimmter Vergleichspaare handeln muss. Dabei ist auch denkbar, nicht gesetzlich erfasste Sachverhaltskonstellationen mit gesetzlich erfassten Fällen zu vergleichen.<sup>1120</sup> Maßgröße des

---

<sup>1114</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 130ff.

<sup>1115</sup> *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band I, 2000, 349ff.

<sup>1116</sup> Vgl. *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2018, § 3, Rn. 116 m.w.N.

<sup>1117</sup> Vgl. BVerfG v. 18.7.2019, 1 BvR 807/12, 1 BvR 2917/13, BFH/NV 2019, 1486, 1.b).aa)

<sup>1118</sup> Vgl. BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 161, C.I.2.

<sup>1119</sup> FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960, VI.1.d).

<sup>1120</sup> Vgl. FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960, VI.1.b).

Vergleichs ist dabei immer die tatsächliche steuerliche Belastung der nämlichen Sachverhaltskonstellationen.<sup>1121</sup>

Bei der Einkommensteuer wird zudem das subjektive und objektive Nettoprinzip als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips bemüht.<sup>1122</sup> Das objektive Nettoprinzip verlangt, dass nur das Nettoeinkommen als Differenz zwischen erwerbsbedingten Einnahmen und Ausgaben die Grundlage der Einkommensteuer darstellen kann.<sup>1123</sup> Das subjektive Nettoprinzip gibt vor, dass in der persönlichen Sphäre des Steuerpflichtigen liegende, unvermeidbare Aufwendung steuermindernd zu berücksichtigen sind und gleichzeitig das Existenzminimum vor einen steuerlichen Zugriff zu schützen ist.<sup>1124</sup>

Die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist zudem nicht auf natürliche Personen beschränkt.<sup>1125</sup> Übertragen auf juristische Personen bedeutet das Leistungsfähigkeitsprinzip, dass eine Besteuerung dann leistungsgerecht ist, wenn das Unternehmen in der Lage ist Steuern aus seinem disponiblen Einkommen leisten zu können.<sup>1126</sup> Genau wie bei natürlichen Personen gilt das objektive Nettoprinzip für Körperschaftsteuersubjekte gleichermaßen.<sup>1127</sup> Da Körperschaften jedoch über keine private Sphäre verfügen, spielt das subjektive Nettoprinzip in diesem Bereich keine tragende Rolle.<sup>1128</sup> In der Rechtsprechung des BVerfG wurde dem objektiven Nettoprinzip bislang allerdings weder für die Einkommen- noch für die Körperschaftsteuer Verfassungsrang zugestanden.<sup>1129</sup>

Neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip wird dem allgemeinen Gleichheitssatz bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung von Steuergesetzen durch das Folgerichtigkeitsgebot Kontur verliehen.<sup>1130</sup> Das Folgerichtigkeitsgebot besagt, dass der Gesetzgeber „[...] die mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffene Belastungsentscheidung [...] unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen [...]“<sup>1131</sup> hat. Zwar hat der

<sup>1121</sup> Vgl. Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018 § 3, Rn. 117.

<sup>1122</sup> Vgl. Tipke, BB 2007, 1525 (1526f.); Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 8 Rn. 54.

<sup>1123</sup> Vgl. Heger, DStR-Beihfefer 2009, 117; Hey, DStR-Beihfefer 2009, 109 (110).

<sup>1124</sup> Vgl. Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 8 Rn. 71.

<sup>1125</sup> Vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung, Band I, 2000, 502ff.

<sup>1126</sup> Vgl. Pezzer, in FS Tipke, 1995, 424; Tipke, Steuerrechtsordnung, Band I, 2000, 511.

<sup>1127</sup> Vgl. Heger, DStR-Beihfefer 2009, 117; Hey, DStR-Beihfefer 2009, 109 (110ff.); FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960, I.1.a).

<sup>1128</sup> Vgl. Heger, DStR-Beihfefer 2009, 117 (117f.)

<sup>1129</sup> Vgl. BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, C.I.3.a); BVerfG, v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557, II.5.

<sup>1130</sup> Vgl. Mellinghoff, Ubg 2012, 369.

<sup>1131</sup> BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 12, 2.a).aa).

Gesetzgeber bei der Wahl des Steuergegenstandes grundsätzlich freie Hand,<sup>1132</sup> allerdings werden ihm bei der Ausgestaltung des Steuertatbestands durch das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie durch das Folgerichtigkeitsgebot die äußeren Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit gesetzt.<sup>1133</sup>

## **2. Anrechnung ausländischer Steuern als folgerichtige Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips**

Im internationalen Kontext kommt der folgerichtigen Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips gerade in Bezug auf die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung eine besondere Bedeutung zu. Wie bereits in Abschnitt C.III.1 ausgeführt, liegt der Kern internationaler Doppelbesteuerung in der Entscheidung des Gesetzgebers, das Welteinkommen der Besteuerung zu unterwerfen (Gesamtleistungsfähigkeit).<sup>1134</sup> Übt der andere Staat gleichzeitig sein Quellenbesteuerungsrecht aus, wirken die Normen, die das Welteinkommensprinzip vorgeben, kollisionsbegründend.<sup>1135</sup>

Dabei verstößt das Welteinkommensprinzip nicht gegen das Prinzip der Besteuerung nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit.<sup>1136</sup> Ganz im Gegenteil: Das Welteinkommensprinzips entspricht „dem Grundsatz [...] der Besteuerung nach [der] finanziellen Leistungsfähigkeit.“<sup>1137</sup> Allerdings darf nicht verkannt werden, dass die Welteinkommensbesteuerung von der fiskalischen Zweckmäßigkeitserwägung des Gesetzgebers getragen ist, eine niedrigere Besteuerung der ausländischen Einkünfte in anderen Staaten nicht zu akzeptieren.<sup>1138</sup> Weiter noch: Es führt zur Besteuerung von Einkünften, die nach Maßgabe des § 49 EStG eine ausreichende Verbindung zum anderen Staat aufweisen, um (vorrangig) dort an der Quelle besteuert zu werden.<sup>1139</sup> Dies ist allerdings zweckmäßig, da ansonsten der Steuerpflichtige, der im Ausland investiert zwar von den staatlichen Leistungen in seinem Ansässigkeitsstaat profitiert, allerdings in einem geringeren Maße zu deren

---

<sup>1132</sup> Vgl. Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 125; Driën, StuW 2008, 3 (8).

<sup>1133</sup> Vgl. Hey, DStR 2009, 2561 (2562); Kirchhof, in FS Gosch, 2016, 201.

<sup>1134</sup> Vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung, Band I, 2000, 522f.

<sup>1135</sup> Vgl. Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 274f.; Schaumburg, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 2.4.

<sup>1136</sup> Vgl. Kirchhof, in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, § 2 EStG, Rn. A 145 (April 1993); Schaumburg, in FS Tipke, 1995, 131; Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 291f.

<sup>1137</sup> BFH v. 14.4.1993, I R 29/92, BStBl. II 1994, 27, 2.1.

<sup>1138</sup> Vgl. Schaumburg, in FS Tipke, 1995, 133. Das gleiche gilt im Übrigen auch für den in § 32b EStG angelegten Progressionsvorbehalt.

<sup>1139</sup> Vgl. Schaumburg, in FS Tipke, 1995, 132.

Finanzierung beiträgt als der Steuerpflichtige der nur im Inland tätig ist.<sup>1140</sup> Dennoch bleibt es dabei, dass durch die erstinstanzliche Kodifizierung des Welteinkommensprinzips internationale Doppelbesteuerung nach eigener Rechtswertung vorprogrammiert ist.<sup>1141</sup>

An dieser Stelle kommt das Folgerichtigkeitsgebot ins Spiel: Entscheidet sich der Gesetzgeber erstinstanzlich für eine Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip, ist es im nächsten Schritt folgerichtig, dieser Doppelbesteuerung mit Maßnahmen zu begegnen, um die Investition ins Ausland ggü. der Inlandsinvestition steuerlich nicht zu benachteiligen.<sup>1142</sup> An dieser Prämisse sind dann auch die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu messen, denn die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist nicht folgerichtig umgesetzt, wenn nicht die durch das Welteinkommensprinzip evozierte Doppelbesteuerung vollumfänglich vermieden werden kann.<sup>1143</sup>

Allerdings folgt auch bereits aus dem objektiven Nettoprinzip als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips<sup>1144</sup>, dass ausländische Steuern als erwerbsbedingter Aufwand (für die Erwirtschaftung ausländischer Einnahmen) die Bemessungsgrundlage mindern müssen.<sup>1145</sup> Daraus wird vereinzelt gefolgert, dass die Anrechnung ausländischer Steuern vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips obsolet sei, solange der Gesetzgeber alternativ einen Steuerabzug gewährt (§ 34c Abs. 2 EStG).<sup>1146</sup> Es wird argumentiert, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip lediglich eine angemessene Berücksichtigung ausländischer Steuern verlange.<sup>1147</sup> Diese Argumentation überzeugt hingegen nicht, da die Abzugs- gegenüber der Anrechnungsmethode in der Regel nachteilig ist und eine vergleichbare Behandlung des Inlandssachverhaltes mit dem Auslandssachverhalt nicht herzustellen vermag.<sup>1148</sup> Sie dient nicht als Substitut, sondern als Hilfsmethode in Situationen, in denen die Anrechnungsmethode systematisch an ihre Grenzen stößt (z.B. bei inländischen Verlusten).<sup>1149</sup> Einer bestehenden Doppelbesteuerung nur mit der Abzugsmethode zu begegnen, vollzieht die gesetzgeberische Entscheidung, das Welteinkommen der Besteuerung zu unterwerfen, nicht neutralitätsgerecht nach und trägt lediglich zur Minderung und nicht zur Beseitigung der Doppelbesteuerung

---

<sup>1140</sup> Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 291.

<sup>1141</sup> Vgl. *Schaumburg*, in FS Tipke, 1995, 132.

<sup>1142</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, § 34c EStG, Rn. A 28 (April 2011).

<sup>1143</sup> Vgl. *Beck/Moser*, StuW 2014, 261; BT-Drs. 8/3648 v. 20.8.1980, 19ff.

<sup>1144</sup> Vgl. *Tipke*, BB 2007, 1525 (1526f.); *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 8 Rn. 54.

<sup>1145</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, § 34c EStG, Rn. A 28 (April 2011).

<sup>1146</sup> Vgl. *Hauswirth*, in Lademann, § 34c EStG, Rn. 221 (Mai 2017).

<sup>1147</sup> Vgl. *Hauswirth*, in Lademann, § 34c EStG, Rn. 221 (Mai 2017).

<sup>1148</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 59 ff.

<sup>1149</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 59 ff.

bei.<sup>1150</sup> Vielmehr würde der grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige regelmäßig stärker belastet als derjenige der sich nur im Inland betätigt.<sup>1151</sup>

Deswegen sieht das deutsche Steuerrecht neben der Abzugsmethode im Rahmen des §§ 34c Abs. 1 EStG bzw. 26 Abs. 1 KStG die Möglichkeit vor, die ausländische (Quellen-)Steuer auf die deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuer anzurechnen. Dabei ist die Anrechnungsmethode nichts anderes als die „notwendige Konsequenz der Entscheidung des Gesetzgebers für das Welteinkommensprinzip.“<sup>1152</sup> Durch die Anrechnungsmethode als kollisionsauflösender Reflex auf dieses Besteuerungsprinzip soll die folgerichtige Umsetzung der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip hergestellt werden.<sup>1153</sup> Dies ergibt sich nicht zuletzt eindeutig aus der Gesetzesbegründung zu § 34c EStG.<sup>1154</sup>

*„Regelungen zur Behebung von Doppelbesteuerungen im Staat der Ansässigkeit einer Person stellen bei Steuersystemen, die das gesamte Welteinkommen erfassen, eine notwendige Konsequenz dar, um eine nicht gerechtfertigte Überbesteuerung zu vermeiden.“*

Im Ergebnis ist die Anrechnung ausländischer Steuern im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer ein von Leistungsfähigkeits- und Folgerichtigkeitserwägungen getragenes Verfassungsgebot.<sup>1155</sup>

Wie der oben zitierten Gesetzesbegründung zu entnehmen, scheint der Gesetzgeber der hier vertretenen Ansicht zu folgen.<sup>1156</sup> Da er sich zudem auf alle Steuersysteme bezieht, die das Welteinkommen erfassen, läge es nahe, die Argumentation auch auf die Gewerbesteuer zu übertragen; dies zu mindestens insoweit, als die ausländischen Einkünfte im Zuge gewerbesteuerlicher Kürzungen nicht bereits freigestellt worden sind.<sup>1157</sup> Allerdings setzt die oben aufgeführte Argumentation in Gänze voraus, dass die gesetzgeberischen Entscheidungen im Rahmen der Gewerbesteuer – genau wie bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer – am

---

<sup>1150</sup> Vgl. Beck/Moser, StuW 2014, 258 (266).

<sup>1151</sup> Vgl. Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 291.

<sup>1152</sup> Prokisch, in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, § 34c EStG, Rn. A 28 (April 2011).

<sup>1153</sup> Vgl. Schaumburg, in FS Tipke, 1995, 144; derselbe, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 17.29f.; Prokisch, in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, § 34c EStG, Rn. A 28 (April 2011); Haarmann, in FS Gosch, 2016, 130f.

<sup>1154</sup> BT-Drs. 8/3648 v. 20.8.1980, 19.

<sup>1155</sup> Vgl. Prokisch, Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, § 34c EStG, Rn. A 28 (April 2011); Schaumburg, in FS Tipke, 1995, 144.

<sup>1156</sup> Vgl. BT-Drs. 8/3648 v. 20.8.1980, 19.

<sup>1157</sup> Vgl. Haarmann, in FS Gosch, 130f.

Leistungsfähigkeitsprinzip und am Gebot der Folgerichtigkeit ausgerichtet sind. Wie bereits mehrfach erwähnt, ist die Gewerbesteuer historisch als äquivalenztheoretisch fundierte Objektsteuer ausgestaltet, sodass der Problematik einer potentiellen Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips und dessen folgerichtiger Umsetzung im Zuge der Nichtanrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer die Frage vorgelagert ist, ob die Gewerbesteuer nicht vorrangig am Äquivalenzprinzip oder anderen Prinzipien auszurichten ist?<sup>1158</sup> Oder anders gewendet: Tritt nicht mittlerweile das „[...] Leistungsfähigkeitsprinzip vollen Umfangs an die Stelle anderer Deutungsversuche [...]“<sup>1159</sup>?

### 3. Leistungsfähigkeitsprinzip als übergeordnetes Leitmotiv der Gewerbesteuer

#### a) Äquivalenzprinzip kein maßgebendes Leitprinzip

Der Blick auf die Historie der Gewerbesteuer hat bereits verdeutlicht, dass die Gewerbesteuer in ihrer heutigen Erhebungsform nur noch rudimentäre Ähnlichkeit zu ihrer ursprünglichen Fassung hat.<sup>1160</sup> In der Literatur mangelt es daher nicht an Versuchen, die Gewerbesteuer in ihrer heutigen Erhebungsform systematisch einordnen zu wollen.<sup>1161</sup>

Zunächst steht die Erkenntnis, dass die Gewerbesteuer eine Sonderbelastung darstellt, da sie neben der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer als weitere Belastung für Gewerbetreibende tritt.<sup>1162</sup> Wie bereits in Abschnitt B.I erwähnt, steht das Steueraufkommen der Gewerbesteuer grundsätzlich nicht dem Staat, sondern den erhebungsverpflichteten<sup>1163</sup> Gemeinden zu. Die Gewerbesteuer ist somit in erster Linie Gemeindesteuer, auch wenn diese Charakterisierung durch die mittelbare Beteiligung des Bundes am Steueraufkommen eine systemwidrige

---

<sup>1158</sup> Vgl. *Hey*, *StuW* 2002, 314 (319).

<sup>1159</sup> Vgl. *Gosch*, *DStZ* 1998, 327 (329).

<sup>1160</sup> Siehe Abschnitt B.I.

<sup>1161</sup> Vgl. z.B. *Zitzelsberger*, *Grundlagen der Gewerbesteuer*, 1990; *Gosch*, *DStZ* 1998, 327; *Tipke*, *Steuerrechtsordnung*, Band II, 2003, 1132ff.; *Hey*, *DStR*-Beihefter, 2009, 109 (116); *Selder*, *FR* 2014, 174; *Kirchhof*, in *FS Gosch*, 2016, 193 ff.; *Montag*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 2018, § 12 Rn. 1; *Breinersdorfer*, in *FS BFH*, 2018, 1393.

<sup>1162</sup> Vgl. *FG Niedersachen*, v. 21.4.2004, 4 K 317/91, *EFG* 2004, 1065, C.I.1.d.bb).(3); *Gosch*, *DStZ* 1998, 327 (334).

<sup>1163</sup> Auch wenn § 1 *GewStG* vom Steuerberechtigtem spricht, ist aus der historischen Erhebungsberechtigung durch die Einführung des Mindesthebesatz von 200% eine effektive Erhebungsverpflichtung der Gemeinden geworden, vgl. *Gewerbesteueränderungsgesetz* v. 23.12.2003, *BGBI.* I, 2922.

Einschränkung erfahren hat (Gewerbsteuerumlage).<sup>1164</sup> Es kann folglich nicht von einer reinen Gemeindesteuer gesprochen werden.<sup>1165</sup>

Vor diesem Hintergrund ist auch das vielfach referenzierte Äquivalenzprinzip als Maßstab der Gewerbesteuer zu verstehen.<sup>1166</sup> Ihrer ursprünglichen Konzeption folgend, soll die Gewerbesteuer als Ausgleich für die Belastungen dienen, die den Gemeinden durch die Ansiedlung von Gewerbebetrieben entstehen.<sup>1167</sup> Dabei darf dem Äquivalenzprinzip allerdings nicht zu viel Gewicht verliehen werden, ist die Äquivalenzidee doch eher ein allgemeiner Gedanke, der jeder Steuererhebung zugrunde liegt.<sup>1168</sup> Das Äquivalenzprinzip im weiteren Sinne sagt lediglich aus, dass der Staat bzw. die Gemeinde in der Lage sein muss, öffentliche Leistungen durch Abgaben finanzieren zu können (Generaläquivalenz).<sup>1169</sup> Nichts anderes gilt für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer auch.<sup>1170</sup> Dem folgend mag die Äquivalenztheorie zwar grundsätzlich die Erhebung einer (Gemeinde-)Steuer rechtfertigen.<sup>1171</sup> Eine äquivalente Abbildung der Belastung der Gemeinden durch die Gewerbesteuer im Sinne einer Kostenäquivalenz kann damit allerdings nicht erreicht werden (Äquivalenz im engeren Sinne).<sup>1172</sup> Um somit bei der Gewerbesteuer systematisch ein spezielles, dem Leistungsfähigkeitsprinzip vorgelagertes Äquivalenzprinzip erblicken zu können, ist die Frage danach zu stellen, ob die Gesetzeshistorie eine Abbildung im Sinne eines systemgebenden Leitmotivs überhaupt zulässt. Dabei ist eine grundlegende Entscheidung dahingehend vorzunehmen, ob das Äquivalenzprinzip als Maßstab oder als Rechtfertigungsgrund der Gewerbesteuer gemeint ist.<sup>1173</sup> Nachfolgend steht zunächst die Frage im Mittelpunkt, an welchem Maßstab sich die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage orientiert.<sup>1174</sup> Je weiter sich die Bemessungsgrundlage von einer kosten- bzw. lastenorientierten Basis entfremdet, desto mehr steht der Äquivalenzgedanke zur Disposition.

---

<sup>1164</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 1 GewStG, Rn. 46; *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 1 GewStG, Rn. 2 (2017); a.A. *Heinemann*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 1 GewStG, Rn. 77 (2019).

<sup>1165</sup> Vgl. BVerfG, v. 25.10.1977, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, B.I.2.

<sup>1166</sup> Vgl. BVerfG, v. 25.10.1977, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, B.I.2.; BVerfG, v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, I.2.b).aa).(3).(c); *Hey*, DStR-Beihefter, 2009, 109 (116).

<sup>1167</sup> Vgl. BT-Drs. IV/3418, S. 51.

<sup>1168</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 106, 146; *Pezzer*, in FS Tipke, 1995, 426; *Seer*, FR 1999, 1280 (1289); *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band I, 2000, 476f.; *Schön*, StuW, 2012, 213 (215).

<sup>1169</sup> Vgl. *Pezzer*, in FS Tipke, 1995, 426; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band I, 2000, 476f.; *Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 2011, 282f.; *Breinersdorfer*, in FS BFH, 2018, 1394; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2019, 12; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 44.

<sup>1170</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 146; *Hey*, StuW 2002, 315 (319); *Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 2011, 282f.

<sup>1171</sup> Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band I, 2000, 476.

<sup>1172</sup> Vgl. *Hey*, DStR-Beihefter, 2009, 109 (116); *Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 2011, 282f.

<sup>1173</sup> Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band II, 2003, 1137.

<sup>1174</sup> Zum Äquivalenzprinzip als Rechtfertigungsgrund, siehe E.II.3.g)bb).

Die Streichung der Gewerbelohnsummensteuer<sup>1175</sup> leitet die Abkehr vom Äquivalenzprinzip ein. Die Lohnsummensteuer hat dem Äquivalenzgedanken Kontur verliehen, da der Lohnsumme eine hohe Aussagekraft in Bezug auf die Erforderlichkeit von notwendiger Infrastruktur für Arbeitnehmer eines Gewerbebetriebs zukam.<sup>1176</sup> Allerdings stand die Wahl der Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage seit jeher zur Disposition der heheberechtigten Gemeinden.<sup>1177</sup>

Mit der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer wird der Äquivalenzgedanke des historischen Gesetzgebers weiter aufgeweicht. Die Gewerbekapitalsteuer war ein guter Indikator für die Größe des Gewerbebetriebs und korrespondierend für den gemeindlichen Aufwand für die Bereitstellung von Infrastrukturleistungen.<sup>1178</sup> Zudem war diese Bemessungsgrundlage – ähnlich der Lohnsummensteuer – weitgehend konjunkturresistent, d.h. es konnte selbst dann eine Steuerschuld entstehen, wenn der Unternehmer Verluste macht. Für die Gewerbesteuerstand nicht das disponible Einkommen des Gewerbebetriebs und des Unternehmers im Vordergrund, sondern der Finanzierungsbedarf der Gemeinde.<sup>1179</sup>

Historisches Rudiment in der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist heute einzig der Gewerbeertrag. Zudem ist der Zusammenhang zwischen der Höhe des Gewinns eines Unternehmens und den gemeindlichen Lasten an diesem Parameter nur schwer festzumachen.<sup>1180</sup>

Durch die Einführung eines Mindesthebesatzes wurde jede Gemeinde nunmehr erhebungsverpflichtet, ohne dass der Finanzbedarf der Gemeinde dabei eine Rolle spielt.<sup>1181</sup> Auch die Einführung der Gewerbesteuerumlage steht dem Äquivalenzgedanken diametral entgegen:<sup>1182</sup> Wie kann etwas verteilt werden, was bereits äquivalent den Aufwand der Abgabengewalt abdeckt?<sup>1183</sup>

Übrig bleibt vom Äquivalenzprinzip ein durchlöcherter Grundgedanke, der zumindest der Gewerbesteuer in ihrer heutigen Erhebungsform keine Kontur mehr verleihen kann und es

---

<sup>1175</sup> Steueränderungsgesetz v. 30.11.1978, BGBl. 1978, 1849.

<sup>1176</sup> Vgl. *Selder*, FR 2014, 174 (177).

<sup>1177</sup> Vgl. *Gosch*, DStZ 1998, 327 (328).

<sup>1178</sup> Vgl. *Selder*, FR 2014, 174 (177); *Breinersdorfer*, in FS BFH, 2018, 1395.

<sup>1179</sup> Vgl. *Breinersdorfer*, in FS BFH, 2018, 1395.

<sup>1180</sup> Vgl. *Selder*, FR 2014, 174 (175); *Breinersdorfer*, in FS BFH, 2018, 1398.

<sup>1181</sup> Vgl. *Montag*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 12 Rn. 1.

<sup>1182</sup> BVerfG, v. 25. 10. 1977, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, I.2.

<sup>1183</sup> Vgl. *Wendt*, BB 1987, 1257 (1263); *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 1 GewStG, Rn. 42 (Oktober 2015); *Montag*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 12 Rn. 1; *Breinersdorfer*, in FS BFH, 2018, 1393.

eigentlich auch nie konnte.<sup>1184</sup> Selbst wenn ein Äquivalenzgedanke (im engeren Sinne) historisch die Gewerbesteuer in Ansätzen getragen haben sollte, so findet sich ein solcher im heutigen Gewerbesteuergesetz nicht mehr wieder. Das Äquivalenzprinzip liefert keinen Beitrag zur Systematisierung der Gewerbesteuer im Allgemeinen und zur Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage im Speziellen.<sup>1185</sup> Dies vor allen deswegen, weil sich aus dem Äquivalenzprinzip keinerlei Leitmotive entwickeln lassen, wie das Gewerbesteuerrecht zu gestalten, auszulegen und fortzuentwickeln ist.<sup>1186</sup> Mit anderen Worten: Das Äquivalenzprinzip dient nicht (mehr) als Maßstab der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage.<sup>1187</sup> Das Äquivalenzprinzip in seiner ursprünglichen Fassung wurde zunehmend Opfer der Gesetzesdynamik, sodass man das Äquivalenzprinzip der Gewerbesteuer – genau wie bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer – allenfalls noch als Generaläquivalenz<sup>1188</sup> verstehen kann, was dieses Prinzip weitgehend als inhaltsleer Hülle und Allgemeinplatz zurück lässt.<sup>1189</sup>

Dem scheint sich auch das BVerfG anzuschließen. Zwar sieht das BVerfG im Äquivalenzprinzip eine pauschale Rechtfertigung der Gewerbesteuer.<sup>1190</sup> Allerdings argumentiert das Gericht, dass „[...] das Ausmaß der Lastenverursachung durch den einzelnen Betrieb jedoch zumeist einer genauen Feststellung nicht zugänglich [ist], so daß die Lastenverursachung im einzelnen Fall nicht zur Voraussetzung und zur Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer gemacht werden kann.“<sup>1191</sup>

## **b) Objektsteuerprinzip**

### **aa) Einordnung**

Ein anderes Prinzip, welches im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer vielfach bemüht wird, ist das sog. Objektsteuerprinzip. Die Einteilung der Gewerbesteuer als Objekt- bzw. Realsteuer ist so alt wie das Gewerbesteuergesetz selbst. Die Bezeichnung der Real- bzw. Objektsteuer entstammt § 3 Abs. 2 AO, der sowohl die Grundsteuer als auch die Gewerbesteuer als Objekt-

---

<sup>1184</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 147; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band II, 2003, 1148; *Hey*, DStR-Beihefter, 2009, 109 (116).

<sup>1185</sup> Vgl. *Gosch*, DStZ 1998, 327 f.; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band II, 2003, 1137; *Hey*, DStR-Beihefter, 2009, 109 (116); *Montag*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2018, § 12 Rn. 1.

<sup>1186</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 147.

<sup>1187</sup> Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band II, 2003, § 19, 1137; *Birk/Dessens/Tappe*, Steuerrecht, 2019, Rn. 1320.

<sup>1188</sup> Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band II, 2000, 476.

<sup>1189</sup> Vgl. *Gosch*, DStZ 1998, 327 f.; *Hey*, DStR-Beihefter 2009, 109 (116); *Montag*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2018, § 12 Rn. 1.

<sup>1190</sup> Vgl. BVerfG v. 25.10.1977, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, B.I.2.

<sup>1191</sup> BVerfG v. 25.10.1977, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, B.I.2.

bzw. Realsteuer einordnet. Eine Legaldefinition des Begriffs der Objektsteuer ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.<sup>1192</sup> Begrifflich bildet die Objektsteuer einen Gegenpol zu den Subjekt- bzw. Personensteuern (Einkommen- und Körperschaftsteuer).<sup>1193</sup> Spiegelbildlich zu den Subjektsteuern zeichnen sich Objektsteuern demnach dadurch aus, dass die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners bei der Bemessung der Steuer keine Berücksichtigung finden.<sup>1194</sup> Nur so lassen sich die Subjekt- und Objektsteuern sachgerecht abgrenzen.<sup>1195</sup> Folglich sollte die persönliche Leistungsfähigkeit des Zurechnungssubjekts bei der Bemessung der Objektsteuer zurücktreten, damit die unterschiedlichen Steuerobjekte (horizontal) vergleichbar bleiben.<sup>1196</sup> Erst auf Ebene des Zurechnungssubjektes selber gebietet das Leistungsfähigkeitsprinzip, dass die Objektsteuern als Betriebsausgabe von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sind.<sup>1197</sup> Schließlich handelt es sich hierbei um extern veranlassten Aufwand, der aus dem disponiblen Einkommen des Zurechnungssubjekts zu leisten ist.<sup>1198</sup>

#### **bb) Übertragung auf die Gewerbesteuer**

Bezogen auf die Gewerbesteuer ist grundlegend zwischen Steuerobjekt, Steuerschuldner und dem Besteuerungsgut zu unterscheiden.<sup>1199</sup> Das Steuerobjekt der Gewerbesteuer ist der stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 S. 1 GewStG). Mit Blick auf das Steuerobjekt verdeutlicht sich also der Gegensatz zu den Subjektsteuern.<sup>1200</sup> Anknüpfungsmerkmal der Gewerbesteuer ist das Unternehmen und nicht wie bei den Subjektsteuern der Unternehmer (natürliche oder juristische Person).<sup>1201</sup> Steuerschuldner und Steuerträger ist hingegen der Unternehmer, sodass sich die gewerbliche Betätigung auf die Leistungsfähigkeit des Unternehmers auswirkt.<sup>1202</sup> Die Gewerbesteuer ist demnach extern durch den Gewerbebetrieb veranlasst, sodass sie als Betriebsausgabe von der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abziehbar sein müsste.<sup>1203</sup> Dass dies nicht der Fall ist, hindert allerdings nicht die Einordnung der Gewerbesteuer als Objektsteuer, sondern stellt einen

<sup>1192</sup> Vgl. *Wendt*, in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, Einleitung, Rn. 7 (2019).

<sup>1193</sup> Vgl. *Sarrazin*, in *Lenski/Steinberg*, § 1 GewStG, Rn. 9 (Oktober 2015).

<sup>1194</sup> Vgl. BFH v. 4.6.2014, I R 70/12, BStBl. II 2015, 289, II.3.a.aa); *Neumann*, in *Gosch*, § 3 AO, Rn. 58.1 (November 2016); *Driien*, in *Tipke/Kruse*, § 3 AO, Rn. 62 (August 2018).

<sup>1195</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, *Grundlagen der Gewerbesteuer*, 1990, 107.

<sup>1196</sup> Vgl. *Tipke*, *Steuerrechtsordnung*, Band II, 2000, 1142.

<sup>1197</sup> Vgl. *Hartmann*, BB 2008, 2490 (2494); *Breinersdorfer*, in *FS BFH*, 2018, 1396.

<sup>1198</sup> Vgl. *Breinersdorfer*, in *FS BFH*, 2018, 1398.

<sup>1199</sup> Vgl. *Montag*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 2018, § 12 Rn. 3.

<sup>1200</sup> Vgl. *Tipke*, *Steuerrechtsordnung*, Band II, 2003, 1137.

<sup>1201</sup> Vgl. *Pezzner*, in *FS Tipke*, 1995, 424.

<sup>1202</sup> Vgl. *Selder*, FR 2014, 174 (175).

<sup>1203</sup> Vgl. *Hartmann*, BB 2008, 2490 (2494); *Breinersdorfer*, in *FS BFH*, 2018, 1396.

(gerechtfertigten) Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip auf Ebene des Gewerbetreibenden dar.<sup>1204</sup>

Mit Blick auf das Besteuerungsgut verlangt ein durchgehaltenes Objektsteuerprinzip, dass die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer, also der Gewerbeertrag, frei von Subjektsteuerelementen ist.<sup>1205</sup> Dabei steht die Anknüpfung an den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn (§ 7 S. 1 GewStG) dieser Annahme nicht entgegen. Es handelt sich bei dieser Größe um eine rein objektive (Netto-)Ertragsgröße.<sup>1206</sup> Erst durch die Berücksichtigung von persönlichen Freibeträgen, Freigrenzen, Grundfreibeträgen, progressiven Tarifen oder außergewöhnlichen Belastungen – im Ergebnis also durch die Einbeziehung der persönlichen Umstände des Gewerbetreibenden – lässt sich die Subjektsteuer sachgerecht von der Objektsteuer abgrenzen.<sup>1207</sup>

Der Objektcharakter wird mit Blick auf die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage vielfach durchbrochen. Einerseits ist die Forderung nach Unternehmeridentität zur Erhaltung von Verlusten (§ 10a GewStG) nicht mit dem Objektsteuerprinzip vereinbar.<sup>1208</sup> Andererseits bricht die Regelung in § 7 S. 2 GewStG mit dem Objektsteuerprinzip, in dem die Gewerbesteuerpflicht des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns von der Rechtsform und den Beteiligungs- und Näheverhältnissen des hinter dem Gewerbebetrieb stehenden Unternehmers abhängig gemacht wird.<sup>1209</sup> Auch die Freibetragsregelung in § 11 Abs. 1 GewStG ist vor diesem Hintergrund nicht zweifelsfrei.<sup>1210</sup>

Dennoch beschränkt sich die Gewerbesteuer – anders als die Einkommensteuer, die an das subjektivierete Einkommen anknüpft – auf die Erfassung einer weitgehend objektivierten Ertragsgröße.<sup>1211</sup> Diese Feststellung hilft hinsichtlich der Ausgestaltung und Fortentwicklung (der Bemessungsgrundlage) der Gewerbesteuer allerdings nur bedingt weiter.<sup>1212</sup> Das Objektsteuerprinzip erschöpft sich darin, dass die persönlichen Verhältnisse des

---

<sup>1204</sup> Vgl. BFH v. 16.1.2014, I R 21/12, BStBl. II 2014, 531, II.1.c); BFH v. 10.9.2015, IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046, II.2.a).cc).

<sup>1205</sup> Vgl. Montag, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 12 Rn. 3.

<sup>1206</sup> Vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung, Band II, 2000, 1142.

<sup>1207</sup> Vgl. Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 107.

<sup>1208</sup> Vgl. Hey, DStR-Beihefter 2009, 109 (117).

<sup>1209</sup> Vgl. Wendt, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 2 GewStG, Rn. 7 (2019).

<sup>1210</sup> Die Freibetragsregelung trägt allerdings auch dem Umstand Rechnung, dass der Unternehmerlohn bei Personenumunternehmen nicht absetzbar ist, vgl. Sarrazin, in Lenski/Steinberg, § 11 GewStG, Rn. 11 (Oktober 2014).

<sup>1211</sup> Vgl. Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 107. Zur Abgrenzung zwischen Steuern vom Einkommen und Steuern vom Ertrag, vgl. Drißen, in Tipke/Kruse, § 3 AO, Rn. 64f. (April 2016).

<sup>1212</sup> Vgl. FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960, VI.2.c).bb).(1).

Gewerbetreibenden bei der Bemessung der Gewerbesteuer nicht berücksichtigt werden.<sup>1213</sup> Hierbei handelt es sich allerdings nicht um eine eigenständige steuerliche Wertvorstellung, die in eine wie auch immer geartete Konkurrenz zum Leistungsfähigkeitsprinzip tritt.<sup>1214</sup> Wenn überhaupt, kann das Objektsteuerprinzip nur als technische Ausgestaltung einer übergeordneten Wertevorstellung verstanden werden.<sup>1215</sup> Dass das Äquivalenzprinzip eine solche nicht vorgibt, haben die vorstehenden Überlegungen hingegen bereits verdeutlicht.

### c) Gewerbesteuerliches Territorialitätsprinzip

Ein weiteres – bereits diskutiertes – Prinzip, dass bei der Umschreibung der Gewerbesteuer vielfach bemüht wird, ist das gewerbesteuerliche Territorialitätsprinzip<sup>1216</sup> bzw. das Inlandsprinzip.<sup>1217</sup> Das gewerbesteuerliche Territorialitätsprinzip bezieht sich zum einen auf die Abgrenzung des Steuerobjekts und manifestiert sich zum anderen über § 9 Nr. 2 u. 3 GewStG im Gewerbeertrag.<sup>1218</sup> Es stellt die Konsequenz aus der gesetzgeberischen Entscheidung dar, die Besteuerungsfolgen der Gewerbesteuer an das Bestehen einer inländischen Betriebsstätte bzw. eines inländischen Gewerbebetriebs zu knüpfen (§ 2 Abs. 1 GewStG).<sup>1219</sup> Folge daraus ist, dass Einkünfte, die in einer ausländischen Betriebsstätte anfallen, nicht von der Gewerbesteuer erfasst werden.<sup>1220</sup> Insoweit ist das Territorialitätsprinzip ein Subprinzip des Objektsteuerprinzips und grenzt den inländischen vom ausländischen Gewerbebetrieb ab. Anders ausgedrückt: Es stellt die folgerichtige Konsequenz aus der Wahl des Steuergegenstands „inländischer Gewerbebetrieb“ als Anknüpfungspunkt der Gewerbesteuer dar.<sup>1221</sup>

Darüber hinaus vollzieht das gewerbesteuerliche Territorialitätsprinzip auch den Gedanken des Äquivalenzprinzips nach. Dem historischen Äquivalenzgedanken folgend, dass die Gewerbesteuer als Ausgleich für die Belastung der Gemeinden durch die Ansiedlung von

---

<sup>1213</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 107; FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960 VI.2.c).bb).(1).

<sup>1214</sup> Vgl. *Wendt*, BB 1987, 1257 (1265); *Montag*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 12 Rn. 3; zweifelnd *Breinersdorfer*, in FS BFH, 2018, 1399.

<sup>1215</sup> Vgl. *Wendt*, BB 1987, 1257 (1265).

<sup>1216</sup> Vgl. *Bergmann/Lukas/Oertel*, IWB 2017, 864; *Roser*, in FS Gosch, 2016, 351.

<sup>1217</sup> Vgl. *Roser*, in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG, Rn. 15ff. (Juni 2018); der BFH spricht in dem Zusammenhang von einem „strukturellen Inlandsbezug der Gewerbesteuer“, BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049, Rn. 10.

<sup>1218</sup> Vgl. *Keß*, in Lenski/Steinberg, § 9 Nr. 2 GewStG, Rn. 10 (Juni 2016).

<sup>1219</sup> Vgl. BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl. II 2017, 230, Rn. 18.

<sup>1220</sup> Vgl. *Dorenkamp*, in FS Lang, 2010, 785.

<sup>1221</sup> Vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 354; BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl. II 2017, 230, Rn. 18.

Gewerbebetrieben dienen soll, sind im Ausland angesiedelte Gewerbebetriebe nicht erfasst, weil diese insoweit auch keine hiesige gemeindliche Infrastruktur in Anspruch nehmen.<sup>1222</sup>

Allerdings ist das Territorialitätsprinzip bei der Gewerbesteuer auf die Ausgrenzung ausländischer Betriebsstätteneinkünfte beschränkt.<sup>1223</sup> Wie bereits in Abschnitt C.III.2.b) aufgezeigt, steht dem Territorialitätsprinzip nicht entgegen, dass in den Gewerbeertrag ausländische Einkünfte einfließen, die nicht in einer ausländische Betriebsstätte anfallen.<sup>1224</sup>

Ungeachtet dessen ist auch das gewerbesteuerliche Territorialitätsprinzip zunehmend aufgeweicht worden. So ist nicht zuletzt die jüngste gesetzgeberische Entscheidung, den Hinzurechnungsbetrag i.S.d. § 10 Abs. 1 AStG der Gewerbesteuer zu unterwerfen und die passiv tätige und niedrigbesteuerte, ausländische Betriebsstätte qua Fiktion gewerbesteuerlich zu erfassen, eine (weitere)<sup>1225</sup> systemwidrige Einschränkung des gewerbesteuerlichen Territorialitätsprinzips und somit auch des Äquivalenz- und Objektsteuerprinzips.<sup>1226</sup> Hiermit werden Einkünfte erfasst, die im Gegensatz zur Grundwertung des Gesetzgebers nicht in einem inländischen Gewerbebetrieb anfallen.<sup>1227</sup>

Eine weitere Verwässerung des gewerbesteuerlichen Territorialitätsprinzips ergibt sich zudem aus dem Wiederaufleben der BFH-Rechtsprechung<sup>1228</sup> zur inländischen Berücksichtigung ausländischer sog. finaler Betriebsstättenverluste durch das jüngste EuGH-Urteil in der Rechtssache *Bevola und Jens W. Trock*.<sup>1229</sup> Der territoriale Charakter der Gewerbesteuer manifestiert sich bei aktiven ausländischen Betriebsstätten bereits dadurch, dass Verluste einer ausländischen Betriebsstätte genau wie ausländische Betriebsstättengewinne durch 9 Nr. 3 GewStG aus dem Gewerbeertrag ausgeklammert werden.<sup>1230</sup> Der BFH hat allerdings entschieden, dass die steuerliche Erfassung sog. finaler Verluste auch auf die Gewerbesteuer durchschlägt, obwohl laufende Gewinne (und Verluste) nicht der Gewerbesteuer

---

<sup>1222</sup> Vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352.

<sup>1223</sup> Zwar sind auch die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 12 GewStG Ausfluss des gewerbesteuerlichen Territorialitätsprinzips, vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352. Allerdings ist diese Vorschrift als Folge aus den Kürzungsvorschriften zu verstehen, vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 8 Nr. 12 GewStG, Rn. 2 (2017).

<sup>1224</sup> Vgl. *Dorenkamp*, in FS Lang, 2010, 785; *Haarmann*, in FS Gosch 2016, 127f.; a.A. *Blumenberg*, in StbJb 2012/2013, 463f.; *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352; *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 212 (Dezember 2018); *Mössner*, in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rn. 2.410.

<sup>1225</sup> Vgl. zu weiteren Durchbrechungen des gewerbesteuerlichen Territorialitätsprinzips, *Roser*, in FS Gosch, 355f.

<sup>1226</sup> Vgl. *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (23); *Schnitger*, IStR 2016, 637 (641f.); FG Köln v. 8.11.2018, 13 K 552/17, rkr., BeckRS 2018, 39115, 1.

<sup>1227</sup> Vgl. *Schnitger*, IStR 2016, 637 (641f.).

<sup>1228</sup> BFH v. 9.6.2010, I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744, Rn. 28.

<sup>1229</sup> EuGH v. 12.6.2018, C-650/16, *A/S Bevola und Jens W. Trock*, ECLI:EU:C:2018:424.

<sup>1230</sup> Vgl. *Gebhardt/Quilitzsch*, FR 2011, 359 (361).

unterliegen.<sup>1231</sup> Diese durchaus zweifelhafte Entscheidung indiziert, dass der gewerbsteuerliche Inlandsbezug hinter der (einkommen- und körperschaftsteuerlichen) Wertung des Welteinkommensprinzips zurücktritt, gleichwohl ob eine gewerbsteuerliche Erfassung im Gewerbesteuergesetz anlegt ist.<sup>1232</sup> Bezogen auf die ausländische, aktive Betriebsstätte würde dies eine sehr starke und wohl auch ungerechtfertigte Einschränkung<sup>1233</sup> des gewerbsteuerlichen Inlandscharakters darstellen. Dennoch scheint diese Ansicht in der Rechtsprechung Bestand zu haben.<sup>1234</sup>

Zu guter Letzt stellt auch die gewerbsteuerliche Erfassung von ausländischen (Streubesitz-)Dividenden eine Durchbrechung des Territorialitätsprinzips dar.<sup>1235</sup> Hierbei handelt es sich um Einkünfte, die (zunächst) in einem ausländischen Gewerbebetrieb anfallen und somit grundsätzlich vom inländischen Gewerbebetrieb abzugrenzen sind. Die Gewerbesteuer knüpft sachlich nur an das Bestehen einer ausländischen Betriebsstätte an, die bei einer ausländischen Kapitalgesellschaft zumeist gleichermaßen gegeben ist.

Im Ergebnis ist das Territorialitätsprinzip als Subprinzip des Objektsteuerprinzips zu verstehen.<sup>1236</sup> Es beschränkt sich auf die bereits aus der objektiven Anknüpfung an den inländischen Gewerbebetrieb resultierende Ausklammerung ausländischer Betriebsstätteneinkünfte und vollzieht das historische Äquivalenzprinzip im Grundgedanken nach. Allerdings beschränkt sich das gewerbsteuerliche Territorialitätsprinzip auf eben diese mittlerweile nur noch lückenhaft durchgehaltene Funktion. Die ausländischen Einkünfte müssen grundsätzlich mindestens in einer ausländischen Betriebsstätte anfallen, um das Ergebnis einer territorialen Abgrenzung zu erzielen.<sup>1237</sup> Von dem Leitgedanken des Gewerbesteuergesetzes kann folglich nicht die Rede sein. Ganz im Gegenteil: Die §§ 2 Abs. 1 S. 3 i.V.m 9 Nr. 3 GewStG sind seit jeher unverändert geblieben. Dass der Gesetzgeber die Folgen dieser Entscheidung im Hinblick auf die grenzüberschreitende gewerbliche Tätigkeit nicht bedacht hat, scheint dabei durchaus unwahrscheinlich, hatte er doch mittlerweile genug Zeit ein „vollständiges“ gewerbsteuerliches Territorialitätssystem zu implementieren. Bei Lichte betrachtet stellen die Kürzungsvorschriften schlicht unilaterale Methoden zur

<sup>1231</sup> Vgl. BFH v. 9.6.2010, I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744, Rn. 28.

<sup>1232</sup> Vgl. *Gebhardt/Quilitzsch*, FR 2011, 359 (361); *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 293.

<sup>1233</sup> Vgl. *Gebhardt/Quilitzsch*, FR 2011, 359 (361); *Mitschke*, IStR 2018, 920 (924).

<sup>1234</sup> Vgl. FG Hessen v. 4.9.2018, 4 K 385/17, EFG 2018, 1876, 1.a).

<sup>1235</sup> Vgl. *Bergmann*, in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 6 (2019). Sowohl das Aktiverfordernis als auch die Mindestbeteiligungsschwelle sind mit dem Objektsteuerprinzip und demnach auch mit dem gewerbsteuerlichen Territorialitätsprinzip unvereinbar.

<sup>1236</sup> Vgl. *Mössner*, in *Mössner u.a.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rn. 2.410.

<sup>1237</sup> Vgl. *Braunnagel*, IStR 2010, 313 (315); *Gosch*, in *Blümich*, § 9 GewStG, Rn. 212 (November 2016); *Roser*, in *FS Gosch*, 2016, 352, 356.

Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung dar.<sup>1238</sup> Die Notwendigkeit ihrer Existenz ergibt sich sowohl als folgerichtige Konsequenz aus dem Objektsteuerprinzip als auch aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Es bleibt also festzuhalten, dass allein die Nennung der Gewerbesteuer in Art. 106 GG einzelne Sachverhaltskonstellationen bei der Gewerbesteuer nicht vor einer steuerverfassungsrechtlichen Überprüfung anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips immunisiert.<sup>1239</sup>

#### d) Gewerbesteuer als Ertrags- und Objektsteuer

Folge der oben geschilderten Gesetzesdynamik ist, dass die Gewerbesteuer in ihrer heutigen Erhebungsform nur noch eine Ertragsteuer<sup>1240</sup> ist, die zunächst durch die Anknüpfung an den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb die Grundwertungen des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes übernimmt. Entgegen der weit verbreiteten Ansicht in der Rechtsprechung<sup>1241</sup> und im Schrifttum<sup>1242</sup> haben die Hinzurechnungstatbestände nichts mit der Frage zu tun, ob die Gewerbesteuer eine Objekt- oder Subjektsteuer ist.<sup>1243</sup> Wie bereits erwähnt, handelt es sich bei der Ausgangsgröße i.S.d. § 7 S. 1 GewStG nicht um eine subjektive Größe, die durch Hinzurechnungen und Kürzungen einer Objektivierung bedürfte. Beim Ertrag handelt es sich – unabhängig davon, ob Ist- oder Sollertrag – um eine objektive Größe, deren Modifizierung i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG die Gewerbesteuer nicht näher an eine Objektsteuer heranrückt.<sup>1244</sup> Hierbei geht es vielmehr um die Frage, ob es sich bei der Gewerbesteuer durch die Anreicherung der Bemessungsgrundlage mit Sollertragsteuerelementen um eine Substanz- oder Ist-Ertragsteuer handelt.<sup>1245</sup> Durch die zunehmende Ausdünnung der Bemessungsgrundlage muss man feststellen, dass die

---

<sup>1238</sup> Vgl. *Mössner*, in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2018, Rn. 2.410.

<sup>1239</sup> Vgl. *Hey*, DStR-Beihefter 2009, 109 (115).

<sup>1240</sup> Vgl. *Hartmann*, BB 2008, 2490 (2494).

<sup>1241</sup> Vgl. BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, II.1.b).aa).(1); BFH v. 16.10.2012, I B 128/12, BStBl. II 2013, 30, II.2.b).bb); BFH v. 4.6.2014, I R 70/12, BStBl. II 2015, 289, II.3.a).aa); BVerfG, v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557, II.5.; BFH v. 8.12.2016, IV R 55/10, BStBl. II 2017, 722, II.4.b).bb).

<sup>1242</sup> Vgl. *Selder*, FR 2014, 174 (177); *Kirchhof*, in FS Gosch, 2016, 203; *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 2 GewStG, Rn. 1 (2017); *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 1 GewStG, Rn. 12 (Oktober 2018).

<sup>1243</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 107f.; *Hartmann*, BB 2008, 2490 (2493); *Hey*, DStR-Beihefter 2009, 109 (115); FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960, VI.2.c).bb).(1).

<sup>1244</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 109.

<sup>1245</sup> Vgl. *Hey*, DStR-Beihefter 2009, 109 (115). Diese Unterscheidung treffend, aber mit partiell anderer Schlussfolgerung, vgl. *Kirchhof*, in FS Gosch, 2016, 204.

Gewerbsteuer mittlerweile einer modifizierten Ist-Ertragsteuer gleichkommt.<sup>1246</sup> Allein die Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) zeugen noch von Rudimenten einer Sollertragsteuer. Im Ergebnis wird somit ein modifizierter Ist-Ertrag besteuert und nicht die Substanz des Gewerbebetriebs.<sup>1247</sup> Die Hinzurechnungen sind – wenn überhaupt – Ausdruck eines Äquivalenzprinzips im engeren Sinne, tragen sie doch zur Verstetigung und zur erhöhten Planbarkeit des Gewerbesteueraufkommens bei.<sup>1248</sup> Mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbsteuer haben sie allerdings nichts zu tun.

In der Rechtsprechung und der Literatur haben sich daher – je nach Standpunkt – unterschiedliche Umschreibungen der Gewerbsteuer herausgebildet. Der BFH<sup>1249</sup> und das BVerfG<sup>1250</sup> sprechen von einer „ertragsorientierten Objektsteuer“. Das FG Hamburg<sup>1251</sup> sieht in der Gewerbsteuer eine „objektivierte Ertragsteuer“, wohingegen in der Literatur<sup>1252</sup> teilweise von einer „reinen Ertragsteuer“ gesprochen wird. Im Ergebnis sind diese Bezeichnungen m.E. alle zutreffend, allerdings sind sie mit abweichenden Wertungen verbunden, sodass eine Differenzierung angezeigt ist. Entgegen der hier vertretenen Auffassung vertritt der BFH<sup>1253</sup> und das BVerfG<sup>1254</sup> die Auffassung, dass der Objektcharakter über die reine Ausklammerung von Subjektsteuerelementen hinaus auch die Hinzurechnungen rechtfertigt. Das FG Hamburg<sup>1255</sup> und Teile der Literatur<sup>1256</sup> reduzieren den Begriff Objektsteuer hingegen zutreffend auf den Steuergegenstand und die sich daraus ergebende Ausklammerung von Subjektsteuerelementen. Im Ergebnis kann die Gewerbsteuer beides sein – Objektsteuer und Ertragsteuer – ohne dass sich die beiden Elemente gegenseitig bedingen: Die Ertragsteuer kann Ist- und Sollertragsteuer sein, ohne dadurch zur Objektsteuer zu werden.<sup>1257</sup> Die Einkommensteuer wird nicht dadurch zu Objektsteuer bzw. zur objektivierten Einkommensteuer, weil Sollertragselemente wie beispielsweise die Lizenz- und Zinsschranke

---

<sup>1246</sup> Vgl. *Kirchhof*, in FS Gosch, 2016, 202.

<sup>1247</sup> Vgl. *Kirchhof*, in FS Gosch, 2016, 202.

<sup>1248</sup> Vgl. *Selder*, FR 2014, 174, (175).

<sup>1249</sup> BFH v. 4.6.2014, I R 70/12, BStBl. II 2015, 289, II.3.a).cc); BFH v. 8.12.2016, IV R 55/10, BStBl. II 2017, 722, II.4.a).

<sup>1250</sup> BVerfG, v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557, II.5.

<sup>1251</sup> FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960, V.1.

<sup>1252</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 107; *Hartmann*, BB 2008, 2490 (2494); *Hey*, DStR-Beihefter 2009, 109 (114).

<sup>1253</sup> BFH v. 16.10.2012, I B 128/12, BStBl. II 2013, 30, II.2.b).bb); BFH v. 4.6.2014, I R 70/12, BStBl. II 2015, 289, II.3.a).aa); BFH v. 8.12.2016, IV R 55/10, BStBl. II 2017, 722, II.4.a).

<sup>1254</sup> BVerfG, v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557, II.5.

<sup>1255</sup> FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960, VI.2.c).bb).(1).

<sup>1256</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 107; *Hartmann*, BB 2008, 2490 (2494); *Hey*, DStR-Beihefter 2009, 109 (114).

<sup>1257</sup> Vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 107.

ein Abzugsverbot bewirken, oder der Hinzurechnungsbetrag dem Einkommen hinzugerechnet wird.<sup>1258</sup> Es geht einzig um den Anknüpfungspunkt der Besteuerung: Person oder Objekt.

#### e) Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab bei der Gewerbesteuer

Das Vorstehende verdeutlicht, dass sich die Gewerbesteuer von ihrer Grundkonzeption und ihrem historisch intendierten Leitbild immer weiter entfremdet hat. Es zeigt aber auch, dass die tradierten und vielfach bemühten Prinzipien der Gewerbesteuer keine autonome Wertvorstellung (mehr) beinhalten, die eine eigenständige Auslegung und Fortbildung des Gesetzes ermöglichen.<sup>1259</sup> Die Gewerbesteuer hat sich immer mehr einer reinen Ertragsteuer angenähert, sodass die eingangs bemühte Forderung, die Gewerbesteuer in Gänze am Leistungsfähigkeitsprinzip auszurichten, vorbehaltlos zu befürworten ist.<sup>1260</sup>

Auch das BVerfG hat in seinem jüngsten Urteil zur Verfassungsmäßigkeit des § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG erneut klargestellt, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft auch für die Gewerbesteuer gilt, „[...] da diese die objektivierte Ertragskraft der Gewerbebetriebe erfasst.“<sup>1261</sup> Zwar treten neben das Leistungsfähigkeitsprinzip keine weiteren Deutungsversuche,<sup>1262</sup> allerdings ist damit die Frage noch nicht beantwortet, auf welche Leistungsfähigkeit im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer abgestellt werden soll. Dem zitierten Urteil des BVerfG<sup>1263</sup> ist zu entnehmen, dass es zum einen um die finanzielle Leistungsfähigkeit der Gesellschaft, also des Gewerbetriebs als solchem geht. Das würde implizieren, dass ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip zunächst nur in einer Ungleichbehandlung zwischen zwei Gewerbebetrieben und deren „objektivierter Ertragskraft“<sup>1264</sup> zu suchen ist, ohne die individuelle Leistungsfähigkeit des Betriebs<sup>1265</sup> und des Unternehmers<sup>1266</sup> mit einzubeziehen.

---

<sup>1258</sup> Vgl. Hey, DStR-Beihefter 2009, 109 (112); Schaumburg/Schaumburg, StuW 2005, 311. In Bezug auf die Gewerbesteuer tritt § 8 Nr. 1 GewStG sogar hinter die Anwendung der Zinsschranke zurück, vgl. Roser, in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG (Juni 2017). § 8 Nr. 1 GewStG greift erst wieder bei der Nutzung des Zinsvortrags.

<sup>1259</sup> Vgl. Wendt, BB 1987, 1257 (1265).

<sup>1260</sup> Vgl. Gosch, DStZ 1998, 327 (328); Hey, StuW 2002, 315 (319); Tipke, Steuerrechtsordnung, Band II, 2003, 1137; Hey, DStR-Beihefter, 2009, 109 (116); Montag, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 12 Rn. 1.

<sup>1261</sup> BVerfG v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, BStBl. I 2018, 303, B.I.1.

<sup>1262</sup> Vgl. Wendt, BB 1987, 1257 (1265); Gosch, DStZ 1998, 327 (328).

<sup>1263</sup> Vgl. BVerfG v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, BStBl. I 2018, 303, B.I.1.

<sup>1264</sup> BVerfG v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, BStBl. I 2018, 303, B.I.1.

<sup>1265</sup> Vgl. Heger, DStR-Beihefter 2009, 117 (122).

<sup>1266</sup> Vgl. Selder, FR 2014, 174 (175).

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden, impliziert sie doch einerseits, dass die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen als Teil der Grundstruktur der Gewerbesteuer „von den betroffenen Grundrechtsträgern im Grundsatz hinzuzunehmen“<sup>1267</sup> sind und damit durch die „grundsätzliche verfassungsrechtliche Legitimität der Gewerbesteuer“<sup>1268</sup> immunisiert werden sollen. Genau wie die Einkommen- und Körperschaftsteuer folgt die Gewerbesteuer dem objektiven Nettoprinzip als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips, da der Gewerbesteuer in ihrer heutigen Erhebungsform keine anderweitige Prinzipienorientierung zu entnehmen ist.<sup>1269</sup> Das Äquivalenzprinzip erschöpft sich in einer Generaläquivalenz.<sup>1270</sup> Das Objektsteuerprinzip bleibt bei der Ausklammerung von Subjektsteuerelementen und ausländischen Betriebsstätteneinkünften stehen.<sup>1271</sup> Durch den Verweis von § 7 S. 1 GewStG auf den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb bleibt für eine von der Einkommen- und Körperschaftsteuer abweichende Wertung kein Raum. Das Leistungsfähigkeitsprinzip und damit auch das objektive Nettoprinzip sind das Maß zur Ausgestaltung des Gewerbeertrags. Abweichungen von diesem Prinzip sind rechtfertigungsbedürftig.<sup>1272</sup>

Versteht man die Gewerbesteuer als einen am Leistungsprinzip ausgerichtete Ertragsteuer, lässt sich die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer auch steuersystematisch besser erklären, da eine solche Anrechnung grundsätzlich eine Gleichartigkeit der Steuern voraussetzt.<sup>1273</sup> Es ist demnach eine Gesamtschau der Einkommen- und Gewerbesteuer vorzunehmen, die im Belastungsergebnis darauf abzielt, den Gewerbetreibenden gegenüber den Nicht-Gewerbetreibenden nicht schlechter zu behandeln.<sup>1274</sup> Es geht also bei der Steuerermäßigung nach § 35 EStG um eine „[...] Lastengleichheit „nach innen“, bezogen auf den einzelnen Steuerpflichtigen.“<sup>1275</sup>

Bei der Körperschaftsteuer sieht das anders aus. Hier besteht keine Interaktion zwischen den beiden Steuerarten. Die Gewerbesteuer in ihrer heutigen Erhebungsform hat sich vielmehr zu

---

<sup>1267</sup> BFH v. 4.6.2014, I R 70/12, BStBl. II 2015, 289.

<sup>1268</sup> BFH v. 4.6.2014, I R 70/12, BStBl. II 2015, 289.

<sup>1269</sup> Vgl. Hey, DStR-Beihefter 2009, 109 (117); FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960, VI.1.d).

<sup>1270</sup> Siehe E.II.3.a).

<sup>1271</sup> Vgl. Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 107f.; Hey, DStR-Beihefter 2009, 116f.; Selder, in FR 2014, 174 (177).

<sup>1272</sup> Vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung, Band I, 2000, 497; FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960, VI.2.c).bb).

<sup>1273</sup> Vgl. Gosch/Schindler, in Kirchhof, § 35 EStG, Rn. 2 (2019).

<sup>1274</sup> Vgl. BT-Drs. 14/2683 v. 15.2.2000, 97.

<sup>1275</sup> Gosch, DStZ 1998, 327 (329).

einer „Art kommunalen Körperschaftsteuer“<sup>1276</sup> entwickelt, die dann bezogen auf die Wertungen, welche aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgen, eine gewisse Kongruenz verlangt.

Im Ergebnis ist die Gewerbesteuer – genau wie die Einkommen- und Körperschaftsteuer – am objektiven Nettoprinzip als folgerichtige Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips auszugestalten. Das Objektsteuerprinzip steht der Geltung des objektiven Nettoprinzips auch nicht entgegen, sondern stützt sie sogar. Bei all dem darf nämlich nicht verkannt werden, dass Träger der Grundrechte der hinter dem Gewerbebetrieb stehende Unternehmer (natürliche oder juristische Person) ist und nicht der Betrieb selbst.<sup>1277</sup> Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip können nur durch gleichrangige sachliche Gründe gerechtfertigt werden. Das Äquivalenz- oder Objektsteuerprinzip erreichen diesen Rang jedenfalls nicht.

**f) Fehlende Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer verstößt gegen die folgerichtige Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips**

**aa) Grundlegendes**

Dies vorweggeschickt, kann man den eingangs eingeschlagenen Gedankengang nunmehr auf die Gewerbesteuer übertragen. Die für Zwecke der Einkommen- und Körperschaftsteuer aufgeführte Argumentationslinie sollte auch für die Gewerbesteuer gelten, d.h. die Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip ist nur dann mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar, wenn der Erfassung und Besteuerung ausländischer Einkünfte auch die Möglichkeit einer Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuern auf die deutsche (Gewerbe-)Steuer nachgelagert ist, die Belastungsentscheidung des Gesetzgebers im Ergebnis also folgerichtig umgesetzt wird.<sup>1278</sup> Zudem folgt aus dem objektiven Nettoprinzip, dass ein (eigenständiger) Abzug ausländischer Steuern bei der Gewerbesteuer notwendig ist.<sup>1279</sup> Zwar wirkt sich der Abzug ausländischer Steuern im Gewerbeertrag bereits über § 34c Abs. 2 EStG bzw. § 26 Abs. 2 S. 2 KStG aus, rechnet der Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtige die ausländischen Einkünfte allerdings an, finden die ausländischen Einkünfte bei der Gewerbesteuer überhaupt keine Berücksichtigung. Eine eigenständige Abzugsmethode im Gewerbesteuergesetz wäre aufgrund der abweichenden Verlustverrechnungsregelungen daher angezeigt.

---

<sup>1276</sup> Hey, in DStJG 24, 2001, 183.

<sup>1277</sup> Vgl. Selder, FR 2014,

<sup>1278</sup> Vgl. Beck/Moser, StuW 2014, 261; Schaumburg/Schaumburg, StuW 2013, 64; Haarmann, in FS Gosch, 2016, 132f.

<sup>1279</sup> Vgl. Prokisch, in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, § 34c EStG, Rn. A 28 (April 2011).

Wie bereits oben ausgeführt, gesteht der BFH sowie das BVerfG dem Objektsteuerprinzip in der Gewerbesteuer eine deutlich erweitere Wirkreichweite zu, die sich gerade bei Hinzurechnungstatbeständen zeigen soll. Allerdings – und das ist entscheidend – dürften diese Erwägungen für den hier zu beurteilenden Sachverhalt keine Rolle spielen, da es bei der Frage der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer eben gerade nicht auf die den Steuertypus prägenden Hinzurechnungen ankommt.<sup>1280</sup> Der Blickwinkel ist ein anderer: Es geht vorliegend um die Einnahmen- und nicht um die Ausgabenseite. Zu Hinzurechnungen kann es deswegen schon im Ansatz nicht kommen. Es geht auch nur um die Einkünfte, die nicht in einer ausländischen Betriebsstätte anfallen. Der so verstandene Objektsteuercharakter wird folglich nicht berührt oder in Frage gestellt.

## **bb) Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip – Betrachtung anhand von Vergleichspaaren**

### *(1) Regelbesteuerung*

Vergleichend gegenübergestellt werden zunächst ein inländischer Gewerbebetrieb, der ohne Begründung einer ausländischen Betriebsstätte einer reinen Exporttätigkeit nachgeht (Direktinvestition) und der analoge Inlandsfall (Vergleichspaar 1).<sup>1281</sup> Das Welteinkommensprinzip bei der Gewerbesteuer wird durch die Anknüpfung an den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb über § 7 S. 1 GewStG i.V.m. § 2 EStG verwirklicht.<sup>1282</sup> Die quellensteuervorbelasteten ausländischen Einkünfte unterliegen insoweit in vollem Umfang der Gewerbesteuer.<sup>1283</sup> Im analogen Inlandsfall kommt es nicht zur Erhebung von Quellensteuern, was eine Anrechnung in diesem Fall obsolet macht. Allerdings führt die unterbleibende Anrechnung im grenzüberschreitenden Fall dazu, dass die gleichen Einkünfte im Ergebnis einer höheren Besteuerung unterliegen, ohne dass der Empfänger (Unternehmen) der Einkünfte eine höhere Leistungsfähigkeit aufweist.<sup>1284</sup> Dieser Vergleich bleibt konsistent, obwohl der Vergleichsfall (keine Anrechnungsvorschrift) nicht gesetzlich erfasst ist.<sup>1285</sup>

---

<sup>1280</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 212 (Dezember 2018); *Blumenberg*, in StbJb 2012/2013, 463 f.; *Kohlhaas*, DStR 2015, 2806.

<sup>1281</sup> Vgl. *Roser*, in FS Gosch, 2016, 356.

<sup>1282</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 7 GewStG, Rn. 15

<sup>1283</sup> Vgl. *Schaumburg*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 16.1.

<sup>1284</sup> Vgl. *Schaumburg*, in FS Tipke, 1995, 144; derselbe, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, 17, 29f.; *Beck/Moser*, StuW 2014, 261; *Lang/Englisch*, in Amatucci, International Tax Law, 2006, 278; Rust, in DStJG 36, 2013, 80

<sup>1285</sup> Vgl. FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960, VI.1.b).

Neben der Frage, ob eine Benachteiligung des Auslandsengagements gegenüber dem Inlandsengagement gegen den Grundsatz der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip verstößt, ist bei der Gewerbesteuer auch der Vergleich zwischen einem Gewerbebetrieb, der sich über eine ausländische Betriebsstätte im anderen Staat betätigt und dem Gewerbebetrieb zu ziehen, der reine Exporttätigkeiten ins Ausland durchführt (Vergleichspaar 2). Bei letzterem wird die internationale Doppelbesteuerung überhaupt nicht vermieden, wohingegen in der ersten Sachverhaltskonstellation die ausländischen Betriebsstätteneinkünfte vollumfänglich freigestellt werden (§ 9 Nr. 3 GewStG). Die Freistellung der ausländischen Einkünfte ist zwar eine Folge aus der Anknüpfung der Gewerbesteuer an den inländischen Gewerbebetrieb. Leistungsfähigkeitserwägungen würden eine solche Freistellung allerdings gleichermaßen tragen.<sup>1286</sup> Eine Ungleichbehandlung von Betriebsstätteneinkünften und anderen quellensteuervorbelasteten, ausländischen Einkünften ist vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht gerechtfertigt. An der Stelle, an der das Objektsteuerprinzip nicht greift, tritt dann in vollem Umfang das Leistungsfähigkeitsprinzip.<sup>1287</sup>

Nach der oben aufgeführten strengen Auffassung der Rechtsprechung sollte nicht zwischen einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gewerbetreibenden (Unternehmer) unterschieden werden. Zwar ist im Fall einer natürlichen Person aus Belastungssicht zusätzlich § 35 EStG und der im Vergleich zum Körperschaftsteuersatz höhere Tarif zu beachten. Das führt zum einen dazu, dass regelmäßig die komplette Steuer bei der Einkommensteuer nach § 34c Abs. 1 EStG berücksichtigt und zum anderen zusätzlich die Gewerbesteuer auf die residuale Einkommensteuer angerechnet werden kann.<sup>1288</sup> Allerdings sind auch unterschiedliche Szenarien denkbar, in denen eine Anrechnung nach § 35 EStG nicht in Frage kommt (z.B. Verlustsituation eines Gesellschafters einer Personengesellschaft), sodass die Forderung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer auch für den einkommensteuerpflichtigen Gewerbetreibenden wiederauflebt.<sup>1289</sup> In einer solchen Situation muss man dem Gesetzgeber vorwerfen, dass er das gleiche Einkommen (kein Eingriff der Hinzurechnungstatbestände) doppelt belastet, ohne die Steuernarten adäquat aufeinander abzustimmen (Vergleichspaar 3).<sup>1290</sup>

Bei der Körperschaftsteuer fehlt eine § 35 EStG entsprechende Vorschrift. Die Interaktion zwischen Körperschaft- und Gewerbesteuer wurde mit der Einführung des

---

<sup>1286</sup> Vgl. *Schaumburg*, in FS Tipke 1995, 149f.

<sup>1287</sup> Vgl. *Gosch*, DStZ 1998, 327 (329).

<sup>1288</sup> Vgl. *Haarmann* in FS Gosch, 2016, 132.

<sup>1289</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 132; *Roser*, in FS Gosch, 2016, 352.

<sup>1290</sup> Vgl. *Englisch*, in FS Lang, 2010, 167 (184).

Betriebsausgabenabzugsverbots des § 4 Abs. 5b EStG vollständig abgeschafft.<sup>1291</sup> Als Kompensation wurde der Körperschaftsteuersatz von 25% auf 15% gesenkt, sodass hier auch kein verfassungsrechtlicher Verstoß vorliegen soll.<sup>1292</sup> Zwar trägt der Betriebsausgabenabzug in der Regel nicht dazu bei, dass internationale Doppelbesteuerung vermieden werden kann, allerdings verdeutlicht § 35 EStG, dass eine (teilweise) Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Körperschaftsteuer bei grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit regelmäßig zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung beitragen könnte.<sup>1293</sup> Die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer bleibt der vorzugswürdige Weg, um für den körperschaftsteuerpflichtigen Gewerbetreibenden die Auslandsinvestition gegenüber der reinen Inlandsinvestition nicht schlechter zu stellen. Durch die mangelnde Interaktion zwischen Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer zeigt sich die Ungleichbehandlung in besonderer Deutlichkeit.<sup>1294</sup> In dem Zusammenhang erscheint es mit dem Gleichheitssatz unvereinbar, dass die hier in Rede stehenden ausländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowohl mit Gewerbesteuer als auch mit Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer belastet werden, eine Anrechnung ausländischer Steuern allerdings nur bei den letztgenannten Steuerarten erfolgt.<sup>1295</sup> Da die Gewerbesteuer sich mittlerweile zu einer „Art kommunaler Körperschaftsteuer“<sup>1296</sup> entwickelt hat und die gleichen ausländischen Einkünfte ohne weitere Modifizierung doppelt steuerlich belastet werden, wirkt die Gewerbesteuer hier wie eine reine Ertragssondersteuer.<sup>1297</sup>

Wie später aus Abschnitt E.III.2 noch ersichtlich wird, geht die herrschende Meinung<sup>1298</sup> davon aus, dass die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung aus dem europäischen Sekundärrecht – genauer: der ATAD – hergeleitet werden kann. Dies einmal als gegeben vorausgesetzt, ist es verfassungsrechtlich bedenklich, im Rahmen einer Missbrauchsvermeidungsvorschrift eine Anrechnung zuzulassen, im Rahmen der Regelbesteuerung allerdings eine Anrechnung zu versagen (Vergleichs paar 4).<sup>1299</sup> Nach dem Verständnis, dass der BFH<sup>1300</sup> in seiner Rechtsprechung zur

---

<sup>1291</sup> Vgl. *Loschelder*, in Schmidt, § 4 EStG, Rn. 618 (2019).

<sup>1292</sup> Vgl. BFH v. 16.1.2014, I R 21/12, BStBl. II 2014, 531, II.1.c).bb)

<sup>1293</sup> Vgl. BR-Drs. 325/18 v. 4.7.2018, 1f.

<sup>1294</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 132.

<sup>1295</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 131.

<sup>1296</sup> Vgl. *Hey*, in DStJG 24, 2001, 183.

<sup>1297</sup> Vgl. *Hartmann*, BB 2008, 2490 (2496); *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 1 GewStG, Rn.

<sup>1298</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399; *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 (963 f.); *Linn*, IStR 2016, 645 (647f.).

<sup>1299</sup> Vgl. *Schönfeld*, IStR 2017, 486 (488).

<sup>1300</sup> Vgl. BFH v. 13.7.2016, VIII R 47/13, BFH/NV 2016, 1831, Rn. 18.

Einlagenrückgewähr von Drittstaatengesellschaften offenbart, ist eine solche Ungleichbehandlung vor Art. 3 Abs. 1 GG nicht zweifelsfrei.<sup>1301</sup>

## (2) *Hinzurechnungsbesteuerung*

In der Literatur wurde die grundsätzliche verfassungsrechtliche Legitimität der Hinzurechnungsbesteuerung aus mehreren Gründen in Frage gestellt. Einerseits wurden verfassungsrechtliche Zweifel aufgrund des abkommensüberschreibenden Charakters der §§ 7-14 AStG geäußert, die allerdings vor dem Hintergrund des jüngsten Urteils des BVerfG<sup>1302</sup> zur Verfassungskonformität von *treaty overrides* hinfällig sein sollten.<sup>1303</sup> Andererseits wird vertreten, die Hinzurechnungsbesteuerung verstoße gegen das Prinzip der Besteuerung nach dem Ist-Einkommen, weil durch Dividendenfiktion lediglich ein Soll-Ertrag der Besteuerung unterliegt.<sup>1304</sup> Auch wenn die Rechtsprechung<sup>1305</sup> die Besteuerung nach dem Ist-Einkommen bislang nicht als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips anerkennt, entbindet dies den Gesetzgeber nicht, die einzelnen gesetzgeberischen Entscheidung im Rahmen des Hinzurechnungsbesteuerungsgefüges verfassungskonform auszugestalten.<sup>1306</sup> Da die Hinzurechnungsbesteuerung von Missbrauchsvermeidungserwägungen getragen ist, sind die verfassungsrechtlich äußeren Grenzen vielmehr dort zu setzen, wo die Belastung des Auslandssachverhalts über den vergleichbaren Inlandssachverhalt hinausgeht.<sup>1307</sup> Die Hinzurechnungsbesteuerung sollte keinesfalls einen Straf<sup>1308</sup>- oder Sondersteuereffekt<sup>1309</sup> auslösen.

Genau dies geschieht allerdings genau dann, wenn der Hinzurechnungsbetrag der Gewerbesteuer unterworfen wird, eine folgerichtige Anrechnung ausländischer Steuern hingegen unterbleibt. Durch die vergleichsweise hohe Niedrigbesteuerungsgrenze in § 8 Abs. 3 AStG in Höhe von 25%<sup>1310</sup> können durch den Einbezug des Hinzurechnungsbetrages in den

---

<sup>1301</sup> Vgl. *Schönfeld*, IStR 2017, 486 (488).

<sup>1302</sup> BVerfG v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfG 141, 1.

<sup>1303</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 29 (März 2018).

<sup>1304</sup> Vgl. *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2005, 306 (311); *Schaumburg*, in FS Tipke, 1995, 139f.

<sup>1305</sup> Vgl. BFH v. 4.6.2014, I R 70/12, BStBl. II 2015, 289, II.3.a).cc).

<sup>1306</sup> Vgl. *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2005, 306 (311); *Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 29 (März 2018).

<sup>1307</sup> Vgl. *Haarmann*, IStR 2011, 565 (572); *Schnorberger/Dust/Golz*, IStR 2014, 269 (272); *Kraft/Schreiber*, IStR 2015, 149 (154); *Adrian/Rautenstrauch/Sterner*, DStR 2017, 1457 (1462); *Engelke/Hoffmann*, BB 2019, 1564 (1567); *Kraft*, in Kraft, Vorbemerkung zu §§ 7-14 AStG, Rn. 41 (2019).

<sup>1308</sup> Vgl. *Köhler/Haun*, Ubg 2008, 73 (75).

<sup>1309</sup> Vgl. *Haarmann*, IStR 2011, 565 (572).

<sup>1310</sup> Vgl. ausführlich zu dem im Vergleich zum inländischen Körperschaftsteuersatz zu hohen Niedrigbesteuerungsgrenze, *Wassermeyer/Schönfeld*, IStR 2008, 496.

Gewerbeertrag (§ 7 S. 7 GewStG) im Zuge der unterbleibenden Anrechnung auf die Gewerbesteuer erhebliche Anrechnungsüberhänge entstehen.<sup>1311</sup> Vergegenwärtigt man sich beispielsweise den Fall, dass die passiven Einkünfte auf Ebene der ausländischen Gesellschaft einer Steuerbelastung von 24,99% unterliegen und der inländische kapitalistische Anteilseigner in einer Niedrigsteuergemeinde mit einem Hebesatz von 200% ansässig ist, ergibt sich eine Steuerbelastung der Einkünfte im Inland i.H.v. 22,825%.<sup>1312</sup> Da eine Anrechnung nur auf die Körperschaftsteuer (und somit mittelbar auch auf den Solidaritätszuschlag) möglich ist, verbleibt eine residuale Steuerlast im Inland von 7%. Insgesamt entsteht durch den Anrechnungsüberhang eine zusätzliche Steuerlast von fast 10%.<sup>1313</sup> Dieses Beispiel soll zwei Dinge verdeutlichen: Zum einen kommt es zur Hinzurechnungsbesteuerung, obwohl der entsprechende Inlandsfall nach eigener Rechtswertung selber einer Niedrigbesteuerung i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG unterliegt.<sup>1314</sup> Zum anderen liegt die Belastungswirkung durch die Hinzurechnungsbesteuerung erheblich oberhalb von der des Inlandsfalls, was mit dem Grundsatz der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbar ist.<sup>1315</sup>

In besonderem Maße inkonsequent mutet der Einbezug der Einkünfte einer im Ausland belegenen niedrigbesteuerten und passiv tätigen Betriebsstätte in die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage an (§ 7 S. 8 GewSt).<sup>1316</sup> Im Rahmen der Regelbesteuerung wird die ausländische Betriebsstätte überhaupt nicht mit Gewerbesteuer belastet (§ 9 Nr. 3 GewStG).<sup>1317</sup> Dies alleine mit einem intendierten Gleichlauf zwischen Kapitalgesellschaft und Betriebsstätte zu begründen<sup>1318</sup>, überzeugt weder aus Gründen der Gewerbesteuersystematik noch immunisiert sie diesen Fall (Vergleichspaar 5) gegen eine verfassungsrechtliche Überprüfung.<sup>1319</sup> Auch wenn es diese Ungleichbehandlung nicht zu rechtfertigen vermag, scheint der Gesetzgeber bei der Einführung des § 7 S. 8 GewStG auf einen Gleichlauf mit der Kapitalgesellschaftsbesteuerung abzielen und seinen Blick primär auf die Belastungswirkungen des analogen Inlandsfalls zu richten (Was wäre, wenn die Betriebsstätte im Inland belegen wäre?).<sup>1320</sup> Aber auch dieser Ansatz vermag nicht zu überzeugen, da auch

---

<sup>1311</sup> Vgl. Rödder, IStR 2009, 873; Kraft/Schreiber, IStR 2015, 149; Adrian/Rautenstrauch/Sterner, DStR 2017, 1457 (1461f.).

<sup>1312</sup> Vgl. Wassermeyer/Schönfeld, IStR 2008, 496 (497).

<sup>1313</sup> Vgl. Kraft/Schreiber, IStR 2015, 149 (154).

<sup>1314</sup> Vgl. Wassermeyer/Schönfeld, IStR 2008, 496 (497).

<sup>1315</sup> Vgl. Wassermeyer/Schönfeld, IStR 2008, 496 (497); Adrian/Rautenstrauch/Sterner, DStR 2017, 1457 (1462).

<sup>1316</sup> Vgl. Adrian/Rautenstrauch/Sterner, DStR 2017, 1457 (1461f.).

<sup>1317</sup> Vgl. Wassermeyer/Schönfeld, IStR 2008, 496 (497).

<sup>1318</sup> Vgl. BT-Drs. 18/9536 v. 5.9.2016, 59.

<sup>1319</sup> Vgl. Roser, in FS Gosch, 2016, 362.

<sup>1320</sup> Vgl. Kollruss, IStR 2017, 522 (523).

eine Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuern auf die Gewerbesteuer unterbleibt.<sup>1321</sup> Zudem rechtfertigt das weder die Ungleichbehandlung zur Investition in eine hochbesteuerte ausländische Betriebsstätte noch vermag dieser Ansatz vor dem Hintergrund des Sinn und Zwecks der Hinzurechnungsbesteuerung zu überzeugen.<sup>1322</sup> Die Hinzurechnung führt nicht zur Verlagerung von Einkunftsquellen, sondern ordnet nur eine Zurechnung der passiven und niedrigbesteuerten Einkünfte qua Ausschüttungsfiktion an. Der Einbezug der ausländischen Einkünfte in den inländischen Gewerbeertrag bei einer Betriebsstätte würde allerdings m.E. wie eine Verlagerung der Einkunftsquelle ins Inland wirken bzw. die Herkunft der Einkünfte leugnen, da ansonsten die durch § 7 S. 1 GewStG bewirkte Erhöhung des Gewerbeertrags durch § 9 Nr. 3 GewStG wieder rückgängig gemacht würde.<sup>1323</sup> Die Fiktion des § 7 S. 8 GewStG geht aus Belastungssicht weit über das hinaus, was zur Missbrauchsvermeidung notwendig erscheint.<sup>1324</sup>

Gleichwohl stellt sich die Frage, welches Vergleichspaar in Bezug auf § 7 S. 8 GewStG sinnvoller erscheint. Die Frage geht dahin, ob die unterschiedliche gewerbesteuerliche Behandlung der Investition in eine niedrigbesteuerte und passiv tätige Betriebsstätte gegenüber einer hochbesteuerten ausländischen Betriebsstätte oder der Vergleich der inländischen mit der passiv tätigen und niedrigbesteuerten ausländischen Betriebsstätte betrachtet wird. Mit anderen Worten: In Bezug auf § 7 S. 8 GewStG ist fraglich, ob sich ein potentieller verfassungsrechtlicher Verstoß gegen die Gewerbesteuerpflicht selber oder gegen die nachgelagerte Frage der mangelnden Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer richtet.<sup>1325</sup> Dafür muss man sich vergegenwärtigen, dass § 7 S. 8 GewStG mit dem von der Rechtsprechung immunisierten Objektsteuerprinzip fundamental bricht. Durch die Fiktion werden lediglich inländische Einkünfte fingiert. Die Betriebsstätte wird allerdings nicht fiktiv ins Inland verlegt, sodass es sich originär weiterhin um ausländische Betriebsstätteneinkünfte handelt. Hier hat sich der Gesetzgeber<sup>1326</sup> über das gewerbesteuerliche Territorialitätsprinzip hinweggesetzt und den Konflikt zugunsten der Zielausrichtung der Hinzurechnungsbesteuerung entschieden, um eine Gleichbehandlung zwischen ausländischer Betriebsstätte und ausländischer Kapitalgesellschaft herzustellen.<sup>1327</sup> Letzteres stellt allerdings keinen sachlichen Rechtfertigungsgrund dar, weder für die Durchbrechung des

---

<sup>1321</sup> Vgl. *Schnitger*, IStR 2016, 637 (641).

<sup>1322</sup> Vgl. *Kollruss*, IStR 2017, 522 (523).

<sup>1323</sup> Vgl. *Kollruss*, IStR 2017, 522 (523).

<sup>1324</sup> Vgl. *Schnitger*, IStR 2016, 637 (641f.).

<sup>1325</sup> Vgl. *Schnitger*, IStR 2016, 637 (641f.).

<sup>1326</sup> 1. BEPS-Umsetzungsgesetz v. 23.12.2016, BStBl. I 2016, 3000.

<sup>1327</sup> Vgl. *Scheffler*, ISR 2017, 63 (65).

Objektsteuerprinzips noch für die des Leistungsfähigkeitsprinzips. Alleine die Missbrauchsvermeidung könnte den Einbezug der ausländischen Betriebsstätteneinkünfte in die Gewerbesteuer rechtfertigen. Dann wäre eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer allerdings unerlässlich, sonst würde sie in diesem Fall zu einer Strafsteuer mutieren. Gelingt dies nicht, steht die Fiktion in § 7 S. 8 GewStG in Gänze in Frage.

Was die höchstrichterliche Rechtsprechung bislang offenlassen konnte, ist die Frage, ob § 9 Nr. 7 GewStG nach der geplanten Neufassung<sup>1328</sup> des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs die Eignung zugesprochen werden könnte, den Hinzurechnungsbetrag aus der Gewerbesteuer zu kürzen.<sup>1329</sup> Wie bereits in Abschnitt D.III.8.d) ausgeführt, lassen sich dafür sehr gute Argumente finden. In diesem Fall wäre § 7 S. 8 GewStG wohl in Gänze verfassungswidrig, weil auch die Missbrauchsvermeidung als Rechtfertigungsgrund wegbrechen würde. Zudem wäre der intendierte Gleichlauf mit der Kapitalgesellschaft nicht mehr gegeben.<sup>1330</sup>

Dennoch sei hier erneut betont, dass aus systematischer Sicht der Hinzurechnungsbetrag vollumfänglich der Gewerbesteuer unterliegen sollte, weil der Zielsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung, nämlich durch die fiktive Gewinnausschüttung ein Heraufschleusen der Einkünfte auf das deutsche Steuerniveau zu bewirken, ansonsten nicht entsprochen werden kann.<sup>1331</sup> Dafür braucht es aber eine gesetzgeberischen Klarstellung, die allerdings weder der aktuellen Gesetzesfassung, noch dem bisher nicht veröffentlichten Entwurf zur Reformierung der Hinzurechnungsbesteuerung zu entnehmen ist.<sup>1332</sup> In dem Fall wäre nur die fehlende Anrechenbarkeit zu beanstanden.

## **g) Keine Rechtfertigung der Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips**

### **aa) Grundlegendes**

Um die vorliegende Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzip und des Folgerichtigkeitsgebots rechtfertigen zu können, müssen besondere sachliche Gründe vorliegen.<sup>1333</sup> Als Rechtfertigungsgründe hat das BVerfG bislang neben der

---

<sup>1328</sup> Vgl. Referentenentwurf JStG-E 2019 v. 8.5.2019, 136.

<sup>1329</sup> Vgl. *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (29); *Rödler*, IStR 2009, 873 (877); *Kahlenberg/Weiss*, IStR 2019, 81 (85); a.A. FG Baden-Württemberg v. 8.5.2018, 6 K 1775/16, IStR 2019, 107.

<sup>1330</sup> Vgl. BT-Drs. 18/9536 v. 5.9.2016, 59.

<sup>1331</sup> Vgl. *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2005, 127; *Pohl*, in Fuhrmann, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 27 (2017).

<sup>1332</sup> Vgl. Gesetzesentwurf Hinzurechnungsbesteuerung – Fassung mit „Kleiner Lösung“ v. 18.12.2018.

<sup>1333</sup> Vgl. BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BverfGE 116, 164, II.

Missbrauchsvermeidung<sup>1334</sup> vor allem Lenkungs-<sup>1335</sup> und Vereinfachungszwecke<sup>1336</sup> akzeptiert. Fiskalzwecke allein können keine Rechtfertigung für die Nichtanrechnung darstellen. Der Staat bzw. die Gemeinden haben lediglich die Möglichkeit, über Tarifierhöhungen ihr Steueraufkommen zu steigern.<sup>1337</sup> Die gleichheitswidrige Belastung besonderer Fallkonstellationen stellt dagegen kein probates Mittel dar.<sup>1338</sup> Die Nichtanrechnung ausländischer Steuern bei der Gewerbesteuer ist keine gezielte und bewusste Entscheidung des Gesetzgebers zur Steigerung des Steueraufkommens gewesen. Die Notwendigkeit der Einführung eines Anrechnungsmechanismus ist vielmehr der Gesetzesdynamik im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuergesetz geschuldet. Gerade die Gesetzesdynamik im Rahmen der Gewerbesteuer erhöht die Rechtfertigungshürden, da die Gewerbesteuer in den hier betrachteten Fallkonstellationen auf Einkünfte zugreift, die bereits durch die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer gleichheitsmäßig erfasst wurden und durch die Gewerbesteuer m.E. nicht weiter modifiziert werden.<sup>1339</sup>

### **bb) Äquivalenzprinzip als Rechtfertigungsgrund**

Das BVerfG hat in seiner ständigen Rechtsprechung bereits festgestellt, dass das Äquivalenzprinzip nach Einführung der Gewerbesteuerumlage „[...] zur finanzpolitischen Rechtfertigung und zur Begrenzung der Gewerbesteuer [...]“<sup>1340</sup> nur noch sehr begrenzt herangezogen werden könne.<sup>1341</sup> Dennoch wird dem Äquivalenzprinzip als innere Rechtfertigung der Gewerbesteuer weiterhin Bestandsschutz<sup>1342</sup> gewährt. Vorliegend geht es allerdings nicht um die Rechtfertigung der Gewerbesteuergesetzes im Allgemeinen, sondern lediglich um die Frage, ob das Äquivalenzprinzip die Nichtanrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer rechtfertigen könnte. Dafür sollte man sich erneut die Interaktion der bereits oben veranschaulicht Prinzipien des (historischen) Gewerbesteuergesetzes – namentlich das Äquivalenz-, das Objektsteuer- sowie das Territorialitätsprinzip der Gewerbesteuer – verdeutlichen. In dem Zusammenhang sei erinnert, dass das Territorialitätsprinzip der Gewerbesteuer ein Subprinzip des Objekt- und des Äquivalenzprinzips ist und einzig die

---

<sup>1334</sup> Vgl. BVerfG v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, BStBl. I 2018, 303, I.2.b).bb).

<sup>1335</sup> Vgl. BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, I.2.b); *Drüen*, in Tipke/Kruse, § 3 AO, Tz. 46 (Juli 2007)

<sup>1336</sup> Vgl. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 23, 145.

<sup>1337</sup> Vgl. *Drüen*, StuW 2008, 3 (12); *Hey*, DStR-Beihefter 2009, 109 (115f.).

<sup>1338</sup> Vgl. *Lang*, StuW 2007, 7; *Tipke*, BB 2007, 1528; *Drüen*, StuW 2008, 3 (12); *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 132.

<sup>1339</sup> Vgl. *Kirchhof*, in FS Gosch, 2016, 194.

<sup>1340</sup> BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, I.2.b).aa).(3).(c).

<sup>1341</sup> Vgl. BVerfG v. 25.10.1977, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, I.2.

<sup>1342</sup> Vgl. *Hartmann*, BB 2008, 2490.

Konsequenz aus der gesetzgeberischen Auswahl des Steuergegenstands (Objektsteuer im weiten Sinn) darstellt. Folge daraus ist, dass ausländische Betriebsstätteneinkünfte nicht in den Gewerbeertrag mit einbezogen werden, was durch § 9 Nr. 3 GewStG bestätigt wird.

Verschiebt man im nächsten Schritt den Blick auf die Aufwandsseite, sollen durch das (historische) Äquivalenzprinzip die Lasten, die der Gemeinde durch die Ansiedlung des Gewerbebetriebs entstehen, verursachungsgerecht ausgeglichen werden.<sup>1343</sup> Durch den ausländischen Betrieb entstehen keine gemeindlichen Lasten, sodass auch der Äquivalenzgedanke vom Territorialitätsprinzip der Gewerbebesteuer nachvollzogen wird. Anders ist das bei reiner Exporttätigkeit: Dort ist der steuerliche Hauptanknüpfungspunkt weiterhin der inländische Betrieb, in dem z.B. Produkte hergestellt, Kapital erwirtschaftet oder Forschungs- und Entwicklung betrieben wird.<sup>1344</sup> Es wird also weiterhin die inländische Infrastruktur in Anspruch genommen, sodass es aus äquivalenztheoretischen Gesichtspunkten sachgerecht erscheint, die ausländischen Einkünfte, die nicht in einer ausländischen Betriebsstätte anfallen, im Gewerbebetrag zu berücksichtigen und entsprechend der Gewerbebesteuer zu unterwerfen. Ein in dieser Weise verstandenes Äquivalenzprinzip im Sinne einer strengen Kostenäquivalenz könnte die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigen, denn der primäre Blick würde auf den Kosten der Gemeinde liegen und nicht die Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebs berücksichtigen. Allerdings haben die obigen Ausführungen bereits gezeigt, dass ein solches Äquivalenzprinzip im Gewerbebesteuersteuergesetz nicht umgesetzt wird.<sup>1345</sup> Selbst wenn man weiterhin eine „innere Rechtfertigung“<sup>1346</sup> der Gewerbebesteuer im Äquivalenzprinzip erblickt, kann damit nur eine Generaläquivalenz gemeint sein, die allerdings für eine Rechtfertigung nicht taugt.

Wie bereits oben ausführlich dargelegt, steht das Äquivalenzprinzip zudem nicht auf demselben Rang wie das Leistungsfähigkeitsprinzip.<sup>1347</sup> Vor dem Hintergrund der historischen Entwicklung tritt es vielmehr hinter dem Leistungsfähigkeitsprinzip zurück.<sup>1348</sup> Da ein sachlicher Rechtfertigungsgrund allerdings verfassungsrechtlich gleichrangig zum Leistungsfähigkeitsprinzip sein muss, kann das Äquivalenzprinzip die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips vorliegend nicht rechtfertigen.

---

<sup>1343</sup> Vgl. Begründung zum Reichsgewerbesteuergesetz v. 1.12.1936, RGBl. I 1937, 696; *Kirchhof*, in FS Gosch, 2016, 193.

<sup>1344</sup> Vgl. *Haarmann*. FS Gosch, 2016, 131.

<sup>1345</sup> Vgl. *Hey*, DStR-Beihefter 2009, 109 (115f.).

<sup>1346</sup> BVerfG, v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, I.2.b).aa).(3).(c).

<sup>1347</sup> Vgl. *Gosch*, DStZ 1998, 327 (329); *Hey*, DStR-Beihefter 2009, 109 (115f.); *Kischel*, in Epping/Hillgruber, Art. 3 GG, Rn. 158 (Mai 2019).

<sup>1348</sup> Vgl. *Wendt*, BB 1987, 2157 (1259ff.); *Gosch*, DStZ 1998, 327 (329).

### cc) Lenkungs- und Förderungszwecke

In ständiger Rechtsprechung hat das BVerfG Lenkungs- und Subventionszwecke als Rechtfertigungsgründe anerkannt, da diese gleichwertig neben das Leistungsfähigkeitsprinzip treten.<sup>1349</sup> Es ist allerdings wesentliche Voraussetzung für die Anerkennung eines Lenkungszwecks, dass er von „[...] einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen [...]“<sup>1350</sup> und „[...] gleichheitsgerecht ausgestaltet [...]“<sup>1351</sup> ist. Dieses Kriterium bezieht sich nicht nur auf die Intention des historischen Gesetzgebers, sondern bezieht auch die Gesetzesentwicklung und mögliche Umdeutungen des Gesetzgebers mit ein.<sup>1352</sup> Die Nichtanrechnung ist allerdings von keiner erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen. Aus Gesetzesmaterialien ist nirgendwo ersichtlich, dass der Gesetzgeber die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer aus Lenkungszwecken nicht regeln wollte. Im Gegenteil: Der bislang noch nicht veröffentlichte Entwurf zur Änderung der Hinzurechnungsbesteuerung<sup>1353</sup> (sog. „kleine Lösung“) legt nahe, dass der Gesetzgeber die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer nunmehr regeln möchte und das Problem somit auch erkannt hat.<sup>1354</sup> Allerdings gilt dies bislang ausschließlich für den Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung. Dies ist gleichheitsrechtlich bedenklich<sup>1355</sup> und durch Lenkungsüberlegungen nicht zu rechtfertigen. Vielmehr würde dadurch der falsche Anreiz entstehen, die Abschirmwirkung ausländischer Zwischengesellschaften wieder vermehrt auszunutzen.

### dd) Missbrauchsvermeidung

Die Missbrauchsvermeidung stellt einen weiteren verfassungsrechtlich anerkannten Rechtfertigungsgrund dar. Allerdings ist vorliegend schlichtweg nicht erkennbar, warum es missbräuchlich sein soll, durch den Einbezug ausländischer Einkünfte steuerbare Einkünfte zu generieren.<sup>1356</sup> Durch Realisierung des Welteinkommensprinzips über § 7 S. 1 GewStG wird das Gegenteil bewirkt.<sup>1357</sup> Die ausländischen Einkünfte unterliegen mindestens dem deutschen Steuerniveau, sodass ein Missbrauch per se ausgeschlossen ist.

---

<sup>1349</sup> Vgl. *Kischel*, in Epping/Hillgruber, Art. 3 GG, Rn. 162f. (Mai 2019).

<sup>1350</sup> BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, C.I.2.b).

<sup>1351</sup> BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, C.I.2.b).

<sup>1352</sup> Vgl. *Kischel*, in Epping/Hillgruber, Art. 3 GG, Rn. 158 (Mai 2019).

<sup>1353</sup> Vgl. Gesetzesentwurf Hinzurechnungsbesteuerung – Fassung mit „Kleiner Lösung“ v. 18.12.2018.

<sup>1354</sup> Vgl. *Haase/Hofacker*, Ubg 2019, 260 (269).

<sup>1355</sup> Vgl. *Schönfeld*, IStR 2017, 486 (488).

<sup>1356</sup> Vgl. *Drüen*, StuW 2008, 3 (13).

<sup>1357</sup> Vgl. *Schaumburg*, in FS Tipke, 1995, 129.

Die Hinzurechnungsbesteuerung mag zwar grundsätzlich durch Missbrauchserwägungen getragen sein.<sup>1358</sup> Allerdings ist der Gesetzgeber gehalten, im Rahmen der Missbrauchsvermeidungsvorschriften nicht über das hinauszugehen, was zur Erreichung des Ziels notwendig ist.<sup>1359</sup> Wie bereits erörtert, führt eine unterbleibende Anrechnung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung allerdings zu einer übermäßigen Strafbesteuerung, die dem Steuerpflichtigen eine im Vergleich zum Inlandsfall nicht gerechtfertigte Sonderlast aufbürdet.<sup>1360</sup> Folglich schießt der Gesetzgeber damit über das eigens vorgegebene Ziel<sup>1361</sup> des Heraufschleusens der ausländischen Einkünfte auf das inländische Steuerniveau hinaus, sodass der Einbezug der Zwischeneinkünfte zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerechtfertigt sein mag, die übermäßige Belastung durch die limitierte Anrechnung von dieser Zwecksetzung aber nicht getragen wird.<sup>1362</sup> Für § 7 S. 8 GewStG gilt grundsätzlich das Gleiche, wobei durch die Vorschrift zusätzlich das Objektsteuerprinzip der Gewerbesteuer durchbrochen wird und die Vorschrift somit in toto verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt ist.

#### ee) Vereinfachungszwecke

Auch Vereinfachungsgründe sowie Vollzugssicherung im Massenfallrecht kommen als mögliche Rechtfertigungsgründe in Betracht.<sup>1363</sup> So könnte die Nichtanrechnung gerechtfertigt werden, wenn eine solche als Massenerscheinung zu einem übermäßigen Verwaltungsaufwand führen würde.<sup>1364</sup> Dies ist jedoch nicht der Fall, da eine Anrechnung ausländischer Steuern durchführbar und nicht mit einem übermäßigen Ermittlungsaufwand seitens der Finanzbehörde verbunden ist. Wie später im Rahmen der Ausgestaltung des Anrechnungsmechanismus offenkundig wird, hat die Finanzbehörde bereits Kenntnis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und die darauf entrichteten Steuern, ohne weitere Ermittlungen anstellen zu müssen. Neben der Höhe der ausländischen Einkünfte ist auch der Zerlegungsmaßstab bekannt. Selbst wenn man das anders sehen würde, können verwaltungstechnische Unwägbarkeiten allein keinen Verfassungsverstoß rechtfertigen.<sup>1365</sup>

---

<sup>1358</sup> Vgl. *Reiche*, in Haase, § 7 AStG, Rn. 1 (2016).

<sup>1359</sup> Vgl. BT-Drs. VI/2883 v. 2.12.1971, 16.

<sup>1360</sup> Vgl. *Köhler/Haun*, Ubg 2008, 73 (75); *Haarmann*, IStR 2011, 565 (572); *Reiche*, in Haase, § 7 AStG, Rn. 1 (2016); *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 13.219.

<sup>1361</sup> Vgl. BT-Drs. VI/2883 v. 2.12.1971, 16.

<sup>1362</sup> Vgl. BT-Drs. VI/2883 v. 2.12.1971, 29.

<sup>1363</sup> Vgl. *Drüen*, *StuW* 2008, 3 (13).

<sup>1364</sup> Vgl. *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 2018, § 3 Rn. 145.

<sup>1365</sup> Vgl. *Prokisch*, *Kirchhoff/Melinghoff/Söhn*, § 34c EStG, Rn. A 28f. (April 2011).

Darüber hinaus scheiden auch Typisierungsgründe aus, da der Nichtanrechnung keine Typisierungsentscheidung des Gesetzgebers zugrunde liegt. Wie bereits erwähnt, ist das Problem der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer erst durch die gesetzgeberische Entscheidung zur Absenkung des Körperschaftsteuersatzes wirklich brisant geworden.

#### **ff) Gerechte Aufteilung der Besteuerungsrechte**

Zudem kann auch die gerechte Aufteilung von Besteuerungsrechten nicht der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer entgegenstehen. Gerade mit Blick auf quellensteuerbelastete Lizenzen und Streubesitzdividenden, die im Zuge unterbleibender Anrechnung bei der Gewerbesteuer regelmäßig zu Anrechnungsüberhängen führen, erfordert die gerechte Aufteilung von Besteuerungsrechten vielmehr die (vollständige) Anrechnung ausländischer Steuern, da das deutsche Steuerrecht diese Einkünfte selber als Quellensteuersubstrat begreift und im reversen Fall vom anderen Staat die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung verlangt.<sup>1366</sup>

#### **gg) Schutz des Gewerbesteueraufkommens**

Zu guter Letzt könnte auch der Schutz des Gewerbesteueraufkommens der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer entgegenstehen.<sup>1367</sup> Eine solche Anrechnung geht zwar stets mit einer Schmälerung des Gewerbesteueraufkommens einher. Allerdings ist die Anrechnung nur die verhältnismäßige Konsequenz aus der gesetzgeberischen Entscheidung, die ausländischen Einkünfte erstinstanzlich im Gewerbeertrag zu erfassen. Zudem hat die Rechtsprechung den Schutz des Gewerbesteueraufkommens bislang nur dann als Rechtfertigungsgrund herangezogen, wenn dem gewerbesteuerbegründenden Tatbestand entweder ein Typisierungs- oder Missbrauchsvermeidungsziel zugrunde lag.<sup>1368</sup> In diesen Entscheidungen ging es stets um gewerbesteuerauslösende Tatbestände – genauer um § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG – und nicht um die nachgelagerte Frage der belastungsadäquaten Ausgestaltung einer gesetzgeberischen Entscheidung, wie dies vorliegend der Fall ist. Dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen und diese durch § 7 S. 1 GewStG auch der Gewerbesteuer unterliegen, ist vorliegend unstrittig. Des Weiteren liegt – wie bereits gezeigt –

---

<sup>1366</sup> Vgl. *Schaumburg*, in FS Tipke, 1995, 131.

<sup>1367</sup> Vgl. BFH v. 28.6.2006, XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378, II.5.; BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BverfG 120, 1, II.3.b).

<sup>1368</sup> Vgl. BFH v. 28.6.2006, XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378, II.5.; BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BverfG 120, 1, II.3.b).

der gewerbsteuerlichen Erfassung ausländischer Einkünfte weder eine Typisierungs- noch eine Missbrauchsvermeidungsentention des Gesetzgebers zugrunde.

Neben dem generellen Schutz des Gewerbesteuerabkommens wird im Zusammenhang mit der Rechtfertigung der Hinzurechnungstatbestände teilweise die gesetzgeberisch avisierte Verstetigung des Gewerbesteueraufkommens bemüht. Durch die unterschiedlich hohen ausländischen Steuersätze könnte eine Anrechnung diesem Verstetigungseffekt entgegenstehen, weil die Höhe des Gewerbesteueraufkommens von dem Steuerniveau des Herkunftslandes abhängig ist. Im Zusammenhang mit den Hinzurechnungen wird die Verstetigungsforderung stets in das Kleid des Objektsteuerprinzips gehüllt. Wie oben bereits ausgeführt, entfaltet das Objektsteuerprinzip hier allerdings keine Wirkung, sondern beschränkt sich einzig auf die Ausklammerung von ausländischen Betriebsstätteinkünften.<sup>1369</sup> Bei den residualen ausländischen Einkünften steht nur das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vordergrund, das im Sinne einer folgerichtigen Umsetzung die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer gebietet. Der Verstetigungsgedanke ist ein rein fiskalisches Argument, das nicht von gewerbsteuerlichen Prinzipien getragen ist.<sup>1370</sup>

Im Ergebnis sind keine sachlichen Gründe ersichtlich, welche die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigen könnten. Als Konsequenz ist der Gesetzgeber verpflichtet, diese Regelungslücke durch eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer zu schließen oder alternativ die ausländischen Einkünfte in Gänze von der Gewerbesteuer auszunehmen.<sup>1371</sup>

Dennoch ist fraglich, ob das Bundesverfassungsgericht dieser Auffassung folgen würde. Bislang hat das Bundesverfassungsgericht stets auf die äquivalenztheoretische Rechtfertigung sowie die gewerbsteuerliche Eigenart als objektivierte Ertragsteuer rekuriert, um das System der Gewerbesteuer protektionistisch abzuschirmen.

---

<sup>1369</sup> Das Objektsteuerprinzip rechtfertigt insbesondere die Hinzurechnungstatbestände nicht, da diese damit nichts zu tun haben, vgl. *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 107f.; *Hey*, DStR-Beihefter 2009, 116f.; *Selder*, in FR 2014, 174 (177); a.A. BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, II.1.b).aa).(1); BFH v. 16.10.2012, I B 128/12, BStBl. II 2013, 30, II.2.b).bb); BFH v. 4.6.2014, I R 70/12, BStBl. II 2015, 289, II.3.a).aa); BVerfG, v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557, II.5.; BFH v. 8.12.2016, IV R 55/10, BStBl. II 2017, 722, II.4.b).bb).

<sup>1370</sup> Vgl. *Selder*, FR 2014, 174 (175).

<sup>1371</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 133.

### III. Europarechtliche Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer

#### 1. Primärrechtliche Verpflichtung

##### a) Regelbesteuerung

Im Bereich der direkten Steuer, wozu auch die Gewerbesteuer in ihrer heutigen Erhebungsform gehört<sup>1372</sup>, wird die internationale Doppel- und Mehrfachbesteuerung durch den Unionsrechtsgeber mittels sekundärrechtlicher Unionsrechtsakte bereits an unterschiedlicher Stelle adressiert. Wie bereits erwähnt, wird beispielsweise durch die MTRL<sup>1373</sup> und die ZiLiRL<sup>1374</sup> das Besteuerungsrecht des Quellenstaats bei konzerninternen Zahlungen teilweise vollständig eingeschränkt.<sup>1375</sup> Des Weiteren besteht zwischen den EU-Mitgliedstaaten ein sehr enges Netz an DBA, das zur Auflösung von Doppelbesteuerungskonflikten zwischen Mitgliedstaaten beiträgt.<sup>1376</sup> Dennoch haben die vorstehenden Überlegungen gezeigt, dass in Situationen, in denen der Anwendungsbereich der sekundärrechtlichen Richtlinien sowie der bilateralen Verträge eröffnet ist, internationale Doppelbesteuerung häufig nicht vollständig vermieden werden kann (z.B. bei Streubesitzdividenden). Dadurch kommt es auch weiterhin – wenn auch in abgemilderter Form – zur Besteuerung durch den Quellen- und den Ansässigkeitsstaat.

In solchen Situationen ist fraglich, ob dem europäischen Primärrecht eine Verpflichtung zur Vermeidung internationaler Besteuerung entnommen werden könnte. Dies vor allem vor dem Hintergrund, dass die internationale Doppelbesteuerung ein Investitionshemmnis darstellt, das der Verwirklichung einer offenen Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb diametral entgegensteht.<sup>1377</sup> Doppelbesteuerung konterkariert den freien Wettbewerb dahingehend, dass weder eine kapitalexport- noch eine kapitalimportneutrale Besteuerung erreicht werden kann, wenn nicht einer der Mitgliedstaaten mit seinem Besteuerungsanspruch zurücktritt. Durch das Postulat der Wettbewerbsneutralität kann eine optimale Allokation von Ressourcen und Kapital innerhalb des Binnenmarkts nur realisiert werden, wenn steuerliche Faktoren die

---

<sup>1372</sup> Vgl. EuGH v. 26.10.1999, C-294/97, *Eurowings*, ECLI:EU:C:1999:524, Rn.32; BFH v. 18.9.2003, X R 2/00, BStBl. II 2004, 17 3.a).

<sup>1373</sup> Mutter-Tochter-Richtlinie (MTRL) 2011/96/EU v. 30.1.2011, ABl. EU Nr. L 345/8.

<sup>1374</sup> Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (ZiLiRL) 2003/49/EG, v. 3.6.2003.

<sup>1375</sup> Vgl. *Lehner*, FS Kirchhof 2013, Band 2, 1635.

<sup>1376</sup> Vgl. *Heydt*, in FS Rödler, 2010, 360.

<sup>1377</sup> Vgl. *Kemmeren*, EC Tax Review 2012, 157 (158f.); *Lehner*, IStR 2005, 397 (398).

Investitionsentscheidung nicht beeinflussen.<sup>1378</sup> Aus diesem Grund gehört die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung zu den zentralen Zielen der Europäischen Union.<sup>1379</sup> Allerdings entfaltet diese Zielvorgabe keine rechtliche Ausstrahlungswirkung dergestalt, dass das EU-Recht selber die Mitgliedstaaten oder die Organe der Europäischen Union verpflichtet, internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>1380</sup> Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist dem EU-Recht nach derzeitigem Stand kein Gebot zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung zu entnehmen.<sup>1381</sup> Anders als im Bereich der indirekten Steuern sind die direkten Steuern – zu denen auch die Gewerbesteuer gehört<sup>1382</sup> – bislang nicht vollständig harmonisiert.<sup>1383</sup> Es gilt das sog. Autonomieprinzip<sup>1384</sup>, d.h. die einzelnen Steuerstaaten sind hinsichtlich des Umfangs ihres Steuerzugriffs frei, soweit ein hinreichender Nexus zur Einkunftsquelle besteht.<sup>1385</sup>

Da somit aus primärrechtlicher Perspektive überhaupt keine Notwendigkeit zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung besteht, wären § 34c EStG sowie § 26 KStG in Gänze obsolet.<sup>1386</sup> Eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer wäre zwar vor dem Hintergrund der oben aufgeführten Zielvorgabe zu begrüßen, eine Verpflichtung dazu besteht allerdings nicht.<sup>1387</sup> Es fehlt schlichtweg an der primärrechtlichen Verpflichtungsnorm.<sup>1388</sup>

Allerdings gilt es zu beachten, dass der Gesetzgeber, hat er sich einmal für eine Methode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung entschieden, diese diskriminierungsfrei umsetzen muss, d.h. er muss die Methoden zur Vermeidung so ausgestalten, dass sie nicht in Konflikt mit den europarechtlich verbürgten Grundfreiheiten geraten.<sup>1389</sup>

Plastisch veranschaulichen lässt sich dieser Zusammenhang an der Entscheidung des EuGHs<sup>1390</sup> zur Europarechtswidrigkeit des § 9 Nr. 7 GewStG. Wie bereits in Abschnitt D.II.3.c)dd) ausgeführt, wertete der EuGH die Ungleichbehandlung des § 9 Nr. 7 GewStG

---

<sup>1378</sup> Vgl. *Kemmeren*, EC Tax Review 2012, 157 (158f.).

<sup>1379</sup> Vgl. EuGH v. 12.5.1998, C-336/96, *Gilly*, ECLI:EU:C:1998:221, Rn.16.

<sup>1380</sup> Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 2 Rn. 180f.; *Lehner*, IStR 2005, 397 (398).

<sup>1381</sup> Vgl. EuGH v. 14.11.2006, C-513/04, *Kerckhaert und Morres*, ECLI:EU:C:2006:713, Rn. 21f.; EuGH v. 6.12.2007, C-298/05, *Columbus Container*, ECLI:EU:C:2007:754.

<sup>1382</sup> Vgl. BFH v. 18.9.03, X R 2/00, BStBl. II 2004, 17, II).3.aa).

<sup>1383</sup> Vgl. *Desens*, in Musil/Weber-Grellet, Vor GewStG, Rn. 15 (2019).

<sup>1384</sup> Vgl. EuGH v. 6.12.2007, C-298/05, *Columbus Container*, ECLI:EU:C:2007:754.

<sup>1385</sup> Vgl. *Reimer*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.181.

<sup>1386</sup> Vgl. *Hauswirth*, in Lademann, § 34c EStG, Rn. 204 (Mai 2017).

<sup>1387</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (58).

<sup>1388</sup> Vgl. *Lehner*, IStR 2005, 397 (398).

<sup>1389</sup> Vgl. EuGH v. 28.2.2013, C-168/11, *Beker & Beker*, ECLI:EU:C:2013:117, Rn. 32f.

<sup>1390</sup> EuGH, v. 20.9.2018, C-685/16, *EV*, ECLI:EU:C:2018:743.

gegenüber § 9 Nr. 2a GewStG als nicht gerechtfertigten Verstoß gegen die europarechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit, da § 9 Nr. 7 GewStG die Kürzung der Gewinnausschüttung aus Drittstaaten an weitaus strengere Voraussetzungen knüpft als § 9 Nr. 2a GewStG im analogen Inlandssachverhalt. Als Reaktion auf dieses Urteil hat der Gesetzgeber den § 9 Nr. 7 GewStG geltungserhaltend nach Vorgabe des § 9 Nr. 2a GewStG reduziert (§ 9 Nr. 7 GewStG n.F.).<sup>1391</sup> Dadurch kommt es zu einer vollumfänglichen Angleichung der Tatbestandsvoraussetzungen für Gewinnausschüttungen von Inlands-, EU- und Drittstaatengesellschaften.<sup>1392</sup> Folglich ist nunmehr auch keine Diskriminierung zwischen den unterschiedlichen Sachverhaltskonstellationen auszumachen. Die Tatsache, dass unterhalb der Beteiligungsschwelle von 15% keine Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Steuern besteht, stellt keine Diskriminierung gegenüber dem reinen Inlandsfall dar, da in dem Zusammenhang keine Verpflichtung der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung besteht. Das verfassungsrechtlich valide Argument, dass aufgrund der weitgehenden Gleichartigkeit der Einkommen- und Körperschaftsteuer einerseits und der Gewerbesteuer andererseits eine Ausweitung der Anrechnungsmethode auf die Gewerbesteuer primärrechtlich angezeigt ist, lässt sich der bisherigen Rechtsprechung des EuGH nicht entnehmen.

Im Ergebnis besteht in Bezug auf die Regelbesteuerung aus primärrechtlicher Sicht keine Pflicht, ausländische Steuern auf die Gewerbesteuer anzurechnen.<sup>1393</sup>

## **b) Hinzurechnungsbesteuerung**

### **aa) Verletzung der Niederlassungsfreiheit**

Wie bereits ausgeführt, kennt das nationale Steuerrecht vieler Mitgliedstaaten *treaty override*-Vorschriften, die die Abkommensvorschriften unter Missbrauchsverdikt unilateral überschreiben und somit wiederum eine potentielle Doppelbesteuerungssituation kreieren. Bei der Hinzurechnungsbesteuerung setzt sich der deutsche Gesetzgeber über die Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen hinweg und löst den Konflikt zwischen DBA und §§ 7-14 sowie § 20 Abs. 2 AStG zugunsten letzterer auf (§ 20 Abs. 1 AStG).<sup>1394</sup> In diesem Bereich ist der Unionsgesetzgeber durch die ATAD in jüngster Vergangenheit tätig geworden, um ein

---

<sup>1391</sup> Vgl. BR-Drs. 552/19 v. 8.11.19, 24.

<sup>1392</sup> Vgl. zur Kritik an der geplanten Anhebung der Beteiligungsschwelle für EU-Sachverhalte, *Kahlenberg/Korff*, IStR 2019, 447 (449f.).

<sup>1393</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (58).

<sup>1394</sup> Vgl. *Vogt*, in Blümich, § 20 AStG, Rn. 14 (März 2018); *Oellreich*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 8.153; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 2 Rn. 188.

Mindestmaß an EU-weiter Harmonisierung zu erreichen.<sup>1395</sup> Im Vergleich zur Regelbesteuerung ist das Problem der mangelnden Anrechenbarkeit ausländischer Steuer auf die Gewerbesteuer allerdings auch primärrechtlich relevant, da die Hinzurechnungsbesteuerung im Allgemeinen sowie die einzelnen Tatbestände im Speziellen im Verdacht stehen, gegen die Niederlassungs- oder die Kapitalverkehrsfreiheit zu verstoßen.<sup>1396</sup> Stellt man eine Beschränkung der Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit fest, würde sich die Prüfung der Frage, ob eine Anrechnungsverpflichtung besteht, auf die Rechtfertigungsebene verlagern.

Die Niederlassungsfreiheit gewährleistet, dass Staatsangehörige eines Mitgliedsstaates in jedem Mitgliedstaat der Europäischen Union eine selbstständige Erwerbstätigkeit aufnehmen und ausüben können (Art. 49 AEUV). Neben natürlichen Personen steht es auch Unternehmen frei, in anderen Mitgliedstaaten Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften zu gründen. Bezogen auf ausländische Tochtergesellschaften ist die Niederlassungsfreiheit immer dann anzuwenden, „[...] wenn ein Angehöriger des betreffenden Mitgliedstaates am Kapital einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat eine Beteiligung hält, die es ihm ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidung der Gesellschaft auszuüben.“<sup>1397</sup> Von einem solchen sicheren Einfluss sollte man regelmäßig bei einer Beteiligungsquote von mindestens 25% ausgehen.<sup>1398</sup> Der BFH unterstellt einen solchen sicheren Einfluss bereits bei einer Beteiligungsquote von mindestens 10%.<sup>1399</sup>

Die Niederlassungsfreiheit ist im Sinne eines Beschränkungsverbotens zum einen auf die Inländergleichbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat gerichtet.<sup>1400</sup> Zum anderen soll durch die Niederlassungsfreiheit jede Behinderung des Herkunftsmitgliedstaates unterbunden werden, wenn sie einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat entgegensteht.<sup>1401</sup> In Bezug auf die britische Hinzurechnungsbesteuerung hat der EuGH in der Rs. *Cadbury Schweppes* bereits entschieden, dass die Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt, die nur mit zwingenden Gründen des öffentlichen Interesses im Sinne einer zielgerichteten Missbrauchsbekämpfung gerechtfertigt werden könne.<sup>1402</sup> Dies ist grundsätzlich nur dann der Fall, „[...] wenn das Ziel der Beschränkung darin liegt, rein

---

<sup>1395</sup> Vgl. *Dehne*, in Lüdike, Internationales Steuerrecht am Scheideweg, 2018, 146.

<sup>1396</sup> Vgl. *Köhler*, in Strunk/Kaminski/Köhler, Vor §§7-14 AStG, Rn. 41 (Februar 2017).

<sup>1397</sup> EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 31.

<sup>1398</sup> Vgl. EuGH v. 10.5.2007, C-492/04, *Lasertec*, ECLI:EU:C:2007:273, Rn. 20.

<sup>1399</sup> Vgl. BFH v. 29.8.2012, I R 7/12, BStBl. II 2013, 89.

<sup>1400</sup> Vgl. EuGH v. 6.12.2007, C-298/05, *Columbus Container*, ECLI:EU:C:2007:754.

<sup>1401</sup> Vgl. EuGH v. 16.7.1998, C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695.

<sup>1402</sup> Vgl. EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 47.

künstliche, jeder Realität bare Gestaltungen [...]“<sup>1403</sup> zu bekämpfen und somit der gezielten Entziehung inländischen Steuersubstrats entgegenzuwirken. Allein das Bestreben, durch die Errichtung einer ausländischen Gesellschaft in den Genuss eines niedrigeren Steuerniveaus zu kommen, reicht hingegen nicht aus. Es muss immer hinzutreten, dass der Steuerpflichtige die Ausnutzung des Steuergefälles unter Zuhilfenahme einer weitestgehend substanzlosen Gesellschaft realisiert.<sup>1404</sup> Wie bereits in Abschnitt D.III.6 dargestellt, führte diese Rechtsprechung zur Einführung des sog. Motivtests und eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Exkulpation unter Darlegung von Gründen, die auf eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit im anderen Mitgliedstaat schließen lassen.<sup>1405</sup>

Doch selbst, wenn der Gegenbeweis nicht erfolgreich geführt werden kann, darf die Hinzurechnungsbesteuerung nicht über das hinaus gehen, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist.<sup>1406</sup> Für die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer bedeutet dies, dass in den Fällen, in denen Anrechnungsüberhänge zu einer Übermaßbesteuerung führen, die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung nur dann gerechtfertigt ist, wenn die Anrechenbarkeit bei der Gewerbesteuer gewährleistet ist.<sup>1407</sup> Referenzmaßstab ist insoweit weiterhin die Belastung des analogen Inlandssachverhalts.

## **bb) Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit**

Die vorstehenden Ausführungen zur Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gelten allerdings zunächst nur für EU-Sachverhalte. Zwischengesellschaften in Drittstaaten können sich nicht erfolgreich auf die Niederlassungsfreiheit berufen, sodass ihnen bislang auch die Möglichkeiten eines Gegenbeweises i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG versperrt ist.<sup>1408</sup>

Die einzige Grundfreiheit, die auch im Verhältnis zu Drittstaaten wirkt, ist die Kapitalverkehrsfreiheit.<sup>1409</sup> Nach Art. 63 AEUV sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Anders als bei der Niederlassungsfreiheit, die primär die Errichtung von Unternehmen

---

<sup>1403</sup> EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 55.

<sup>1404</sup> Vgl. *Pohl*, in Fuhrmann, Vorbemerkung zu §§ 7-14 AStG, Rn. 115 (2017); EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-316/16, *Deister und Juhler Holding*, DStR 2018, 119.

<sup>1405</sup> Vgl. Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150.

<sup>1406</sup> Vgl. EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn.47.

<sup>1407</sup> Vgl. *Dehne*, in Lüdicke, Internationales Steuerrecht am Scheideweg, 2018, 146.

<sup>1408</sup> Vgl. *Reiche*, in Haase, § 8 AStG, Rn. 137 (2016).

<sup>1409</sup> Vgl. *Musil*, in Musil/Weber-Grellet, Art. 64 AEUV, Rn. 1 (2019).

ermöglichen will, soll durch die Kapitalverkehrsfreiheit ein diskriminierungsfreier Kapitalverkehr (auch im Verhältnis zu Drittstaaten) ermöglicht werden.<sup>1410</sup>

In Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung ist insbesondere die Regelung des § 7 Abs. 6, 6a AStG relevant (erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung).<sup>1411</sup> Sie betrifft tatbestandlich Situationen, in denen der Anteilseigner keinen sicheren Einfluss auf die Tochtergesellschaft hat.<sup>1412</sup> Folglich findet hier auch die Niederlassungsfreiheit keine Anwendung.<sup>1413</sup> Auf den tatsächlichen Lebenssachverhalt kommt es bei der Abgrenzungsfrage zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit nicht an.<sup>1414</sup> Dementsprechend wird selbst bei Beteiligungen, die einen sicheren Einfluss vermitteln, die Niederlassungs- durch die Kapitalverkehrsfreiheit verdrängt, wenn der Gegenstand der Regelungen einen solchen sicheren Einfluss nicht voraussetzt.<sup>1415</sup>

Der EuGH hat sich der Frage der Europarechtskonformität der Regelungen des § 7 Abs. 6, 6a AStG jüngst im Rahmen der Rs. *X-GmbH* angenommen.<sup>1416</sup> Grundtenor der Entscheidung ist, dass zunächst durch das vorliegende Gericht<sup>1417</sup> zu klären ist, inwieweit die *stand-still*-Klausel in Art. 64 Abs. 1 AEUV der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit entgegenstehen könnte und wie eine etwaige Gegenbeweismöglichkeit für Drittstaatengesellschaften auszugestalten wäre. Sollte im Ergebnis somit eine Unionsrechtswidrigkeit der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung zur Unanwendbarkeit des § 7 Abs. 6, 6a AStG führen, würde sich die Frage der Anrechenbarkeit ausländischer Steuern schon im Grundsatz nicht stellen. Kommt man allerdings zu dem Ergebnis, dass ein wie auch immer gearteter Gegenbeweis die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung auf tatsächlich missbräuchliche Gestaltungen eindämmt, dürfte die Belastung der Sachverhaltskonstellationen, in denen der Gegenbeweis nicht geführt werden könnte, den grenzüberschreitenden Fall gegenüber dem analogen Inlandssachverhalt nicht schlechter stellen. Eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer müsste demnach auch hier geboten sein. Nach dem jüngst veröffentlichten Anschlussurteil des BFH<sup>1418</sup> ist nunmehr entschieden, dass die *stand-still*-Klausel in Bezug auf die (erweiterte) Hinzurechnungsbesteuerung zwar nicht greife, da sich das System der Hinzurechnungsbesteuerung zwischenzeitlich grundlegend

---

<sup>1410</sup> Vgl. *Schnitger/Krüger/Nielsen*, IStR 2019, 340 (345).

<sup>1411</sup> Siehe hierzu Abschnitt D.III.4.

<sup>1412</sup> Vgl. BFH v. 12.10.2016, I R 80/14, IStR 2017, 316, Rn. 39.

<sup>1413</sup> Zum Verhältnis von Niederlassungs- zu Kapitalverkehrsfreiheit, vgl. *Gosch/Schönfeld*, IStR 2015, 755.

<sup>1414</sup> Vgl. *Gosch/Schönfeld*, IStR 2015, 755 (757f.).

<sup>1415</sup> Vgl. *Gosch/Schönfeld*, IStR 2015, 755 (757f.).

<sup>1416</sup> Vgl. EuGH v. 26.2.2019, C-135/17, *X-GmbH*, ECLI:EU:C:2019:136.

<sup>1417</sup> Vgl. BFH v. 12.10.2016, I R 80/14, IStR 2017, 316.

<sup>1418</sup> Vgl. BFH v. 22.5.2019, I R 11/19, BFH/NV 2019, 1376.

geändert habe; die Durchbrechung der Kapitalverkehrsfreiheit ist allerdings grundlegend gerechtfertigt, sodass die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung nicht gegen Unionsrecht verstößt. Dennoch ist es für den Steuerpflichtigen grundsätzlich möglich, einen entsprechenden Gegenbeweis zu führen, wenn mit dem entsprechenden Drittstaat eine umfassende Auskunftsklausel besteht.<sup>1419</sup> Unabhängig davon sollte es auch hier dabei bleiben, dass – selbst, wenn ein Gegenbeweis nicht geführt werden kann – eine Durchbrechung der Kapitalverkehrsfreiheit nur dann gerechtfertigt ist, wenn das Missbrauchsverdikt nicht überdehnt wird.

An dieser Stelle lohnt sich zudem erneut der Blick auf § 9 Nr. 7 GewStG. In Abschnitt D.III.8.d) wurde darauf hingewiesen, dass § 9 Nr. 7 GewStG a.F. durch das EuGH-Urteil in der Rs. *EV*<sup>1420</sup> und der darauf folgenden gesetzlichen Angleichung<sup>1421</sup> des § 9 Nr. 7 GewStG an § 9 Nr. 2a GewStG grundsätzlich die Eignung zugesprochen werden könnte, den Hinzurechnungsbetrag aus dem Gewerbeertrag zu kürzen.<sup>1422</sup> Im Zusammenhang mit § 7 Abs. 6, 6a AStG wird der dafür erforderliche Schwellenwert allerdings unterschritten, sodass in solchen Konstellationen unabhängig von diesen Erwägungen stets eine Gewerbesteuerpflicht dieser Einkünfte resultiert. Folglich ist für diese Sachverhaltskonstellation die oben aufgeführte Argumentationslinie. Es würde zudem widersprüchlich anmuten, wenn im Rahmen der regulären Hinzurechnungsbesteuerung – vorausgesetzt der einzelne Anteilseigner ist zu mehr als 15% an der ausländischen Zwischengesellschaft beteiligt – der Hinzurechnungsbetrag aus der Gewerbesteuer zu kürzen wäre, im Rahmen der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung es allerdings zur vollen Gewerbesteuerpflicht ohne Milderungsmöglichkeiten kommen würde.

Diese vorstehend ausgeführte Argumentation sollte allerdings auch auf die reguläre Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten übertragbar sein.<sup>1423</sup> § 7 Abs. 2 setzt nur eine Beherrschung durch deutsche Anteilseigner voraus.<sup>1424</sup> Der einzelne Anteilseigner kann allerdings durchaus geringfügiger beteiligt sein, sodass der Tatbestand nicht nur Beteiligungen erfasst, die dem Anteilseigner einen sicheren Einfluss auf die ausländische Zwischengesellschaft vermittelt.<sup>1425</sup> Folglich sollte die Niederlassungsfreiheit die

---

<sup>1419</sup> Vgl. BFH v. 22.5.2019, I R 11/19, BFH/NV 2019, 1376, Rn. 39.

<sup>1420</sup> EuGH, v. 20.9.2018, C-685/16, *EV*, ECLI:EU:C:2018:743.

<sup>1421</sup> Vgl. Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 8.5.2019, BGBl. I, 2466.

<sup>1422</sup> Vgl. *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (29); *Ellenrieder/Kahlenberg*, BB 2018, 1815 (1824); zur geplanten Neufassung des § 9 Nr. 7 GewStG, vgl. *Kahlenberg/Korff*, IStR 2019, 447.

<sup>1423</sup> Vgl. FG Baden-Württemberg v. 12.8.2015, 3 V 4193/13, BB 2015, 2851.

<sup>1424</sup> Vgl. *Köhler*, in Strunk/Kaminski/Köhler, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 43.3 (Februar 2017).

<sup>1425</sup> Vgl. *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 7.

Kapitalverkehrsfreiheit auch nicht verdrängen können.<sup>1426</sup> Entsprechend sollte die *stand-still*-Klausel – genau wie bei der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung<sup>1427</sup> – auch bei der regulären Hinzurechnungsbesteuerung nicht greifen.<sup>1428</sup>

### c) Switch-over-Klausel des 20 Abs. 2 AStG

Durch die Schaffung des § 7 S. 8 GewStG hat der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 AStG auf die Gewerbesteuer ausgedehnt und die Frage nach einer europarechtlichen Anrechnungsverpflichtung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer auch auf diesen Bereich übertragen.<sup>1429</sup> Die Ausgangssituation unterscheidet sich bei § 20 Abs. 2 AStG allerdings von §§ 7-14 AStG. Anders als bei der Hinzurechnungsbesteuerung werden durch § 20 Abs. 2 AStG keine Einkünfte eines anderen Steuersubjekts fiktiv deren inländischem Anteilseigner zugerechnet, sondern es findet auf Ebene des inländischen Stammhauses lediglich ein Wechsel der Methode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung von der abkommensrechtlich vorgegebenen Freistellungs- zur Anrechnungsmethode statt.<sup>1430</sup> Dieser Wechsel bezieht sich allerdings nur auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.<sup>1431</sup> Durch die Einführung des § 7 S. 8 GewStG und das Zusammenspiel mit § 20 Abs. 2 AStG werden inländische Betriebsstätteneinkünfte fingiert, soweit die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt wären, würde es sich bei der ausländischen Betriebsstätte um eine Kapitalgesellschaft handeln (Doppelfiktion).<sup>1432</sup>

Die dadurch entstehende Verschärfung versucht der Gesetzgeber durch die Einführung eines gewerbesteuerlichen Motivtest für die ausländische EU-Betriebsstätte vor einer potentiellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu immunisieren (§ 7 S. 9 GewStG).<sup>1433</sup> Der Motivtest hindert allerdings nur die Fiktion des § 7 S. 8 GewStG. Für die Einkommen- und Körperschaftsteuer kann sich der Steuerpflichtige hingegen weiterhin auf das Schlussurteil des BFH<sup>1434</sup> in der Rs. *Columbus Container*<sup>1435</sup> stützen, welches im Ergebnis ebenfalls die Anwendbarkeit des § 8 Abs. 2 AStG im Rahmen des § 20 Abs. 2 AStG für EU-Betriebsstätten

---

<sup>1426</sup> Vgl. Köhler, in Strunk/Kaminski/Köhler, Vor §§ 7-14 AStG, Rn. 43.3 (Februar 2017).

<sup>1427</sup> Vgl. BFH v. 22.5.2019, I R 11/19, BFH/NV 2019, 1376.

<sup>1428</sup> Vgl. Schönfeld, IStR 2016, 416 (417); FG Baden-Württemberg v. 12.8.2015, 3 V 4193/13, BB 2015, 2851.

<sup>1429</sup> Vgl. Kahle/Willner, Ubg 2017, 21 (29).

<sup>1430</sup> Vgl. Wassermeyer/Schönfeld, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 20 AStG, Rn. 119 (Juni 2019); BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl. II 2010, 774.

<sup>1431</sup> Vgl. Schmitzer, IStR 2016, 637 (643).

<sup>1432</sup> Vgl. Kollruss, IStR 2017, 522 (523, 531); BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl. II 2010, 774.

<sup>1433</sup> Vgl. BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl. II 2010, 774.

<sup>1434</sup> Vgl. OFD Rheinland 22.10.2010, DStR 2011, 175.

<sup>1435</sup> EuGH v. 6.12.2007, C-298/05, Columbus Container, ECLI:EU:C:2007:754.

bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer ermöglicht. Dennoch sei darauf verwiesen, dass der EuGH<sup>1436</sup> in der Rs. *Columbus Container*<sup>1437</sup> bei § 20 Abs. 2 u. 3 AStG a.F. weder einen Verstoß gegen die Kapital- noch gegen die Niederlassungsfreiheit ausmachen konnte. Dies begründete der EuGH damit, dass die Regelung nicht zu einer Schlechterstellung des Auslands- gegenüber dem Inlandssachverhalt führt. Dies ist für die alte Rechtslage auch durchaus richtig: Durch § 9 Nr. 3 GewStG wird der Auslandssachverhalt sogar bessergestellt als der analoge Inlandssachverhalt.

Durch die Einführung der Gewerbesteuerpflicht der ausländischen, passiven und niedrigbesteuerten Betriebsstätteneinkünfte gilt dies jedoch nicht mehr. § 20 Abs. 2 AStG i.V.m. § 7 S. 8f. GewStG ist nicht mehr als reine Switch-over-Klausel ausgestaltet, sondern führt zu Mehrbelastungen, die durch die mangelnde Anrechenbarkeit auf die Gewerbesteuer weit über das hinausgehen, was zur Erreichung des Ziels der Missbrauchsvermeidung erforderlich ist.<sup>1438</sup> Dadurch kommt es ungeachtet der Exkulpationsmöglichkeit in bestimmten Konstellationen zur Strafbesteuerungssituationen. Da § 20 Abs. 2 AStG als sekundäre Missbrauchsvermeidungsvorschrift der Umgehung der Hinzurechnungsbesteuerung (primäre Missbrauchsabwehr) durch die Zwischenschaltung einer ausländischen Betriebsstätte dient, ist sie m.E. an den gleichen Vorgaben wie §§ 7-14 AStG zu messen.<sup>1439</sup> Die mangelnde Anrechnung ausländischer Steuern sollte demnach auch hier in Konflikt mit der Niederlassungsfreiheit stehen.

Des Weiteren stellt sich die Frage, ob die Argumentation aus dem vorangegangenen Abschnitt zur erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung auch auf § 20 Abs. 2 AStG übertragbar ist, d.h. dass zum einen der Motivtest auch für Drittstaatenbetriebsstätten gelten muss und zum anderen die Forderung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer vor dem Hintergrund der Kapitalverkehrsfreiheit Geltung entfalten sollte. Letztendlich ist damit eine Spezialkonstellation adressiert, die ebenfalls von § 20 Abs. 2 AStG erfasst ist. Die Grundkonstellation fingiert eine 100%-Beteiligung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft.<sup>1440</sup> Allerdings werden durch den umfassenden Verweis des § 20 Abs. 2 AStG auf die Hinzurechnungsbesteuerung auch Konstellationen erfasst, in denen mehreren Steuerpflichtigen durch eine in- oder ausländische Personengesellschaft eine

---

<sup>1436</sup> EuGH v. 6.12.2007, C-298/05, *Columbus Container*, ECLI:EU:C:2007:754.

<sup>1437</sup> EuGH v. 6.12.2007, C-298/05, *Columbus Container*, ECLI:EU:C:2007:754.

<sup>1438</sup> Vgl. EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn.47.

<sup>1439</sup> Vgl. *Wassermeyer/Schönfeld*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 20 AStG, Rn. 123 (Juni 2019).

<sup>1440</sup> Vgl. *Kraft/Kempf*, IStR 2016, 220 (221f.).

ausländische Betriebsstätte vermittelt wird.<sup>1441</sup> In solchen Konstellationen kann es dazu kommen, dass unbeschränkt Steuerpflichtige zusammen nicht über eine beherrschende Beteiligung verfügen und § 20 Abs. 2 AStG somit leer läuft.<sup>1442</sup> Die Finanzverwaltung geht allerdings davon aus, dass § 20 Abs. 2 AStG ungeachtet der Beteiligungshöhe zur Anwendung kommt.<sup>1443</sup> Diese Meinung wird allerdings weder vom Gesetzeswortlaut getragen noch spiegelt sie sich in der einschlägigen Literatur wieder.<sup>1444</sup> Vor dem Hintergrund, dass § 20 Abs. 2 AStG als sekundäre Missbrauchsvermeidungsnorm Umgehungen der §§ 7-14 AStG vorbeugen soll, sollte die Vorschrift auch nicht darüber hinaus gehen.<sup>1445</sup>

Für Beteiligungen unterhalb von 50% an einer ausländischen Personengesellschaft kann es zu einem anteiligen Switch-over kommen, wenn die Voraussetzungen des § 7 Abs. 6, 6a AStG erfüllt sind.<sup>1446</sup> Damit würde man sich wieder außerhalb des Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit bewegen, sodass auch die Kapitalverkehrsfreiheit nicht durch diese verdrängt werden sollte.<sup>1447</sup> In der Folge sollte auch die Anrechnung ausländischer Steuern für Drittstaatenkonstellationen gelten, die durch §§ 20 Abs. 2 i.V.m. 7 Abs. 6, 6a AStG evoziert wird.

#### **d) Zwischenfazit**

Im Ergebnis sprechen demnach gute Gründe dafür, dass bereits auf Grundlage des europäischen Primärrechts eine Anrechnungsverpflichtung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung formuliert werden kann. Durch die Einführung des § 7 S. 8 GewStG sollte diese Forderung auch für passiv tätige und niedrigbesteuerte Betriebsstätten im Ausland gelten.

Im Rahmen der Regelbesteuerung ist eine primärrechtliche Anrechnungsverpflichtung hingegen nicht zwingend; dem europäischen Recht kann bislang keine Verpflichtungsnorm zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung entnommen werden.<sup>1448</sup>

---

<sup>1441</sup> Vgl. *Wassermeyer/Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 20 AStG, Rn. 123 (Juni 2019).

<sup>1442</sup> Vgl. *Kraft/Kempf*, IStR 2016, 220 (221).

<sup>1443</sup> Vgl. BMF v. 26.9.2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258.

<sup>1444</sup> Vgl. *Vogt*, in Blümich, § 20 AStG, Rn. 30 (März 2018); *Prokopf*, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 20 AStG, Rn. 145.1 (Oktober 2018); *Wassermeyer/Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 20 AStG, Rn. 123 (Juni 2019); a.A. *Rupp*, in Haase, § 20 AStG, Rn. 121f. (2016).

<sup>1445</sup> Vgl. BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl. II 2010, 774.

<sup>1446</sup> Vgl. *Kraft/Kempf*, IStR 2016, 220 (221).

<sup>1447</sup> Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 5.6.2018 zu EuGH, C-135/17, *X-GmbH*, IStR 2018, 665.

<sup>1448</sup> Vgl. *Lehner*, IStR 2005, 397 (398).

## 2. Sekundärrechtliche Verpflichtung auf Grundlage der ATAD

### a) Verhältnis von Primär- zu Sekundärrecht

Neben dem Primärrecht kommt für das europäische Steuerrecht den Richtlinien als sekundärrechtliche Rechtsakte eine erhebliche Bedeutung zu. Nach Art. 288 AEUV hat die Richtlinie allgemeine Geltung und ist für jeden Mitgliedstaat hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, wobei den Mitgliedstaaten die Wahl der Form und der Mittel der unilateralen Umsetzung überlassen ist. In der Richtlinie nicht näher bestimmte Begriffe können durch den nationalen Gesetzgeber vor dem Hintergrund des Richtlinienziels konkretisiert werden.<sup>1449</sup>

Für das europäische Steuerrecht stellt Art. 115 AEUV die zentrale Ermächtigungsrundlage für die Verabschiedung von Richtlinien dar.<sup>1450</sup> Dabei setzt Art. 115 AEUV stets voraus, dass sich die Richtlinie unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes auswirkt.<sup>1451</sup>

Für den Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung hat der Gesetzgeber mit der ATAD<sup>1452</sup> die Mitgliedstaaten u.a. zur Einführung einer europaweiten Hinzurechnungsbesteuerung verpflichtet (Art. 7 und 8 ATAD). Anders als die bisher auf dem Gebiet des Steuerrechts verabschiedeten Richtlinien enthält die ATAD lediglich ein Mindestschutzniveau, welches die Mitgliedstaaten verbindlich in nationales Recht überführen müssen.<sup>1453</sup> Über dieses Schutzniveau hinaus steht es den Mitgliedstaaten allerdings frei, weitere Maßnahmen zur Wahrung eines höheren Schutzes der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage zu treffen (Art. 3 ATAD). Die ATAD gewährt den Mitgliedstaaten hingegen keinen unionsrechtlichen „Freibrief“:<sup>1454</sup> Maßnahmen, die über das Mindestschutzniveau der ATAD hinaus gehen, sind nicht gegen eine unionsrechtliche Überprüfung anhand der Grundfreiheiten immunisiert.<sup>1455</sup>

---

<sup>1449</sup> Vgl. EuGH v. 11.4.2019, C-254/18, *Syndicat des cadres*, NZA 2019, 765.

<sup>1450</sup> Vgl. *Schönfeld/Ellenrieder*, StuW 2019, 253.

<sup>1451</sup> Vgl. für eine Übersicht über die bisher auf Art. 115 AEUV gestützten Richten, *Weber-Grellet* in Musil/Weber-Grellet, Art. 115 AEUV, Rn. 9, 15 (2019).

<sup>1452</sup> Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) 2016/1164/EU v. 12.6.2016, ABl. EU Nr. L 193/1.

<sup>1453</sup> Vgl. *Cordewener*, EC Tax Review 2017, 60 (61ff.); *Hey*, StuW 2017, 248 (249ff.).

<sup>1454</sup> Vgl. *Böhmer/Gebhardt/Krüger*, in Hagemann/Kahlenberg, Vor Art. 7 und 8 ATAD, Rn. 41 (2019).

<sup>1455</sup> Vgl. *Hey*, StuW 2017, 248 (253); *Schönfeld*, IStR 721 (722); *Martini*, in Hagemann/Kahlenberg, Einf. B., Rn. 26, 30 (2019); *Schönfeld/Ellenrieder*, StuW 2019, 253 (254).

## b) Wortlaut der ATAD verpflichtet zur Anrechnung

Bereits aus primärrechtlicher Sicht scheint eine Anrechnungsverpflichtung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer zwingend erforderlich, um die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung rechtfertigen zu können.<sup>1456</sup> Fraglich ist, ob sich diese Einschätzung mit Blick auf die ATAD bestätigt. Die herrschende Meinung in der Literatur geht davon aus, dass Art. 8 Abs. 7 ATAD den deutschen Gesetzgeber dazu verpflichtet, die Anrechnung ausländischer Steuern im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung auch auf die Gewerbesteuer auszudehnen.<sup>1457</sup> Ähnlich der bereits im abkommensrechtlichen Teil vorgetragenen Argumentation stützen sich Vertreter dieser Ansicht auf den weiten Wortlaut des Anrechnungsartikels, der jeden Mitgliedstaat verpflichtet, einen

*„Abzug der von dem Unternehmen oder der Betriebsstätte entrichteten Steuern von der Steuerschuld des Steuerpflichtigen in dem Land seines Steuersitzes“*

zuzulassen. Hierbei fällt auf, dass bei dem Wort „Steuerschuld“ nicht explizit auf die Körperschaftsteuerschuld, sondern auf die gesamte Steuerschuld Bezug genommen wird, sodass hier die Richtlinie so verstanden werden muss, dass weitere Steuern – in Deutschland auch die Gewerbesteuer – im Rahmen der Anrechnung zwingend berücksichtigt werden müssen.<sup>1458</sup>

Dieser Argumentation könnte allerdings entgegengehalten werden, dass die ATAD grundsätzlich nur für Steuerpflichtige gilt, die in einem oder mehreren Staaten körperschaftsteuerpflichtig sind.<sup>1459</sup> Folglich ist die Gewerbesteuer an sich nicht vom sachlichen Anwendungsbereich der Richtlinie erfasst. Laut Erwägungsgrund 4 der ATAD gilt:

*„Unternehmen, die nicht der Körperschaftsteuer in einem Mitgliedstaat unterliegen, d.h. insbesondere steuerlich transparente Unternehmen, sollten jedoch nicht in den*

---

<sup>1456</sup> Vgl. *Schönfeld*, IStR 2017, 721 (728f.).

<sup>1457</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399; *Hey*, StuW 2017, 248 (253); *Kahlenberg/Prusko*, IStR 2017, 304 (309); *Schönfeld*, IStR 2017, 721 (728f.); *Prinz/Otto*, DB 2017, 1988 (1992f.); *Dehne*, in Lüdicke, Internationales Steuerrecht am Scheideweg, 2018, 146.

<sup>1458</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399; *Hey*, StuW 2017, 248 (253); *Kahlenberg/Prusko*, IStR 2017, 304 (309); *Schönfeld*, IStR 2017, 721 (728f.); *Dehne*, in Lüdicke, Internationales Steuerrecht am Scheideweg, 2018, 146.

<sup>1459</sup> Vgl. *Niedling/Rautenstrauch*, BB 2016, 1303; *Böhmer/Gebhardt/Krüger*, in Hagemann/Kahlenberg, Art. 8 ATAD, Rn. 63 (2019)

*Geltungsbereich der Richtlinie einbezogen werden, da sonst ein noch breiteres Spektrum an nationalen Steuern erfasst werden müsste.“*

Zwar geht die herrschende Meinung in der Literatur davon aus, dass hiermit nur eine Abgrenzung gegenüber den natürlichen Personen und somit der Einkommensteuer erreicht werden soll.<sup>1460</sup> Allerdings ist das mit Blick auf die Angleichung des § 9 Nr. 7 GewStG nicht zweifelsfrei. Gleichzeitig mit der Streichung des Aktivitätsvorbehalts und der zeitraumbezogenen Betrachtung nutzte der Gesetzgeber die Gelegenheit, die vorher in § 9 Nr. 7 enthaltene 10%-Schwelle für Dividenden aus EU-Mitgliedstaaten auf 15% zu erhöhen.<sup>1461</sup> Die Argumentation dahinter verwundert: Der Gesetzgeber sieht offensichtlich keinen Zwang die durch die MTRL vorgegebene Beteiligungsschwelle von 10% auch für gewerbsteuerliche Zwecke zu beachten. Die MTRL ist allerdings gem. Art. 2 a) iii) MTRL über die in Anhang I Teil B aufgeführte Steuer hinaus auf „[...] irgendeine Steuer anzuwenden, die eine dieser Steuern ersetzt.“ Bei der Gewerbesteuer handelt es sich genau um so eine Steuer, da sie aufgrund der bereits mehrfach referenzierten Gesetzesdynamik mittlerweile eine weitere Ertragsteuer darstellt, sodass die gesetzliche Neuregelung insoweit anzugleichen wäre, um nicht mit den sekundärrechtlichen Vorgaben der MTRL in Konflikt zu geraten.<sup>1462</sup> Eine solche Formulierung ist der ATAD zwar nicht zu entnehmen, dennoch sollte diese Argumentationslinie übertragbar sein. Der Hinzurechnungsbetrag wird nach derzeitigem Recht für gewerbsteuerliche Zwecke nicht weiter modifiziert und wird somit in gleicher Weise mit Körperschaft- und Gewerbesteuer belastet.<sup>1463</sup> Für eine Differenzierung ist kein Raum, sodass man die Begrenzung auf die inländische Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage „[...] als eine Art Programmsatz“<sup>1464</sup> verstehen muss, die einer Ausweitung auf die Gewerbesteuer nicht entgegensteht. Zudem ist durch das Abstellen auf die „Steuerschuld“ in Art. 8 Abs. 7 ATAD eine weite Auslegung indiziert, die eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer auch unabhängig davon anordnet, ob die Gewerbesteuer vom sachlichen Anwendungsbereich selber erfasst ist.<sup>1465</sup> Gestärkt wird diese Auffassung insbesondere durch den Blick auf den Telos der Richtlinie, der sich u.a. in Erwägungsgrund 5 der ATAD manifestiert.<sup>1466</sup>

---

<sup>1460</sup> Vgl. *Rüsch*, in Hagemann/Kahlenberg, Art. 1 ATAD, Rn. 31 (2019).

<sup>1461</sup> Vgl. *Kahlenberg/Korff*, IStR 2019, 447 (449).

<sup>1462</sup> Vgl. *Kahlenberg/Korff*, IStR 2019, 447 (449).

<sup>1463</sup> Vgl. *Kahlenberg/Korff*, IStR 2019, 447 (449).

<sup>1464</sup> *Hey*, StuW 2017, 248 (253).

<sup>1465</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399 (400).

<sup>1466</sup> Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) 2016/1164/EU v. 12.6.2016, L 193/2, Erwägungsgrund 5.

„Die Vorschriften sollen somit nicht nur Steuervermeidungspraktiken unterbinden, sondern auch verhindern, dass Markthemmnisse wie Doppelbesteuerung entstehen.“

Würde eine Anrechnung unterbleiben, wäre eine definitive Doppelbesteuerung unausweichlich und die (sekundäre) Zielsetzung der Richtlinie nicht einzuhalten.<sup>1467</sup>

Selbst wenn man dies weiterhin anders sehen würde und die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer mit dem Argument versagen würde, dass die ATAD nur für die Körperschaftsteuer gelte, würde dies mit Blick auf die primärrechtliche Anrechnungsverpflichtung im Ergebnis nichts ändern. In diesem Fall wäre die gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags eine über das Mindestschutzziel hinaus gehende Maßnahme, die zwar grundsätzlich zulässig wäre, allerdings nur dann grundfreiheitskonform ist, soweit rechtfolgenseitig eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer gegeben ist.<sup>1468</sup> Wie bereits erwähnt, immunisiert die ATAD nationale Maßnahmen, die über das Mindestschutzniveau hinausgehen nicht vor einer primärrechtlichen Prüfung.<sup>1469</sup> Weiter noch: Würde die ATAD somit der Anrechnung trotz gewerbesteuerlicher Erfassung entgegenstehen, stünde die ATAD selber in Verdacht mit Primärrecht in Konflikt zu geraten.<sup>1470</sup>

### c) Vorwirkung der ATAD führt zu rückwirkender Anrechnungsverpflichtung

Mit Blick auf den im Zuge des 1. BEPS-Umsetzungsgesetzes<sup>1471</sup> kodifizierten § 7 S. 7ff. GewStG ergeben sich durch die Anrechnungsverpflichtung auch Folgen für die Vergangenheit. Zwar war die ATAD zum Zeitpunkt der Einführung des § 7 S. 7ff. GewStG noch nicht verbindlich in nationales Gesetz umzusetzen, allerdings entfaltete die Richtlinie zu dem Zeitpunkt schon eine Vorwirkung.<sup>1472</sup> Hintergrund ist der in ständiger Rechtsprechung durch den EuGH formulierte Grundsatz, „[...] dass die Mitgliedstaaten, an die die Richtlinie gerichtet ist, während der Frist für deren Umsetzung keine Vorschriften erlassen dürfen, die geeignet sind, die Erreichung des in der Richtlinie vorgeschriebenen Zieles ernstlich zu gefährden.“<sup>1473</sup>

---

<sup>1467</sup> Vgl. *Prinz/Otto*, DB 2017, 1988 (1993).

<sup>1468</sup> Siehe Abschnitt E.III.1.b).

<sup>1469</sup> Vgl. *Hey*, StuW 2017, 248 (253); *Schönfeld*, IStR 721 (722); *Martini*, in Hagemann/Kahlenberg, Einf. B., Rn. 26, 30 (2019); *Schönfeld/Ellenrieder*, StuW 2019, 253 (254).

<sup>1470</sup> Vgl. *Schönfeld*, IStR 2017, 721 (727).

<sup>1471</sup> 1. BEPS-Umsetzungsgesetz v. 23.12.2016, BStBl. I 2016, 3000.

<sup>1472</sup> Vgl. *Oppel*, IStR 2016, 797 (799).

<sup>1473</sup> EuGH v. 4.7.2006, C-212/04, *Adenler*, ECLI:EU:C:2006:443, Rn. 121 m.w.N.

Nach Beginn der Umsetzungsfrist (hier 1.8.2016) sind gesetzliche Maßnahmen immer am Maßstab der Richtlinie zu messen.<sup>1474</sup>

Zum einen gilt das für den neuen § 7 S. 8 GewStG, da auch Betriebsstätten explizit vom Anwendungsbereich der ATAD erfasst sind (Art. 1 ATAD).<sup>1475</sup> Wie § 36 Abs. 2a GewStG zu entnehmen ist, gilt der § 7 S. 8 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2017. Zum anderen entfaltet die ATAD schon Wirkung für § 7 S. 7 GewStG, da die Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags im Zuge des 1. BEPS-Umsetzungsgesetzes<sup>1476</sup> erstmals gesetzlich kodifiziert wurde.<sup>1477</sup> Der Auffassung der Finanzverwaltung<sup>1478</sup>, dass der neuen Vorschrift lediglich deklaratorischer Charakter zukäme und die Gewerbesteuerpflicht somit bereits vor der Umsetzung der ATAD bestanden hätte, ist nicht beizupflichten.<sup>1479</sup> Dennoch erklärt diese Auffassung, dass § 36 GewStG keine eigene Anwendungsregelung für § 7 S. 7 GewStG enthält.<sup>1480</sup> § 36 Abs. 1 GewStG ist zu entnehmen, dass Regelungen, die nicht unter Abs. 2 fallen bereits ab dem Erhebungszeitraum 2016 anzuwenden wären. Dies ist allerdings problematisch, da der § 7 S. 7 GewStG eine rückwirkende Gewerbesteuerpflicht für das Jahr 2016 festschreiben würde, die nach höchstrichterlicher Wertung nicht bestanden hat. Um nicht dem Vorwurf der echten Rückwirkung ausgesetzt zu sein, kann die Regelung – genau wie § 7 S. 8 GewStG – erst ab dem Erhebungszeitraum 2017 in Kraft treten. Folglich fallen beide Regelungen bereits in den Umsetzungszeitraum der ATAD. Gleichzeitig sind diese Vorschriften nicht mit dem (sekundären) Ziel der Richtlinie vereinbar, Markthemmnisse wie Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>1481</sup> Dadurch würde das Ziel der Richtlinie ernstlich gefährdet, sodass nach der Rechtsprechung des EuGH fraglich ist, ob die § 7 S. 7ff. GewStG bis zur tatsächlichen Umsetzung der Richtlinie durch den Gesetzgeber überhaupt anwendbar sind oder ob die Anrechnungsverpflichtung der ATAD bereits während der Umsetzungsfrist gilt. Ersteres sollte der Fall: Während der Umsetzungsfrist ist der Hinzurechnungsbetrag nicht gewerbesteuerpflichtig. Auch die passiv tätige und niedrigbesteuerte Betriebsstätte unterliegt insoweit nicht der Gewerbesteuer, denn die ATAD hemmt nur gegenläufige Maßnahmen. Der Steuerpflichtige kann sich allerdings erst ab dem 31. Dezember 2018 auf die Richtlinie berufen. Folglich sollten der § 7 S. 7ff. GewStG entgegen der Anordnung des § 36 GewStG erst für

---

<sup>1474</sup> Vgl. *Oppel*, IStR 2016, 797 (799).

<sup>1475</sup> Vgl. *Rüsch*, in Hagemann/Kahlenberg, Art. 1 ATAD, Rn. 1 (2019).

<sup>1476</sup> 1. BEPS-Umsetzungsgesetz v. 23.12.2016, BStBl. I 2016, 3000.

<sup>1477</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399 (401).

<sup>1478</sup> Vgl. BT-Drs. 18/9536 v. 05.09.2016, 61; OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinformation Gewerbesteuer Nr. 03/2017 v. 26.4.2017, IStR 2017, 592.

<sup>1479</sup> Ausführlich zur konstitutiven Wirkung der §§ 7 S. 7 iV.m. 9 Nr. 3 GewStG, siehe D.III.8.

<sup>1480</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399 (401).

<sup>1481</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399 (401).

Veranlagungszeiträume gelten, die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen. Ab diesem Zeitpunkt kann sich der Steuerpflichtige dann erfolgreich auf die Art. 8 Abs. 7 ATAD berufen, um die ausländischen Steuern bei der Gewerbesteuer anzurechnen.<sup>1482</sup>

Im Zuge der Reformierung der Hinzurechnungsbesteuerung ist der nationale Gesetzgeber dementsprechend gehalten die in § 12 Abs. 1 AStG enthaltene Anrechnungsmöglichkeit auf die Gewerbesteuer zu erweitern.<sup>1483</sup> Unklar bleibt indes, wie weit die Anrechnungsverpflichtung der ATAD reicht. Die Frage geht dahin, ob die ATAD auch eine rückwirkende Anrechnung der ausländischen Quellensteuern vorschreibt, die auf die tatsächliche Ausschüttung einbehalten worden sind (§ 12 Abs. 3 AStG). Eine entsprechende Anrechnungsverpflichtung ist der ATAD nicht zu entnehmen, sodass die unterbleibende Anrechnung der ausländischen Quellensteuern auf die Gewerbesteuer aus sekundärrechtlicher Sicht wohl nicht verpflichtend durchzuführen ist.<sup>1484</sup>

#### **d) Übertragbarkeit der Argumentation auf die Regelbesteuerung**

Richtig ist zwar, dass sich die vorgetragene Argumentation zunächst nur auf die Hinzurechnungsbesteuerung bezieht und somit keine Wirkung für die Regelbesteuerung entfaltet. Es mutet allerdings widersprüchlich an, wenn die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer nur bei passiven und niedrigbesteuerten ausländischen Einkünften gilt, es hingegen im Rahmen der Regelbesteuerung weiterhin zur Überbesteuerung kommt.<sup>1485</sup> Vor dem Hintergrund des Verständnisses, dass der BFH in seiner Rechtsprechung zur Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten in Bezug auf Art. 3 GG offenbart, überzeugt es nicht, dass für niedrigbesteuerte Einkünfte aus passivem Erwerb eine Pflicht zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer gilt, für hochbesteuerte Einkünfte, für die kein Missbrauchsverdikt gilt, jedoch keine Anrechnung erfolgen soll. Diese Argumentation würde demnach die verfassungsrechtliche Forderung nach einem Anrechnungsmechanismus im Rahmen der Gewerbesteuer weiter untermauern.

---

<sup>1482</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399 (401).

<sup>1483</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2017, 399 (401).

<sup>1484</sup> Vgl. *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 (974); *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (33).

<sup>1485</sup> Vgl. *Schönfeld*, IStR 2017, 488.

### e) Umsetzung im nicht veröffentlichten Gesetzesentwurf („kleine Lösung“)

Die Forderung nach einer Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer bleibt auch beim Gesetzgeber nicht ungehört. Eine mittlerweile seit längerer Zeit angekündigte Reformierung der Hinzurechnungsbesteuerung steht bisweilen noch aus. Allerdings ist ein bislang nicht veröffentlichter Gesetzesentwurf<sup>1486</sup> (die sog. „kleine Lösung“) vom 18.12.2018 in den Umlauf gekommen, der die Möglichkeit einer Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer in § 12 Abs. 3 S. 2ff. AStG-E vorsieht.<sup>1487</sup>

An dieser Stelle soll bereits grob umrissen werden, wie der Gesetzgeber angedacht hatte, die Anrechnung ausländischer Steuer auf die Gewerbesteuer im Rahmen der „kleinen Lösung“ zu regeln. Auf Detailspekte wird später im Kapitel „Durchführung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer“ immer wieder zurückzukommen sein.

Interessant ist zunächst, dass die Anrechnungsmethode laut Gesetzesentwurf die einzige Methode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung darstellen soll.<sup>1488</sup> Da auch in der ATAD die Möglichkeit des Abzugs ausländischer Steuern fehlt, sah der Gesetzgeber sich offenbar nicht gezwungen, § 10 Abs. 1 S. 1 AStG in seiner geltenden Fassung beizubehalten. Dadurch entfällt die Antragspflicht für den inländischen Anteilseigner und die Anrechnung ausländischer Steuern wird von Amts wegen durchgeführt.

In Bezug auf die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer muss man feststellen, dass der Gesetzgeber sich für eine nachrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer entschieden hat, d.h. das Gewerbesteueraufkommen wird nur um Anrechnungsüberhänge vermindert.<sup>1489</sup> Die Anrechnung ist allerdings nur für Körperschaftsteuerpflichtige und nicht für einkommensteuerpflichtige Steuerinländer eröffnet (§ 12 Abs. 3 S. 2 AStG-E).<sup>1490</sup> Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass die ATAD sich nur auf Körperschaftsteuersubjekte bezieht und der Gesetzgeber sich eben nur für diese Steuerpflichtigen an die Vorgaben des Art. 8 Abs. 7 ATAD gebunden sieht. Der

---

<sup>1486</sup> Vgl. Gesetzesentwurf Hinzurechnungsbesteuerung – Fassung mit „Kleiner Lösung“ v. 18.12.2018. Mittlerweile sind auch zwei weitere Entwürfe – der Referentenentwurf vom 10.12.2019 sowie dessen überarbeitete Fassung vom 24.3.2020 – veröffentlicht worden. Beide Entwürfe sehen keine Anrechnung auf die Gewerbesteuer mehr vor, sodass darauf nachfolgend nicht eingegangen wird.

<sup>1487</sup> Vgl. *Haase/Hofacker*, Ubg 2019, 260 (269f.); *Schönfeld*, IStR 2019, 397 (401).

<sup>1488</sup> Vgl. *Schönfeld*, IStR 2019, 397 (401).

<sup>1489</sup> Vgl. *Haase/Hofacker*, Ubg 2019, 260 (269).

<sup>1490</sup> „Übersteigen die ausländischen Steuern die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallende Körperschaftsteuer (Anrechnungsüberhang), [...]“

einkommensteuerpflichtige Steuerinländer würde dadurch schlechter gestellt, da er nach geltendem Recht neben der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer auch zum Steuerabzug optieren kann.

Der Übertrag des Anrechnungsüberhangs unterliegt zudem zwei Restriktionen. Die Verrechnung des Anrechnungsüberhangs ist einerseits auf die Gewerbesteuer beschränkt, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt (§ 12 Abs. 3 S. 3 1. Hs AStG-E). Andererseits darf aus der Verrechnung des Anrechnungsüberhangs keine Erstattung resultieren (§ 12 Abs. 3 S. 3 2. Hs. AStG-E). Die Vorgaben in § 34c Abs. 1 EStG zur Ermittlung eines Anrechnungshöchstbetrags sollen für die Gewerbesteuer nicht gelten, da sich der Verweis in § 12 Abs. 3 S. 1 AStG-E nur auf die Absätze 2 und 3 beschränkt und explizit keinen Bezug auf § 12 Abs. 3 S. 2ff AStG-E nimmt.<sup>1491</sup>

Wie bereits vorstehend erwähnt, kann der ATAD keine Verpflichtung entnommen werden, ausländische Quellensteuern auf die tatsächliche Ausschüttung rückwirkend auf die Steuern anzurechnen, die auf den anzusetzenden Hinzurechnungsbetrag entfallen sind.<sup>1492</sup> Bei genauer Lektüre des Gesetzentwurfs wird man unweigerlich feststellen müssen, dass der Gesetzgeber diese rückwirkende Quellensteueranrechnung zu streichen gedenkt. Dadurch wird zwar verhindert, dass rückwirkend das gemeindliche Gewerbesteueraufkommen gemindert wird, mit Blick auf den einkommensteuerpflichtigen Anteilseigner bleibt allerdings zu konstatieren, dass er gleich dreifach gestraft werden soll. Er könnte durch die Reform weder die ausländischen Steuern von der inländischen Bemessungsgrundlage in Abzug bringen noch die ausländischen Steuern auf die Gewerbesteuer anrechnen und zudem auch keine Quellensteuern auf die tatsächliche Gewinnausschüttung mehr bei der Einkommensteuer berücksichtigen. Doppelbelastungen sind an dieser Stelle vorprogrammiert.

#### **IV. Zwischenfazit**

Im Ergebnis lässt sich sowohl mit Blick auf das Verfassungs-, Europa-, und Abkommensrecht feststellen, dass sowohl für die Regelbesteuerung als auch für die Hinzurechnungsbesteuerung eine Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer besteht.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht liegt in der unterbleibenden Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer ein nicht gerechtfertigter Verstoß gegen das

---

<sup>1491</sup> Vgl. *Haase/Hofacker*, Ubg 2019, 260 (269f.).

<sup>1492</sup> Vgl. *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 (974); *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (33).

Leistungsfähigkeitsprinzip und das Folgerichtigkeitsgebot. Dieser Verstoß erstreckt sich neben der Regelbesteuerung auch auf die Hinzurechnungsbesteuerung, da Missbrauchsvermeidungsnormen dort Grenzen gesetzt sind, wo der adressierte Auslandssachverhalt gegenüber dem Inlandssachverhalt unverhältnismäßig schlechter gestellt wird.

Darüber hinaus ist auch dem weiten Wortlaut einer Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen ein Anrechnungsgebot auf die Gewerbesteuer zu entnehmen. Hintergrund ist, dass die Gewerbesteuer stets vom sachlichen Anwendungsbereich jedes deutscherseits geschlossenen DBA erfasst ist und der Wortlaut des Anrechnungsartikels sich auf alle vom DBA erfassten Steuern bezieht. DBA, die eine (explizite) Beschränkung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer vorsehen, stehen im Verdacht gegen höherrangiges Verfassungsrecht zu verstoßen.

Aus primärrechtlicher Sicht lässt sich der ständigen Rechtsprechung des EuGH für den Bereich der Regelbesteuerung kein Verbot internationaler Doppelbesteuerung entnehmen. Allerdings gilt für §§ 7-14 AStG der allgemeine Grundsatz, dass die damit einhergehende Beschränkung der Grundfreiheiten nur durch das Missbrauchsverdikt gerechtfertigt sind, wobei sie nicht über das hinaus gehen, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist. Eine unterbleibende Anrechnung würde aber gerade mit diesem Grundsatz brechen, sodass auch primärrechtlich eine Anrechnungsverpflichtung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung zu fordern ist. Dieser Rechtsgedanke spiegelt sich im Anrechnungsartikel der ATAD (Art. 8 Abs. 7 ATAD) wider, der aufgrund seines weiten Wortlauts die Anrechnungsverpflichtung über die Körperschaftsteuer hinaus auch auf die Gewerbesteuer ausdehnt.

## **F. Durchführung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer**

### **I. Parameter und Gang der Analyse**

Dem vorangegangenen Abschnitt ist zu entnehmen, dass die Notwendigkeit besteht, ausländische Steuern auf die Gewerbesteuer anzurechnen. Um dieser Forderung nachzukommen, sind in einem nächsten Schritt Folgefragen zu klären, wie ein solcher Anrechnungsmechanismus auszugestalten ist. Dabei stellen sich neben der Eingangsfrage nach der Anrechnungsreihenfolge in der Folge ganz spezifische Fragen nach der Ermittlung eines gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags sowie der verfahrensrechtlichen Integration eines Anrechnungsmechanismus in das bestehende Besteuerungsverfahren.

Für Detailspekte bestimmter Sachverhaltskonstellationen wird im Nachgang – falls erforderlich – stets zwischen der Regelbesteuerung und dem Sonderregime der Hinzurechnungsbesteuerung unterschieden. Zudem ist daneben auf Besonderheiten bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer einzugehen, wobei die Umsetzung eines Anrechnungsmechanismus für das einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Anrechnungssubjekt einheitlich erfolgen sollte. Insbesondere die Frage der Anrechnung ausländischer Steuern bei der Personengesellschaft erfordert eine genauere Betrachtung. Da einerseits für einkommen- und körperschaftsteuerliche Zwecke die Mitunternehmer und für gewerbsteuerliche Zwecke die Personengesellschaft selbst Steuerschuldner(in) ist und andererseits bei der Körperschaftsteuer keine Anrechnungsmöglichkeit der Gewerbesteuer besteht, zeichnet sich diese Sonderkonstellation durch eine gesteigerte Komplexität aus, sodass eine separate Behandlung angezeigt ist.

Vor dem Hintergrund der bestehenden Anrechnungsverpflichtung sollen die praktische Durchführbarkeit, die politische Durchsetzbarkeit, die konsistente Einbettung in das bestehende System sowie die ökonomische Vorteilhaftigkeit die moderierenden Faktoren bei den nachstehenden Überlegungen sein.

Die Durchführbarkeit zielt darauf ab, dass ein Anrechnungsmechanismus möglichst einfach handhabbar sein muss und den Steuerpflichtigen, die Finanzverwaltung sowie die Gerichtsbarkeit nicht vor unlösbare praktische Aufgaben stellt. Dabei kommt insbesondere der Frage der verfahrensrechtlichen Ausgestaltung eine herausragende Bedeutung zu, denn aus verwaltungsökonomischer Sicht sollte ein solcher Anrechnungsmechanismus nicht zu einem übermäßigem und unverhältnismäßigem Verwaltungsaufwand führen. Eng mit dieser Forderung verbunden ist sowohl die Problematik der politischen Durchsetzbarkeit und nicht zuletzt auch die konsistente Einbettung in das bestehende System.<sup>1493</sup> Letzteres zielt darauf ab, bestehende verfahrensrechtliche und gesetzliche Mechanismen zu nutzen und diese – soweit möglich – zu übertragen, ohne dabei die Eigenheiten des Gewerbesteuergesetzes (z.B. Hinzurechnung und Kürzungen) außer Acht zu lassen. Darüber hinaus gilt dies für die äußeren Rahmenbedingungen, die durch die bereits bestehenden Anrechnungsmöglichkeiten vorgegeben sind. Neben der Notwendigkeit eines länderbezogenen Anrechnungshöchstbetrages gilt es zu beachten, dass dem deutschen Steuerrecht sowohl der

---

<sup>1493</sup> Vgl. *Eberhardt*, IStR 2019, 180 (184).

Anrechnungsvortrag als auch der Anrechnungsrücktrag sowie die Möglichkeit der Erstattung von Anrechnungsüberhängen fremd sind.<sup>1494</sup>

Insbesondere die verfahrensrechtliche Umsetzung steht unter dem Vorbehalt, die Gemeinden nicht mit weitergehenden Aufgaben und Kompetenzen (z.B. Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen) zu belasten, denen sie unter Umständen nicht nachkommen können.

Da die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer stets mit einer Minderung des Gewerbesteueraufkommens einhergeht, sollte die Schaffung eines Anrechnungsmechanismus zudem mit dem Ziel verbunden sein, das Gewerbesteueraufkommen maximal zu schonen, um die politische Durchsetzbarkeit sicherzustellen und gleichzeitig nicht übermäßig in die Finanzierungsautonomie der Gemeinden einzugreifen.<sup>1495</sup>

## II. Anrechnungsreihenfolge

### 1. Vorbemerkung

Die Implementierungsproblematik der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer ist im Spannungsfeld zwischen der parallelen Erhebung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer einerseits und der Gewerbesteuer andererseits angesiedelt. Die Erhebung zweier Steuern auf die (gleichen) ausländischen Einkünfte führt zu der Frage, in welchem Verhältnis diese Steuern zueinanderstehen bzw. auf welche Steuer vorrangig anzurechnen ist. Im Schrifttum<sup>1496</sup> wird ausnahmslos die Meinung vertreten, dass eine Anrechnung ausländischer Steuern nur einmal erfolgen kann, d.h. dass die doppelte Anrechnung ein und derselben Steuerzahlung nicht in Betracht kommt. Dieser Auffassung ist vorbehaltlos zuzustimmen.

Streitig ist bisweilen, wie eine Aufteilung zwischen den Steuerarten vorgenommen werden kann. Zum einen besteht die Möglichkeit, eine sequenzielle Anrechnung vorzunehmen, d. h. es wäre zuerst bei der einen Steuerart anzurechnen, um im Anschluss verbleibende

---

<sup>1494</sup> Vgl. *Lüdicke*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 34c EStG, Rn. 192 (November 2015); Vgl. *Wacker*, in Schmidt, § 35 EStG, Rn. 45f. (2018).

<sup>1495</sup> Vgl. *Eberhard*, IStR 2019, 180 (184).

<sup>1496</sup> Vgl. *Heurung/Seidel*, IWB 2009, 687 (693); *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 108 (109f); *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (63); *Blumenberg*, in StbJb 2012/2013, 463; *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 127f.; *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 134; *Prinz/Otto*, DB 2017, 1989 (1991); *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 461 (464); *Eberhardt*, IStR 2019, 180 (183).

Anrechnungsüberhänge bei der anderen Steuerart zu berücksichtigen.<sup>1497</sup> Bei der sequentiellen Anrechnung kommt sowohl eine vorrangige Anrechnung bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer als auch eine vorrangige Anrechnung bei der Gewerbesteuer in Betracht.<sup>1498</sup>

Es ist aber auch denkbar, eine pauschale Aufteilung zwischen den Steuerarten vorzunehmen, d.h. einen starren Aufteilungsmaßstab vorzugeben, wie die ausländischen Steuern auf die jeweilige Steuerart zu verteilen sind (z.B. hälftige Aufteilung der ausländischen Steuern zwischen den Steuerarten).<sup>1499</sup> Daneben besteht aber auch die Möglichkeit, die Anrechnung anhand der Belastungswirkung der einzelnen Steuerarten vorzunehmen (verhältnismäßige Aufteilung).<sup>1500</sup> Zu guter Letzt könnte auch erwogen werden, die Anrechnung zur alleinigen Disposition des Steuerpflichtigen zu stellen (Wahlrecht des Steuerpflichtigen).<sup>1501</sup>

## **2. Würdigung der unterschiedlichen Ausgestaltungsalternativen aus Belastungssicht**

### **a) Methodisches Vorgehen und Gang der Untersuchung**

Bevor der Frage nachgegangen wird, welche Ausgestaltungsmöglichkeit zu bevorzugen ist, sollen zunächst quantitative Überlegungen zur optimalen Aufteilung der ausländischen Steuern zwischen den Steuerarten vorangestellt werden. Um sich dem zu nähern, lohnt zunächst der Blick auf die Ausgangssituation ohne die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer. Danach sollen die einzelnen Ausgestaltungsalternativen einer Anrechnungsreihenfolge quantifiziert und mit der optimalen Situation verglichen werden.

Um die optimale Aufteilung der ausländischen Steuern zwischen den Steuerarten zu ermitteln, wird methodisch auf die Teilsteuerrechnung zurückgegriffen.<sup>1502</sup> Dafür wird folgendes Vorgehen gewählt.<sup>1503</sup>

1. Die Bemessungsgrundlage ( $BMG_{EST}$ ,  $BMG_{GewSt}$ ,  $BMG_{KSt}$ ,  $BMG_{SolZ}$ ,  $BMG_{Ausland}$ ) der einzelnen Steuerarten werden separat betrachtet und mit den entsprechenden Steuersätzen ( $s_{EST}$ ,  $s_{KSt}$ ,  $s_{GewSt}$ ,  $s_{SolZ}$ ,  $s_a$ ) multipliziert.

---

<sup>1497</sup> Vgl. *Blumenberg*, in *StbJb* 2012/2013, 463.

<sup>1498</sup> Vgl. *Kahlenberg/Rieck*, *FR* 2018, 461 (464); *Eberhardt*, *IStR* 2019, 180 (184).

<sup>1499</sup> Vgl. *Kahlenberg/Rieck*, *FR* 2018, 461 (464).

<sup>1500</sup> Vgl. *Frotscher*, in *FS Frotscher*, 2013, 127.

<sup>1501</sup> Vgl. *Becker/Loose*, *IStR* 2012, 57 (63).

<sup>1502</sup> Vgl. *Rose*, *Die Steuerbelastung der Unternehmung*, 1973, 56ff.; *Scheffler*, *Besteuerung von Unternehmen III*, 2010, 7ff.

<sup>1503</sup> In Anlehnung an die Schrittfolge von *Scheffler*, vgl. *Scheffler*, *Besteuerung von Unternehmen III*, 2010, 10.

2. Die einzelnen Produkte werden addiert und zur Gesamtsteuerbelastung zusammengefasst.
3. Durch Ausklammern der Teilsteuersätze werden sodann sog. Multifaktoren gebildet, welche die effektive Steuerbelastung ( $s_{\text{eff}}$ ) der gemeinsamen Bemessungsgrundlageteile widerspiegeln.<sup>1504</sup>
4. Im Anschluss werden die Steuersätze variiert, um jede Kombination von Steuersätzen abbilden zu können (graphische Darstellung). Ziel dieses Schrittes ist es, den optimalen Aufteilungsmaßstab für die ausländischen Steuern zwischen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zu finden.
5. Schließlich werden die oben aufgeführten Ausgestaltungsalternativen entsprechend quantifiziert (Wahlrecht des Steuerpflichtigen, verhältnismäßige Anrechnung, pauschale Anrechnung oder sequenzielle Anrechnung) und mit dem optimalen Aufteilungsmaßstab verglichen.

Nachfolgend wird die quantitative Analyse der Anrechnungsmethode mit und ohne Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer für das Einkommen- und Körperschaftsteuersubjekt separat vorgenommen. Erst im nächsten Abschnitt wird die quantitative Perspektive durch qualitative Faktoren ergänzt und gewürdigt.

## **b) Quantifizierung der Anrechnungsmethode beim Körperschaftsteuersubjekt**

### **aa) Anrechnung ausländischer Steuern auf die Körperschaftsteuer**

#### *(1) Bemessungsgrundlage und Steuersatz*

Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist im ersten Schritt vergleichsweise einfach. Für die vorliegend zu erörternde Frage geht es im Ausgangspunkt um den nach körperschaftsteuerlichen Vorschriften zu ermittelnden Gewinn aus Gewerbebetrieb ( $BMG_{\text{KSt}}$ ). Bei Körperschaftsteuersubjekten wird dieser Gewinn mit dem statuarischen Steuersatz ( $s_{\text{KSt}}$ ) i.H.v. 15% belastet (§ 23 Abs. 1 KStG):

---

<sup>1504</sup> Vgl. *Rose*, Die Steuerbelastung der Unternehmung, 1973, 118, 180ff.

$$KSt = s_{KSt} \times BMG_{KSt}$$

Daneben tritt der Solidaritätszuschlag ( $s_{SolZ}$ ) i.H.v. 5,5% als Ergänzungsabgabe zur festgesetzten Körperschaftsteuer (§ 3 Abs. 1 SolZG):<sup>1505</sup>

$$SolZ = s_{KSt} \times BMG_{KSt} \times s_{SolZ}$$

Neben der Körperschaftsteuer fällt auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb auch Gewerbesteuer an. Da die Gewerbesteuer an den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn aus Gewerbebetrieb anknüpft, ist die Bemessungsgrundlage zwar im Ausgangspunkt identisch, kann aber durch die Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzungen (§ 9 GewStG) auch von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage abweichen:

$$BMG_{GewSt} = BMG_{KSt} + \text{Hinzurechnungen} - \text{Kürzungen}$$

Aus Vereinfachungsgründen werden die Hinzurechnungen und Kürzungen im Nachgang vernachlässigt, sodass die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage dem Gewerbeertrag entspricht:

$$BMG_{GewSt} = BMG_{KSt}$$

Der Gewerbesteuersatz ( $s_{GewSt}$ ), der auf dieser Bemessungsgrundlage lastet, ist abhängig von den gemeindespezifischen Hebesätzen und den Zerlegungsmaßstäben. Die gewichteten Hebesätze multipliziert mit der Gewerbesteuermesszahl ergibt den gewichteten Gewerbesteuersatz:

$$s_{GewSt} = MZ \times \sum_j^J (HS_j \times \text{Zerlegungsanteil}_j)$$

mit  $MZ = 3,5\%$

$j = \text{Gemeinde } j$

---

<sup>1505</sup> Vgl. *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen III, 2010, 26f.

$J = \text{Anzahl der Gemeinden } j$

Des Weiteren wird im Nachgang unterstellt, dass sich die Bemessungsgrundlage nur aus ausländischen Einkünften zusammensetzt, die im Staat, aus dem sie stammen, einer der Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterliegen:

$$s_a \times BMG_{Ausland}$$

Zur Quantifizierung des Sachzusammenhangs wird zunächst auch hier davon ausgegangen, dass sich in- und ausländische Erhebungsbasis entsprechen:

$$BMG_{GewSt} = BMG_{KSt} = BMG_{Ausland} = BMG$$

### (2) Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung

Addiert man nun alle Produkte aus Bemessungsgrundlage und Steuersatz, ergibt sich für das Körperschaftsteuersubjekt die Gesamtsteuerbelastung vor Anrechnung ausländischer Steuern. Nimmt man nunmehr hinzu, dass die ausländischen Steuern (maximal) in Höhe der inländischen Körperschaftsteuer angerechnet werden können und unterstellt zunächst, dass nicht auf die Gewerbesteuer angerechnet werden kann, ergibt sich die Gesamtsteuerbelastung des Körperschaftsteuersubjektes ( $S_{Ges,KSt}$ ) nach Anrechnung wie folgt:

$$S_{Ges,KSt} = s_{KSt} \times BMG - \min\{s_{KSt}; s_a\} \times BMG + (s_{KSt} \times BMG - \min\{s_{KSt}; s_a\} \times BMG) \times s_{Solz} \\ + s_{GewSt} \times BMG + s_a \times BMG$$

mit  $S_{Ges,KSt} = \text{Gesamtsteuerbelastung des Körperschaftsteuersubjekts}$

### (3) Ermittlung des Multifaktors ohne Anrechnungsmöglichkeit auf die Gewerbesteuer

Da die Bemessungsgrundlage annahmegemäß identisch ist, können die Teilsteuersätze ausgeklammert und wie folgt zusammengefasst werden:

$$S_{Ges,KSt} = ((1 + s_{Solz}) \times (s_{KSt} - \min\{s_{KSt}; s_a\}) + s_{GewSt} + s_a) \times BMG$$

Die effektive Gesamtsteuerbelastung ( $s_{Ges,KSt}$ ) der ausländischen Einkünfte entspricht demnach folgendem Multifaktor:

$$s_{eff,KSt} = (1 + s_{Solz}) \times (s_{KSt} - \min\{s_{KSt}; s_a\}) + s_{GewSt} + s_a$$

$s_{eff,KSt}$  = effektive Gesamtsteuerbelastung des Körperschaftsteuersubjekts

Wie bereits erwähnt, wird hierbei aus Vereinfachungsgründen vernachlässigt, dass die Abweichung der in- und ausländischen Bemessungsgrundlage das Entstehen von Anrechnungüberhängen begünstigen kann. Insbesondere dann, wenn im Quellenstaat die Steuer auf Bruttobasis erhoben wird, im Inland hingegen Betriebsausgaben die Bemessungsgrundlage mindern, können erhebliche Abweichungen entstehen.<sup>1506</sup> Es ist zwar möglich, dass auch im Ausland Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen sind. Der Umfang des Betriebsausgabenabzugs weicht allerdings im Vergleich zum Inland ab. Zudem ist es möglich, dass im Inland eine Anrechnung dadurch nicht oder nur eingeschränkt möglich ist, weil durch den Betriebsausgabenabzug Verluste entstehen oder Verluste aus anderen Veranlagungszeiträumen (Verlustvorträge und -rückträge) die inländische Bemessungsgrundlage mindern. Aber auch mit Blick auf das Inland können sich Abweichungen zwischen der körperschaft- und gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage aufgrund von Hinzurechnungen und Kürzungen oder der unterschiedlichen Behandlung von Verlusten ergeben. In all diesen Situationen stellt der statuarische Steuersatz bei der Bestimmung des inländischen Anrechnungssubstrats nur die Ausgangsgröße dar. Um diesen Zusammenhang in den Multifaktor zu integrieren, bietet es sich an, den Umfang des Betriebsausgabenabzug als Prozentsatz ( $\gamma_{KSt}$ ,  $\gamma_{GewSt}$ ,  $\gamma_a$ ) des statuarischen Steuersatzes darzustellen.  $\gamma_k$  (mit  $k$  = jeweilige Steuerart) stellt dabei die Differenz aus 1 und dem Verhältnis von Betriebsausgaben zum Bruttobetrag der ausländischen Einkünfte dar:

$$s_{eff,KSt} = (1 + s_{Solz}) \times (\gamma_{KSt} \times s_{KSt} - \min\{\gamma_{KSt} \times s_{KSt}; \gamma_a \times s_a\}) + \gamma_{GewSt} \times s_{GewSt} + \gamma_a \times s_a$$

$$\gamma = 1 - \frac{BA \text{ im Zusammenhang mit ausl.EK}}{ausl. Brutto-EK} \text{ mit } 0 \leq \gamma \leq 1$$

Bei sinkendem  $\gamma_{KSt}$  oder  $\gamma_{GewSt}$  geht das Produkt aus statuarischem Körperschaft- oder Gewerbesteueratz und  $\gamma_{KSt}$  oder  $\gamma_{GewSt}$  gegen Null, sodass bereits bei niedrigen ausländischen Steuersätzen erhebliche Anrechnungüberhänge entstehen.  $\gamma_k$  wird aus Vereinfachungsgründen

<sup>1506</sup> Vgl. Frotscher in FS Frotscher, 2013, 119.

bei der nachstehenden Betrachtung ausgeklammert. Der Effekt der abweichenden Bemessungsgrundlage kann – wie oben dargestellt – über einen prozentual verminderten inländischen Steuersatz ( $\gamma_{KSt} \times s_{KSt}$  bzw.  $\gamma_{GewSt} \times s_{GewSt}$ ) abgebildet werden. Durch die nachstehend durchgeführte Variation der Steuersätze können für Situationen, in denen die Bemessungsgrundlagen voneinander abweichen, durch eine Nebenrechnung die entsprechend niedrigeren Steuerätze ermittelt werden. Es ist dann auf die entsprechend niedrigere Kombination von Steuersätzen abzustellen. Bei etwaigen graphischen Darstellungen wird vom Mindesthebesatz i.H.v. 200% ausgegangen, sodass der (gewichtete) Gewerbesteuersatz nie kleiner ist als  $s_{GewSt} = 7\%$ .

Eine weitere Vereinfachung der obenstehenden Formel wird mit Blick auf den ausländischen Steuersatz ersichtlich. Es wird davon ausgegangen, dass alle Einkünfte aus einem ausländischen Staat kommen. Es ist selbstverständlich auch möglich, dass die Einkünfte aus unterschiedlichen Staaten mit abweichenden Einkünfteermittlungsgrundsätzen, Erhebungsbasen und Steuersätzen stammen. Angesprochen ist damit die *per country limitation*, die auch das deutsche Steuerrecht prägt. Dies würde den oben dargestellten Zusammenhang weiter verkomplizieren. Möchte man nunmehr auch diesen Effekt berücksichtigt wissen, wären weitere Faktoren zu berücksichtigen. Die Gesamtsteuerbelastung würde sich mit folgender Formel darstellen lassen:

$$S_{Ges,KSt} = \sum_{i=1}^I ((1 + s_{SolZ}) \times (\gamma_{KSt} \times s_{KSt} - \min\{\gamma_{KSt} \times s_{KSt}; \gamma_{ai} \times s_{ai}\}) + \gamma_{GewSt} \times s_{GewSt} + s_{ai}) \times \text{ausl. EK}_i$$

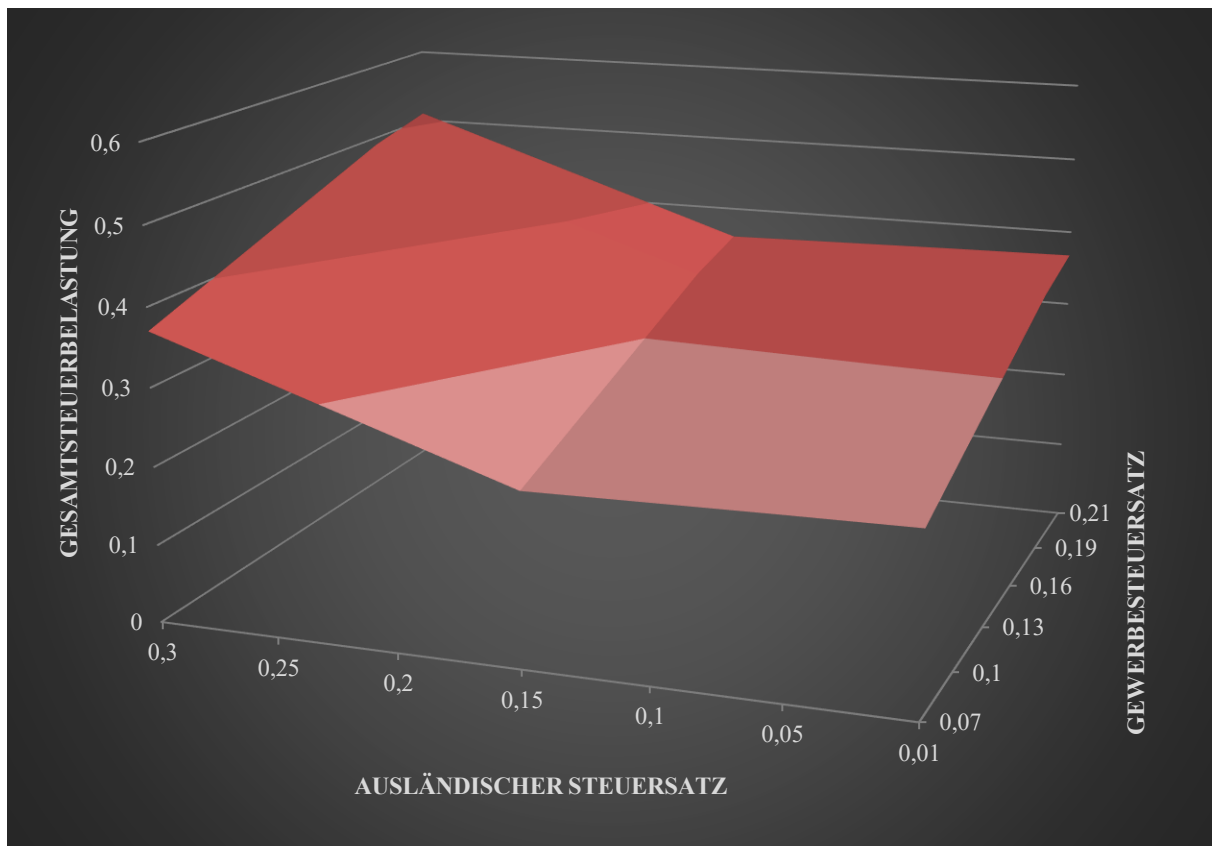
mit  $i = \text{Staat } i$  und  $I = \text{Anzahl der Staaten}$

Bei der nachstehenden Untersuchung soll aber auch auf diese Differenzierung verzichtet werden. Aus Vereinfachungsgründen wird unterstellt, dass die ausländischen Einkünfte aus nur einem Staat kommen und die Bemessungsgrundlagen im In- und Ausland sich entsprechen.

#### (4) Variation der Steuersätze

Darauf aufbauend lassen sich – unter Variation der Steuersätze – nunmehr die aus Belastungssicht resultierenden Defizite darstellen, die sich aus der fehlenden Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer ergeben. Variiert man bei der oben aufgeführten Formel den ausländischen Steuersatz im Intervall  $0\% \leq s_A \leq 30\%$  sowie den Gewerbesteuersatz

im Intervall  $7\% \leq s_{\text{GewSt}} \leq 21\%$  und unterstellt zugleich, dass die ausländischen Einkünfte nur aus einem Land kommen, lässt sich dieser Zusammenhang graphisch wie folgt darstellen:



**Abbildung 2:** Anrechnung ausländischer Steuern auf die Körperschaftsteuer

Hier zeigt sich deutlich, dass die effektive Steuerbelastung oberhalb des Körperschaftsteuersatzes von 15% stark ansteigt, da ab diesem Punkt keine weitere Anrechnung ausländischer Steuern mehr möglich ist. Bei dem hier unterstellten maximalen Gewerbesteueratz i.H.v. 21% (HS=600%) und  $s_A=30\%$  ist der Anrechnungsüberhang und die effektive Gesamtsteuerbelastung dementsprechend maximal. Die jeweilige effektive Gesamtsteuerbelastung bei vorgegebener Kombination aus Gewerbesteueratz und ausländischem Steuersatz lässt sich der nachstehenden Tabelle entnehmen:

<b>Formel:</b>	$s_{\text{eff},KSt} = (1 + s_{\text{SolZ}}) \times (s_{KSt} - \min\{s_{KSt}; s_a\}) + s_{\text{GewSt}} + s_a$
	mit $s_{KSt} = 15\%$ ; $s_{\text{GewSt}} = 7\% - 21\%$ ; $s_a = 0\% - 30\%$
<b>Anmerkung:</b>	Die Werte sind aus Gründen der Übersichtlichkeit gerundet

SEff, Kst	Sa	0%	5%	10%	15%	20%	25%	30%
<b>SGewSt</b>								
7%		23%	23%	22%	22%	27%	32%	37%
9%		25%	25%	24%	24%	29%	34%	39%
11%		27%	27%	26%	26%	31%	36%	41%
13%		29%	29%	28%	28%	33%	38%	43%
15%		31%	31%	30%	30%	35%	40%	45%
17%		33%	33%	32%	32%	37%	42%	47%
19%		35%	35%	34%	34%	39%	44%	49%
21%		37%	37%	36%	36%	41%	46%	51%

*Table 4: Anrechnung ausländischer Steuern auf die Körperschaftsteuer*

## **bb) Anrechnung ausländischer Steuern auf die Körperschaft- und Gewerbesteuer**

### *(1) Darstellung der unterschiedlichen Alternativen*

Um die oben dargestellten Anrechnungsüberhänge abmildern oder vermeiden zu können, scheint es auch aus Belastungssicht notwendig, die Anrechnungsmöglichkeit auf die Gewerbesteuer zu erweitern. Wie bereits eingangs dieses Kapitels erörtert, schließt sich an diese Forderung die Folgefrage an, wie die ausländischen Steuern auf die Körperschaft- und Gewerbesteuer zu verteilen sind. Zunächst interessiert nur die quantitative Perspektive, also die Frage, welche Verteilung die effektive Gesamtsteuerbelastung minimiert. Wie bereits eingangs erwähnt, kommt neben der verhältnismäßigen Anrechnung eine pauschale oder sequenzielle Anrechnung in Frage. Zudem ist es möglich die Anrechnungsreihenfolge zur freien Disposition des Steuerpflichtigen zu stellen. Im Nachgang wird unterstellt, dass sich der Steuerpflichtige im Falle eines Wahlrechts stets für die Anrechnungsoption entscheidet, welche die effektive Gesamtsteuerbelastung minimiert.

In der Ausgangssituation ist demnach nach dem optimalen Aufteilungsmaßstab  $\alpha$  zu suchen. Die oben aufgeführte Grundgleichung ist entsprechend um eine Anrechnungsmöglichkeit bei der Gewerbesteuer zu erweitern:

$$s_{eff,KSt} = (1 + s_{Solz}) \times (s_{KSt} - \min\{\alpha \times s_a; s_{KSt}\}) + s_{GewSt} - \min\{(1-\alpha) \times s_a; s_{GewSt}\} + s_a$$

mit  $\alpha =$  optimaler Aufteilungsmaßstab

Aus belastungsanalytischer Sicht am verursachungsgerechtesten erscheint es, die ausländischen Steuern zwischen den Steuerarten nach Maßgabe der steuerlichen Belastung der ausländischen Einkünfte aufzuteilen.<sup>1507</sup> Bei einer jeweilig 15%-igen Gewerbesteuer- und Körperschaftsteuerbelastung der ausländischen Einkünfte würde eine Anrechnung ausländischer Steuern zu jeweils 50% bei der entsprechenden Steuerart erfolgen. Bei geringeren (höheren) Hebesätzen, die zu einer Gewerbesteuerbelastung unterhalb (oberhalb) von 15% führen, würde sich der Umfang der anrechenbaren Steuern zugunsten der Körperschaftsteuer bzw. Gewerbesteuer verschieben. In eine Formel gefasst, lässt sich der Zusammenhang wie folgt darstellen:

$$s_{eff,KSt} = (1 + s_{Solz}) \times (s_{KSt} - \min\{\beta \times s_a; s_{KSt}\}) + s_{GewSt} - \min\{(1-\beta) \times s_a; s_{GewSt}\} + s_a$$

$$\text{mit } \beta = \frac{s_{KSt}}{s_{KSt} + s_{GewSt}}; 1 - \beta = \frac{s_{GewSt}}{s_{KSt} + s_{GewSt}}$$

Wie der Formel zu entnehmen ist, wird der Solidaritätszuschlag bei der Aufteilung ausländischer Steuern ( $\beta$ ) nicht mit in die Belastungsrechnung einbezogen, da dessen betragsmäßiger Umfang wiederum von der Höhe der geminderten Einkommen- oder Körperschaftsteuer abhängig ist.<sup>1508</sup> Da diese sich erst nach der Anrechnung ausländischer Steuern ergibt, wäre eine Einbeziehung des Solidaritätszuschlags nicht konsequent.<sup>1509</sup>

Bei der pauschalen Anrechnung ist der Aufteilungsmaßstab unabhängig von der Höhe der Körperschaft- und Gewerbesteuer. Der Aufteilungsmaßstab müsste also vom Gesetzgeber vorzugeben sein:

$$s_{eff,KSt} = (1 + s_{Solz}) \times (s_{KSt} - \min\{\bar{\beta} \times s_a; s_{KSt}\}) + s_{GewSt} - \min\{(1-\bar{\beta}) \times s_a; s_{GewSt}\} + s_a$$

<sup>1507</sup> Vgl. Frotscher, in FS Frotscher, 2013, 128.

<sup>1508</sup> Vgl. Herung/Seidel, IWB 2009, 687 (695).

<sup>1509</sup> Vgl. Lindberg, in Blümich, § 3 SolzG, Rn. 3 (Februar 2019).

mit  $\bar{\beta}$  = pauschaler Aufteilungsmaßstab

Im Rahmen der sequenziellen Anrechnung ist sowohl eine vorrangige Anrechnung bei der Körperschaftsteuer als auch eine vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern bei der Gewerbesteuer möglich. Bei letzterer Möglichkeit sind Interaktionen mit dem Solidaritätszuschlag nur zu beachten, wenn die ausländische Steuer die Gewerbesteuerbelastung übersteigt:

$$s_{eff,KSt} = s_{GewSt} - \min\{s_{GewSt}; s_a\} + (1 + s_{SolZ}) \times (s_{KSt} - \min\{s_{GewSt} - \min\{s_{GewSt}; s_a\}; s_{KSt}\}) + s_a$$

Spiegelbildlich dazu stellt sich die vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Körperschaftsteuer wie folgt dar:

$$s_{eff,KSt} = (1 + s_{SolZ}) \times (s_{KSt} - \min\{s_{KSt}; s_a\}) + s_{GewSt} - \min\{s_{KSt} - \min\{s_{KSt}; s_a\}; s_{GewSt}\} + s_a$$

## (2) Optimaler Aufteilungsmaßstab

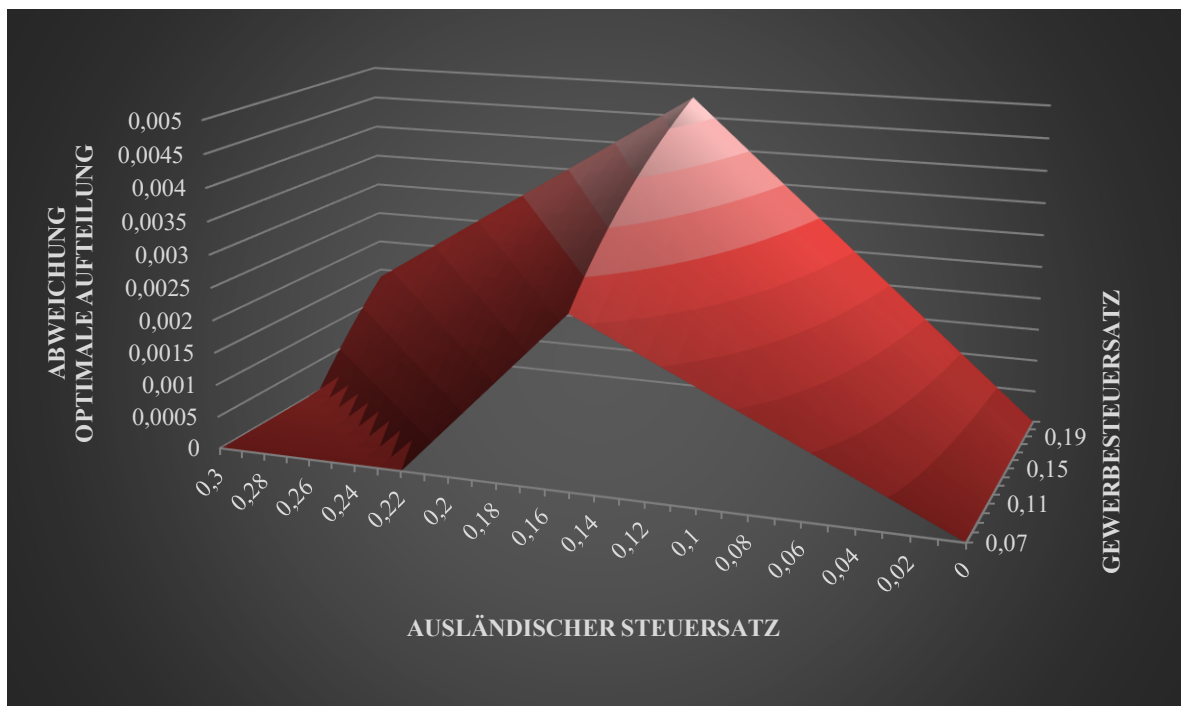
Trotz dieser unterschiedlichen Möglichkeiten der Aufteilung ist die Frage nach dem optimalen Aufteilungsmaßstab  $\alpha$  für das körperschaftsteuerliche Anrechnungssubjekt relativ einfach zu lösen. Zwar besteht seit Abschaffung der Abzugsmöglichkeit der Gewerbesteuer von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage keine kompensatorische Interaktion mehr zwischen den beiden Steuerarten, sodass es im Ausgangspunkt für den Steuerpflichtigen zwar gleichbedeutend ist, ob er mehr Körperschaft- oder mehr Gewerbesteuer zahlt. Allerdings ist es grundsätzlich immer vorteilhaft, zunächst die Körperschaftsteuer zu minimieren, um auch die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags zu schmälern.<sup>1510</sup> Da auf die Gewerbesteuer kein Solidaritätszuschlag anfällt, sollte eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer nur erfolgen, wenn das Anrechnungsvolumen bei der Körperschaftsteuer aufgezehrt ist. Dementsprechend ist die vorrangige Anrechnung auf die Körperschaftsteuer der vorrangigen Anrechnung auf die Gewerbesteuer aus der Sicht des Steuerpflichtigen stets überlegen.

Aus dem gleichen Grund ist auch der Gedanke einer verhältnismäßigen und pauschalen Aufteilung in der Regel nicht optimal. Bei hohem ausländischen Anrechnungspotential und niedrigen Gewerbesteuersätzen entspricht die verhältnismäßige Aufteilung zwar grundlegend

---

<sup>1510</sup> Vgl. Herung/Seidel, IWB 2009, 687 (695); Lindberg, in Blümich, § 3 SolZG, Rn. 3 (Februar 2019).

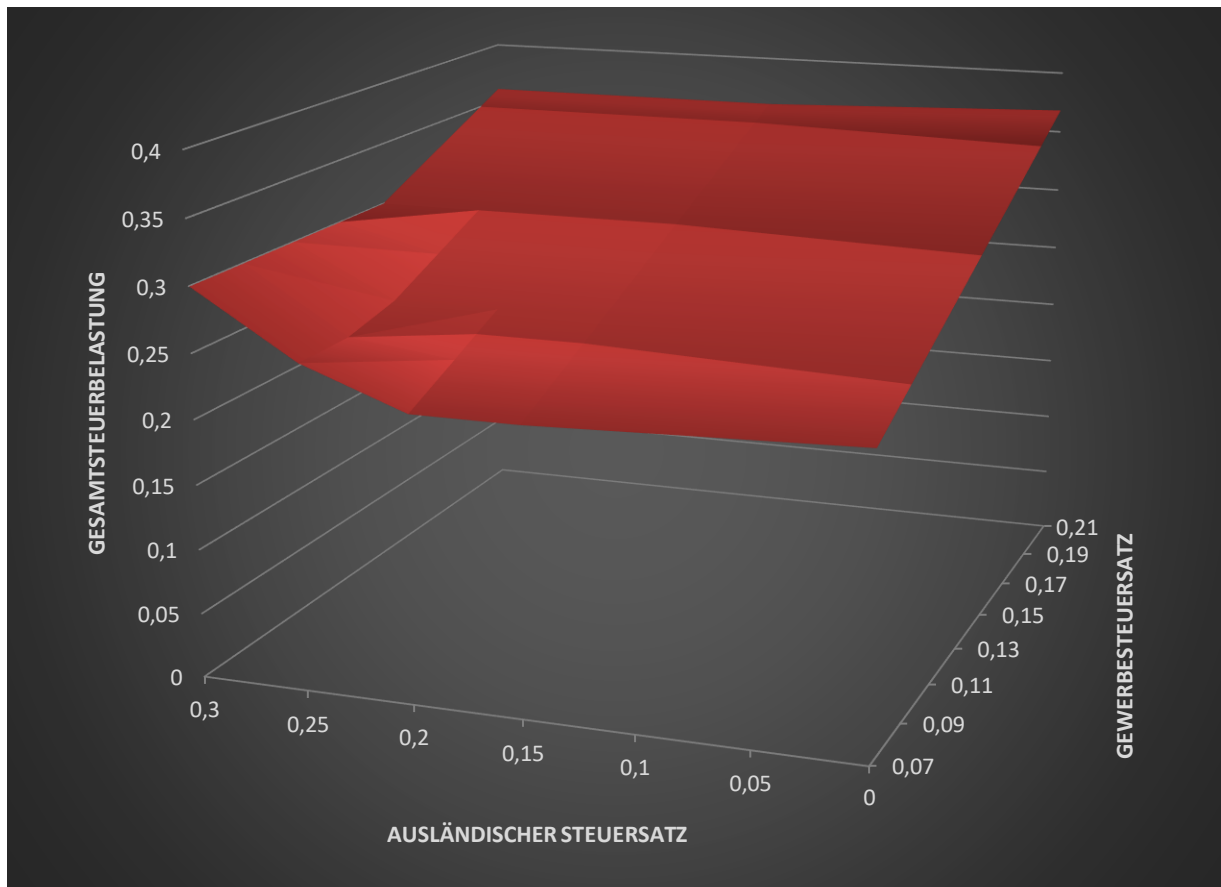
dem optimalen Aufteilungsmaßstab (flaches Intervall links vorne im nachstehenden Graphen). Verringert sich der ausländische Steuersatz ausgehend von  $s_A = 30\%$ , entfernt sich die verhältnismäßige Aufteilung bis zu dem Punkt, an dem der Körperschaftsteuersatz dem ausländischen Steuersatz entspricht, immer weiter vom optimalen Aufteilungsmaßstab. Nach dem Punkt  $s_{KSt} = s_A$  nähert sich die verhältnismäßige Anrechnung wieder dem Optimum an. Zudem nimmt die Differenz zwischen  $\beta$  und dem optimalen  $\alpha$  mit steigendem Gewerbesteuersatz zu, sodass die Abweichung bei  $[s_{KSt} = s_A; s_{GewSt} = 21\%]$  maximal ist. Allerdings ist auch zu beobachten, dass die verhältnismäßige Anrechnung eine sehr gute Näherung an das Optimum darstellt, da die maximale Abweichung lediglich 0,48% beträgt.



**Abbildung 3:** Abweichung optimale und verhältnismäßige Aufteilung

Im Ergebnis lässt sich demnach festhalten, dass die optimale Aufteilung der Steuern zwischen den Steuerarten immer dann gegeben ist, wenn zunächst auf die Körperschafts- und erst im Nachgang auf die Gewerbesteuer angerechnet wird, da somit stets der Solidaritätszuschlag minimiert wird.<sup>1511</sup> Graphisch lässt sich der Zusammenhang wie folgt darstellen:

<sup>1511</sup> Vgl. Herung/Seidel, IWB 2009, 687 (695).



**Abbildung 4:** Anrechnung ausländischer Steuern auf die Körperschaft- und Gewerbesteuer

Im Vergleich zu der Situation ohne Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer wird nunmehr in jeder Situation Wettbewerbsneutralität erreicht. Im Gegensatz zu dem Graphen vor der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer verläuft der nachstehende Graph mit Anrechnungsoption weitgehend flach. Der abknickende Bereich auf der linken Seite kennzeichnet die Region, in der der ausländische Steuersatz das inländische Steuersubstrat übersteigt ( $s_A \geq s_{KSt} + s_{GewSt}$ ) und somit die Gesamtsteuerbelastung immer dem ausländischen Steuersatz entspricht (Kapitalimportneutralität). Der restliche Bereich ist dadurch gekennzeichnete, dass  $s_A \leq s_{KSt} + s_{GewSt}$ . Hier kommt es zum Heraufschleusen der ausländischen Einkünfte auf das innerstaatliche Steuerniveau (Kapitalexportneutralität). Der Verlauf der beiden Graphen (Abbildung 1 und 3) ist im Bereich  $0 \leq s_A \leq 15\%$  – ungeachtet  $s_{GewSt}$  – identisch, weil stets zuerst auf die Körperschaftsteuer angerechnet wird.

Mit Blick auf die Wahlrechtsoption (=optimale Aufteilung) bleibt zu konstatieren, dass der Steuerpflichtige stets zur vorrangigen Anrechnung ausländischer Steuern auf die Körperschaftsteuer optieren würde. Das Argument, dass nur durch ein steuerliches Wahlrecht

eine Anrechnung in einer körperschaftsteuerlichen Verlustsituation ermöglicht wird, wenn gleichzeitig noch gewerbsteuerliches Anrechnungspotential zur Verfügung steht, ist demnach wenig überzeugend.<sup>1512</sup> Denn auch im Falle einer sequentiellen Anrechnung beträgt der körperschaftsteuerliche Anrechnungshöchstbetrag in der Verlustsituation null, sodass die Residualgröße automatisch auf die Gewerbesteuer übertragen wird und somit in den Grenzen des vorhandenen Steuersubstrats eine Anrechnung ermöglicht wird.<sup>1513</sup> Zu einer Schlechterstellung gegenüber der Wahlrechtsoption kommt es im Bereich des körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmers nie, wenn vorrangig auf die Körperschaftsteuer angerechnet wird.

### c) Quantifizierung der Anrechnungsmethode bei Einkommensteuersubjekten

#### aa) Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer

Im Gegensatz zur Körperschaftsteuer sind bei der Einkommensteuer weitere Faktoren bei der Anrechnung ausländischer Steuern zu berücksichtigen.

Anders als beim Körperschaftsteuersubjekt gilt bei der natürlichen Person ein progressiver Einkommensteuertarif. Dies ist bei der Teilsteuerverrechnung nicht unproblematisch, da der Tarif abhängig von der Höhe des zu versteuernden Einkommens ist.<sup>1514</sup> Um diesem Zirkelschluss zu begegnen, wird der Einkommensteuertarif exogen vorgegeben und eine Bemessungsgrundlage in entsprechender Höhe jeweils unterstellt. In der nachstehenden Analyse variiert der Einkommensteuersatz zwischen 0% und 45%. Es wird dabei von einem konfessionslosen und damit nicht kirchensteuerpflichtigen Gewerbetreibenden ausgegangen:

$$ESt = s_{ESt} \times BMG_{ESt}$$

$$\text{mit } = 0\% \leq s_{ESt} \leq 45\%$$

Zusätzlich ist auch beim Einkommensteuerpflichtigen der Solidaritätszuschlag zu berücksichtigen.<sup>1515</sup>

---

<sup>1512</sup> Vgl. *Prinz/Otto*, DB 2017, 1989 (1991).

<sup>1513</sup> Vgl. *Staats*, in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, § 26 KStG, Rn. 88 (2015); *Lüdicke*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 34c EStG, Rn. 192 (November 2015).

<sup>1514</sup> Vgl. *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen III, 2010, 13.

<sup>1515</sup> Vgl. *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen III, 2010, 13.

$$SolZ = s_{Est} \times BMG_{Est} \times s_{SolZ}$$

Genau wie beim Körperschaftsteuersubjekt wird zudem davon ausgegangen, dass einkommen- und gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage nicht voneinander abweichen und auch die ausländische Erhebungsbasis dieser Bemessungsgrundlage entspricht. Damit wird mit Blick auf Verlustsituationen ein Aspekt ausgeklammert, der im Rahmen der Körperschaftsteuer wegen § 8 Abs. 1 KStG nicht relevant ist: Einkommensteuerpflichtige können neben der gewerblichen Sphäre auch über einen nicht gewerblichen Bereich verfügen, der ebenfalls Quelle von Verlusten oder positiven Einkünften sein kann.<sup>1516</sup> Durch den vertikalen Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten kann es somit zu einkommensteuerlichen Verlusten kommen, die außerhalb der betrieblichen Sphäre liegen, wohingegen diese Verluste nicht die Eignung haben den Gewerbeertrag zu mindern. Folglich sind Situationen denkbar, in denen zwar keine Einkommensteuer anfällt, es allerdings zu einer Gewerbebesteuerungbelastung kommt.<sup>1517</sup>

Eine vergleichbare Situation kann sich mit Blick auf das Teileinkünfteverfahren bei Streubesitzdividenden ergeben. Aus einkommensteuerlicher Sicht erhöhen nur 60% der Dividende die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.<sup>1518</sup> Gewerbebesteuerlich werden die nach § 3 Nr. 40 EStG außer Ansatz gebliebenen Gewinnanteile wieder hinzugerechnet und vollumfänglich der Gewerbebesteuerung unterworfen (§ 8 Nr. 5 GewStG). Dieser Umstand lässt sich entsprechend der im vorherigen Abschnitt vorgetragenen Ausführungen zur Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Einkommensteuersatz berücksichtigen.

Aus Vereinfachungsgründen wird nachstehend auch hier eine identische Bemessungsgrundlage unterstellt, sodass sich die Gesamtsteuerbelastung ( $S_{Ges,Est}$  vor §§ 34c u. 35 EStG) vor Steuerermäßigungen wie folgt darstellen lässt:

$$S_{Ges,Est \text{ vor } §§ 34c \text{ u. } 35 \text{ EStG}} = ((1 + s_{SolZ}) \times s_{Est} + s_{GewSt} + s_a) \times BMG$$

Zusätzlich zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer kann der Steuerpflichtige zudem die Gewerbebesteuerung bei der Einkommensteuer berücksichtigen. Hier stehen demnach zwei Steuerermäßigungsvorschriften nebeneinander. Wie bereits mehrfach

<sup>1516</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 132.

<sup>1517</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 132; *Drüen*, in Blümich, § 10a GewStG, Rn. 35 (März 2018); *Wacker*, in Schmidt, § 35 EStG, Rn. 37 (2019).

<sup>1518</sup> Vgl. *Intemann*, in Herrman/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG, Rn. 111 (April 2016).

betont, geht die Anrechnung ausländischer Steuern der pauschalierten Anrechnung der Gewerbesteuer vor (§ 35 Abs. 1 S. 3 EStG).<sup>1519</sup> Dementsprechend wird erst die ausländische Steuer von der inländischen Steuer abgezogen, bevor die Gewerbesteuer auf die Residualgröße angerechnet werden kann. Der Ermäßigungshöchstbetrag i.S.d. § 35 EStG entspricht dabei dem Minimum aus geminderter tariflicher Einkommensteuer, der gezahlten Gewerbesteuer sowie dem 3,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrags. Vereinfacht lässt sich dieser Zusammenhang wie folgt darstellen:

$$s_{\S 35 \text{ EStG}} = \min \left\{ MZ \times \sum_j^J (HS_j \times \text{Zerlegungsanteil}_j) \times BMG; s_{EST} \times BMG; 3,8 \times MZ \times BMG \right\}$$

$$\equiv s_{\S 35 \text{ EStG}} = \min\{s_{GewSt}; s_{EST}; 13,3\% \} \times BMG$$

Unter Berücksichtigung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG sowie der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer ergibt sich folgende Gesamtsteuerbelastung des Einkommensteuersubjektes ( $S_{Ges,Est}$ ):

$$S_{Ges,Est} = ((1 + s_{SolZ}) \times (s_{EST} - \min\{s_{EST}; s_a\} - \min\{s_{EST} - \min\{s_{EST}; s_a\}; 13,3\%; s_{GewSt}\}) + s_{GewSt} + s_a) \times BMG$$

Möchte man zusätzlich die *per country limitation* berücksichtigt wissen, wäre für jedes Land ein eigenständiger Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln. Unterstellt man dementsprechend, dass der Steuerpflichtige aus unterschiedlichen Ländern (ausländische) Einkünfte bezieht, ließe sich der Zusammenhang wie folgt darstellen:

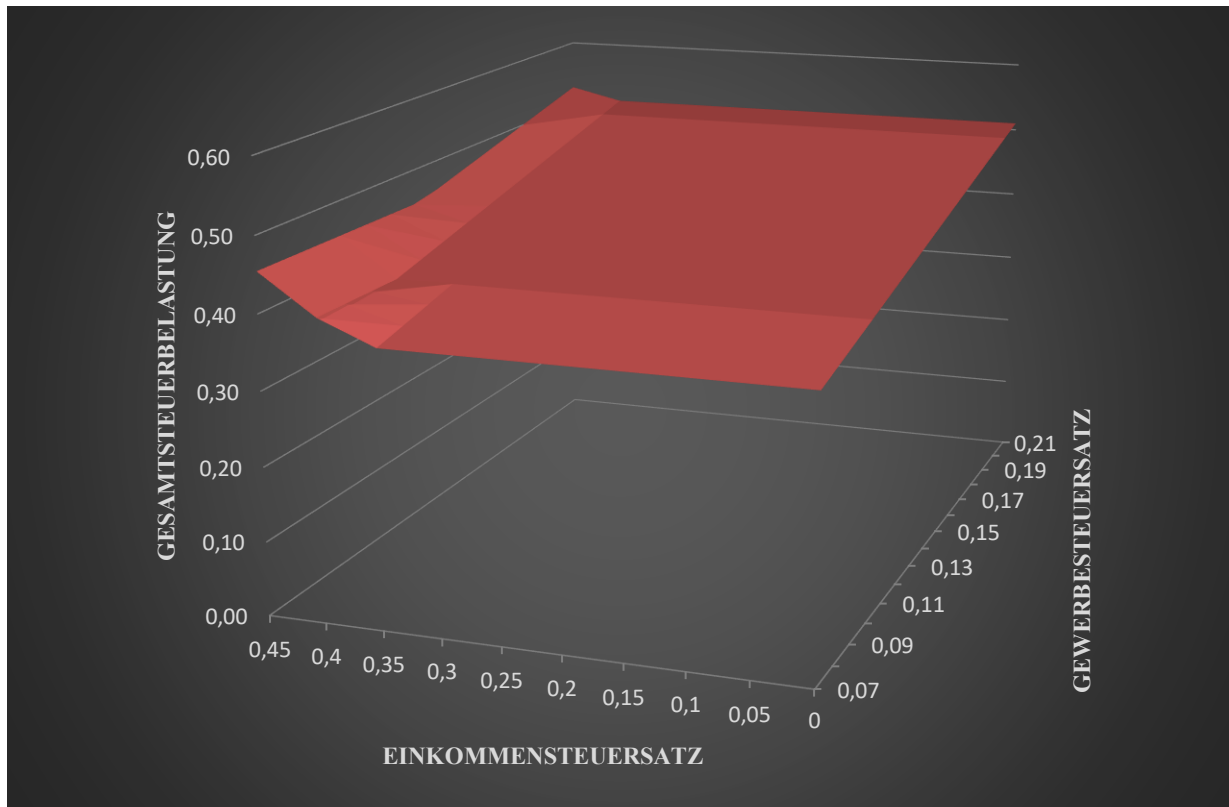
$$\sum_{i=1}^I \left( ((1 + s_{SolZ}) \times (s_{EST} - \min\{s_{EST}; s_{ai}\} - \min\{s_{EST} - \min\{s_{EST}; s_{ai}\}; 13,3\%; s_{GewSt}\}) + s_{GewSt} + s_{ai}) \times \text{ausl. EK}_i \right)$$

Im Nachgang soll aber auch dieser Aspekt ausgeklammert werden, sodass folgender Multifaktor die effektive Gesamtsteuerbelastung des Einkommensteuersubjektes darstellt:

$$s_{eff,Est} = (1 + s_{SolZ}) \times (s_{EST} - \min\{s_{EST}; s_a\} - \min\{s_{EST} - \min\{s_{EST}; s_a\}; 13,3\%; s_{GewSt}\}) + s_{GewSt} + s_a$$

<sup>1519</sup> Vgl. *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 461 (464).

Variiert man ausgehend davon den Einkommen- und Gewerbesteuersatz und unterstellt einen konstanten ausländischen Steuersatz  $s_a = 30\%$ , lässt sich der Sachzusammenhang wie folgt graphisch darstellen:



**Abbildung 5:** Anrechnung ausländischer Steuer auf die Einkommensteuer bei  $s_a = 30\%$

Es fallen zunächst zwei Dinge unmittelbar ins Auge. Einerseits nimmt die Steigung ab einem Gewerbesteuersatz oberhalb von 13,3% schlagartig zu. Dies ist darauf zurückzuführen, dass bei Hebesätzen oberhalb von 380% eine Anrechnung nicht möglich ist und überschüssiges Anrechnungssubstrat dementsprechend verfällt. Andererseits fällt auf, dass die Fläche auf der linken Seite bei hohen Einkommensteuersätzen stärker steigt. Diese Steigung ist auf den Solidaritätszuschlag zurückzuführen. Bei hohen Steuersätzen kann zwar sowohl die ausländische Steuer als auch die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Allerdings ist die Summe der Ermäßigungsbeträge niedriger als die Einkommensteuerschuld. Folglich ist auf die Residualgröße der Solidaritätszuschlag anzuwenden. Dieser Effekt verstärkt sich, wenn die Differenz zwischen Einkommensteuersatz und der Summe aus ausländischem Steuersatz und Gewerbesteuersatz (bzw. 13,3%) steigt. Betrachtet man z.B. einen ausländischen Steuersatz von 15%, fällt auf, dass die Fläche auf der linken Seite deutlich früher stärker zu steigen beginnt:

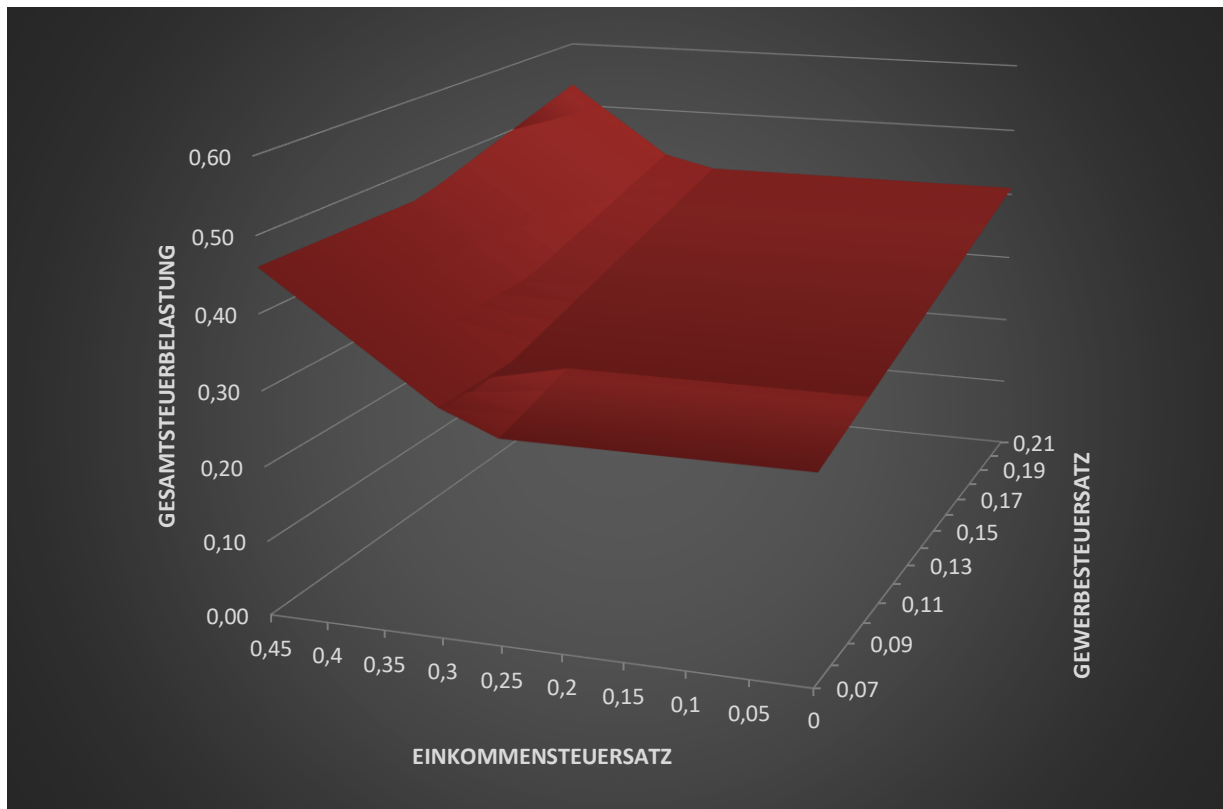


Abbildung 6: Anrechnung ausländischer Steuer auf die Einkommensteuer bei  $s_a = 15\%$

## bb) Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- und Gewerbesteuer

### (1) Annäherung an den optimalen Aufteilungsmaßstab

Erweitert man nunmehr den Blick und gestattet die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer, lässt sich der Zusammenhang in folgender Formel abbilden:

$s_{\text{eff,Est}} =$	$(1 + s_{\text{SolZ}})$	Berücksichtigung des SolZ
$\times$	$((s_{\text{Est}} - \min\{s_A \times \alpha; s_{\text{Est}}\}$	Anrechnung nach § 34c EStG
$-$	$\min\{s_{\text{Est}} - \min\{s_A \times \alpha; s_{\text{Est}}\};$	Anrechnung nach § 35 EStG
	$13,3\% \times (1 - \frac{\min\{(1-\alpha) \times s_A; s_{\text{GewSt}}\}}{s_{\text{GewSt}}}); s_{\text{GewSt}}\}$	
$+$	$s_{\text{GewSt}} - \min\{s_A \times (1-\alpha); s_{\text{GewSt}}\}$	Anrechnung ausl. St. auf die GewSt
$+$	$s_A$	Ausländische Steuer

**NB:**  $\min\{s_{\text{Est}} - \min\{s_a \times \alpha; s_{\text{Est}}\}; MZ \times 3,8 \times (1 - \frac{\min\{(1-\alpha) \times s_A; s_{\text{GewSt}}\}}{s_{\text{GewSt}}}); s_{\text{GewSt}}\} \geq 0$

mit  $\alpha$  = Aufteilungsmaßstab für die ausländischen Steuern

Der Teil der Formel, der sich auf die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bezieht, beinhaltet bereits die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer. Da § 35 EStG der Anrechnung ausländischer Steuern nachgelagert ist, ist diese Minderung der Gewerbesteuer auch im Gewerbesteuermessbetrag nachzuvollziehen, auf den sich § 35 EStG bezieht.<sup>1520</sup> Um diesen Zusammenhang in der Formel plastisch abbilden zu können, wird das 3,8-fache der Gewerbesteuermesszahl mit einem Faktor multipliziert, der bereits der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer Rechnung trägt. Übersteigt der auf die Gewerbesteuer anrechenbare Teil der ausländischen Steuer den gewichteten durchschnittlichen Gewerbesteuersatz, entspricht das Ergebnis des Bruches  $\frac{\min\{(1-\alpha) \times s_A; s_{GewSt}\}}{s_{GewSt}}$  1, sodass eine Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nicht mehr in Frage kommt, da die Gewerbesteuer durch die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer bereits vollständig aufgezehrt wurde.

Ist der durchschnittliche gewichtete Gewerbesteuersatz größer als der Teil der ausländischen Steuer, der auf die Gewerbesteuer entfällt, so stellt der Bruch das Verhältnis der angerechneten ausländischen Steuern zu Gewerbesteuer vor Anrechnung dar. Durch Subtraktion dieses Bruches von 1 und anschließender Multiplikation mit dem Anrechnungsfaktor 3,8 und der Gewerbesteuermesszahl wird sichergestellt, dass die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer sich im Anrechnungshöchstbetrag i.S.d. § 35 EStG widerspiegelt. Dadurch wird verhindert, dass es durch simple Anwendung des Anrechnungsfaktors auf den Gewerbesteuermessbetrag (vor Anrechnung) zur Überkompensation kommt.

Durch den Einbezug der um die (anteilige) ausländische Steuer gekürzte Einkommensteuer sowie der Gewerbesteuer in die Minimumbetrachtung wird einerseits sichergestellt, dass die Anrechnung nach § 35 EStG auf die residuale Einkommensteuer beschränkt ist. Damit wird gewährleistet, dass bei geringeren Hebesätzen keine Überkompensation der Gewerbesteuer erfolgt. Durch die Nebenbedingung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Anrechnung ausländischer Steuern sowie die Anrechnung nach § 35 EStG auf die Höhe der Einkommensteuer beschränkt ist und eine Erstattung nicht erfolgen kann.

---

<sup>1520</sup> Zur verfahrensrechtlichen und rechnerischen Abbildung der Gewerbesteuerkürzung, siehe Abschnitt F.V.3.

Es zeigt sich bereits, dass die zusätzliche Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer eine gesteigerte Komplexität mit sich bringt. Mit Blick auf den ersten Teil der Formel scheint es auch hier zunächst im Interesse der Steuerpflichtigen zu liegen, zunächst bei der Einkommensteuer anzurechnen, um den Solidaritätszuschlag zu verringern. Allerdings sei bereits hier darauf verwiesen, dass sich die Notwendigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer beim einkommensteuerpflichtigen Anrechnungssubjekt nicht so deutlich stellt, da durch § 35 EStG die internationale Doppelbesteuerung bereits durch die Interaktion der beiden Steuerarten – gerade bei hohen Einkommensteuersätzen – regelmäßig vermindert oder sogar ganz vermieden werden kann.<sup>1521</sup> Weiter noch: Eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer kann sich sogar negativ auswirken, da sich im Zuge dessen gleichzeitig das Ermäßigungspotential im Sinne des § 35 EStG vermindert.<sup>1522</sup> Der Steuerpflichtige ist demnach in zweifacher Hinsicht gehalten, zunächst das volle Anrechnungspotential bei der Einkommensteuer zu nutzen und erst im Nachgang eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer vorzunehmen.

Es ist allerdings auch an Ausnahmesituationen zu denken, in denen auch eine (partielle) Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer vorteilhaft sein kann. Dies z.B. dann, wenn der Einkommensteuersatz im Gegensatz zum Gewerbesteuersatz einerseits und zum Quellensteuersatz andererseits vergleichsweise gering ausfällt. Der niedrige Einkommensteuersatz bewirkt, dass sowohl das Anrechnungspotential für ausländische Steuern sowie für die Gewerbesteuer geschmälert ist. Gleichzeitig kann bei einem hohen Hebesatz die Diskrepanz zwischen gewerbesteuerlicher Belastung und anrechenbarer Gewerbesteuer zu Anrechnungüberhängen führen. In dieser Situation kann ebenfalls eine anteilige Berücksichtigung der ausländischen Steuern bei der Gewerbesteuer angezeigt sein.

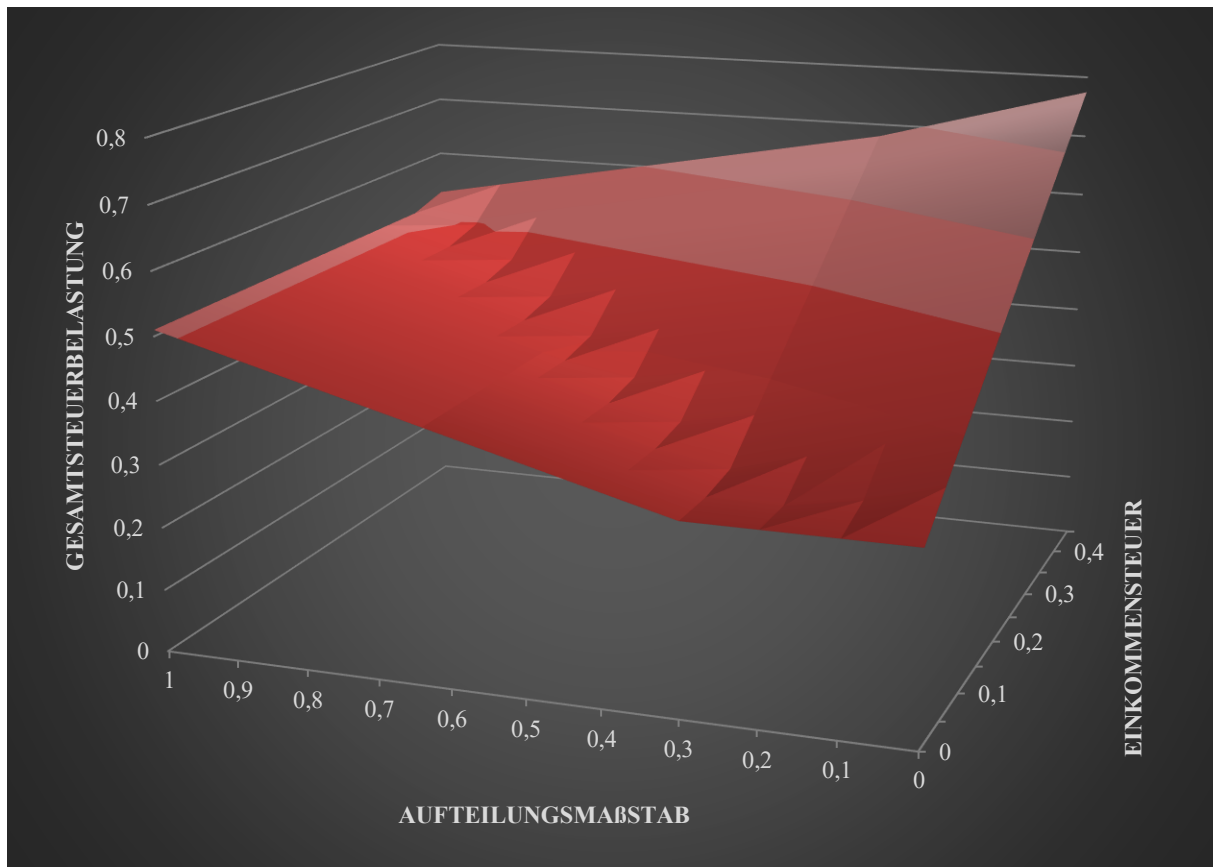
Es ist demnach fraglich, in welchen Situationen und in welchem Umfang auf die Gewerbesteuer anzurechnen ist. Es soll durch gezielte Fallunterscheidung erörtert werden, wie der Aufteilungsmaßstab  $\alpha$  zu wählen ist, um die Gesamtsteuerbelastung zu minimieren. Aufgrund der vielen variierbaren Faktoren ( $s_{ESt}$ ,  $s_{GewSt}$ ,  $s_a$ ,  $\alpha$ ) in der obigen Gleichung erschließt sich schnell, dass es den einen optimalen Aufteilungsmaßstab nicht geben kann.

**1. Fall:  $s_{GewSt} = 21\%$  ( $HS = 600\%$ );  $s_a = 30\%$ ;  $0 \leq s_{ESt} \leq 45\%$ ;  $0 \leq \alpha \leq 1$**

---

<sup>1521</sup> Vgl. Haarmann, in FS Gosch, 2016, 132.

<sup>1522</sup> Vgl. Kahlenberg/Rieck, FR 2018, 461 (464).



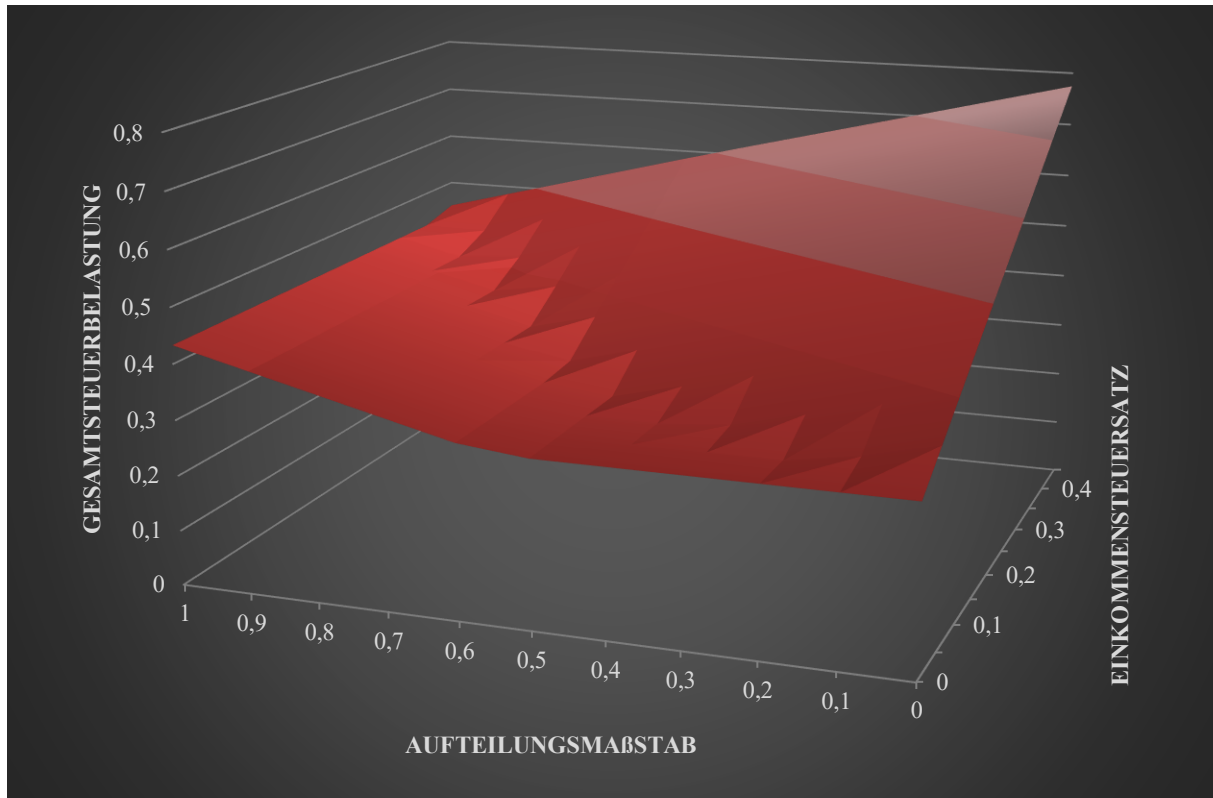
**Abbildung 7:** Fallunterscheidung 1:  $s_{\text{GewSt}} = 21\%$ ;  $s_a = 30\%$ ;  $0\% \leq s_{\text{ESt}} \leq 45\%$ ;  $0 \leq \alpha \leq 1$

Unterstellt man zunächst, dass der ausländische Steuersatz 30% und der Einkommensteuersatz 45% beträgt, so kommt es auf die Höhe des Gewerbesteuerhebesatzes nicht an. Bei einem hier unterstellten max. Gewerbesteuerhebesatz von 600% ( $s_{\text{GewSt}} = 21\%$ ) ist es immer vorteilhaft die ausländische Steuer ausschließlich auf die Einkommensteuer anzurechnen. Durch die eingeschränkte Anrechenbarkeit nach § 35 EStG und dem Anfall des Solidaritätszuschlags auf die Residualgröße ( $45\% - 13,3\% - 30\% = 1,7\%$ ) resultiert eine effektive Gesamtsteuerbelastung i.H.v. 52,79% ( $1,7\% \times 105,5\% + 21\% + 30\%$ ). Im Vergleich zur Situation ohne Anrechnungsmöglichkeit auf die Gewerbesteuer ergibt sich kein Vorteil. Im Gegenteil: Würde man ausgehend von diesem Ergebnis die ausländische Steuer partiell auf die Gewerbesteuer verteilen, würde dies bei  $\alpha = 90\%$  bereits zu einer Steigerung der Gesamtsteuerbelastung um 2,17% auf 54,96% führen. Bei  $\alpha = 0,1$  bzw. 0, also einer 90% bzw. vollständigen Zuteilung der ausländischen Steuern auf die Gewerbesteuer, würde sich die Gesamtsteuerbelastung sogar auf 74,31% bzw. 77,48% erhöhen. Dieser Zusammenhang ist in dem hellen, spitz zulaufenden Teil des obenstehenden Graphen zu erkennen.

Senkt man ceteris paribus den Einkommensteuersatz ab, lohnt es sich ab einem Steuersatz i.H.v. 43% partiell bei der Gewerbesteuer anzurechnen. Der Grund dafür ist zunächst der Anrechnungshöchstbetrag i.S.d. § 35 EStG. Durch die Limitierung auf das 3,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags lohnt sich eine Umverteilung auf die Gewerbesteuer, wenn die Anrechnung nach § 35 EStG nicht vollumfänglich genutzt werden kann. Bei einem Einkommensteuersatz i.H.v. 43% und einem ausländischen Steuerniveau i.H.v. 30% verbliebe bei  $\alpha=1$  eine residuale Einkommensteuer von 13% nach der Anrechnung ausländischer Steuern. Gleichzeitig könnten 13,3% Gewerbesteuer nach § 35 EStG bei der Einkommensteuer berücksichtigt werden, sodass ein Überhang von 0,3% entsteht. Eine Umverteilung der ausländischen Steuern in Höhe dieses Überhangs auf die Gewerbesteuer würde den Steuerpflichtigen besserstellen. Dies wird erreicht, wenn der Überhang  $(1-\alpha) \times s_a$  entspricht. In dem Fall liegt das optimale  $\alpha$  bei 0,99. Hier entspricht das Produkt aus 0,01 und dem ausländischen Steuersatz genau der Höhe des Überhangs.

Die vollständige Vermeidung von inländischer Steuerbelastung kann erst bei  $s_{ESt} = 9\%$  und  $\alpha = 0,3$  erreicht werden. Ab diesem Punkt lastet nur noch der ausländische Steuersatz auf den ausländischen Einkünften (Kapitalimportneutralität). Dementsprechend verändert sich die effektive Steuerbelastung bei sinkendem Einkommensteuersatz und gleichbleibenden  $\alpha$  nicht mehr. Dieser Bereich ist im nachstehenden Graphen unten rechts zu erkennen. Eine solche steuerliche Belastung setzt allerdings eine Verlustsituation im nicht gewerblichen Bereich des Steuerpflichtigen oder einen abweichende Verlustabzugsmöglichkeit zwischen den Steuerarten voraus. In einer Gewinnsituation fällt bei solch niedrigen persönlichen Einkommensteuersätzen aufgrund des Freibetrags in § 11 Abs. 1 S. 3 2. Hs. Nr. 1 GewStG bei natürlichen Personen sowie Personengesellschaften keine Gewerbesteuer an.

**2. Fall:  $0 \leq s_{ESt} \leq 45\%$ ;  $s_{GewSt} = 13,3\%$  ( $HS = 380\%$ ),  $s_a = 30\%$**

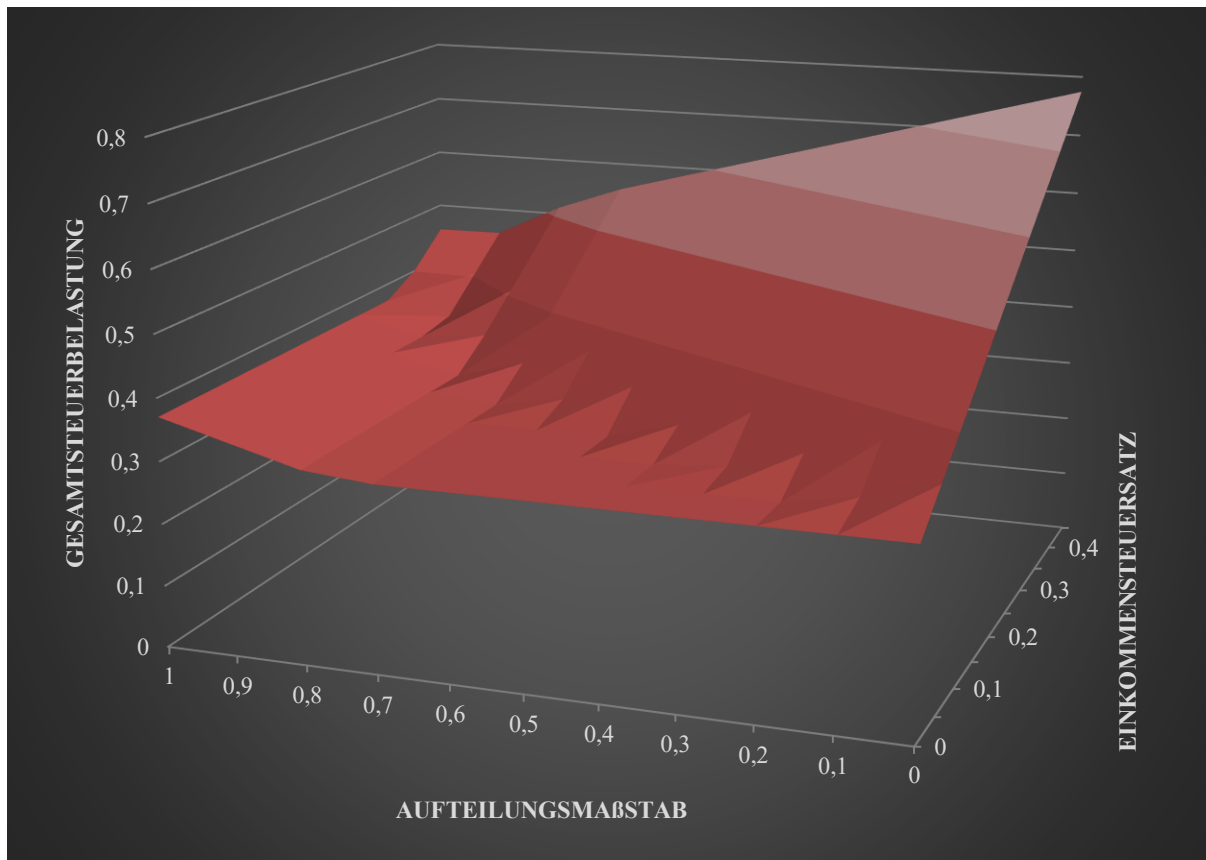


**Abbildung 8:** Fallunterscheidung 2:  $s_{\text{GewSt}} = 13,3\%$ ;  $0\% \leq s_{\text{ESt}} \leq 45\%$ ;  $0 \leq \alpha \leq 1$

Senkt man ausgehend von dem oben gewählten Beispiel den Gewerbesteuersatz von 21% auf 13,3% (HS = 380%), so stellt man zunächst fest, dass  $\alpha = 1$  bis einschließlich  $s_{\text{ESt}} = 43\%$  weiterhin der optimale Aufteilungsmaßstab ist. Eine geringfügige Anrechnung auf die Gewerbesteuer lohnt sich demnach erst ab  $s_{\text{ESt}} = 42\%$ . Auf dem Graphen ist dieser Bereich ganz hinten links zu erkennen.

Die vollständige Vermeidung der inländischen Steuerbelastung ist bei einem geringeren Hebesatz schon bei  $s_{\text{ESt}} = 16\%$  und  $\alpha = 0,55$  möglich, sodass bei diesem Einkommensteuertarif die Wahl des  $\alpha$  im Intervall  $0 \leq \alpha \leq 0,55$  keine Auswirkungen mehr auf die Gesamtsteuerbelastung hat. Jedes  $\alpha$  in diesem Intervall ist bei  $s_{\text{ESt}} = 16\%$  und  $s_{\text{GewSt}} = 13,3\%$  optimal und führt immer zu einer Steuerbelastung i.H.v. 30%.

**3. Fall:  $0 \leq s_{\text{ESt}} \leq 45\%$ ;  $s_{\text{GewSt}} = 7\%$  (HS = 200%),  $s_{\alpha} = 30\%$**



**Abbildung 9:** Fallunterscheidung 3:  $s_{\text{GewSt}} = 7\%$ ;  $0\% \leq s_{\text{ESt}} \leq 45\%$ ;  $0 \leq \alpha \leq 1$

Geht man vom gesetzlich vorgeschriebene Mindesthebesatz von 200% (§ 16 Abs. 4 S. 2 GewStG) aus, ist es bis zu  $s_{\text{ESt}} = 37\%$  stets vorteilhaft die ausländische Steuer nur bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen. Erst bei  $s_{\text{ESt}} = 36\%$  ist  $\alpha = 0,96$  optimal. Allerdings ist eine vollständige Vermeidung von inländischer Steuerbelastung bereits bei einem Einkommensteuersatz i.H.v. 22% und  $\alpha = 0,76$  möglich. Es lässt sich also feststellen, dass in Gemeinden mit niedrigeren Hebesätzen eine vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer bei hohen Einkommensteuersätzen länger vorteilhaft ist als eine Berücksichtigung der ausländischen Steuer bei der Gewerbesteuer. Dementsprechend liegt der Einkommenssteuersatz sowie der Aufteilungsmaßstab, bei dem die inländische Steuerbelastung erstmals vollständig vermieden werden kann, deutlich höher als im Vergleich zu Fall 1 und 2. Folglich flacht der Graph im unteren vorderen Bereich auch deutlich schneller ab als bei den vorstehenden Konstellationen. Für jede der unterschiedlichen Fallunterscheidungen ergibt sich in Abhängigkeit vom Einkommensteuersatz ein Aufteilungsmaßstab ( $\alpha(\text{opt})$ ), der die effektive Gesamtsteuerbelastung minimiert:

<b>Parameter:</b> $s_{GewSt} = 7\% - 21\%$ ; $\bar{s}_a = 30\%$ ; $s_{Est} = 0\% - 45\%$ ; $0 \leq \alpha (opt) \leq 1$			
<b>s<sub>Est</sub></b>	<b><math>\alpha(opt)</math> <math>s_{GewSt} = 21\%</math></b>	<b><math>\alpha(opt)</math> <math>s_{GewSt} = 13,3\%</math></b>	<b><math>\alpha(opt)</math> <math>s_{GewSt} = 7\%</math></b>
45%	1	1	1
40%	0,93	0,95	1
35%	0,83	0,86	0,93
30%	0,73	0,78	0,85
25%	0,63	0,7	0,79
20%	0,52	0,62	0,76
15%	0,42	0,56	0,76
10%	0,32	0,56	0,76
5%	0,31	0,56	0,76
0%	0,31	0,56	0,76

**Tabelle 5:** Optimaler Aufteilungsmaßstab zwischen Einkommen- und Gewerbesteuer bei  $s_{GewSt}=7\%$ ,  $13,3\%$  und  $21\%$ .

(2) *Ermittlung des optimalen Aufteilungsmaßstabs*

Nimmt man die Ergebnisse zusammen und variiert nunmehr auch den inländischen Gewerbesteuersatz findet sich für jede Kombination aus Einkommen- und Gewerbesteuersatz (bei  $s_a = 30\%$ ) mindestens ein optimaler Aufteilungsmaßstab zwischen den Steuerarten. Bei einem hohen Einkommensteuertarif liegt der Aufteilungsmaßstab, der die effektive Steuerbelastung minimiert, nahe 1. Mit abnehmendem persönlichem Einkommensteuertarif sinkt grundsätzlich auch der optimale Aufteilungsmaßstab, da es immer günstiger ist, partiell bei der Gewerbesteuer anzurechnen als überhaupt nicht anrechnen zu können. Zudem wird die teilweise Anrechnung auf die Gewerbesteuer vorteilhaft, wenn ansonsten die Steuerermäßigung i.S.d. § 35 EStG zu Anrechnungsüberhängen bei der Einkommensteuer führen würde. Der

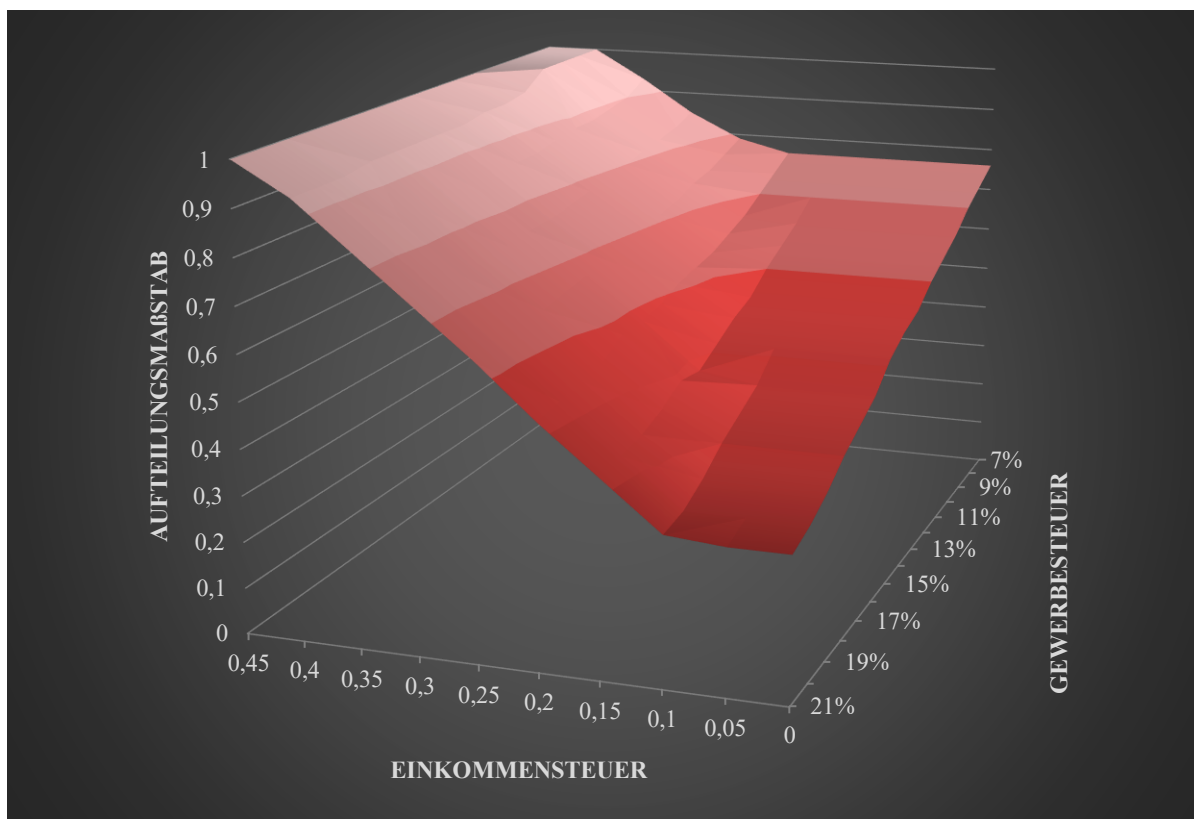
optimale Punkt ist also dort erreicht, wo die Einkommensteuer minimiert und der Anrechnungsbetrag nach § 35 EStG maximiert wird.

Betrachtet man die Situation für einen abnehmenden Hebesatz, ist es für den Steuerpflichtigen länger vorteilhaft, die ausländischen Steuern bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen. Wie bereits erwähnt, beträgt der optimale Aufteilungsmaßstab bei dem hier unterstellten maximalen Hebesatz von 600% bis einschließlich  $s_{\text{ESt}} = 44\%$   $\alpha = 1$ . Für geringere Hebesätze ist es länger vorteilhaft die ausländische Steuer nur bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen, sodass sich beim Mindesthebesatz von 200% bis zu  $s_{\text{ESt}} = 37\%$  ein optimaler Aufteilungsmaßstab i.H.v.  $\alpha = 1$  ergibt.

Unterhalb dieser Einkommensteuersätze nimmt der optimale Aufteilungsmaßstab immer weiter ab bis er letztendlich auf einem bestimmten Niveau stagniert. Sinkt der Einkommensteuersatz ausgehend von diesem Punkt weiter, kommen ab diesem Punkt mehrere optimale Aufteilungsmaßstäbe in Frage. Bei Fall 1 wurde bereits festgestellt, dass das optimale  $\alpha$  bei  $s_{\text{ESt}} = 9\%$   $\alpha = 0,3$  beträgt und bei einem weiterem Absenken des Einkommensteuersatzes dieser Aufteilungsmaßstab optimal bleibt. Bei  $s_{\text{ESt}} = 8\%$  gibt es bereits drei Aufteilungsmaßstäbe, die zum gleichen Ergebnis führen. Senkt man den Einkommensteuertarif weiter, steigt die Zahl an optimalen  $\alpha$ . Dieser Effekt lässt sich am niedrigsten Teil der Fläche des untenstehenden Graphen beobachten.

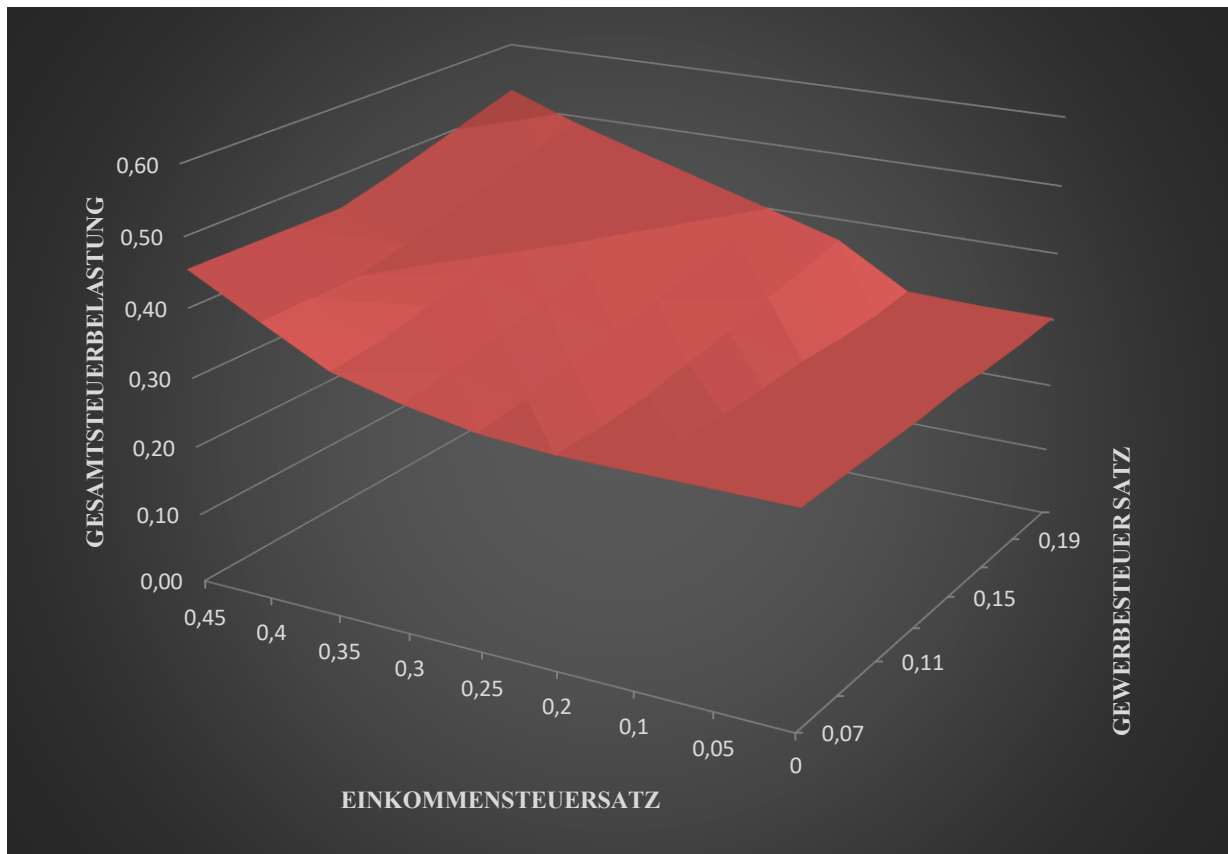
Bei geringeren Hebesätzen nimmt dieser Effekt zu. Mit sinkendem Hebesatz steigt demnach die Anzahl optimaler Aufteilungsmaßstäbe, da der Punkt, an dem eine vollumfängliche Kompensation der inländischen Steuerbelastung erreicht wird, deutlich früher erreicht wird.

Im Ergebnis lässt sich demnach festhalten, dass der optimale Aufteilungsmaßstab mit sinkenden Einkommensteuersätzen abnimmt. Der Grad des Absinkens des optimalen Aufteilungsmaßstabs wird dabei durch die Höhe des Gewerbesteuersatzes beeinflusst. Der nachstehende Graph veranschaulicht diesen Zusammenhang:



**Abbildung 10:** Optimaler Aufteilungsmaßstab bei  $s_a = 30\%$

Hat man den optimalen Aufteilungsmaßstab gefunden, lässt sich nunmehr auch die optimale Anrechnung ausländischer Steuern bei gegebenem ausländischem Steuersatz i.H.v. 30% graphisch darstellen:



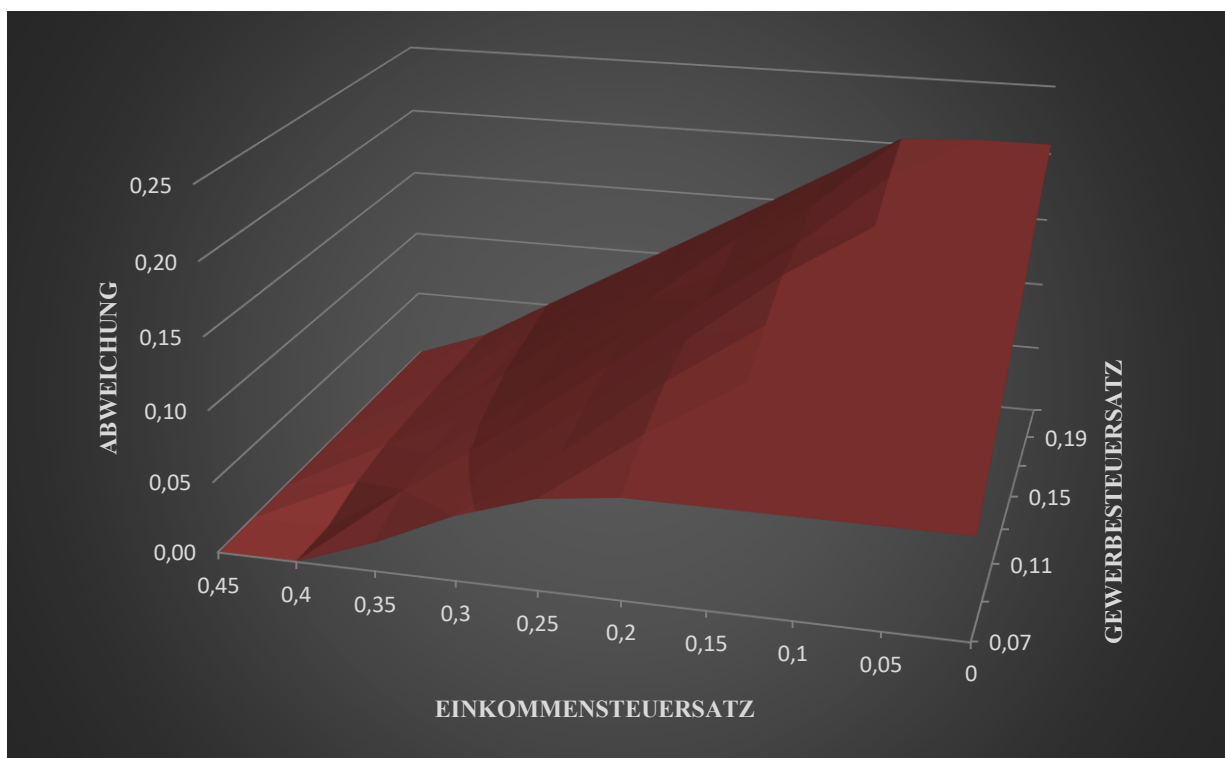
**Abbildung 11:** Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- und Gewerbesteuer

Es zeigt sich, dass es im unteren Teil der Fläche unterhalb eines bestimmten Einkommensteuersatzes nicht mehr auf die Gewerbesteuerbelastung ankommt. Ab diesem Punkt liegt die Steuerbelastung immer bei  $s_A = 30\%$ , da  $s_{Est} + s_{GewSt} \leq 30\%$ .

Im Vergleich zur Situation vor der zusätzlichen Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer lässt sich feststellen, dass bei  $s_A = 30\%$  erst bei niedrigen Einkommensteuersätzen erhebliche Unterschiede zur Ausgangssituation resultieren. Dies liegt einerseits daran, dass in der Ausgangssituation bei abnehmendem Einkommensteuersatz die ausländische Steuer regelmäßig nicht vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann und andererseits in der Folge auch keine Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer möglich ist. Es kann demnach zur doppelten Entstehung von Anrechnungserbüssen kommen, die bei hohen Hebesätzen weiter steigen. Es sei jedoch erneut darauf verwiesen, dass mit Blick auf die Bemessungsgrundlage solche extremen Konstellationen eher selten sein sollten. Vorliegend wird – wie bereits erwähnt – der gewerbesteuerliche Freibetrag ausgeklammert, der bei einem niedrigen Gewerbeertrag das Problem der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer obsolet macht. Nur in

Situationen, in denen der Einkommensteuersatz aufgrund von Effekten, die nicht (z.B. abweichende Nutzungsmöglichkeit von Verlustvorträgen, Verluste im außerbetrieblichen Bereich, Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Streubesitz) oder nur partiell (z.B. durch Hinzurechnungen) im Gewerbeertrag nachvollzogen werden, werden die beschriebenen Sachverhaltskonstellationen relevant.

Der nachstehende Graph zeigt die Abweichung zwischen der Situation mit und ohne Anrechnungsmöglichkeit bei der Gewerbesteuer auf:



**Abbildung 12:** Vergleich Ausgangssituation und zusätzlicher Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer

### (3) Beurteilung der unterschiedlichen Ausgestaltungsalternativen

Der vorstehende Abschnitt hat einerseits verdeutlicht, dass die grundsätzliche Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer den Steuerpflichtigen regelmäßig besserstellt. Durch die kompensatorische Interaktion mit § 35 EStG und den progressiven Tarif bei der Einkommensteuer ist die Frage, in welchem Verhältnis die ausländischen Steuern auf die Gewerbesteuer anzurechnen sind, etwas komplexer. Mit Blick auf die unterschiedlichen

Ausgestaltungsalternativen fallen die Handlungsempfehlungen aus quantitativer Sicht partiell anders aus als beim Körperschaftsteuersubjekt.

Widmet man sich zunächst der Möglichkeit der verhältnismäßigen Anrechnung würde an die Stelle von  $\alpha$  das Verhältnis der Einkommensteuer zur Summe aus Einkommen- und Gewerbesteuer treten:

$s_{\text{eff, ESt}} =$	$(1 + s_{\text{SolZ}})$	Berücksichtigung des SolZ
×	$((s_{\text{ESt}} - \min\{s_a \times \beta; s_{\text{ESt}}\}$	Anrechnung nach § 34c EStG
–	$\min\{s_{\text{ESt}} - \min\{s_a \times \beta; s_{\text{ESt}}\};$	Anrechnung nach § 35EStG
	$MZ \times 3,8 \times (1 - \frac{\min\{(1-\beta) \times s_A; s_{\text{GewSt}}\}}{s_{\text{GewSt}}}); s_{\text{GewSt}}\}$	
+	$s_{\text{GewSt}} - \min\{s_a \times (1-\beta); s_{\text{GewSt}}\}$	Anrechnung ausl. St. auf die GewSt
+	$s_a$	Ausländische Steuer

$$\text{mit } \beta = \frac{s_{\text{ESt}}}{s_{\text{ESt}} + s_{\text{GewSt}}}; 1 - \beta = \frac{s_{\text{GewSt}}}{s_{\text{ESt}} + s_{\text{GewSt}}}$$

$$\text{NB: } \min\{s_{\text{ESt}} - \min\{s_a \times \alpha; s_{\text{ESt}}\}; MZ \times 3,8 \times (1 - \frac{\min\{(1-\beta) \times s_A; s_{\text{GewSt}}\}}{s_{\text{GewSt}}}); s_{\text{GewSt}}\} \geq 0$$

Genau wie bei der Körperschaftsteuer ist der Solidaritätszuschlag bei der Berechnung von  $\beta$  nicht zu berücksichtigen. Darüber hinaus wäre es auch zirkelschlüssig, § 35 EStG an dieser Stelle zu beachten, da hierfür wiederum der Umfang der anrechenbaren ausländischen Steuern bekannt sein müsste.

Vergleicht man nunmehr die verhältnismäßige Anrechnung beim Einkommensteuersubjekt mit dem optimalen  $\alpha$ , stellt man fest, dass  $\beta$  (zumeist) sehr stark von  $\alpha$  abweicht. Gerade bei hohen Einkommen- und Gewerbesteuersätzen ist die Abweichung besonders groß. Bei  $39\% \leq s_{\text{ESt}} \leq 45\%$  und  $s_{\text{GewSt}} = 21\%$  ( $0,93 \leq \alpha(\text{opt}) \leq 1$ ) beträgt die Abweichung zur verhältnismäßigen Anrechnung ( $0,65 \leq \beta \leq 0,68$ ) zwischen 0,26 bis 0,32. Dies führt zu einer steuerlichen Mehrbelastung zwischen 5,6% und 7%. Im Vergleich zum Körperschaftsteuersubjekt stellt die verhältnismäßige Anrechnung beim Einkommensteuersubjekt keine gute Annäherung an die optimale Anrechnung dar. Es resultiert sogar regelmäßig eine Schlechterstellung gegenüber der Ausgangssituation ohne die Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer, da es – wie eingangs erwähnt – gerade bei hohen Einkommensteuersätzen regelmäßig vorteilhaft ist, nicht

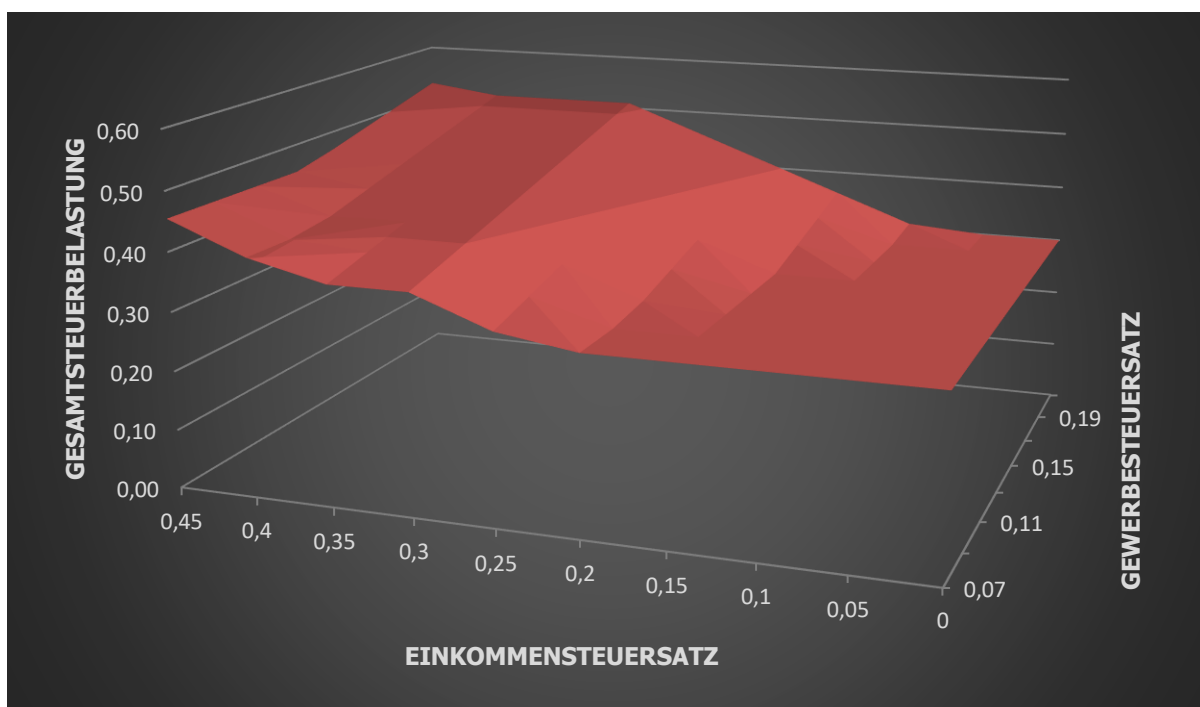
oder nur geringfügig auf die Gewerbesteuer anzurechnen. Es ist im primären Interesse, sowohl die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags zu schmälern als auch den größtmöglichen Ermäßigungshöchstbetrag i.S.d. § 35 EStG zur Anrechnung zu bringen. Dieser Umstand wird durch die verhältnismäßige Anrechnung ignoriert, sodass diese Ausgestaltungsmöglichkeit aus Belastungssicht nicht überzeugt.

Das Gleiche gilt grundsätzlich auch für die pauschale Anrechnung. Hier geht die Kritik allerdings noch weiter: Einerseits wird durch den groben Aufteilungsmaßstab – anders als beim Körperschaftsteuersubjekt – dem progressiven Einkommensteuertarif nicht hinreichend Rechnung getragen. Andererseits bleiben auch die unterschiedlichen Hebesätze sowie die negative Interaktion, die sich aus der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer und der gleichzeitigen Minderung des Ermäßigungsbetrags im Sinne des § 35 EStG ergibt, unberücksichtigt. Zudem tritt im Vergleich zur verhältnismäßigen Anrechnung noch ein weiterer Kritikpunkt hinzu: Durch die pauschale Anrechnung kann es nämlich auch zu erheblichen Anrechnungsüberhängen bei der Gewerbesteuer kommen, die – obwohl noch Anrechnungssubstrat bei der Einkommensteuer vorhanden ist – verfallen. Eine solche Aufteilung, die im Bereich der Körperschaftsteuer im Ansatz noch sinnvoll erscheint, überzeugt bei der natürlichen Person in Gänze nicht.

Übrig bleibt auch hier noch die Möglichkeit der sequentiellen Anrechnung. Bei der vorrangigen Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer erneuert sich die bereits beim Körperschaftsteuersubjekt vorgebrachte Kritik, dass dadurch die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags maximiert wird. Beim Einkommensteuersubjekt geht die Kritik allerdings noch weiter, da durch die vorrangige Schmälerung der Gewerbesteuer auch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG konterkariert wird. Blickt man beispielsweise auf die Situation, dass  $s_{ESt} = 45\%$ ,  $s_{GewSt} = 15\%$  und  $s_a = 15\%$  beträgt, stellt man fest, dass eine vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer zu einer Gesamtsteuerbelastung von 62,48% führen würde, wohingegen eine vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer in einer Gesamtsteuerbelastung von 45,83% mündet.

Eine vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer klammert diese negativen Effekte aus. Einerseits wird dadurch die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags minimiert. Andererseits wird der Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 EStG so lange geschont, bis die Einkommensteuer durch die Anrechnung ausländischer Steuern aufgezehrt ist. Allerdings ist hier ein weiterer Effekt zu berücksichtigen, der oben bereits

beispielhaft angedeutet worden ist. So wurde bereits ausgeführt, dass es sich bei  $s_{ESt} = 43\%$  und  $s_{GewSt} = 21\%$  lohnt, nicht vollständig auf die Einkommensteuer anzurechnen, sondern einen minimalen Teil (hier 0,01) bei der Gewerbesteuer zu berücksichtigen. Übersteigt nämlich die Summe aus ausländischer Steuer und dem Anrechnungshöchstbetrag den Einkommensteuersatz, ist es sinnvoll, in Höhe dieses überschießenden Betrags die ausländischen Steuern auf die Gewerbesteuer anzurechnen. Dadurch verringert sich zwar – wenn man es sachlogisch konsequent ausgestaltet – gleichzeitig der Anrechnungshöchstbetrag in gleicher Höhe. Allerdings hätte der überschießende Teil ohnehin nicht bei der Einkommensteuer berücksichtigt werden können. In dem oben aufgeführten Beispiel verringert sich die Gesamtsteuerbelastung dadurch um 0,3%. Dieser Effekt verstärkt sich ausgehend von  $s_{ESt} = 43\%$  bei sinkendem Einkommensteuersatz bis er bei  $s_a = s_{ESt} = 30\%$  und  $s_{GewSt} = 21\%$  maximal ist. An diesem Punkt weicht die vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern um 8,1% von dem optimalen Wert ab. Gleichzeitig entspricht sie der Steuerbelastung ohne Anrechnungsmöglichkeit. Optimal wäre es in dieser Situation, 27% der ausländischen Steuern auf die Gewerbesteuer zu verteilen. Anstelle von 51% würde die Gesamtsteuerbelastung lediglich 42,9% betragen. Die vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer lässt sich graphisch wie folgt darstellen:



**Abbildung 13:** Vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer

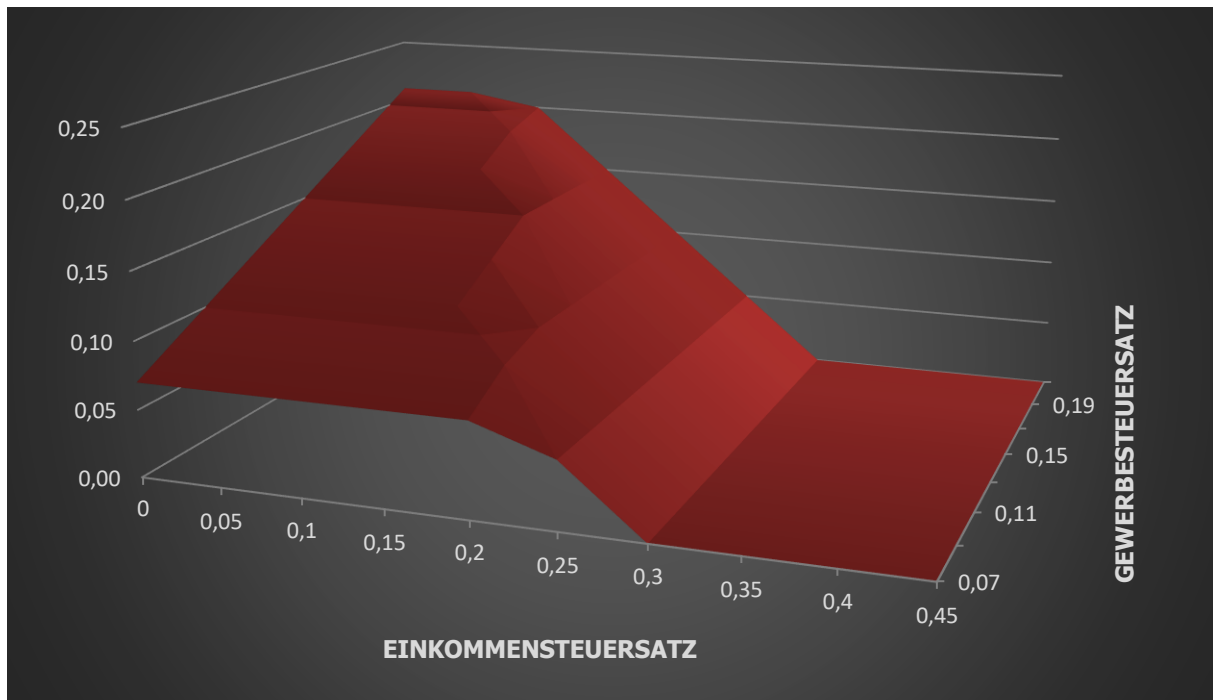
Der Peak des oben beschriebenen negativen Effekts im Vergleich zur Wahlrechtsoption ist im Bereich [ $s_a = s_{ESt} = 30\%$ ;  $7\% \leq s_{GewStG} \leq 21\%$ ] des obenstehenden Graphen zu erkennen. Die jeweiligen Abweichungen zur Optimalsituation bei variierendem Einkommen- und Gewerbesteuersätzen sind der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

		<b>Anmerkung:</b> Die Werte sind aus Gründen der Übersichtlichkeit gerundet							
<b>S<sub>Eff, KSt</sub></b>	<b>S<sub>GewSt</sub></b>	21%	19%	17%	15%	13%	11%	9%	7%
<b>S<sub>ESt</sub></b>									
45%		0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
40%		2,0%	1,8%	1,8%	1,7%	1,5%	1,0%	0%	0%
35%		5,1%	4,8%	4,5%	4,3%	4,0%	3,6%	3,3%	2,0%
30%		8,1%	7,8%	7,4%	6,9%	6,5%	6,0%	5,3%	4,5%
25%		6,1%	5,7%	5,2%	4,6%	4,0%	3,1%	2,2%	1,3%
20%		4,2%	3,6%	2,6%	2,3%	1,4%	0,5%	0%	0%
15%		2,3%	1,5%	0,3%	0%	0%	0%	0%	0%
10%		0,4%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
5%		0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%

**Tabelle 6:** Vergleich der Optimalsituation mit der vorrangigen Anrechnung auf die Einkommensteuer

Blickt man auf die Ausgangssituation wird man feststellen, dass die vorrangige Anrechnung zwar immer vorteilhaft oder mindestens gleichwertig ist, allerdings kann der oben beschriebene Negativeffekt damit nicht ausgeglichen werden. Dem nachstehenden Graphen ist vielmehr zu entnehmen, dass vor allem in Situation, in denen sich dieser Effekt aufgrund eines sehr niedrigen Einkommensteuersatz aus Belastungssicht nicht mehr auswirkt, die optimale Aufteilung der vorrangigen Anrechnung aus die Einkommensteuer entspricht. Dies betrifft die Situation, in denen der Einkommensteuersatz so niedrig ist, dass eine Anrechnung der

Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer sowieso nicht mehr möglich ist. Bei Einkommensteuersätzen oberhalb des ausländischen Steuersatzes ist die Gesamtsteuerbelastung der Ausgangssituation und dieser sequentiellen Anrechnung deckungsgleich.



*Abbildung 14: Vergleich der Optimalsituation mit der vorrangigen Anrechnung auf die Einkommensteuer*

Zusammenfassend lässt sich also konstatieren, dass alle Ausgestaltungsalternativen der Wahlrechtsoption (=optimale Aufteilung) unterlegen sind. Die vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer stellt bei niedrigen Einkommensteuersätzen stets eine Verbesserung gegenüber der Ausgangssituation dar. Bei der verhältnismäßigen und pauschalen Anrechnung kann es sogar zu einer Schlechterstellung gegenüber der derzeitigen Rechtslage kommen. Aus Belastungssicht ist für den Einkommensteuerpflichtigen ein Wahlrecht die optimale Lösung, wohingegen für das körperschaftsteuerliche Anrechnungssubjekt sowohl die Wahlrechtsoption als auch die vorrangige Anrechnung auf die Körperschaftsteuer zum optimalen Ergebnis führt.

### 3. Würdigung der unterschiedlichen Ausgestaltungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung qualitativer Faktoren

#### a) Wahlrecht des Steuerpflichtigen

Aus Belastungssicht mag es zunächst naheliegen, die Entscheidung der Anrechnungsreihenfolge vollumfänglich an den Steuerpflichtigen zu delegieren. Zugegebenermaßen hat dies den Vorteil, dass der Steuerpflichtige stets das für ihn optimale  $\alpha$  wählen kann und so dem Gedanken einer (kapital-)neutralen Besteuerung am nächsten kommen würde.<sup>1523</sup> Wie oben dargestellt, ist die Wahlrechtsoption gerade für den Einkommensteuerpflichtigen erstrebenswert, da eine situationsabhängige Aufteilung häufig zu einer Besserstellung im Vergleich zu den anderen Ausgestaltungsalternativen führt. Zudem würde durch die Einführung eines Wahlrechts gewährleistet, dass die Anrechnung ausländischer Steuern steuerartenübergreifend einheitlich geregelt würde.

Nichtsdestotrotz bedürfte es für ein steuerliches Wahlrecht eines expliziten Regelungsbefehls, der derzeit noch fehlt. Ein solcher erwächst nicht bereits daraus, dass für die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer *de lege lata* keine innerstaatliche Anrechnungsvorschrift vorgegeben ist.<sup>1524</sup> Zudem darf die Wahlrechtsoption auch nicht so verstanden werden, als gestatte sie auch eine periodenübergreifende Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer (Anrechnungsvortrags und -rücktrags). Wie bereits eingangs dieses Teils erwähnt, sollte sich ein Anrechnungsmechanismus möglichst nahtlos mit den bestehenden Anrechnungsgrundsätzen harmonisieren lassen, um zum einen eine verwaltungsökonomische Umsetzung zu gewährleisten und zum anderen keine systemische Verwerfung im Verhältnis zu den anderen Steuerarten zu kreieren.<sup>1525</sup> Der Gesetzgeber hat sich mit § 34c EStG und § 26 KStG gegen ein veranlagungszeitraumübergreifendes Anrechnungssystem entschieden und daran sollte auch für gewerbesteuerliche Zwecke festzuhalten sein.<sup>1526</sup>

Dennoch darf nicht der Blick dafür versperrt, dass die Einführung eines Wahlrechts im Vergleich zu einer fest vorgeschriebenen Anrechnungsreihenfolge mit einem nicht unerheblichen Verwaltungsmehraufwand verbunden ist. Die Anrechnung ausländischer

---

<sup>1523</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (63); *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 134.

<sup>1524</sup> Vgl. a.A. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (63); *Prinz/Otto*, DB 2017, 1989 (1991).

<sup>1525</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589.

<sup>1526</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589.

Steuern erfolgt bislang von Amts wegen seitens des Finanzamtes.<sup>1527</sup> Die möglicherweise günstigere Alternative eines Steuerabzugs ist hingegen antragsgebunden (§ 34c Abs. 2 EStG).<sup>1528</sup> Eines solchen Antrags bedürfte es demnach für die Gewerbesteueranrechnung jedes Mal, wenn der Steuerpflichtige eine vorrangige Anrechnung auf die Gewerbesteuer oder eine bestimmte Aufteilung zwischen den Steuerarten begehrt. Liegt kein Antrag vor, sollte von Amts wegen weiterhin einzig eine Anrechnung auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer erfolgen. Dies hätte zwar den Vorteil, dass eine Anrechnung ausländischer Steuern nur dann erfolgen würde, wenn der Steuerpflichtige einen entsprechenden Antrag stellt. Allerdings müsste genau festgelegt werden, bis wann ein solcher Antrag zu stellen wäre. Würde man wie bei Wahl der Abzugsmethode nach § 34c Abs. 2 EStG eine Nachholung des Antrags bis zum finanzgerichtlichen Verfahren zulassen, könnte damit ein nicht unerheblicher, rückwirkender Eingriff in den Gemeindehaushalt einhergehen, der die Planungssicherheit der Gemeinden beeinträchtigen kann.<sup>1529</sup> Verbleibt man für einen Moment auf diesem Standpunkt und würde dem Steuerpflichtigen aufgrund des Dispositionsschutzes der Gemeinde keine Änderungsmöglichkeit seiner einmal getroffenen Entscheidung zugestehen, wäre er auch bei etwaigen nachträglichen Änderungen bei der Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer oder bei der Höhe der ausländischen Steuer an seine Wahlrechtsausübung gebunden, obgleich diese ggf. nicht mehr optimal ist.

Ungeachtet etwaiger Ausgestaltungsfragen würde ein Wahlrecht einen erheblichen Eingriff in die Finanzierungsautonomie der Gemeinden bedeuten.<sup>1530</sup> Die Anrechnung ausländischer Steuern einzig ins Ermessen des Steuerpflichtigen zu stellen, würde die Finanzplanung der Gemeinden von der Ermessensausübung des Steuerpflichtigen abhängig machen. Dies würde dazu führen, dass dem Steuerpflichtigen gegenüber den Gemeinden, in denen der Betrieb belegen ist, ein Druckmittel an die Hand gegeben wird, dass er steuerpolitisch zu seinen Gunsten ausnutzen könnte. Gerade bei kleinen Gemeinden, deren Gewerbesteueraufkommen weitestgehend von einem großen Unternehmen abhängig ist, könnte das Unternehmen über die Androhung einer vorrangigen Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer Einfluss auf die Finanzierungspolitik der Gemeinde (insbesondere bei der Bestimmung des Hebesatzes) nehmen.<sup>1531</sup> Dem Steuerpflichtigen einen solchen steuerpolitischen Spielraum einzuräumen, erscheint äußerst problematisch. Zudem könnte mit der Implementierung eines Wahlrechts der eingangs formulierten Forderung, das Steueraufkommen der Gemeinden

---

<sup>1527</sup> Vgl. *Heinicke*, in Schmidt § 34c EStG, Rn. 15 (2019).

<sup>1528</sup> Vgl. *Heinicke*, in Schmidt § 34c EStG, Rn. 31 (2019).

<sup>1529</sup> Vgl. *Wagner*, in Blümich, § 34c EStG, Rn. 83 (August 2018).

<sup>1530</sup> Vgl. *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 128.

<sup>1531</sup> Vgl. *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 461 (464).

maximal schonen zu wollen, nicht entsprochen werden. Im Ergebnis sprechen demnach neben administrativen Argumenten vor allem steuerpolitische Erwägungen gegen die Einführung eines Wahlrechts.<sup>1532</sup>

## **b) Verhältnismäßige und pauschale Anrechnung**

Gegen die verhältnismäßige sowie die pauschale Anrechnung sprechen aus Belastungssicht gewichtige Argumente. Daneben mangelt es diesen Ausgestaltungsalternativen ebenfalls an einem klaren Rechtbefehl.<sup>1533</sup> Die Einführung einer verhältnismäßigen bzw. pauschalen Anrechnung würde zudem mit einem zusätzlichen Eingriff in die Struktur des § 34c EStG bzw. des § 26 KStG einhergehen, da eine Vollanrechnung bei der Körperschaftsteuer von Amts wegen in der Regel nicht mehr in Frage kommt. Dies würde das Anrechnungssystem unnötig verkomplizieren, da es immer zu einer Aufteilung kommen würde, obwohl sich ggf. noch nicht einmal Anrechnungsüberhänge ergeben, die eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer im wirtschaftlichen Ergebnis notwendig machen. Dadurch würde zudem die Forderung nach der Schonung des Gewerbesteueraufkommens ignoriert. Mit Blick auf die pauschale Anrechnung verliert auch das Argument der vergleichsweise einfachen Handhabbarkeit vor diesem Hintergrund seine Durchschlagskraft.

Darüber hinaus würde jede Änderung der Höhe der ausländischen Steuern immer eine Änderung im Gewerbesteuermessbescheid, im Zerlegungs- sowie im Gewerbesteuerbescheid zur Folge haben.<sup>1534</sup> Mit Blick auf das Einkommensteuersubjekt verstärkt sich diese Kritik im Rahmen der verhältnismäßigen Anrechnung, da auch eine Änderung im nicht gewerblichen Bereich (z.B. nachträgliche Feststellung eines Verlusts aus Vermietung und Verpachtung), zu einer abweichenden Aufteilung führen würde, da sich die Einkommensteuer und somit das Anrechnungspotential vermindern könnten.

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass die verhältnismäßige Anrechnung zwar der Tatsache am besten Rechnung trägt, dass die Steuern gleichartig neben einander stehen. Allerdings stößt sie, sowohl was ihre Komplexität als auch ihre verfahrenstechnische Handhabbarkeit angeht, schnell an ihre Grenzen. Gerade im Bereich des steuerlichen Verfahrensrechts erweisen sich die anderen Alternativen vielfach als vorteilhaft. Zudem verbleibt durch die verhältnismäßige Aufteilung in der Regel eine residuale Einkommen- und Körperschaftsteuer, die zur

---

<sup>1532</sup> Vgl. *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 461 (464).

<sup>1533</sup> Vgl. *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 461 (464).

<sup>1534</sup> Vgl. *Wagner*, in Blümich, § 34c EStG, Rn. 82 (August 2018).

zusätzlichen Erhebung des Solidaritätszuschlags führt. Bei beiden Steuerarten entspricht der verhältnismäßige Aufteilungsmaßstab zumeist nicht dem optimalen Aufteilungsmaßstab. Insbesondere beim Einkommensteuerpflichtigen führen diese Abweichungen sogar regelmäßig zu einer Schlechterstellung gegenüber der Situation ohne Anrechnungsmöglichkeit auf die Gewerbesteuer, sodass diese Ausgestaltungsalternative abzulehnen ist.

### **c) Sequenzielle Anrechnung**

#### **aa) Vorrangige Anrechnung auf die Gewerbesteuer**

Zu guter Letzt verbleibt noch die Möglichkeit der sequenziellen Anrechnung.<sup>1535</sup> Wie bereits oben ausgeführt, überzeugt die vorrangige Anrechnung auf die Gewerbesteuer bereits in quantitativer Hinsicht nicht, da im Vergleich zu den anderen Ausgestaltungsalternativen die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags maximal ist, und bei Einkommensteuersubjekten zudem die Steuerermäßigung nach § 35 EStG konterkariert wird. Es sprechen allerdings noch weitere Argumente gegen die vorrangige Anrechnung auf die Gewerbesteuer: Zunächst wird auch hierdurch eine Umverteilung des Steueraufkommens weg von den Gemeinden hin zum Bund bewirkt. Mit der Vorgabe des Schutzes des Gewerbesteueraufkommens ist diese Alternative am wenigsten zu vereinbaren.<sup>1536</sup> Des Weiteren schreibt § 34c EStG bislang eine Vollanrechnung auf die Einkommensteuer vor, sodass auch bei dieser Alternative eine zusätzliche Änderung im Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetz notwendig wäre, die eine Vollanrechnung durch eine Anrechnung von Residualbeträgen ersetzt.

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist die vorrangige Anrechnung bei der Gewerbesteuer den vorstehenden Alternativen allerdings regelmäßig überlegen, da sich beispielsweise Änderungen im nicht gewerblichen Bereich nicht auf die Höhe des Anrechnungsumfangs bei der Gewerbesteuer auswirken. Eine Änderung kann sich nur auf die Höhe der Anrechnung auswirken, wenn die Höhe der gewerblichen Einkünfte betroffen ist, da Änderungen im Einkommen-, Körperschaft-, oder Feststellungsbescheid im Gewerbesteuermessbescheid nachzuvollziehen sind (§ 35b S. 1 GewStG). Eine erneute Durchführung der Anrechnung im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer würde nur dann notwendig, wenn durch die Änderung der Einkünfte im Ergebnis auch ein übertragbarer Anrechnungsüberhang entstehen würde.

---

<sup>1535</sup> Vgl. *Blumenberg*, in StbJb 2012/2013, 463; *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 461 (464).

<sup>1536</sup> Vgl. *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 128; *Eberhard*, IStR 2019, 180 (184).

Dennoch sprechen auch hier die gewichtigeren Argumente gegen diese Ausgestaltungsalternative.

### **bb) Vorrangige Anrechnung auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer**

Als letzte Möglichkeit, die Anrechnungsreihenfolge zu regeln, verbleibt noch die vorrangige Anrechnung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Diese Alternative ist gegenüber den anderen Möglichkeiten zu bevorzugen. Zum einen wäre hiermit kein Eingriff in die bestehenden Strukturen des § 34c EStG bzw. § 26 KStG notwendig.<sup>1537</sup> Lediglich im Gewerbesteuergesetz müsste eine Anrechnungsmöglichkeit geschaffen werden. Zum anderen würde dadurch das Gewerbesteueraufkommen im Gegensatz zur vorrangigen Anrechnung auf die Gewerbesteuer maximal geschont. Anders als bei § 35 EStG kommt es durch die Anrechnung ausländischer Steuern zu keiner weiteren Aufteilung des Steueraufkommens zwischen Bund- und Kommunen.<sup>1538</sup> Gleichzeitig ist die vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer aus verfahrensrechtlicher Sicht die optimale Lösung, da eine zusätzliche Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer nur erforderlich ist, wenn Anrechnungsüberhänge entstehen.

Allerdings sei auch darauf verwiesen, dass durch die Wahl dieser Alternative eine klare Hierarchie zwischen den Steuerarten geschaffen würde.<sup>1539</sup> In der Literatur wird zwar argumentiert, dass die Gleichrangigkeit der Steuerarten gebiete, entweder eine verhältnismäßige Anrechnung<sup>1540</sup> oder ein Wahlrecht<sup>1541</sup> zu schaffen. Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass die Gewerbesteuer sowohl ermittlungssystematisch<sup>1542</sup> als auch verfahrensrechtlich<sup>1543</sup> der Einkommen- und Körperschaftsteuer quasi nachgelagert ist. Materiell-rechtlich erfolgt die Gewerbeertragsermittlung zwar grundsätzlich eigenständig und steht auch verfahrensrechtlich nicht in einem „echten“ Grundlage-Folgebescheid-Verhältnis.<sup>1544</sup> Allerdings knüpft der Gewerbeertrag als Ausgangsgröße an den nach einkommen- und körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelten Gewinn an, sodass sich Änderungen im Gewinn aus Gewerbebetrieb stets auf die Höhe des Gewerbeertrags

---

<sup>1537</sup> Vgl. *Prinz/Otto*, DB 2017, 1988 (1991).

<sup>1538</sup> Vgl. *Herzig*, DB 2007, 1541.

<sup>1539</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 134.

<sup>1540</sup> Vgl. *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 128.

<sup>1541</sup> Vgl. *Haarmann*, FS Gosch, 2016, 134.

<sup>1542</sup> Vgl. BFH v. 19.1.1990, III R 31/87, BStBl. II 1990, 383.

<sup>1543</sup> Vgl. BFH v. 31.5.2010, X B 163/09, BFH/NV 2010, 2082.

<sup>1544</sup> Vgl. BFH v. 19.1.1990, III R 31/87, BStBl. II 1990, 383.

auswirken.<sup>1545</sup> Dieser Zusammenhang wird durch § 35b GewStG nachgezeichnet, sodass der Gewerbesteuermessbescheid sich dem Status eines Folgebescoids immer stärker annähert hat.<sup>1546</sup>

Auch die Optimierung zur Abzugsmethode wirkt sich unmittelbar auf den Gewerbeertrag aus. Zwar wird der Abzug durch § 8 Nr. 12 GewStG unter bestimmten Voraussetzungen wieder rückgängig gemacht. Allerdings ist der Antrag auf Anwendung der Abzugsmethode für die Ermittlung des Gewerbeertrags bindend. Ein eigenständiges Wahlrecht sieht das Gewerbesteuergesetz nicht vor.<sup>1547</sup> Dementsprechend erscheint es durchaus konsequent, wenn auch die Anrechnung ausländischer Steuern vorrangig bei der Einkommensteuer erfolgt. Diese Alternative fügt sich zudem nahtlos in die Gesetzesdynamik ein. Dieser Auffassung scheint auch das BMF zu folgen, das in seinem nicht veröffentlichten ersten Entwurf zur Änderung der Hinzurechnungsbesteuerung<sup>1548</sup> (sog. „kleine Lösung“) ebenfalls beabsichtigt, die (nachrangige) Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erstmals gesetzlich zu regeln.<sup>1549</sup>

Des Weiteren ist die Aussage, der Gesetzgeber würde bei der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bislang keine klare Rangfolge kennen, so auch nicht ganz korrekt. Bereits in Abschnitt E.I.2.a) wurde hervorgehoben, dass sich der Gesetzgeber im alten DBA Australien 1972 explizit für eine vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer ausgesprochen hat. Im Protokoll des DBA Australien 1972 heißt es, dass der übersteigende Betrag der ausländischen Steuern anteilig bei der Gewerbesteuer zu kürzen ist. Zwar ist bei der Gewerbesteuer keine Anrechnung vorgesehen, sondern eine verhältnismäßige Kürzung. Diese kommt allerdings nur in Frage, nachdem auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer angerechnet worden ist. Dennoch gilt zu beachten, dass es sich hierbei einerseits um ein altes DBA handelt und andererseits um einen speziellen Einzelfall. Dieser zeigt aber ganz klar, dass sich der Gesetzgeber mit der Rangfolgenthematik (zugunsten einer vorrangigen Anrechnung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer) beschäftigt hat. Allerdings bedarf es auch bei dieser Ausgestaltungsalternative eines klaren Regelungsbefehls.<sup>1550</sup>

---

<sup>1545</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 35b GewStG, Rn. 3 (2017).

<sup>1546</sup> Vgl. BFH v. 31.5.2010, X B 163/09, BFH/NV 2010, 2082.

<sup>1547</sup> Vgl. FG Niedersachsen v. 16.07.2015, 6 K 196/13, EFG 2015, 2200, I.5.a).cc).

<sup>1548</sup> Vgl. Gesetzesentwurf Hinzurechnungsbesteuerung – Fassung mit „Kleiner Lösung“ v. 18.12.2018.

<sup>1549</sup> Vgl. *Haase/Hofacker*, Ubg 2019, 260 (269).

<sup>1550</sup> Vgl. *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 128; *Haarmann*, FS Gosch, 2016, 134.

Wie bereits vorstehend ausgeführt, darf mit Blick auf das einkommensteuerpflichtige Anrechnungssubjekt die belastungsanalytische Perspektive nicht vernachlässigt werden. Durch die kompensatorische Interaktion mit § 35 EStG kann es in bestimmten Sachverhaltskonstellationen für den Steuerpflichtigen vorteilhaft sein, zunächst nicht die gesamte ausländische Steuer auf die Einkommensteuer zu verteilen, um das Anrechnungspotential des § 35 EStG nicht übermäßig zu schmälern. Der optimale Aufteilungsmaßstab liegt dort, wo die Einkommensteuer minimiert und gleichzeitig der Anrechnungsbetrag nach § 35 EStG maximiert wird. Letzteres wird durch die vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer ignoriert, sodass in diesen Situationen die Belastung dieser sequenziellen Anrechnungsalternative über der optimalen Anrechnung liegt, zu der der Steuerpflichtige bei Ausübung eines Wahlrechts optieren würde.

Fraglich ist also, ob der Belastungsunterschied so schwer wiegt, dass für den einkommensteuerpflichtigen Gewerbetreibenden eine abweichende Handhabung angezeigt ist. Der eingangs aufgestellten Forderung nach einem einheitlichen, steuerartenübergreifenden Anrechnungsmechanismus könnte in dem Fall jedoch nicht entsprochen werden. Daneben haben die obigen Ausführungen auch gezeigt, dass die Delegation der Anrechnungsreihenfolge an den Steuerpflichtigen einerseits der Forderung des Schutzes des Gewerbesteueraufkommens entgegensteht und andererseits mit einem Eingriff in die Finanzierungsautonomie der Gemeinden verbunden ist, der aus steuerpolitischer Sicht bedenklich ist.<sup>1551</sup> Im Ergebnis überwiegen die Nachteile der Wahlrechtsoption gegenüber der vorrangigen Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer.

Der Gesetzgeber kann mit einem Anrechnungsmechanismus auch nicht jede einzelne Sachverhaltskonstellation abdecken.<sup>1552</sup> Er ist vielmehr gehalten, die praktikabelste Lösung durch typisierende Regelungen pauschalierend zu erfassen.<sup>1553</sup> Bei dieser Pauschalierung sollte der Gesetzgeber die näherungsweise beste Lösung für alle Fälle finden. Dies ist verfassungsrechtlich insoweit nicht zu beanstanden, „[...] sofern für Härtefällen Billigkeitsmaßnahmen zu Verfügung stehen [...]“<sup>1554</sup>, die einen (partiellen) Steuererlass ermöglichen oder eine Umverteilung von Anrechnungssubstrat zulassen.<sup>1555</sup> Für Fälle, in denen eine vorrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer zu unbilligen Härten führt, wäre es Sache der Gemeinde, eine abweichende Steuerfestsetzung

---

<sup>1551</sup> Vgl. *Eberhard*, IStR 2019, 180 (184);

<sup>1552</sup> Vgl. BFH v. 20.9.2012, IV R 36/10, BFH/NV 2013, 138.

<sup>1553</sup> Vgl. *Oosterkamp*, in Pfirmann/Rosenke/Wagner, § 163 AO, Rn. 1 (Juli 2019).

<sup>1554</sup> BFH v. 20.9.2012, IV R 36/10, BFH/NV 2013, 138.

<sup>1555</sup> Vgl. *Schaumburg*, in FS Tipke 1995, 145.

vorzunehmen.<sup>1556</sup> Die Befugnis des Finanzamts zur Festsetzung abweichender Gewerbesteuermessbeträge ist insoweit ausgeschlossen, weil für eine solche Maßnahme keine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, der obersten Bundesfinanzbehörde oder einer obersten Landesfinanzbehörde existiert, die eine solche Kompetenzzuweisung enthält (§ 184 Abs. 2 S. 1 AO). De lege lata wären bei einer Individualunbilligkeit nur die Gemeinden als steuerfestsetzende Behörde zuständig.<sup>1557</sup> Im Rahmen der Umsetzung des Anrechnungsmechanismus wäre die Schaffung einer Richtlinie zur Zuweisung der Kompetenz für die abweichende Festsetzung von Gewerbesteuermessbeträgen sinnvoll, um die Gemeinden von dieser Aufgabe zu entlasten und die Kompetenzen auf der Ebene des Finanzamts zu konzentrieren.<sup>1558</sup> So wäre dann auch für die Fälle, in denen es auf Grund der vorrangigen Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer zur nicht gerechtfertigten Unterkompensation kommen würde, eine abweichende Anrechnung grundsätzlich möglich. Die Billigkeitsentscheidung des Finanzamts wäre dann Grundlagenbescheid des Gewerbesteuersteuermessbescheids.<sup>1559</sup>

### **III. Anrechnung bei mehreren inländischen Betriebsstätten (Zerlegungsverfahren)**

#### **1. Kritik am Zerlegungsmaßstab nach § 29 GewStG**

Neben der Problematik der Anrechnungsreihenfolge stellt sich die Frage, wie die anrechenbaren Steuern auf die einzelnen Gemeinden zu verteilen sind, wenn der Gewerbebetrieb im Inland über mehrere Betriebsstätten verfügt.<sup>1560</sup> Bevor dieser Problematik im Detail nachgegangen wird, soll im ersten Schritt das Zerlegungsverfahren nach §§ 28ff. GewStG nochmal genauer beleuchtet werden und insbesondere der (Regel-)Zerlegungsmaßstab des § 29 GewStG kritisch hinterfragt werden. Im zweiten Schritt wird dann der Frage nachgegangen, welcher Zerlegungsmaßstab für etwaige Anrechnungsüberhänge anzuwenden sein sollte.

Zunächst also erneut zum Zerlegungsverfahren: Wie bereits in Abschnitt B.V.2 veranschaulicht, wird der Gewerbesteuermessbetrag bei mehreren inländischen Betriebsstätten im Rahmen des Zerlegungsverfahrens in der Regel anhand des Verhältnisses der Arbeitslöhne aufgeteilt.<sup>1561</sup> Dabei nehmen auch Organgesellschaften an der Zerlegung teil, da sie gemäß § 2

---

<sup>1556</sup> Vgl. FG Nürnberg v. 5.10.2005, V 205/2004, BeckRS 2005, 2601910

<sup>1557</sup> Vgl. FG Nürnberg v. 5.10.2005, V 205/2004, BeckRS 2005, 2601910.

<sup>1558</sup> Vgl. BVerwG v. 12.8.2014, 9 B 23/14, NVwZ-RR 2014, 897, Rn. 5.

<sup>1559</sup> Vgl. *Oosterkamp*, in Pfirrmann/Rosenke/Wagner, § 163 AO, Rn. 4 (Juli 2019).

<sup>1560</sup> Vgl. *Prinz/Otto*, DB 2017, 1989 (1991f.).

<sup>1561</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 29 GewStG, Rn. 3 (November 2017).

Abs. 2 S. 2 GewStG für gewerbsteuerliche Zwecke als Betriebsstätten des Organträgers gelten.<sup>1562</sup> Im Anschluss an die Zerlegung erhebt jede Gemeinde ihren gemeindespezifischen Hebesatz auf den ihr anteilig zugewiesenen Gewerbesteuermessbetrag (Zerlegungsanteil).<sup>1563</sup>

Neben den Arbeitslöhnen kann der Gewerbesteuermessbetrag in besonderen Fällen auch nach anderen Maßstäben zerlegt werden.<sup>1564</sup> Ein abweichender Maßstab ist festzulegen, wenn die Regelzerlegung zu offenbar unbilligen Ergebnissen führt (§ 33 Abs. 1 GewStG). Eine offenbare Unbilligkeit liegt nur dann vor, „[...] wenn aufgrund der atypischen Umstände des Einzelfalles die sich aus dem groben Maßstab des § 29 GewStG allgemein ergebende Unbilligkeit offensichtlich übertroffen wird.“<sup>1565</sup> Kurzum: Der Anwendungsbereich des § 33 Abs. 1 GewStG ist sehr eng.<sup>1566</sup>

Die Regelzerlegung nach den Arbeitslöhnen ist eine gesetzliche Typisierung, die vor allem aufgrund von Praktikabilitätsabwägungen im Gewerbesteuerrecht überlebt hat.<sup>1567</sup> Dieser grobe Maßstab der indirekten Erfolgszuordnung ist allerdings durch den Gesetzgeber gezielt gewählt worden.<sup>1568</sup> Gesetzeshistorisch soll sich in diesem Maßstab das gewerbsteuerliche Äquivalenzprinzip widerspiegeln.<sup>1569</sup> Dem Gedanken folgend soll die Höhe der Arbeitslöhne die gemeindlichen Lasten, die durch die Ansiedlung des Gewerbebetriebs entstehen, abbilden.<sup>1570</sup> Durch die Abschaffung der Lohnsummenregelung<sup>1571</sup> sowie der Besteuerung nach dem Gewerbekapital<sup>1572</sup> wird durch den Zerlegungsmaßstab mittlerweile einzig die Ertragskraft des Gewerbebetriebs mit einem ertragsunabhängigen, rein aufwandsorientierten Maßstab zwischen den inländischen Betriebsstätten verteilt. Eine lastenäquivalente Abbildung kann mit diesem Zerlegungsmaßstab wohl nur in Ausnahmefällen erreicht werden, da er einerseits sehr

---

<sup>1562</sup> Vgl. *Urbahns*, StuB 2010, 425.

<sup>1563</sup> Vgl. *Dietrich/Krakowiak*, DStR 2009, 661.

<sup>1564</sup> Bei Betrieben, die ausschließlich Anlagen zur Erzeugung von Strom und anderen Energieträgern betreiben, wird der Zerlegungsmaßstab auf Basis des Sachanlagevermögens bestimmt (§ 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG). Gemäß § 33 Abs. 2 GewStG ist es zudem möglich, einen abweichenden Zerlegungsmaßstab zu bestimmen, wenn sich die Gemeinden mit dem Steuerschuldner über einen alternativen Maßstab einigen, vgl. *Güroff*, in *Glanegger/Güroff*, § 33 GewStG, Rn. 9 (2017).

<sup>1565</sup> BFH v. 26.2.1992, I R 16/90, BFH/NV 1992, 836; BFH v. 24.5.2006, I R 102/04, BFH/NV 2007, 270.

<sup>1566</sup> Vgl. BFH v. 2.11.1960, I B 31/69 U, BStBl. III 1961, 8; *Meier*, FR 2014, 1020 (1021f.); *Dieterich*, in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, § 29 GewStG, Rn. 8 (2019).

<sup>1567</sup> Vgl. *Sarrazin*, in *Lenski/Steinberg*, § 29 GewStG, Rn. 3 (Oktober 2017).

<sup>1568</sup> Vgl. BFH v. 5.11.2014, IV R 30/11, BStBl. II 2015, 601.

<sup>1569</sup> Vgl. *Sarrazin*, in *Lenski/Steinberg*, § 29 GewStG, Rn. 4 (Oktober 2017).

<sup>1570</sup> Vgl. BFH v. 5.11.2014, IV R 30/11, BStBl. II 2015, 601.

<sup>1571</sup> Vgl. Steueränderungsgesetz v. 30.11.1978, BGBl. I 1978, 1849.

<sup>1572</sup> Vgl. Unternehmenssteuerreformfortsetzungsgesetz, v. 29.10.1997, BGBl. I 1997, 2590.

unpräzise<sup>1573</sup> und pauschal wirkt<sup>1574</sup> und andererseits nicht mehr zeitgemäß<sup>1575</sup>, verwaltungsseitig schwer nachprüfbar<sup>1576</sup> und sehr gestaltungsanfällig ist.<sup>1577</sup> Letzteres zeigt sich daran, dass Steuerpflichtige durch einfache Dispositionsentscheidungen die innerstaatlichen Hebesatzgefälle ausnutzen und einen anderen Zerlegungsmaßstab „wählen“ können.<sup>1578</sup> Eine Möglichkeit besteht z.B. darin, ertragsträchtige (Einzel-)Wirtschaftsgüter von einer in einer Hochsteuergemeinde ansässigen Kapitalgesellschaft ohne die Aufdeckung stiller Reserven (§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG) auf eine Tochterpersonengesellschaft zu übertragen, die in einer Niedrigsteuergemeinde ansässig ist.<sup>1579</sup> Da die Tochterpersonengesellschaft für Gewerbesteuerzwecke selber Steuerschuldnerin ist, kommt es nicht zum Zerlegungsverfahren, sondern zur direkten Methode der Erfolgszuordnung.<sup>1580</sup> Folglich kommt es auf die Höhe der Löhne auf Ebene der Tochterpersonengesellschaft nicht an, sodass insbesondere standortelastische Faktoren (Lizenzen, Kapital oder Beteiligungen) ohne die Verlagerung von Arbeitskräften in Niedrigsteuergemeinden überführt werden können.<sup>1581</sup> Dem Steuerpflichtigen steht somit quasi ein Wahlrecht zu, den Gewerbesteuermessbetrag nach der direkten oder der indirekten Methode zu ermitteln, was die äquivalenztheoretische Begründung hinter dem Regelzerlegungsmaßstabs fraglich erscheinen lässt.<sup>1582</sup>

Diese Gestaltungsanfälligkeit nahm der Bundesrat auf Anfrage der Landesregierung NRW<sup>1583</sup> zum Anlass, gegen etwaige Gestaltungsmodelle vorzugehen.<sup>1584</sup> Es bleibt also abzuwarten, ob der Gesetzgeber sich grundsätzlich der innerstaatlichen Erfolgszuordnung bei Betriebsstätten annimmt oder nur mikroinvasive Anpassungen im Gewerbesteuergesetz vornimmt.

Der BFH<sup>1585</sup> hat bislang u.a. die Alternative einer am Betriebsergebnis ausgerichteten Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags abgelehnt. Er anerkennt zwar, dass die derzeitige Gesetzesentwicklung die Gewerbesteuer einer Ertragsteuer immer stärker angenähert hat. Er sieht es allerdings nicht als sachnotwendig an, diese Entwicklung bei der Auswahl des

---

<sup>1573</sup> Vgl. *Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2018, Rn. 4.7.

<sup>1574</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2018, Rn. 1.27.

<sup>1575</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 29 GewStG, Rn. 5 (Oktober 2017).

<sup>1576</sup> Vgl. *Eichfelder/Zander*, DStR 2018, 1313 (1315).

<sup>1577</sup> Vgl. *Scheffler*, Ubg 2011, 262; *Dietrich/Krakowiak*, DStR 2009, 661; *Urbahns*, StuB 2010, 425; *Broer*, StuW 2010, 110.

<sup>1578</sup> Vgl. *Scheffler*, Ubg 2011, 262.

<sup>1579</sup> Vgl. BR-Drs. 635/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, 1.

<sup>1580</sup> Vgl. *Scheffler*, Ubg 2011, 262.

<sup>1581</sup> Vgl. BR-Drs. 635/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, 1.

<sup>1582</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 29 GewStG, Rn. 4 (Oktober 2017).

<sup>1583</sup> Vgl. BR-Drs. 635/16 v. 25.10.2016, 1.

<sup>1584</sup> Vgl. BR-Drs. 635/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, 1.

<sup>1585</sup> BFH v. 25.11.2009, I R 18/08, BFH/NV 2010, 941.

Zerlegungsmaßstabs nachzuvollziehen. Zudem verweist der BFH<sup>1586</sup> darauf, dass auch ein Abstellen auf die ertragsteuerliche Gewinnermittlung als Aufteilungsmaßstab nicht in Frage komme, weil dieser nicht geeignet sei, die gemeindlichen Lasten adäquat abzubilden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass eine am Betriebsergebnis ausgerichtete Aufteilung den Vorteil hat, dass sie die Gestaltungsanfälligkeit des derzeitigen Maßstabs erheblich einschränken würde, da dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit genommen würde, durch bestimmte Strukturierung der Regelzerlegung zu entgehen.

Ungeachtet dessen, dass dadurch auch der Wertschöpfungsbeitrag der einzelnen Betriebsstätten deutlich adäquater abgebildet werden könnte, würde eine Ausrichtung an den ertragsteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften sich systematisch besser ins Gesetzesgefüge einpassen.<sup>1587</sup> Orientiert man sich an den ertragsteuerlichen Prinzipien der Gewinnermittlung, wird man feststellen, dass das Veranlassungsprinzip als zentraler Zurechnungsmaßstab des deutschen Ertragssteuerrechts zumindest in Bezug auf die Zuordnung der Löhne nicht zu einem abweichenden Ergebnis führt.<sup>1588</sup> Die Anknüpfung an die Arbeitslöhne vollzieht das Veranlassungsprinzip nur in Ansätzen nach. Es bleibt allerdings aus Pauschalierungs- und Vereinfachungserwägungen an dieser Stelle stehen. Die direkte Methode würde darüber hinaus neben der reinen Zuordnung von Löhnen eine Zuordnung von Wirtschaftsgütern sowie damit im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Erträgen und Aufwendungen vornehmen.<sup>1589</sup> Im Ergebnis würde dadurch die innerstaatliche und grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung harmonisiert.<sup>1590</sup> Dies wäre auch vor dem Hintergrund von § 9 Nr. 3 GewStG konsequent, der eine Gewinnzuordnung in der Regel auch nach der direkten Methode vornimmt, um eine Abgrenzung des inländischen Betriebs- vom ausländischen Betriebsergebnis zu erreichen.<sup>1591</sup> Eine Anwendung des Regelzerlegungsmaßstabs ist in dem Zusammenhang nur statthaft, sofern dadurch die tatsächlichen Verhältnissen besser abgebildet werden.<sup>1592</sup>

Auch eine Ausweitung des AOA auf innerstaatliche Sachverhalte wäre durchaus denkbar. Man würde somit die Selbstständigkeitsfiktion („separate entity approach“) aufs Inland

---

<sup>1586</sup> BFH v. 25.11.2009, I R 18/08, BFH/NV 2010, 941.

<sup>1587</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 29 GewStG, Rn. 4 (Oktober 2017); a.A. BFH v. 25.11.2009, I R 18/08, BFH/NV 2010, 941.

<sup>1588</sup> Vgl. *Wacker*, BB 2018, 2519 (2523).

<sup>1589</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2018, Rn. 1.27.

<sup>1590</sup> Vgl. *Schaumburg*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 21.120.

<sup>1591</sup> Vgl. BFH v. 28.6.1972, I R 35/70, BStBl. II 1972, 785; BFH v. 28.3.1985, IV R 80/82, BStBl. II 1985, 405.

<sup>1592</sup> Vgl. BFH v. 21.4.1971, I R 200/67, BStBl. II 1971, 743, 5.b); *Gosch*, in Blümich, § 9 GewStG, Rn. 222a (Dezember 2018); *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 3 GewStG, Rn. 4c (2017); a.A. *Roser*, in Lenski/Steinberg, § 9 Nr. 3 GewStG, Rn. 16 (Juni 2017).

übertragen.<sup>1593</sup> Demnach wäre jede Betriebsstätte des Gewerbebetriebs fiktiv wie ein eigenständiges Unternehmen zu behandeln, sodass Innentransaktionen zwischen den Betriebsstätten zur Gewinnrealisierung führen können.<sup>1594</sup> Die Übertragung des AOA aufs Inland geht aber mit Blick auf den damit verbundenen Aufwand seitens der Unternehmen wohl zu weit, da die Abbildung von Innentransaktionen für die Bestimmung des Zerlegungsanteils nicht zwingend notwendig erscheint. Eine veranlassungsgerechte Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Aufwendungen und Einnahmen würde eine gangbare Alternative darstellen. Um durch das Abstellen auf die direkte Methode keinen übermäßigen Aufwand für kleine und mittlere Unternehmen zu kreieren (z.B. durch Aufstellung einer Betriebsstättenbilanz und -GuV), wäre es möglich, diese Art der Erfolgszuordnung erst bei Überschreiten bestimmter Schwellenwerte vorzusehen und ansonsten auf den zugegebenermaßen einfacher handhabbaren Regelmaßstab zu rekurren.

## 2. Aufteilungsmaßstab für Anrechnungsüberhänge

Diesem Gedanken folgend wird in der Literatur vereinzelt gefordert, etwaige Anrechnungsüberhänge verursachungsgerecht zwischen den Gemeinden aufzuteilen, d.h. die ausländischen Steuern werden in der Gemeinde angerechnet, in der die Einkünfte entstanden sind und die entsprechenden Wirtschaftsgüter belegen sind.<sup>1595</sup> Die herrschende Meinung schlägt hingegen vor, sich auch bei der Aufteilung ausländischer Steuern an dem derzeitigen Regelzerlegungsmaßstab des § 29 GewStG zu orientieren<sup>1596</sup> oder die Entscheidung, in welcher Gemeinde in welchem Umfang angerechnet wird, vollständig dem Steuerpflichtigen zu überlassen (Wahlrecht).<sup>1597</sup>

Das nachstehende Beispiel soll zunächst ein Verständnis für die Grundproblematik bei der Wahl des Zerlegungsmaßstabs für die Anrechnungsüberhänge schaffen. Ausgehend davon soll der Beispielfall bei variierenden Gewerbesteuerätzen quantifiziert werden. Abschließend sind die Vor- und Nachteile unter Einbezug qualitativer Argumente der jeweiligen Ausgestaltungsalternative gegeneinander abzuwägen.

### Beispiel:

---

<sup>1593</sup> Vgl. *Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2018, Rn. 5.10.

<sup>1594</sup> Vgl. *Schaumburg*, in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2017, Rn. 21.120.

<sup>1595</sup> Vgl. *Frotscher*, in FS Frotscher, 2013, 127.

<sup>1596</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (63); *Eberhardt*, IStR 2019, 180 (183).

<sup>1597</sup> Vgl. *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 (63); *Prinz/Otto*, DB 2017, 1988 (1992).

Die A-GmbH verfügt im Inland über zwei Betriebsstätten. Die Geschäftsleitungsbetriebsstätte liegt in der Hochsteuergemeinde A ( $s_{\text{GewSt}} = 21\%$ ); die Forschungsbetriebsstätte in der Niedrigsteuergemeinde B ( $s_{\text{GewSt}} = 7\%$ ). Die Lohnsummen der Betriebsstätten sind identisch. Die Forschungsergebnisse aus der Forschungsbetriebsstätte werden patentiert und entgeltlich an eine Schwestergesellschaft in Land C lizenziert. Im aktuellen Veranlagungszeitraum hat die A-GmbH quellensteuervorbelastete ausländische Lizenzgebühren i.H.v. GE 100 erhalten, für die Land C  $s_A = 30\%$  Quellensteuern einbehalten hat.

### Beurteilung:

Die Körperschaftsteuer beträgt null, da  $s_A > s_{\text{KSt}}$ . Der Anrechnungsüberhang i.H.v. GE 15 ist demnach auf die Gewerbesteuer zu übertragen. Teilt man den Anrechnungsüberhang verursachungsgerecht auf die Gemeinden auf, würde Gemeinde B der gesamte Anrechnungsüberhang zugewiesen. Eine Anrechnung der ausländischen Steuern würde nur bis zur Höhe des gewerbesteuerlichen Steuersubstrats in Gemeinde B erfolgen. Durch die paritätische Aufteilung der Löhne wird der Gemeinde B lediglich 50% des Gewerbesteuermessbetrags übertragen, sodass – nach Anwendung des gemeindespezifischen Hebesatzes – ein Anrechnungspotential i.H.v. GE 3,5 resultiert. Der verbleibende Anrechnungsüberhang beträgt demnach GE 11,5. Dies führt zu einer effektiven Gesamtsteuerbelastung i.H.v. 40,5%.

Bei Anwendung des Regelzerlegungsmaßstabs würde der Anrechnungsüberhang jeweils hälftig auf Gemeinde A und B aufgeteilt werden (GE 7,5). Auch hier verbleibt ein Anrechnungsüberhang, da in Gemeinde B weiterhin nur GE 3,5 angerechnet werden können ( $s_{\text{eff,KSt}} = 33\%$ ). In Gemeinde A verbleibt hingegen Steuersubstrat i.H.v. GE 3.

Stünde dem Steuerpflichtigen ein Zerlegungswahlrecht zu, würde er abweichend vom Regelzerlegungsmaßstab lediglich GE 3,5 (23,33%) der ausländischen Steuern der Gemeinde B zuteilen und GE 11,5 der Gemeinde A (76,67%). Zwar könnten auch in Gemeinde A nur 10,5 angerechnet werden, da  $s_a = 30\% > s_{\text{KSt}} + s_{\text{GewSt}} = 29\%$ . Allerdings ließe sich so  $s_{\text{eff,KSt}}$  auf  $s_a = 30\%$  absenken (Kapitalimportneutralität).

Das Beispiel zeigt, dass die Wahlrechtsoption die aus Belastungssicht vorteilhafteste Variante darstellt, um die Anrechnungsüberhänge zwischen den Gemeinden zu verteilen.<sup>1598</sup> Würde man

---

<sup>1598</sup> Vgl. Becker/Loose, IStR 2012, 57 (63).

allerdings der Kritik aus dem vorherigen Abschnitt folgen und die Gewerbesteuermessbeträge – genau wie die Anrechnungsüberhänge – veranlassungsgerecht und nicht anhand der Arbeitslöhne aufteilen, würde die effektive Gesamtsteuerbelastung ebenfalls 30% betragen, weil die ausländischen Einkünfte sowie die ausländischen Steuern nur Gemeinde B zugeordnet würden. Die inländische Gewerbesteuerbelastung der ausländischen Einkünfte würde folglich auch nicht 14% ( $0,5 \times 0,21 + 0,5 \times 0,07$ ), sondern 7% betragen, sodass durch die Verrechnung des Anrechnungsüberhangs die inländische Steuerbelastung vollumfänglich vermieden würde. Allerdings wird durch das obige Beispiel auch ersichtlich, dass die verursachungsgerechte Aufteilung des Anrechnungsüberhangs bei gleichzeitiger Regelzerlegung des Gewerbesteuermessbetrags zur erheblichen Schlechterstellung gegenüber der anderen Alternativen führt, da die ausländischen Einkünfte (Steuersubstrat) und die ausländischen Steuern (Anrechnungssubstrat) dadurch auseinanderfallen. Geht man demnach von einer Regelzerlegung der Gewerbesteuermessbetrags aus, überzeugt eine verursachungsgerechte Aufteilung der Anrechnungsüberhänge nicht.

Versucht man nunmehr, das obige Beispiel zu verallgemeinern und folgt weiterhin der im vorherigen Kapitel vertretenen Auffassung, dass vorrangig auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer anzurechnen ist, ergibt sich bei Variation der Gewerbesteuersätze im Bereich  $7\% \leq s_{\text{GewSt}} \leq 21\%$  und einer Identität des Regelzerlegungs- und Aufteilungsmaßstabs folgende Gesamtsteuerbelastungen:

<b>Formel:</b> $s_{\text{Eff,KSt/Est}} = s_a + \sum_j^J (\alpha_j \times s_{\text{GewSt},j} - \min\{(s_a - s_{\text{KSt/Est}}) \times \alpha_j; \alpha_j \times s_{\text{GewSt}}\})$									
mit $s_a = 30\%$ ; ANÜ = 15%; $\alpha_{1,2} = 50\%$ ; $J = 2$ ; $7\% \leq s_{\text{GewSt},j} \leq 21\%$									
<b>S<sub>Eff, KSt</sub></b>	<b>S<sub>GewSt</sub></b>	7%	9%	11%	13%	15%	17%	19%	21%
<b>S<sub>Est</sub></b>									
7%		30%	30%	30%	30%	30%	31%	32%	33%
9%		30%	30%	30%	30%	30%	31%	32%	33%
11%		30%	30%	30%	30%	30%	31%	32%	33%
13%		30%	30%	30%	30%	30%	31%	32%	33%

15%	30%	30%	30%	30%	30%	31%	32%	33%
17%	31%	31%	31%	31%	31%	32%	33%	34%
19%	32%	32%	32%	32%	32%	33%	34%	35%
21%	33%	33%	33%	33%	33%	34%	35%	36%

Allerdings ist die Aussage der Tabelle beschränkt, da bei einem gewichteten Gewerbesteuersatz oberhalb von 15% die Anrechnungsüberhänge wegen fehlendem Steuersubstrat nicht ausgeglichen werden können. Erst ein unmittelbarer Vergleich zu der Wahlrechtsoption lässt darauf schließen, wann ein von der Regelzerlegungsmaßstab abweichender Aufteilungsmaßstab sinnvoll ist. Dies lässt sich der nachstehenden Tabelle entnehmen:

<p><b>Formel:</b> <math>\Delta = \left( \sum_j (\alpha_j \times s_{GewSt,j} - \min\{s_a - s_{KSt/Est} \times \alpha_j; \alpha_j \times s_{GewSt}\}) \right) - \sum_j (\alpha_j \times s_{GewSt,j} - \min\{s_a - s_{KSt/Est} \times \beta(opt)_j; \alpha_j \times s_{GewSt}\})</math></p> <p>mit <math>7\% \leq s_{GewSt,j} \leq 21\%</math>; <math>s_a = 30\%</math>; <math>J = 2</math></p> <p><math>\alpha_{1,2} = 50\%</math>; <math>\beta(opt) = \text{optimaler Aufteilungsmaßstab für Anrechnungsüberhänge}</math></p>									
<b>SEff, KSt</b>	<b>SGewSt</b>	7%	9%	11%	13%	15%	17%	19%	21%
<b>SESt</b>									
7%		0%	0%	0%	0%	0%	1%	2%	3%
9%		0%	0%	0%	0%	0%	1%	2%	3%
11%		0%	0%	0%	0%	0%	1%	2%	2%
13%		0%	0%	0%	0%	0%	1%	1%	1%
15%		0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
17%		1%	1%	1%	1%	0%	0%	0%	0%
19%		2%	2%	2%	1%	0%	0%	0%	0%

21%		3%	3%	2%	1%	0%	0%	0%	0%
-----	--	----	----	----	----	----	----	----	----

Es zeigt sich, dass mit zunehmender Diskrepanz zwischen den (gewichteten) Gewerbesteuersätzen ( $\alpha_j \times s_{\text{GewSt},j}$ ) die Anrechnungsüberhänge größer werden. Es wird aber auch offenkundig, dass die Entstehung von Anrechnungsüberhängen nicht der Regelfall ist, sodass die Regelzerlegung zwar eine gute Näherung an die optimale Aufteilung der ausländischen Steuern darstellt. Allerdings gegenüber der Wahlrechtsoption im Extremfall zu Abweichungen i.H.v. 3% führt.

Nichtsdestotrotz wird man mit Blick auf ein etwaiges Wahlrecht feststellen müssen, dass sich dadurch der Blick auf das Zerlegungsverfahren verändern würde. Der Steuerpflichtige würde bei starken Hebesatzdifferenzen in der Regel in der Gemeinde mit dem höchsten Hebesatz anrechnen. Die historische Zwecksetzung des Gesetzgebers durch den Regelzerlegungsmaßstab derjenigen Gemeinde, die durch die Ansiedlung des Gewerbebetriebes am meisten Lasten zu tragen hat, auch am meisten Gewerbesteuersubstrat zukommen zulassen, würde damit allerdings konterkariert. Die Belastungsperspektive der Gemeinde würde, hinter die des Steuerpflichtigen zurücktreten. Hält der Gesetzgeber allerdings weiter an seinem äquivalenztheoretisch fundierten Aufteilungsmaßstab fest, würde ein Wahlrecht wie ein Fremdkörper wirken. Weiter noch: Mit einem Wahlrecht wäre auch ein Eingriff in die Finanzierungsautonomie der Gemeinden verbunden. Die Gemeinden setzen den Hebesatz grundsätzlich so fest, dass sie den gemeindlichen Aufwand mit der Gewerbesteuer finanzieren können. Durch die abweichende Verteilung der Anrechnungsüberhänge ist dieses kompensatorische Verhältnis gestört. Die Gemeinden müssten in Höhe der übertragenen Anrechnungsüberhänge auf Einnahmen verzichten, obwohl sie korrespondierend nicht die volle Bemessungsgrundlage besteuern können. Zudem könnte auch hier der Steuerpflichtige das Gewerbesteueraufkommen der Gemeinden gezielt adressieren, was ebenfalls kritisch ist.

Auch mit Blick auf das Besteuerungsverfahren muss man feststellen, dass aus der Einführung eines Wahlrechts zusätzlicher Verwaltungsaufwand resultieren würde. Der Steuerpflichtige müsste neben der in der Zerlegungserklärung<sup>1599</sup> geforderten Zerlegungsmaßstäbe auch die Aufteilungsmaßstäbe für den Anrechnungsüberhang angeben. Zu klären wäre, ob hierfür eine eigenständige Erklärung durch den Steuerpflichtigen abzugeben wäre, die Angabe des Aufteilungsmaßstabs in der Zerlegungserklärung zu erfolgen hätte oder die Angaben in die Gewerbesteuererklärung mit einzubeziehen wären. Unabhängig davon müsste das Finanzamt

<sup>1599</sup> Vgl. Hofmeister, in Blümich, § 14a GewStG, Rn. 11 (August 2018).

neben der Richtigkeit des Zerlegungsmaßstabs zusätzlich den Aufteilungsmaßstab auf Plausibilität überprüfen. Würde sich der Zerlegungsmaßstab ändern, müsste dem Steuerpflichtigen das Recht zugestanden werden, sein Wahlrecht erneut auszuüben.<sup>1600</sup> Die könnte sich wieder negativ auf die Planungssicherheit der Gemeinden auswirken.

Genau wie im vorherigen Abschnitt kann man mit Blick auf das Besteuerungsverfahren festhalten, dass es sich um ein Massenverfahren handelt, bei dem Vereinfachungen und Pauschalierungen seitens des Gesetzgebers erforderlich und in bestimmten Grenzen auch sachgerecht sind.<sup>1601</sup> Für Sachverhalte, in denen die Regelzerlegung allerdings zu unbilligen Verhältnissen führt, könnte man erwägen eine eigene Regelung ins Gewerbesteuergesetz aufzunehmen. Anders als in § 33 Abs. 1 GewStG sollten die Hürden für einen Alternativmaßstab allerdings nicht erst bei „offenbar unbilligen Ergebnissen“ liegen. Wie bereits ausgeführt, ist der Begriff des „offenbar unbilligen Ereignisses“ nach Rechtsprechung des BFH<sup>1602</sup> sehr restriktiv und im Sinne der äquivalenztheoretischen Fundierung sehr auf die Lastenseite der Betriebsstätte fokussiert.<sup>1603</sup> Auf eine im Einzelfall „ungleichmäßige Verteilung“<sup>1604</sup> kommt es nicht an. Genau diese wäre allerdings dadurch zu adressieren. Zudem wäre denkbar, im Einzelfall auf § 163 AO zu rekurrieren. Allerdings hätte eine solche Billigkeitsmaßnahme stets unter Abstimmung mit den beteiligten Gemeinden zu erfolgen.<sup>1605</sup> Möchte man das Verfahren auf Ebene der Finanzämter zentralisieren, wäre auch hierfür eine eigene Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder der obersten Bundes- oder Landesfinanzbehörden zu erlassen (§ 184 Abs. 2 S. 1 AO).

Im Ergebnis sollte aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung der Regelzerlegungsmaßstab auch für die Aufteilung der ausländischen Steuern zwischen den Gemeinden herangezogen werden. Ein allgemeines Wahlrecht scheint aus verwaltungsökonomischer Sicht zu weitgehend. Dennoch sollte der Gesetzgeber – ungeachtet dessen – über das derzeitige Zerlegungsverfahren nachdenken, da eine veranlassungsgerechte Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags die heutige Systematik der Gewerbesteuer besser abbildet, die Gestaltungsfähigkeit und mangelnde Präzision des derzeitigen Zerlegungsverfahrens eindämmen würde und zudem die Diskussion über ein etwaiges Wahlrecht obsolet machen würde.

---

<sup>1600</sup> Vgl. *Wagner*, in Blümich, § 34c EStG, Rn. 83 (August 2018).

<sup>1601</sup> Vgl. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 145ff.

<sup>1602</sup> Vgl. BFH v. 2.11.1960, I B 31/59 U, BStBl. III 1961, 8; BFH v. 25.11.2009, I R 18/08, BFH/NV 2010, 941.

<sup>1603</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 33 GewStG, Rn. 3ff. (2017).

<sup>1604</sup> *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 33 GewStG, Rn. 3 (2017).

<sup>1605</sup> Vgl. BFH v. 8.11.1962, IV 162/62 S, BStBl. III 1963, 142.

#### IV. Ermittlung des gewerbsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags

##### 1. Gewerbsteuerlicher Anrechnungshöchstbetrag im Rahmen der Regelbesteuerung

###### a) Grundlegende Vorgaben

Hat man die Frage nach der Anrechnungsreihenfolge sowie die Aufteilung etwaiger Anrechnungsüberhänge im Zerlegungsverfahren beantwortet, kann man sich im nächsten Schritt Fragen der materiell-rechtlichen Ausgestaltung des Anrechnungsmechanismus bei der Gewerbesteuer widmen. Angesprochen ist damit u.a. die Frage, in welchem Umfang etwaige Anrechnungsüberhänge bei der Gewerbesteuer betragsmäßig zu berücksichtigen sind, denn – anders als das Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz – kennt das Gewerbesteuergesetz einige ermittlungssystematische Besonderheiten, die einer Anrechnung ausländischer Steuern entgegenstehen (z.B. § 9 Nr. 3 GewStG) oder den Anrechnungsumfang sogar erweitern könnten (z.B. § 8 Nr. 1 GewStG).

Wie bereits eingangs dieses Teils erwähnt, ist § 34c Abs. 1 EStG die Zentralnorm zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Steuer. Zwar wird die Anrechnungsmethode auch an anderen Stellen im Gesetz normiert (z.B. §§ 50 Abs. 3, 50d Abs. 9 EStG; § 26 KStG, §§ 12, 20 Abs. 2 AStG). Für Zwecke der Anrechnungstechnik wird allerdings zumeist umfassend auf § 34c EStG verwiesen.<sup>1606</sup> Um systematische Brüche zu vermeiden, sollte sich auch die gewerbsteuerliche Anrechnungssystematik an den Leitprinzipien des § 34c Abs. 1 EStG ausrichten.<sup>1607</sup> Dies ist mit Blick auf die Abzugsmethode in § 34c Abs. 2 EStG durchaus konsequent. Übt der Steuerpflichtige nämlich sein Wahlrecht dahingehend aus, dass er anstelle der Anrechnung zum Abzug optiert, wirkt sich auch dieser auf den Gewerbeertrag aus (§ 7 S. 1 GewStG).<sup>1608</sup>

Überträgt man die Grundsätze des § 34c EStG auf die Gewerbesteuer, ist die Anrechnung einerseits auf die Gewerbesteuer beschränkt, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Um systematischen Inkonsistenzen vorzubeugen, sollten in der Folge auch Anrechnungsvorträge und -rückträge bei der Gewerbesteuer nicht zulässig sein.<sup>1609</sup> Andererseits wäre auch die *per country limitation* zu beachten, sodass die Verrechnung negativer und positiver ausländischer

---

<sup>1606</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 63.

<sup>1607</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 130ff.; *Eberhardt*, IStR 2019, 180 (183); *Rieck*, IStR 2019, 589 (590).

<sup>1608</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (590).

<sup>1609</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 130ff.; *Rieck*, IStR 2019, 589 (590).

Einkünfte nur länderbezogen möglich ist.<sup>1610</sup> Würde man dies anders beurteilen, sähe man sich der Kritik ausgesetzt, dass Anrechnungsüberhänge, die aus der länderbezogenen Beschränkung resultieren, durch die Gewerbesteueranrechnung wieder ausgeglichen werden könnten.<sup>1611</sup> Im Ergebnis würden die Vorgaben des § 68a EStG unterlaufen, wenn man die *per country limitation* nicht auch auf die Gewerbesteuer überträgt.<sup>1612</sup> Damit geht allerdings auch eine nicht unwesentliche Komplexitätssteigerung einher, da nunmehr sowohl für einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Zwecke als auch für gewerbesteuerliche Zwecke separate länderbezogene Anrechnungshöchstbeträge zu ermitteln sind.<sup>1613</sup>

Neben den allgemeinen Grundsätzen des § 34c EStG sind bei der Ermittlung des gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags die Besonderheiten des Gewerbesteuergesetzes (z.B. § 8 Nr. 1 GewStG oder § 9 Nr. 3 GewStG) mitzudenken. Die zentralen Fragen bei der Berechnung dieses Anrechnungshöchstbetrags drehen sich hierbei um die Bestimmung der Referenzgröße sowie um die Ermittlungssystematik der ausländischen Steuern. Die ermittlungssystematischen Probleme sollen durch ein Beispiel verdeutlicht werden.<sup>1614</sup>

Beispiel:

*Die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige D-GmbH verfügt über 3 Betriebsstätten von denen eine im Ausland in Staat A (kein DBA) belegen ist. Die inländischen Betriebsstätten befinden sich in Gemeinde C (HS = 500 %) und E (HS = 300 %). Der Zerlegungsanteil der Gemeinde C (Sitz der Gesellschaft) beträgt 50 %. Neben den Betriebsstätteneinkünften (200 T€) aus Staat A erzielt die D-GmbH sowohl in Staat A als auch in Staat B (kein DBA) quellensteuervorbelastete Zins- und Beteiligungseinnahmen i.H.v. jeweils 150 T€ bzw. 100 T€.*

*Zur Finanzierung der Einkunftsquellen hat die D-GmbH ein Darlehen aufgenommen, für das sie im aktuellen Veranlagungszeitraum 200 T€ Zinsen zahlt. Diese Zinsen sind zu 60 % den Beteiligungseinnahmen und zu 40 % den Zinseinnahmen zuzuordnen und entfallen hälftig auf Staat A. Der Quellensteuersatz in Staat A (B) beträgt 30 % (20 %). Zudem verfügt die D-GmbH*

---

<sup>1610</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 46.

<sup>1611</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (590).

<sup>1612</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (590).

<sup>1613</sup> Vgl. *Kuhn*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34c EStG, Rn. 80 (Juni 2014); *Rieck*, IStR 2019, 589 (590).

<sup>1614</sup> *Rieck*, IStR 2019, 589. Das Beispiel ist aus dem Aufsatz in Gänze übernommen worden.

über einen Verlustvortrag iHv 100 T€. Der Solidaritätszuschlag sowie der Sparerpauschbetrag werden aus Vereinfachungsgründen nicht berücksichtigt.

**a) Bestimmung der Referenzgröße bei der Berechnung des gewerbsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags**

**aa) Unterschiede bei der Ermittlung des einkommen- und körperschaftsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags**

Um sich der Problematik zu nähern, sei zunächst erneut darauf verwiesen, dass die Anrechnungshöchstbetragsermittlung zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz nicht einheitlich geregelt ist. Wie bereits in Abschnitt D.II.4.a)cc) dargestellt, ergibt sich der länderbezogene Anrechnungshöchstbetrag i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG aus dem Produkt aus durchschnittlichen Einkommensteuersatz und den ausländischen Einkünften. Da der durchschnittliche Einkommensteuersatz nichts anderes ist als der Quotient aus deutscher Einkommensteuer und dem zu versteuernden Einkommen, lässt sich der länderbezogene Anrechnungshöchstbetrag wie folgt darstellen:<sup>1615</sup>

$$AHB_{Est} = \text{deutsche Est} \times \frac{\text{ausl. EK}}{zvE}$$

Anders als im Fall des § 34c Abs. 1 EStG bestimmt sich der Höchstbetrag bei den Körperschaftsteuersubjekten nicht aus dem Produkt der deutschen Steuer und dem Verhältnis aus ausländischen Einkünften zum zu versteuernden Einkommen, sondern aus dem Quotienten aus ausländischen Einkünften und der Summe der Einkünfte (§ 26 Abs. 2 S. 1 KStG). Dieses Berechnungsschema war bis zum Veranlagungszeitraum 2014 auch in § 34c EStG festgeschrieben. Als Reaktion auf das EuGH-Urteil in der Rs. *Beker & Beker* sah sich der Gesetzgeber allerdings gezwungen in den Nenner des Anrechnungshöchstbetrags die Größe „Summe der Einkünfte“ durch das „zu versteuernde Einkommen“ zu ersetzen, um die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen (zumindest anteilig) zu berücksichtigen.<sup>1616</sup>

---

<sup>1615</sup> Vgl. *Wagner*, in Blümich, § 34c EStG, Rn. 56 (August 2018); *Desens*, IStR 2015, 77 (80).

<sup>1616</sup> Vgl. *Ismer*, IStR 2014, 925 (926); *Desens*, IStR 2015, 77 (80).

Bei den Körperschaftsteuersubjekten wurde diese gesetzliche Änderung mit der Begründung die Körperschaft verfüge nicht über eine private Sphäre, nicht nachvollzogen.<sup>1617</sup> Hier wird also weiterhin auf die „Summe der Einkünfte“ rekurriert.<sup>1618</sup>

$$AHB_{Kst} = \text{deutsche KSt} \times \frac{\text{ausl. EK}}{SdE}$$

Wie bereits in Abschnitt D.II.4.b)aa) ausgeführt, kommt es durch die unterbliebene Änderung im Körperschaftsteuergesetz auch zu unterschiedlichen Anrechnungsergebnissen bei der Nutzung von Verlustvorträgen. In der Summe der Einkünfte sind nutzbare Verlustvorträge noch nicht enthalten, wohingegen sich die Berücksichtigung der Verlustvorträge beim einkommensteuerpflichtigen Anrechnungssubjekt anrechnungsbetragserhöhend auswirkt.<sup>1619</sup> In einer solchen Situation kommt es zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung zwischen dem einkommen- und dem körperschaftsteuerlichen Anrechnungssubjekt.<sup>1620</sup>

#### **bb) Referenzgröße bei der Gewerbesteuer**

Die ungleiche Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags ist mit Blick auf die Gewerbesteuer nicht unproblematisch, da der Gewerbetreibende sowohl einkommen- als auch körperschaftsteuerpflichtig sein kann. Es stellt sich demnach die Frage, ob die Wertungen des Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetzes auf die Gewerbesteuer zu übertragen sind. Der Objektsteuercharakter bei der Gewerbesteuer gebietet zunächst, dass persönliche Verhältnisse bei der Bemessung der Gewerbesteuer keine Rolle spielen dürfen.<sup>1621</sup> Dem folgend dürfen Abzugsbeträge aus der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen den Nenner auch nicht mindern. Da der Gewerbebetrieb – genau wie die juristische Person – keine private Sphäre besitzt, wäre es daher naheliegend zunächst auf die „Summe der Einkünfte“ zu rekurrieren. Dies überzeugt allerdings aus mehreren Gründen nicht. Einerseits erneuert sich hier die bereits im Zusammenhang mit dem körperschaftsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrag vorgetragene Kritik, dass durch das Anknüpfen an die Summe der Einkünfte Verlustvorträge keine

---

<sup>1617</sup> Vgl. BT-Drs. 18/3017 v. 3.11.2014, 52.

<sup>1618</sup> Vgl. *Staats*, in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 26 KStG, Rn. 72 (2015).

<sup>1619</sup> Vgl. *Desens*, IStR 2015, 77 (82).

<sup>1620</sup> Vgl. *Desens*, IStR 2015, 77 (82); *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 63f.; *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Melinghoff, § 34c EStG, B 148 (April 2011).

<sup>1621</sup> Vgl. BVerfG v. 25.10.77, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224; *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 100; *Drüen*, in Blümich, § 1 GewStG, Rn. 9 (März 2016); *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 2 GewStG, Rn. 1 (2017).

Berücksichtigung finden, obwohl dies zwingend geboten ist.<sup>1622</sup> Andererseits berücksichtigt diese Größe nicht die Besonderheiten, die sich aus dem Gewerbesteuergesetz ergeben.<sup>1623</sup> Klammert man die Hinzurechnungen und Kürzungen bei der Höchstbetragsermittlung aus, würden sich keine sachgerechten Ergebnisse ergeben. Insbesondere der durch die Hinzurechnungstatbestände bewirkte partielle Betriebsausgabenabzug (z.B. bei Refinanzierungszinsen im Zusammenhang mit quellensteuervorbelasteten Zins- und Beteiligungserträgen i.S.d. § 8 Nr. 1 Bs. a) GewStG) kann zu erheblichen Abweichungen zwischen der „Summe der Einkünfte“ und der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage führen. Trotz der berechtigten verfassungsrechtlichen Kritik an einzelnen Hinzurechnungstatbeständen<sup>1624</sup>, sollten sie aus systematischen Erwägungen zwingend bei der Ermittlung der Referenzgröße berücksichtigt werden.<sup>1625</sup>

Neben den Hinzurechnungen sind auch die Wirkungen der Kürzungsvorschriften bei der Referenzgröße nachzuvollziehen. Durch § 9 Nr. 3 GewStG sind ausländische Betriebsstätteneinkünfte aus dem Gewerbeertrag auszuklammern, um der Anknüpfung an den inländischen Gewerbebetrieb Rechnung zu tragen.<sup>1626</sup> Werden die ausländischen Betriebsstätteneinkünfte nicht bereits durch ein DBA von der Besteuerung im Inland befreit<sup>1627</sup>, sind diese in der Summe der Einkünfte weiterhin enthalten.<sup>1628</sup> Da die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG bei der Gewerbesteuer allerdings systemimmanent ist, sollte sie für Zwecke der Anrechnungshöchstbetragsrechnung ausgeklammert werden.<sup>1629</sup> „Spiegelbildlich dazu verhält es sich beispielsweise bei ausländischen Dividenden, die für körperschaftsteuerliche Zwecke freigestellt sind, allerdings die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllen.“<sup>1630</sup>

Um die gewerbesteuerlichen Besonderheiten bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags adäquat berücksichtigen zu können, sollte als Referenzgröße entweder der Gewerbeertrag vor Verlustnutzung oder der Gewerbeertrag nach Verlustverrechnung, Rundung und Freibetrag herangezogen werden. Die Anknüpfung an den Gewerbeertrag vor Verlustvortrag sollte allerdings wegen der bereits im Zusammenhang mit der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags geäußerten Kritik ausscheiden, denn die

---

<sup>1622</sup> Vgl. *Desens*, IStR 2015, 77 (82).

<sup>1623</sup> Vgl. *Selder*, in *Glanegger/Güroff*, § 7 GewStG, Rn. 2f. (2017); *Rieck*, IStR 2019, 589 (591).

<sup>1624</sup> Siehe hierzu E.II.3.b)bb).

<sup>1625</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (591).

<sup>1626</sup> Siehe hierzu E.II.3.c).

<sup>1627</sup> Vgl. BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl. II 2017, 230, Rn. 10,18.

<sup>1628</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (591).

<sup>1629</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (591).

<sup>1630</sup> *Rieck*, IStR 2019, 589 (591).

Nichtberücksichtigung des Verlustes würde sich auch hier gleich doppelt negativ auswirken.<sup>1631</sup> Im Jahr der Verlustentstehung wäre eine Anrechnung ausgeschlossen, da kein inländisches Steuersubstrat vorhanden ist. Im Jahr der Verlustnutzung hätte der Verlustvortrag keinen Einfluss auf die Referenzgröße, sodass die eigentlich sachgerechte Erhöhung des Anrechnungshöchstbetrags ausscheidet.<sup>1632</sup> Die Anrechnung wäre eingeschränkt, obwohl Anrechnungspotential vorhanden ist. Der Gewerbesteuerverlust sollte – ungeachtet der Rechtsform des Gewerbetreibenden – stets die Referenzgröße mindern. Mit Blick auf das einkommensteuerpflichtige Anrechnungssubjekt ist dies konsequent, da Verluste sich auch hier anrechnungsbetragserhöhend auswirken. Beim Körperschaftsteuersubjekt mindern die Verluste die Referenzgröße nicht, sodass die dadurch entstehenden Anrechnungsüberhänge durch die Anrechnung auf die Gewerbesteuer (teilweise) ausgeglichen werden können. Dies mag zwar aus körperschaftsteuerlicher Sicht inkonsequent wirken. Allerdings sollten die systematischen Verfehlungen bei der Ausgestaltung des Anrechnungsmechanismus des § 26 Abs. 2 KStG nicht auf das Gewerbesteuergesetz übertragen werden.<sup>1633</sup> Es sollte vielmehr eine Angleichung des § 26 Abs. 2 KStG erwogen werden.<sup>1634</sup>

Trotz der Forderung, dass die Rechtsform des Gewerbetreibenden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags keine Rolle spielen sollte, ist vorliegend auch der rechtsformabhängige Freibetrag zu berücksichtigen (§ 11 Abs. 1 S. 3 GewStG).<sup>1635</sup> Obwohl dies zunächst unsystematisch anmutet, muss man sich vergegenwärtigen, dass der Zweck des Freibetrags nicht in einer rechtsformabhängigen Begünstigung besteht, sondern vielmehr Rechtsformneutralität dadurch herstellen will, dass bei Personenunternehmen der Unternehmerlohn nicht steuermindernd berücksichtigt werden kann.<sup>1636</sup> Allenfalls aus Pauschalierungs- und Vereinfachungsgründen könnte somit eine Ausklammerung der Freibetragsregelung bei der Ermittlung des gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags gerechtfertigt sein.

### Beurteilung:

---

<sup>1631</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (592).

<sup>1632</sup> Vgl. *Desens*, IStR 2015, 77 (82f.).

<sup>1633</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (591); zur systematisch verfehlten Ausgestaltung des § 26 Abs. 2 KStG, vgl. *Roser*, in Gosch, § 26 KStG, Rn. 115 (2015).

<sup>1634</sup> Vgl. *Desens*, IStR 2015, 77 (82f.).

<sup>1635</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (591).

<sup>1636</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 11 GewStG, Rn. 11 (Oktober 2014).

Die Summe der Einkünfte (= zu versteuerndes Einkommen) der A-GmbH beträgt 500 T€. <sup>1637</sup> Nach Berücksichtigung des Verlustvortrags beträgt die Körperschaftsteuer 60 T€. <sup>1638</sup> Bei der Gewerbesteuer sind die Hinzurechnungen zu beachten. Dafür ist die Summe der Hinzurechnungen (200 T€) um den Freibetrag zu vermindern und anschließend mit 25 % zu multiplizieren. <sup>1639</sup> Die Hinzurechnungen betragen demnach 25 T€. Im Bereich der Kürzungen sind die Betriebsstätteneinkünfte nach § 9 Nr. 3 GewStG zu eliminieren. Zudem ist der Gewerbeverlust zu berücksichtigen, so dass sich ein Gewerbeertrag nach Freibetrag und Rundung von 225 T€ ergibt.

## b) Bestimmung der deutschen Gewerbesteuer

Der Zähler des gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags entspricht dem Produkt aus den ausländischen Einkünften und der deutschen Gewerbesteuer, sodass der gewerbesteuerliche Anrechnungshöchstbetrag wie folgt darstellen lässt: <sup>1640</sup>

$$AHB_{GewSt} = dt. GewSt \times \frac{ausl. EK}{\text{Gewerbeertrag nach Verlustnutzung, Rundung und FB}}$$

Da die deutsche Gewerbesteuer nichts anders ist als der Gewerbeertrag nach Verlustnutzung, Rundung und Freibetrag multipliziert mit dem gewichteten Gewerbesteuersatz, ist im Zähler und im Nenner die gleiche Größe enthalten, sodass sich nach Kürzung der gewerbesteuerliche Anrechnungshöchstbetrag vereinfacht als Produkt aus dem durchschnittlichen Gewerbesteuersatz und den ausländischen Einkünften schreiben lässt: <sup>1641</sup>

$$AHB_{GewSt} = \text{durchschnittlicher Gewerbesteuersatz} \times \text{ausl. EK}$$

### Fortsetzung der Beurteilung:

Die Gewerbesteuer i.H.v. 31,5 T€ ergibt sich aus der Multiplikation der Gewerbesteuermesszahl mit dem gewichteten, durchschnittlichen Hebesatz (400 %) und dem Gewerbeertrag nach Freibetrag und Rundung. <sup>1642</sup>

<sup>1637</sup> BS-EK + Zins-EK + Beteiligungs-EK = SdE = 200 + 220 + 80 = 500.

<sup>1638</sup> KSt-Satz × (SdE-Verlustabzug) = 15 % × (500 – 100) = 60.

<sup>1639</sup> SdE – BS-EK + Hinzurechnungen – Verlustabzug = 500 + 25 – 200 – 100 = 225; zur Ermittlungssystematik, vgl. Köster, in Lenski/Steinberg, § 8 GewStG, Rn. 12 (Juni 2016).

<sup>1640</sup> Vgl. Rieck, IStR 2019, 589 (592).

<sup>1641</sup> Vgl. Rieck, IStR 2019, 589 (592).

<sup>1642</sup> (50 % × 300 % + 50 % × 500 %) × 3,5 % × 225 = 31,5.

## c) Ermittlung der ausländischen Einkünfte

### aa) Bestimmung der ausländischen Einkünfte

Als letzte Komponente bei der Bestimmung des gewerbsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags sind der Umfang sowie die Ermittlungssystematik der ausländischen Einkünfte festzulegen.

Einerseits wird durch die Übertragung der Grundsätze in § 34c EStG vorgegeben, dass Einkünfte, die im anderen Staat nicht besteuert werden, bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte und der Referenzgröße nicht berücksichtigt werden (§ 34c Abs. 1 S. 3 EStG).<sup>1643</sup> Andererseits hat die Ermittlung der ausländischen Einkünfte nach deutschem Steuerrecht zu erfolgen.<sup>1644</sup> Darüber hinaus sollte die Gewerbesteueranrechnung nicht für Einkünfte möglich sein, die sich nicht unter § 34d EStG subsumieren lassen.<sup>1645</sup> Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, sollte für den Steuerpflichtigen nur der alternative Steuerabzug in Betracht, der wiederum durch § 8 Nr. 12 GewStG begrenzt ist.<sup>1646</sup>

§ 34d EStG gibt zwar vor, bei welchen Einkünften eine Anrechnung ausländischer Steuern grundsätzlich möglich ist, allerdings ist dieser Katalog für gewerbsteuerliche Zwecke nur sehr begrenzt anwendbar, da nur die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die Nebeneinkünfte, die in einem stehenden Gewerbebetrieb im Inland anfallen, eine Erweiterung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer erforderlich machen können.<sup>1647</sup> Zudem sind die Einkünfte i.S.d. des § 34d Nr. 2 Bs. a) 1. Hs. EStG (ausländische Betriebsstätteneinkünfte) aufgrund des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer bei der Bestimmung der ausländischen Einkünfte auszuklammern.<sup>1648</sup> Auch Einkünfte i.S.d. § 34d Nr. 1, Nr. 3, Nr. 5 sowie Nr. 8 Bs. a) und b) EStG haben nicht die Eignung, den Gewerbeertrag zu erhöhen, sodass sie für die Ermittlung des gewerbsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags keine Rolle spielen.<sup>1649</sup> Die Frage nach der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer kann sich nur für die Einkünfte i.S.d. § 34d Nr. 2 Bs. a) 2. Hs, Bs. b) und c) EStG sowie für die isoliert zu

---

<sup>1643</sup> Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 48; *Rieck*, IStR 2019, 589 (592).

<sup>1644</sup> Vgl. BFH v. 2.2.1994, I R 66/92, BStBl. II 1994, 727.

<sup>1645</sup> Vgl. *Gosch*, in Kirchhof, § 34d EStG, Rn. 1 (2018); *Rieck*, IStR 2019, 589 (592).

<sup>1646</sup> Vgl. *Güroff*, Glanegger/Güroff, § 8 Nr. 12 GewStG, Rn. 2 (2017); *Rieck*, IStR 2019, 589 (592).

<sup>1647</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (593).

<sup>1648</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (593).

<sup>1649</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (593).

betrachtenden Überschusseinkunftsarten stellen, die in einem inländischen Gewerbebetrieb anfallen.<sup>1650</sup>

### **bb) Ermittlungssystematik der ausländischen Einkünfte**

Dem Grunde nach limitiert der residuale Katalog des § 34d EStG die Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer. Ermittlungssystematisch erfordert die entsprechende Anwendung der einkommensteuerlichen Grundsätze einerseits die Anwendung der sog. (umgekehrten) isolierenden Betrachtungsweise und andererseits die in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG enthaltene Vorgabe, bei gewerblichen Einkünften den erweiterten Betriebsausgabenabzug zu berücksichtigen.

Zunächst zur (umgekehrten) isolierenden Betrachtungsweise: Wie bereits in Abschnitt D.II.4.a)cc)(4) ausgeführt, wird das inländische Besteuerungsmerkmal (Zugehörigkeit zu einem inländischen Gewerbebetrieb) bei der Bestimmung der ausländischen Einkünfte zunächst ausgeblendet. Folglich stellen Beteiligungserträge, unabhängig davon, ob ein Gewerbebetrieb oder eine Privatperson Empfänger dieser Erträge ist, Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 34d Nr. 5 EStG i.V.m. § 20 EStG dar. Folglich richtet sich die Ermittlung der Einkünfte auf der ersten Stufe nach dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Dadurch können nur diejenigen Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden, die in einem unmittelbaren Zusammenhang zu den Erträgen stehen. Durch die Einführung des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG wird die umgekehrte isolierende Betrachtungsweise im Hinblick auf den Abzug von Aufwendungen durchbrochen.<sup>1651</sup> Dadurch werden nunmehr alle im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften stehenden Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen, soweit sie zu einem inländischen (Gewerbe-)Betrieb gehören (Einblendung des inländischen Besteuerungsmerkmals). Von diesem erweiterten Betriebsausgabenabzug sind neben Refinanzierungskosten sowie Teilwertabschreibungen auch (anteilige) Verwaltungskosten erfasst.<sup>1652</sup> Allerdings ist die Aufwandszuordnung auf die jeweilige Periode beschränkt, sodass beim zeitlichen Auseinanderfallen von Einnahmen und Ausgaben der Abzug ausgeschlossen ist.<sup>1653</sup>

---

<sup>1650</sup> Vgl. *Rieck*, IStR 2019, 589 (593).

<sup>1651</sup> Vgl. *Gosch* in FS Wassermeyer, 2005, 270.

<sup>1652</sup> Vgl. *Wacker*, IStR 2016, 666 (672).

<sup>1653</sup> Vgl. *Geurts* in Frottscher/Geurts, § 34c EStG, Rn. 37a (2014); *Gosch*, in Kirchhoff, § 34c EStG, Rn. 15 (2018); *Wagner*, in Blümich, §34c EStG, Rn. 60 (2018); a.A. *Kaminski*, in Lüdicke, Aktuelle Problemfelder im internationalen Steuerrecht, 2016, 169 (192).

„Diese Ermittlungsgrundsätze lassen sich zunächst einfach auf die Gewerbesteuer übertragen. Die ausländischen Einkünfte fallen – genau wie bei der Körperschaftsteuer – immer in einem inländischen Gewerbebetrieb an, ansonsten würde schon im Ausgangspunkt keine Gewerbesteuer auf den ausländischen Einkünften lasten. In analoger Anwendung des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG sind bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte stets alle in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Betriebseinnahmen stehenden Betriebsausgaben abzuziehen. Die zeitliche Einschränkung gilt bei der Gewerbesteuer gleichermaßen.

Allerdings kommt man auch an der Stelle nicht um die Frage herum, ob ggf. die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte zu beachten sind. Bejahendenfalls wäre der nicht abziehbare Teil isoliert im Rahmen des jeweiligen Hinzurechnungstatbestands (z.B. bei den Entgelten für Schulden) zwischen inländischen und ausländischen Aufwendungen aufzuteilen. Sodann wäre auch der Freibetrag nur anteilig zu berücksichtigen, da dieser sich auf die Summe der in § 8 Nr. 1 Bs. a)-f) GewStG genannten Hinzurechnungen bezieht.

Gegen eine Berücksichtigung der Hinzurechnungen könnte sprechen, dass die Anwendung der Hinzurechnungsvorschriften bei den Überschusseinkunftsarten eine Durchbrechung der isolierenden Betrachtungsweise in Bezug auf die Anrechnungshöchstbetragsermittlung darstellt, weil sich die Frage der Hinzurechnungen nur dann stellt, wenn die Zugehörigkeit der Einkünfte zu einem inländischen Betrieb nicht ausgeblendet wird. Wie bereits erwähnt, stellt allerdings auch § 34c Abs. 1 S. 4 EStG eine Durchbrechung der isolierten Betrachtungsweise, dar, um die Besonderheiten der betrieblichen Einkünfteermittlung berücksichtigt zu wissen. Deswegen sollte auch nichts anders für die Hinzurechnungstatbestände bei der Ermittlung des gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags gelten. Alles andere würde zu systematischen Verwerfungen führen. Berücksichtigt man im Nenner die Hinzurechnungstatbestände, wäre eine entsprechende Außerachtlassung im Zähler nicht konsequent. Man würde dadurch vielmehr eine automatische Zuordnung der nichtabziehbaren Aufwendungen zu den inländischen Einnahmen bewirken.<sup>1654</sup> Fallen allerdings keine Einkünfte an, würde eine solche Zuordnung ins Leere laufen. Eine (anteilige) Berücksichtigung der Hinzurechnungstatbestände scheint demnach bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte angezeigt.<sup>1655</sup>

---

<sup>1654</sup> Im gleichen Sinne für die Frage, ob § 4h EStG bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte zu berücksichtigen ist, vgl. *Kaminski*, in Lüdicke, Aktuelle Problemfelder im internationalen Steuerrecht, 2016, 169 (192).

<sup>1655</sup> *Rieck*, IStR 2019, 593f.

Fortsetzung Beurteilung:

In dem vorliegenden Sachverhalt stammen die ausländischen Einkünfte aus Staat A und B. Für jedes Land sind sowohl ein körperschaft- als auch ein gewerbsteuerlicher Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln:

Für **Land A** berechnen sich die Anrechnungshöchstbeträge (ANR) sowie die Anrechnungsüberhänge (ANÜ) wie folgt:

(1) Körperschaftsteuerlicher Anrechnungshöchstbetrag:

$$AHB_{KSt} = \frac{KSt}{SdE} \times \text{ausländische Einkünfte}$$

$$AHB_{KSt} = \frac{60}{500} \times (200 + (150 + 100) - (60 + 40)) = 42$$

$$ANÜ_{KSt} = \text{ausl. (Brutto)Einkünfte} \times \text{ausl. Steuersatz} - ANR_{KSt}$$

$$ARÜ_{KSt} = 450 \times 30\% - 42 = 135 - 42 = 93$$

(2) Gewerbsteuerlicher Anrechnungshöchstbetrag:

$$AHB_{GewSt} = \frac{GewSt}{\text{Gewerbeertrag}} \times (\text{ausländische Einkünfte} + \text{anteilige Hinzurechnungen})$$

$$AHB_{GewSt} = \frac{GewSt}{\text{Gewerbeertrag}} \times \text{mod. ausländische Einkünfte}$$

$$AHB_{GewSt} = \frac{31,5}{225} \times ((150 + 100) - (60 + 40) + (12,5)) = 22,75$$

$$ANÜ_{GewSt} = 93 - 22,75 = 70,25$$

Für **Land B** ergeben sich folgende Anrechnungshöchstbeträge:

(1) Körperschaftsteuerlicher Anrechnungshöchstbetrag:

$$AHB_{KSt} = \frac{60}{500} \times (250 - 100) = 18$$

$$AHB_{KSt} = 20\% \times 250 - 18 = 32$$

(2) *Gewerbsteuerlicher Anrechnungshöchstbetrag:*

$$AHB_{GewSt} = \frac{31,5}{225} \times (150 + 12,5) = 22,75$$

$$ARÜ_{GewSt} = 32 - 22,75 = 9,25$$

## 2. Besonderheiten bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung

Wie bereits in Abschnitt D.III.11.c)aa) ausgeführt, ist der Anrechnungshöchstbetrag im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung auf Ebene des Steuerinländers zu ermitteln. In entsprechender Anwendung des § 12 Abs. 1 u. 2 AStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG würde sich der gewerbsteuerliche Anrechnungshöchstbetrag wie folgt ergeben:

$$AHB_{GewSt} = GewSt \times \frac{\text{anzusetzender Hinzurechnungsbetrag} - BA}{\text{Gewerbeertrag nach Verlustnutzung, Rundung und FB}}$$

Eine Besonderheit besteht hinsichtlich des Verweises in § 12 Abs. 2 AStG auf § 34c Abs. 1 S. 4 EStG. Entgegen einiger Stimmen in der Literatur<sup>1656</sup> sollte der erweiterte Betriebsausgabenabzug auch für die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung gelten.<sup>1657</sup> Wie bereits in D.III.10.b)aa) dargelegt, ist dabei zwischen dem einkommensteuerpflichtigen Anteilseigner zu unterscheiden, der nur 60% der Betriebsausgaben abziehen kann, und dem kapitalistischen Anteilseigner, dem ein vollumfänglicher Abzug zusteht.<sup>1658</sup>

Für die Ermittlung des gewerbsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags sind in diesem Zusammenhang noch die Hinzurechnungen i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG zu beachten.<sup>1659</sup> Hat der Hinzurechnungsverpflichtete seine Beteiligung an der Zwischengesellschaft beispielsweise fremdfinanziert, wären auch hier die Betriebsausgaben partiell wieder hinzuzurechnen. Auch

<sup>1656</sup> Vgl. *Fu/Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 12 AStG, Rn. 70 (Oktober 2018); *Edelmann*, in Kraft, § 12 AStG, Rn. 105f. (2019).

<sup>1657</sup> Siehe zur Diskussion D.III.10.b)aa).

<sup>1658</sup> Vgl. *Kraft/Moser*, ISR 2012, 77 (81f.).

<sup>1659</sup> Vgl. für Zwecke der Regelbesteuerung *Rieck*, IStR 2019, 589 (594).

wenn dieser Fall wahrscheinlich in der Praxis äußerst selten anzutreffen sein dürfte, wäre es systematisch konsequent, die Hinzurechnungen auch im Rahmen der Anrechnungshöchstbetragsermittlung bei der Hinzurechnungsbesteuerung zu beachten. In der Regel sollte daher der Nenner des gewerbsteuerlichen weitgehend dem körperschaft- bzw. einkommensteuerlichen Anrechnungshöchstbetrag entsprechen.

Für die Anwendung des § 12 Abs. 3 AStG, also für die rückwirkende Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei tatsächlicher Gewinnausschüttung der Zwischengesellschaft, ergeben sich grundlegend keine weiteren Besonderheiten. Lediglich dann, wenn im Rahmen des § 12 Abs. 1 u. 2 AStG bislang noch nicht auf die Gewerbesteuer angerechnet wurde, wäre für Zwecke der Anrechnung in § 12 Abs. 3 AStG erstmals ein gewerbsteuerlicher Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln. Dies müsste rückwirkend für den Zeitpunkt des Ansatzes des Hinzurechnungsbetrags geschehen.<sup>1660</sup> Wurde bereits bei der Gewerbesteuer angerechnet, steht folglich nur der Anrechnungsüberhang für Zwecke der Anrechnung zur Verfügung.

$$AHB_{\S 12 \text{ Abs. } 3 \text{ AStG}} = AHB_{\S 12 \text{ Abs. } 1 \text{ AStG}} - \text{ausländische Steuern}_{\S 10 \text{ Abs. } 1 \text{ AStG}}$$

Dennoch darf auch hier nicht den Aspekt des Schutzes des Gewerbesteueraufkommens der Gemeinden vernachlässigt werden. Erweitert man die Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auch für Zwecke des § 12 Abs. 3 AStG auf die Gewerbesteuer, muss man feststellen, dass damit ein rückwirkender Eingriff in den Gemeindehaushalt verbunden ist, der zumindest nicht unkritisch ist. Aufgrund dessen hat sich der Gesetzgeber bei der Einführung des § 10a GewStG bereits gegen einen Verlustrücktrag entschieden.<sup>1661</sup>

Von dieser Argumentationslinie ist wohl auch die vom BMF vorgeschlagene „kleine Lösung“<sup>1662</sup> getragen. Wie bereits in Abschnitt E.III.2.e)<sup>1663</sup> dargestellt, sieht der Gesetzesentwurf zwar einen gewerbsteuerlichen Anrechnungsmechanismus für Anrechnungsüberhänge vor, allerdings soll damit auch eine Streichung des § 12 Abs. 3 AStG einhergehen. Mit Blick auf das Körperschaftsteuersubjekt mag diese Streichung in Ansätzen überzeugen, da eine solche Anrechnungsoption teilweise obsolet wird, wenn stattdessen auf die Gewerbesteuer angerechnet werden kann. Zudem würde dadurch der

---

<sup>1660</sup> Vgl. *Bauernschmitt*, in Haase, § 12 AStG, Rn. 32 (2016).

<sup>1661</sup> Vgl. BT-Drs. 7/4604 v. 21.1.1976, 3.

<sup>1662</sup> Vgl. Gesetzesentwurf Hinzurechnungsbesteuerung – Fassung mit „Kleiner Lösung“ v. 18.12.2018.

<sup>1663</sup> Siehe Abschnitt E.III.2.e).

Anrechnungsmechanismus aus verfahrensrechtlicher vereinfacht und der Problematik des rückwirkenden Eingriffs in den Gemeindehaushalt begegnet. Letzteres ist vor dem Hintergrund des derzeit geltenden § 12 Abs. 3 AStG allerdings nicht sonderlich überzeugend, da sich auch die Möglichkeit des rückwirkenden Abzugs ausländischer Steuern auf das gemeindlich bereits disponierte Einkommen auswirkt. Um diesem Umstand zu begegnen, sieht der Gesetzesentwurf zudem eine vollständige Streichung der Abzugsmethode vor.

Schaut man hingegen auf das einkommensteuerpflichtige Hinzurechnungssubjekt, wird man feststellen, dass diese Streichung der Abzugsmethode sowie des § 12 Abs. 3 AStG in mehrfacher Hinsicht zur Schlechterstellung gegenüber der derzeitigen Rechtslage führt, denn der Gesetzgeber scheint es für nicht notwendig zu erachten, auch für den einkommensteuerpflichtigen Anteilseigner der Zwischengesellschaft die Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer zu implementieren. Dies mag daran liegen, dass sich die ATAD grundsätzlich nur auf Körperschaftsteuersubjekte bezieht und der Gesetzgeber sich demnach für den Bereich der Einkommensteuer nicht an die gewerbesteuerliche Anrechnungsverpflichtung gebunden sieht, allerdings ist damit aus belastungsanalytischer Sicht eine nicht vertretbare Verschärfung des Anrechnungsmechanismus für das Einkommensteuersubjekt verbunden. Aus belastungsanalytischer Perspektive überzeugt die Abschaffung des § 12 Abs. 3 AStG im Ergebnis nicht.

Auch aus ermittlungssystematischer Sicht überzeugt die Lösung des BMF nicht. Genau wie nach derzeitiger Rechtslage sieht der Gesetzesentwurf vor, dass für Zwecke der Ermittlung des einkommen- und körperschaftsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags die Vorgaben des § 34c Abs. 1 EStG bzw. § 26 Abs. 1 u. 2 S. 1 KStG entsprechend anzuwenden sind. Für die Anrechnung der Anrechnungsüberhänge auf die Gewerbesteuer sind im Gesetzesentwurf außer einer Versagung der Erstattung keine weiteren Vorgaben enthalten. Insbesondere enthält der Gesetzesentwurf keine Vorgaben zur Ermittlung eines gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags. Wie bereits dargestellt, können sich gerade in Bezug auf den Umfang des Abzugs von Betriebsausgaben, die mit der Beteiligung an der ausländischen (Zwischen-)Gesellschaft in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, systematische Unterschiede ergeben (z.B. bei den Hinzurechnungen von Refinanzierungsentgelten). Diese Aspekte werden von dem Gesetzesentwurf allerdings vollumfänglich vernachlässigt.

## **V. Verfahrensrechtliche Umsetzung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer**

### **1. Grundlegendes**

Im nachfolgenden Abschnitt steht die Frage im Fokus, wie der Anrechnungsverpflichtung bei der Gewerbesteuer im Besteuerungsverfahren nachgekommen werden kann. Aufgrund der Zweiteilung des Besteuerungsverfahrens zwischen Gemeinde und Finanzamt stellt sich zunächst die Frage, wer für die Anrechnung ausländischer Steuern zuständig sein soll.

Hat man die Zuständigkeit sachgerecht zugewiesen, ist in einem nächsten Schritt zu erörtern, in welcher Erklärung der Steuerpflichtige die notwendigen Angaben für die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer machen sollte und in welchem Bescheid die Anrechnung vorzunehmen ist. In dem Zusammenhang ist auch zu entscheiden, welche Stellung dem jeweiligen Bescheid im Besteuerungsverfahren zukommt und unter welchen Umständen ein solcher Bescheid aufhebbar oder änderbar ist. Gleichzeitig geht es dabei aber auch um die Anrechnungstechnik, d.h. um die Frage, wie die Anrechnung (rechentechnisch) in den Bescheid zu integrieren ist. Die Frage zielt insbesondere auf die Situationen, in denen der Steuerpflichtige in mehreren Gemeinden Betriebsstätten zur Ausübung seines Gewerbes unterhält und folglich das Besteuerungsverfahren um das Zerlegungsverfahren zu erweitern ist.

Da die Personengesellschaft für gewerbesteuerliche Zwecke selber Steuerschuldnerin ist (der Gewerbesteuerbescheid richtet sich an die Gesellschaft selber), allerdings für einkommen- und körperschaftsteuerliche Zwecke auf die Mitunternehmer zurückgegriffen wird, ist einerseits zu klären, wie eine Anrechnung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer auf Ebene des Mitunternehmers und andererseits eine (nachrangige) Anrechnung auf die Gewerbesteuer auf Ebene der Personengesellschaft verfahrensrechtlich abgebildet werden kann. In dem Zusammenhang könnte man auch an die Situation denken, dass ein Mitunternehmer sich gegen die Anwendung der Anrechnungsmethode entscheidet und alternativ die Abzugsmethode beantragt. Zudem darf auch der Blick auf den einkommensteuerpflichtigen Mitunternehmer nicht versperrt werden, der neben der Anrechnung ausländischer Steuern auch das 3,8fache des Gewerbesteuermessbetrags von der tariflichen Einkommensteuer in Abzug bringen kann (§ 35 EStG).

Abschließend ist auch auf die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung zu blicken. Hier tritt mit dem

Hinzurechnungsbescheid ein weiterer Bescheid hinzu, der das Besteuerungsverfahren weiter verkompliziert. Genau wie im Rahmen der Regelbesteuerung kann es auch hier dazu kommen, dass das Einkommensermittlungssubjekt eine (gemischte) in- oder ausländische Personengesellschaft ist, bei der wiederum die Überlegungen aus dem vorangegangenen Teil zu berücksichtigen sind. Im Ergebnis geht es hier um die Frage, wie der Anrechnungsverpflichtung im Rahmen der (einheitlichen und) gesonderten Feststellung verfahrensrechtlich nachgekommen werden kann.

## **2. Zuständigkeitsverteilung bei der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer**

### **a) Befugnisse der Gemeinde im Besteuerungsverfahren**

Bei der Gewerbesteuer fallen die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage und des Zerlegungsmaßstabs einerseits sowie die Steuerfestsetzung und -erhebung andererseits auseinander.<sup>1664</sup> Auf der ersten Ebene obliegt es allein dem Finanzamt über die persönliche und sachliche Steuerpflicht zu entscheiden.<sup>1665</sup> Es wird festgestellt, wer Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist; zudem wird kenntlich, welcher Steuergegenstand gemeint ist.<sup>1666</sup> Da der Gewerbesteuermessbescheid als Grundlagenbescheid gem. § 171 Abs. 10 AO Bindungswirkung für den Gewerbesteuerbescheid entfaltet, ist die Gemeinde ohne weitere Ermittlungs-<sup>1667</sup>, Einspruchs-<sup>1668</sup> und Klagebefugnisse<sup>1669</sup> an diese Entscheidungen des Finanzamts gebunden. Einzig der Steuerpflichtige kann sich durch Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbescheid wehren. Ist dieser Einspruch erfolglos, bleibt grundsätzlich der Weg der Finanzgerichtsbarkeit eröffnet. Der Gemeinde hingegen obliegt lediglich die Festsetzung sowie die anschließende Erhebung der Gewerbesteuer.<sup>1670</sup>

Genau wie das Gewerbesteuerermessverfahren ist auch das Zerlegungsverfahren auf Ebene des zuständigen Finanzamts zentralisiert. Wie bereits beschrieben, bescheidet das Finanzamt über

---

<sup>1664</sup> Vgl. *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 16 GewStG, Rn. 67 (Juni 2016).

<sup>1665</sup> Vgl. *Schnitter*, in Frotscher/Drüen, § 14 GewStG, Rn. 4f. (Juli 2019).

<sup>1666</sup> Vgl. *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 184 AO, Rn. 8 (April 2017).

<sup>1667</sup> Vgl. BVerwG, v. 12.8.2014, 9 B 23/14, NVwZ-RR 2014, 897, Rn. 5.

<sup>1668</sup> Vgl. BFH v. 17.10.2001, I B 6/01, BStBl. II 2002, 91; FG Köln v. 14.1.2016, 13 K 1398/13, EFG 2016, 737; *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, § 16 GewStG, Rn. 61 (Juni 2016); *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 184 AO, Rn. 21 (April 2017); a.A. *Jesse*, Einspruch und Klage im Steuerrecht, 2017, Rn. C 203, 210f.

<sup>1669</sup> Vgl. BFH v. 30.1.1976, III R 60/74, BStBl. II 1976, 426; BVerwG, v. 15.6.2011, 9 C 4/10, HFR 2012, 218; *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 184 AO, Rn. 21 (April 2017); a.A. *Söhn*, StuW 1993, 354; *Jesse*, Einspruch und Klage im Steuerrecht, 2017, Rn. C 203, 210f.

<sup>1670</sup> Vgl. *Ratschow*, in König, § 184 AO, Rn. 11 (2018).

das Ergebnis des Zerlegungsverfahrens mit Zerlegungsbescheid. Den einzelnen Gemeinden wird in der Regel allerdings nicht der gesamte Zerlegungsbescheid übermittelt, sondern lediglich die für die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer notwendigen Informationen (Gewerbsteuerermessbetrag, Zerlegungsmaßstab und der Anteil am Gewerbesteuerermessbetrag).<sup>1671</sup> Da der Zerlegungsbescheid gleichzeitig Folgebescheid für den Gewerbesteuerermessbescheid und Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuerbescheid darstellt, ist die Gemeinde auch an den durch das Finanzamt geprüften Zerlegungsmaßstab gebunden.<sup>1672</sup> Anders als im Gewerbesteuerermessverfahren kann sich die Gemeinde als Verfahrensbeteiligte gegen den Zerlegungsbescheid mittels Einspruch oder – bei Erfolglosigkeit – mittels Klage vor dem zuständigen Finanzgericht wehren, soweit sie dadurch beschwert wird.<sup>1673</sup> Allerdings beschränkt sich die Einspruchsbefugnis der Gemeinde auf die Überprüfung des Zerlegungsmaßstabs sowie auf den ihr zugewiesenen Zerlegungsanteil am Gewerbesteuerermessbetrag.<sup>1674</sup> Eine eigene Ermittlungsbefugnis steht der Gemeinde auch hier nicht zu.<sup>1675</sup> Sie kann gem. § 187 AO zudem ihr Recht auf Akteneinsicht geltend machen.<sup>1676</sup> In der Regel ist also die Befugnis der Gemeinden auf die Bekanntgabe des Gewerbesteuerbescheids beschränkt.<sup>1677</sup>

Diese stark eingeschränkten Befugnisse der Gemeinde im Besteuerungsverfahren sind auch sachgerecht, da hierdurch zum einen ein einheitlicher und verwaltungsökonomischer Vollzug auf der Ebene des Finanzamts sichergestellt werden kann und zum anderen die Entscheidung nur von der Instanz getroffen wird, die auch zur Sachverhaltsaufklärung verpflichtet ist und zudem über die Ressourcen und Ermittlungskompetenz verfügt, dieser Verpflichtung nachzukommen.<sup>1678</sup>

Zudem ist das Finanzamt in Bezug auf die Zerlegung des Gewerbesteueraufkommens als neutrale Instanz notwendig.<sup>1679</sup> Würde man die Zerlegung den Gemeinden überlassen, würde

---

<sup>1671</sup> Vgl. *Eichfelder/Zander*, DStR 2018, 1313 (1316).

<sup>1672</sup> Vgl. BFH v. 20.4.1999, VIII R 13/97, BStBl. II 1999, 542; BFH v. 24.3.1992, VIII R 33/90, BStBl. II 1992, 869; BFH v. 13.5.1993, IV R 1/91, BStBl. II 1993, 828.

<sup>1673</sup> Vgl. *Bahn*, NWB 2016, 1367 (1370); *Brandis*, in *Tipke/Kruse*, § 188 AO, Rn. 5 (April 2017); *Boeker*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 188 AO, Rn. 7f. (November 2018).

<sup>1674</sup> Vgl. *Boeker*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 188 AO, Rn. 9 (November 2018).

<sup>1675</sup> Vgl. BVerwG, v. 12.8.2014, 9 B 23/14, NVwZ-RR 2014, 897, Rn. 5.

<sup>1676</sup> Vgl. BFH v. 21.7.1999, I R 111/98, BFH/NV 2000, 346; *Brandis*, in *Tipke/Kruse*, § 184 AO, Rn. 4 (April 2017).

<sup>1677</sup> Vgl. *Seer*, FR 2010, 306 (309).

<sup>1678</sup> Vgl. *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2018, § 21 Rn. 130; *Brandis*, in *Tipke/Kruse*, § 184 AO, Rn. 4 (April 2017).

<sup>1679</sup> Vgl. *Brandis*, in *Tipke/Kruse*, § 184 AO, Rn. 4 (April 2017).

damit einerseits ein erheblicher Koordinationsaufwand einhergehen.<sup>1680</sup> Andererseits würde erhebliches Konfliktpotential zwischen den Gemeinden entstehen, da die Gemeinden – anders als das Finanzamt – konkurrierende Interessen dergestalt verfolgen, dass jede Gemeinde bestrebt ist, ihren Anteil am Gewerbesteuermessbetrag zu maximieren.<sup>1681</sup> Wird die Zerlegungserklärung durch den Steuerpflichtigen an das Finanzamt übermittelt, und erlässt dieses nach Überprüfung der Angaben den Zerlegungsbescheid, werden dadurch die Gemeinden gezielt ausgeklammert.

Dabei darf auch nicht die Situation des Steuerpflichtigen außer Acht gelassen werden, denn die eingeschränkten Befugnisse der Gemeinden sind auch von Vertrauensschutzwägungen getragen.<sup>1682</sup> Im Sinne der Rechtssicherheit sollte der Steuerpflichtigen auf die Bestandskraft der Bescheide vertrauen können.<sup>1683</sup> Würde der Gemeinde ein eigenes Ermittlungs- und Klagerecht hinsichtlich steuerrelevanter Sachverhalte zugestanden, könnte ein einheitlicher und neutraler Vollzug nicht sichergestellt werden.<sup>1684</sup> Es bleibt also festzuhalten, dass diese Kompetenzverdichtung auf Ebene des Finanzamts seitens des Gesetzgebers durchaus schützenswert ist, da die Gemeinden mit der komplizierten Ermittlung des Gewerbeertrags in der Regel überfordert wären und schlicht nicht über einen ausreichenden Verwaltungsapparat verfügen.<sup>1685</sup>

## **b) Keine Zuständigkeit der Gemeinde**

Die Zentralisierung des Besteuerungsverfahrens auf Ebene des Finanzamts spricht grundsätzlich dafür, auf dieser Ebene auch die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer durchzuführen.<sup>1686</sup> Dies würde bedeuten, dass die Anrechnung entweder im Rahmen des Gewerbesteuermessverfahrens, im Zerlegungsverfahren oder sogar in einem eigenständigen Verfahren zu erfolgen hätte. Allerdings sieht man sich – wie dies auch das FG Niedersachsen<sup>1687</sup> in einem obiter dictum zum Ausdruck bringt – mit der Problematik konfrontiert, dass die Anrechnung ausländischer Steuern ein Vorgang ist, welcher der Ermittlung der Gewerbesteuer nachgelagert ist.<sup>1688</sup> Dem Vorbild des § 34c EStG folgend,

<sup>1680</sup> Vgl. *Seer*, FR 2010, 306 (309).

<sup>1681</sup> Vgl. *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 184 AO, Rn. 4 (April 2017); *Seer*, FR 2010, 306 (310).

<sup>1682</sup> Vgl. *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 21 Rn. 130.

<sup>1683</sup> Vgl. BFH v. 30.1.1976, III R 60/74, BStBl. II 1976, 426; *Söhn*, StuW 1993, 354 (363f.).

<sup>1684</sup> Vgl. *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 184 AO, Rn. 4 (April 2017).

<sup>1685</sup> Vgl. *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 21 Rn. 130; *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 184 AO, Rn. 4 (April 2017).

<sup>1686</sup> Vgl. BVerwG, v. 12.8.2014, 9 B 23/14, NVwZ-RR 2014, 897, Rn. 4ff.

<sup>1687</sup> FG Niedersachsen v. 16.07.2015, 6 K 196/13, EFG 2015, 2200, I.5.a).cc).

<sup>1688</sup> Vgl. auch BFH v. 27.6.1990, I R 15/88, BStBl. II 1991, 150.

befände man sich bei der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer weder im vorgelagerten Gewerbesteuermessverfahren noch im nachgelagerten Erhebungsverfahren, sondern im Steuerfestsetzungsverfahren, welches auf Gemeindeebene angesiedelt ist.<sup>1689</sup> Daraus folgt nach der Auffassung des FG Niedersachsen, dass über die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer „[...] im Gewerbesteuerbescheid zu entscheiden [...]“<sup>1690</sup> wäre. Auf welcher Grundlage diese Entscheidung zu erfolgen hätte, führt das FG hingegen nicht aus.

Mit Blick auf die Überlegungen des vorangegangenen Abschnitts, muss man allerdings feststellen, dass der Gemeinde jegliche Entscheidungsgrundlage fehlt, da sie durch den Inhalt der Zerlegungsmitteilung weder über die Höhe der ausländischen Einkünfte und deren Herkunft noch über die ausländischen Steuern im derzeitigen Besteuerungsverfahren Kenntnis erlangen würde. Zudem wäre es dann Aufgabe der Gemeinde, den Anrechnungsüberhang festzustellen und den gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbetrag für den auf sie entfallenden Anteil der ausländischen Steuern zu ermitteln. Ungeachtet des gewichtigen Arguments, dass die Gemeinde in der Regel mit der äußerst komplexen Höchstbetragsermittlung überfordert wäre, würden dadurch bei mehreren beteiligten Gemeinden verwaltungsseitig extreme Mehrfachbelastung entstehen, da jede Gemeinde die Berechnung der anrechenbaren Steuern selbständig durchführen müsste. Ein solches Verfahren wäre nicht nur aus verwaltungsökonomischer Sicht unsinnig und schwer administrierbar, sondern auch fehleranfällig und zu vielen Interessengegensätzen ausgesetzt.

Bestätigt wird dieser Eindruck mit Blick auf die Ausgestaltung eines potenziellen Rechtsbehelfsverfahrens. Anders als beim Gewerbesteuermessbescheid müsste bei Einwänden gegen den Gewerbesteuerbescheid grundsätzlich der Verwaltungsrechtsweg eingeschlagen werden, d.h. das Mittel der Wahl wäre der Widerspruch (§§ 69ff. VwGO) und nicht der Einspruch (§§ 347ff. AO).<sup>1691</sup> Aber auch davon gibt es Ausnahmen: Bei den Stadtstaaten Berlin, Hamburg und Bremen wird die Gewerbesteuer von den Finanzbehörden verwaltet, sodass als Rechtsmittel hier nur der Einspruch in Frage käme.<sup>1692</sup> Bliebe ein etwaiger Widerspruch erfolglos, müsste der Steuerpflichtige vor den Verwaltungsgerichten klagen.<sup>1693</sup>

---

<sup>1689</sup> Vgl. *Prokisch*, in Krichhof/Söhn/Mellinghoff, § 34c EStG, Rn. A 131 (April 2011); FG Niedersachsen v. 16.07.2015, 6 K 196/13, EFG 2015, 2200, I.5.a.cc).

<sup>1690</sup> FG Niedersachsen v. 16.07.2015, 6 K 196/13, EFG 2015, 2200, I.5.a.cc).

<sup>1691</sup> Vgl. *Pelka*, in FS Lang, 2010, 984; *Dieterich*, in Wendt/Suchanek/Möllmann, § 16 GewStG, Rn. 15 (2019).

<sup>1692</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 16 GewStG, Rn. 32 (Juni 2017); *Dieterich*, in Wendt/Suchanek/Möllmann, § 16 GewStG, Rn. 15 (2019).

<sup>1693</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 16 GewStG, Rn. 32 (Juni 2017).

Einige Bundesländer haben zudem das Widerspruchsverfahren für Abgabenangelegenheiten teilweise eingeschränkt oder sogar komplett ausgeschlossen.<sup>1694</sup> Der Steuerpflichtige würde sich somit bereits im ersten Schritt einem „Rechtsbehelfs-Wirrwarr“<sup>1695</sup> gegenüber sehen, da er bei bestimmten Gemeinden sofort den Klageweg beschreiten müsste, bei anderen hätte er hingegen zunächst den Weg des Widerspruchs oder des Einspruchs zu beschreiten. Es bedarf kaum der Anmerkung, dass dieser Umstand aus Sicht des Steuerpflichtigen, der Verwaltung sowie der Gerichtsbarkeit sehr kritisch zu sehen ist.

Allerdings muss auch die Frage erlaubt sein, inwieweit der Widerspruch an dieser Stelle überhaupt weiterhilft, denn grundsätzlich kann der Steuerpflichtige dadurch lediglich Einwendungen gegen die Höhe des Hebesatzes und dessen Zustandekommen geltend machen.<sup>1696</sup> Würde man weiterhin unterstellen, dass die Zuständigkeit für die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer bei der Gemeinde läge, müsste der Widerspruch auch gegen etwaige Fehler bei der Bestimmung des gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags oder bei sonstigen Übertragungsfehlern (z.B. zu geringerer Anteil berücksichtigter ausländischer Steuern sowie falsche Zuteilung der Herkunft der Steuern) statthaft sein. Gegen die Höhe des Anrechnungsübertrags, die Höhe der zugrundeliegenden ausländischen Einkünfte sowie die gesamte Höhe der ausländischen Steuern könnte sich alleine der Steuerpflichtige mit Einspruch gegen den Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheid (ausländische Steuern und Einkünfte sowie länderbezogener einkommen- bzw. körperschaftsteuerlicher Anrechnungshöchstbetrag) oder ggf. gegen den Gewerbesteuermessbescheid (Hinzurechnungen und Kürzungen) wehren, da die Gemeinde an die darin enthaltenen Werte gebunden ist. Diesbezüglich steht der Gemeinde keine eigene Ermittlungsbefugnis zu. Zudem könnte die Gemeinde auch keine Rechtsmittel gegen die Besteuerungsgrundlagen geltend machen, selbst dann nicht, wenn sie dadurch beschwert würde.<sup>1697</sup>

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass das einzige Argument, welches für eine Zuständigkeit der Gemeinde spricht, darin besteht, dass die Gemeinde durch Anwendung des gemeindespezifischen Hebesatzes die Gewerbesteuer festsetzt und im Anschluss auch für deren Erhebung zuständig ist. Allerdings wäre eine solche Zuständigkeitszuweisung mit der Zielsetzung einer verwaltungsökonomischen Umsetzung eines Anrechnungsmechanismus

---

<sup>1694</sup> Vgl. *Pelka*, in FS Lang, 2010, 985f.

<sup>1695</sup> *Pelka*, in FS Lang, 2010, 985f.

<sup>1696</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 16 GewStG, Rn. 45 (Juni 2017).

<sup>1697</sup> Vgl. *Hofmeister*, in Blümich, § 28 GewStG, Rn. 23 (Mai 2019)

nicht vereinbar. Folglich muss ein Weg gefunden werden, die Anrechnung bereits auf Ebene des Finanzamts zu regeln.<sup>1698</sup>

### c) **Zuständigkeit des Finanzamts**

Um die Anrechnung ausländischer Steuern auf Ebene des Finanzamts zu regeln, erscheinen mehrere Möglichkeiten gangbar. Neben der Integration der Anrechnung in das bestehende Besteuerungsverfahren (ähnlich dem Vorbild des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes könnte eine Anrechnung im Rahmen des Gewerbesteuermessbescheid erfolgen) erscheint es möglich, die Anrechnung in einem selbständig anfechtbaren Bescheid durchzuführen. Bei der letztgenannten Möglichkeit schließen sich Folgefragen in Bezug auf Art und Umfang der Anfechtbarkeit dieses Bescheids an; zudem wäre dessen Stellung im Besteuerungsverfahren zu klären.

Bevor allerdings dieser Frage nachgegangen werden kann, ist bei beiden Alternativen zu klären, wie das Finanzamt an die anrechnungsrelevanten Informationen gelangen soll; insbesondere die Höhe der gemeindespezifischen Hebesätze der Anrechnungsgemeinden müssen für die Anrechnung auf Ebene des Finanzamts bekannt sein. Hierfür lohnt zunächst ein Blick in § 16 GewStG. Wie bereits erwähnt, schreibt § 16 Abs. 4 GewStG einen Mindesthebesatz von 200% vor (§ 16 Abs. 4 GewStG). Darüber hinaus sind die Gemeinden völlig frei einen höheren Hebesatz zu wählen.<sup>1699</sup> Dies gilt grundsätzlich auch in zeitlicher Dimension, d.h. die Gemeinde kann für unterschiedliche Kalenderjahre unterschiedliche Hebesätze festlegen oder Hebesätze im Voraus für mehrere Kalenderjahre bestimmen (§ 16 Abs. 2 GewStG).<sup>1700</sup> Bzgl. des Zeitpunkts der Festsetzung ist die Gemeinde allerdings an die Vorgaben des § 16 Abs. 3 GewStG gebunden.<sup>1701</sup> Der Beschluss zur Festsetzung oder Änderung eines Hebesatzes hat grundsätzlich bis zum 30. Juni eines Kalenderjahres zu erfolgen und entfaltet Rückwirkung bis zum Beginn des Kalenderjahres (§ 16 Abs. 3 S. 1 GewStG).<sup>1702</sup>

---

<sup>1698</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 135.

<sup>1699</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 16 GewStG, Rn. 11b (2017).

<sup>1700</sup> Letzteres gilt jedoch nur, soweit der Zeitraum genau bezeichnet wird, vgl. *Gosch*, in Blümich, § 16 GewStG, Rn. 13 (Juni 2017).

<sup>1701</sup> Vgl. *Dieterich*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 16 GewStG, Rn. 23 (2019).

<sup>1702</sup> Diese Festsetzung des Hebesatzes erfolgt grundsätzlich in der Haushaltssatzung. Soll der Hebesatz für mehrere Jahre Geltung entfalten, ist in der Regel eine zusätzliche Hebesatzsatzung erforderlich. In den Stadtstaaten werden die Hebesätze im Haushalts- oder Hebesatzgesetz festgelegt, vgl. *Gosch*, in Blümich, § 16 GewStG, Rn. 13 (Juni 2017); *Beutel*, in Lenski/Steinberg, § 16 GewStG, Rn. 40 (Juni 2016).

Von der Frage der Festsetzung ist allerdings die Frage der Bekanntmachung zu unterscheiden, denn die Bekanntmachung unterliegt grundsätzlich keinerlei zeitlicher Beschränkungen.<sup>1703</sup> Zutreffend ist allerdings die Ansicht, dass zwischen Festsetzung und Bekanntmachung nicht mehr als ein Jahr liegen sollte.<sup>1704</sup> Vor dem Hintergrund, dass der Steuerpflichtige seine Gewerbesteuererklärung (§ 14a GewStG) gem. § 149 Abs. 2 S. 1 AO spätestens 7 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres abzugeben hat, ist dies auch sachgerecht. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung ist dem Steuerpflichtigen und dem zuständigen Finanzamt der Hebesatz in der Regel bekannt.<sup>1705</sup>

Dem folgend käme es einerseits in Frage, dass der Steuerpflichtige in seiner Gewerbesteuererklärung bei einer Betriebsstätte oder in der Zerlegungserklärung bei mehreren Betriebsstätten zudem auch die entsprechenden Hebesätze angibt.<sup>1706</sup> Alternativ könnte man die Ermittlung der Hebesätze auch den Finanzämtern übertragen. Zwar wird der Steuerpflichtige die für ihn relevanten gemeindespezifischen Hebesätze zwar in der Regel kennen. Voraussetzen kann man dies allerdings nicht. Bei Fehlen der Hebesätze wäre das Finanzamt angehalten, selbst Nachforschungen anzustellen (§ 88 AO).

Neben den für die Anrechnung notwendigen Hebesätze wird das Finanzamt bereits an anderer Stelle über die zusätzlichen anrechnungsrelevanten Informationen unterrichtet. Die länderbezogenen ausländischen Einkünfte und die darauf entfallenden ausländischen Steuern werden dem Finanzamt bereits durch die (Anlagen zur) Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- bzw. Feststellungserklärung mitgeteilt (§ 34c EStG bzw. § 26 KStG i.V.m. § 68b EStDV).<sup>1707</sup> Zudem erlässt das Finanzamt auch den Gewerbesteuermessbescheid, sodass der Umfang der Hinzurechnungen und Kürzungen im Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften ebenfalls bekannt sind. Auf dieser Basis muss das Finanzamt die residuale ausländische Steuer feststellen und die gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbeträge ermitteln. Unter Berücksichtigung des Zerlegungsmaßstabs (oder des ggf. abweichenden Aufteilungsmaßstabs bei unbilligen Ergebnissen) sind abschließend die gemeindespezifischen, anrechenbaren ausländischen Steuern zu ermitteln.

---

<sup>1703</sup> Vgl. BVerwG v. 13.07.1979, 7 B 143.79, BB 1980, 86; *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 16 GewStG, Rn. 10a (2017).

<sup>1704</sup> Vgl. *Beutel*, in Lenski/Steinberg, § 16 GewStG, Rn. 40 (Juni 2016).

<sup>1705</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 135.

<sup>1706</sup> Vgl. *Hofmeister*, in Blümich, § 14a GewStG, Rn. 11 (August 2018).

<sup>1707</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, § 34c EStG, Rn. A 136 (April 2011); *Staats*, Stbg 2019, 350 (355f.).

### 3. Eigenständiges Anrechnungsverfahren vs. Integration des Anrechnungsmechanismus in das Gewerbesteuermessverfahren

#### a) Eigenständiges Anrechnungsverfahren

Wie oben bereits angedeutet, stellt sich aus verfahrensrechtlicher Sicht die Frage, ob die anrechnungsrelevanten Informationen in einem eigenen Bescheid aufgehen oder als unselbständiger Teil in den Gewerbesteuermessbescheid integriert werden sollten.<sup>1708</sup> Für beide Herangehensweisen fehlen de lege lata verfahrensrechtliche Vorgaben. Genau wie der Gewerbesteuersteuermessbescheid sollte bei der Abbildung des Anrechnungsverfahrens in einem eigenständigen Bescheid klar sein, dass er gegenüber dem Gewerbesteuerbescheid der Grundlagenbescheid ist.<sup>1709</sup>

Zur Umsetzung eines verfahrensrechtlich, eigenständigen Anrechnungsverfahrens kennt das deutsche Steuerrecht schon die sog. Anrechnungsverfügung als eigenständigen Verwaltungsakt.<sup>1710</sup> Im Unterschied zur Anrechnung ausländischer Steuer im Rahmen des Festsetzungsverfahrens stellt die Anrechnungsverfügung i.S.d. § 218 Abs. 3 AO u.a. die Anrechnung der Einkommensteuervorauszahlungen auf die Einkommensteuer im Rahmen des nachgelagerten Erhebungsverfahrens sicher (§ 36 Abs. 2 EStG).<sup>1711</sup> Dennoch lassen sich die Grundgedanken der Anrechnungsverfügung auf das hier interessierende Festsetzungsverfahren übertragen (im Weiteren als gewerbesteuerliche Anrechnungsverfügung bezeichnet).<sup>1712</sup> Über die Anrechnung ausländischer Steuern würde – genau wie im Falle des Gewerbesteuermessbescheids und des Zerlegungsbescheids – durch das zuständige Betriebsstättenfinanzamt entschieden. Verfahrensrechtlich würde die gewerbesteuerliche Anrechnungsverfügung auf der nachgelagerten Ebene hinter dem Zerlegungsbescheid stehen, d.h. im Verhältnis zum Gewerbesteuerbescheid wäre die Anrechnungsverfügung Grundlagenbescheid und im Verhältnis zum Gewerbesteuermessbescheid sowie zum Zerlegungsbescheid wäre sie Folgebescheid.<sup>1713</sup>

Zudem würden in die gewerbesteuerliche Anrechnungsverfügung die länderbezogene Höhe der ausländischen Steuern und die ausländischen Einkünfte als unselbständige Teile aufgehen, da

---

<sup>1708</sup> Vgl. *Eberhardt*, IStR 2019, 180 (184).

<sup>1709</sup> Vgl. *Eberhardt*, IStR 2019, 180 (184).

<sup>1710</sup> Vgl. OFD Niedersachsen v. 4.9.2013, S 0450 – 49 – St 144, DStR 2014, 144.

<sup>1711</sup> Vgl. *Loschelder*, in Schmidt, § 36 EStG, Rn. 1 (2019).

<sup>1712</sup> Vgl. *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, § 34c EStG, Rn. A 136 (April 2011).

<sup>1713</sup> Vgl. *Eberhardt*, IStR 2019, 180 (184).

es sich hierbei um Besteuerungsgrundlagen handelt und nicht um den verfügenden Teil des Verwaltungsaktes.<sup>1714</sup> Mit Blick auf die unselbständigen Teile würde dem Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheid m.E. bindende Wirkung gegenüber der gewerbsteuerlichen Anrechnungsverfügung zukommen.<sup>1715</sup> Sie sind demnach auch nicht selbständig anfechtbar.<sup>1716</sup> Diesbezügliche Änderungen können nur durch Einwendungen gegen den Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid geltend gemacht werden.<sup>1717</sup>

An dieser Stelle ist fraglich, ob eine Änderung oder nachträgliche Feststellung der ausländischen Steuern ohne Anpassung der bestehenden Gesetzeslage tatsächlich zu einer zwingenden Folgeanpassung in der gewerbsteuerlichen Anrechnungsverfügung führen würde, denn die wohl einzig einschlägige gewerbsteuerliche Änderungsvorschrift in Gestalt des § 35b GewStG ist in ihrem Anwendungsbereich auf Änderungen beschränkt, die den Gewinn aus Gewerbebetrieb berühren.<sup>1718</sup> Letzteres wäre beispielsweise bei einer (nachträglichen) Änderung der Höhe der ausländischen Steuern nicht der Fall, da der Gewinn aus Gewerbebetrieb dadurch nur verändert wird, wenn abweichend von der Anrechnungsmethode die Abzugsmethode gewählt werden würde. In Bezug auf die nachträgliche Änderung der ausländischen Steuern im Rahmen der Anrechnungsmethode reicht § 35b GewStG wohl nicht. Dennoch steht dem § 35b GewStG die Anwendung der allgemeinen Änderungsvorschriften der Abgabenordnung nicht entgegen.<sup>1719</sup> Alternativ wäre hier eine Änderung unter den Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO<sup>1720</sup> oder § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO<sup>1721</sup> möglich. In dem Fall bedurfte es zusätzlich einer selbstständigen Anfechtung der gewerbsteuerlichen Anrechnungsverfügung, ansonsten würde eine entsprechende Anpassung nur im Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid erfolgen. Aus dem gleichen Grund dürfte auch § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nicht anwendbar sein, da Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid und Anrechnungsverfügung andererseits nicht in einem „echten“ Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis zueinanderstehen.<sup>1722</sup>

---

<sup>1714</sup> Vgl. *Krumm*, DStR 2005, 631.

<sup>1715</sup> Vgl. *Wagner*, in Blümich, § 34c EStG, Rn. 82 (August 2018); *Seer*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO, Rn. 7 (August 2018).

<sup>1716</sup> Vgl. *Krumm*, DStR 2005, 631.

<sup>1717</sup> Vgl. *Wagner*, in Blümich, § 34c EStG, Rn. 71 (August 2018).

<sup>1718</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 35b GewStG, Rn. 5f. (2017).

<sup>1719</sup> Vgl. *Kontny*, in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 35b GewStG, Rn. 15 (2019).

<sup>1720</sup> Vgl. FG Hamburg v. 24.4.2009, 3 K 6/09, DStRE 2010, 179; *Prokisch*, in Kirchhof/Söhn/Melinghoff, § 34c EStG, Rn. A 137 (April 2011).

<sup>1721</sup> Vgl. *Lüdicke*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 34c EStG, Rn. 156 (November 2015); *Wagner*, in Blümich, § 34c EStG, Rn. 71 (August 2018).

<sup>1722</sup> Vgl. *Drüen*, in Blümich, § 7 GewStG, Rn. 37 (Mai 2019).

Im Ergebnis müsste eine gewerbsteuerliche Anrechnungsverfügung folgende Informationen enthalten:

- (1) Höhe der ausländischen Einkünfte je Land (übertragen aus ESt- und KSt-Bescheid)
- (2) Auf die ausländischen Einkünfte entfallenden Steuern je Land (übertragen aus ESt- und KSt-Bescheid)
- (3) Übertragbare Anrechnungsüberhänge aus dem Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid (gesonderte Feststellung)
- (4) Hebesatz/Hebesätze der Gemeinde(n) (gesonderte Feststellung)
- (5) Länderbezogene, gewerbsteuerliche Anrechnungshöchstbeträge (inkl. modifizierte ausländische Einkünfte und Zerlegungsmaßstäbe sowie ggf. abweichende Aufteilungsmaßstäbe bei unbilligen Ergebnissen) (gesonderte Feststellung)
- (6) Summe der anrechenbaren Steuern je Land (gesonderte Feststellung)
- (7) sowie der auf die jeweilige Gemeinde entfallende Anrechnungsbetrag (gesonderte Feststellung).

(1) - (3) ergeben sich aus dem Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheid, wobei die **länderbezogenen, übertragbaren Anrechnungsüberhänge ( $ANÜ_{KSt/EST,i}$ )** eine separate Berechnung erforderlich machen:

$$ANÜ_{KSt,i} = \text{ausl. Steuern}_i - \frac{KSt}{SdE} \times \text{ausl. EK}_i = \text{ausl. Steuern}_i - ANR_{KSt,i}; \text{ mit } i = \text{Land } i$$

$$ANÜ_{EST} = \text{ausl. Steuern}_i - \frac{EST}{zvE} \times \text{ausl. EK}_i = \text{ausl. Steuern}_i - ANR_{EST,i}$$

Die einschlägigen Hebesätze (4), die in der Regel durch das Finanzamt zu ermitteln sind, bilden die Grundlage zur Ermittlung der länder- und gemeindebezogenen, gewerbsteuerlichen Anrechnungshöchstbeträge (5):<sup>1723</sup>

$$ANR_{GewSt,i,j} = MZ \times HS_j \times \text{Zerlegungsanteil}_j \times \text{mod. ausl. EK}_i; \text{ mit } i = \text{Land } i; j = \text{Gemeinde } j$$

Neben dem Zerlegungsmaßstab stellen die Hebesätze die Entscheidungsgrundlage bei der Aufteilung der ausländischen Steuern zwischen den am Zerlegungsverfahren beteiligten Gemeinden dar. Aus dem Vergleich der länderbezogenen gewerbsteuerlichen Anrechnungshöchstbeträge und den übertragenen Anrechnungsüberhängen je Land ergeben

<sup>1723</sup> Vgl. Rieck, IStR 2019, 589 (592).

sich die länderbezogenen Anrechnungsbeträge, deren Summe (6) dann unter Anwendung des Zerlegungsmaßstabs (7) den beteiligten Gemeinden zugeteilt werden kann:

$$\mathbf{Anrechnungsbetrag}_{i,j} = \text{Min}\{ANR_{GewSt,i,j}; AN\ddot{U}_{KSt \text{ bzw. } Est,i}\}$$

$$\mathbf{Anrechnungsbetrag}_{I,j} = \sum_i^I \mathbf{Anrechnungsbetrag}_i \times \mathbf{Zerlegungsmaßstab}_j$$

$$\mathbf{Anrechnungsbetrag}_{I,J} = \sum_j^J \sum_i^I (\mathbf{Anrechnungsbetrag}_i \times \mathbf{Zerlegungsmaßstab}_j)$$

Die festzusetzende Gewerbesteuer nach Anrechnung ergibt sich dann durch Subtraktion des  $\mathbf{Anrechnungsbetrag}_{I,J}$  von der Gewerbesteuer:

$$\mathbf{GewSt}_{I,J} = MZ \times \sum_j^J (HS_j \times \mathbf{Zerlegungsmaßstab}_j) \times \mathbf{Gewerbeertrag} - \mathbf{Anrechnungsbetrag}_{I,J}$$

Genau wie im Rahmen des Zerlegungsverfahrens würde der Gemeinde lediglich ihr Anteil am Gewerbesteuermessbetrag, der Zerlegungs- bzw. Aufteilungsmaßstab, der angewandte Hebesatz sowie der auf sie entfallende Anrechnungsbetrag mitgeteilt (Zerlegungs- und Anrechnungsinformation). Auf Antrag wäre der Gemeinde der vollständige Gewerbesteuermess-, der Zerlegungsbescheid sowie die Anrechnungsverfügung zugänglich zu machen.<sup>1724</sup>

Fraglich ist im nächsten Schritt, ob der tatsächliche Akt der Anrechnung, also die schlichte Subtraktion der anrechenbaren ausländischen Steuern von der Gewerbesteuer ebenfalls auf Ebene des Finanzamts geschehen soll, oder ob diese Verantwortlichkeit auch auf die Gemeinden übertragen werden könnte. Letzteres hätte den Vorteil, dass man sowohl der Ansicht des BVerwG<sup>1725</sup> (Zuständigkeit der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer auf Ebene des Finanzamts) sowie der Auffassung des FG Niedersachsen<sup>1726</sup> (Anrechnung im Rahmen des Gewerbesteuerbescheids) gerecht werden könnte. Das Hauptanliegen der Entscheidung des BVerwG besteht im Kern nämlich nicht in der Forderung, dass eine Anrechnung zwingend im Rahmen des Gewerbesteuermessbescheids zu erfolgen hat, sondern in der Sicherstellung, dass die „steuerrelevanten Sachverhalte“ nur auf Ebene des Finanzamts ermittelt werden können, da „eine eigene Entscheidung über die

<sup>1724</sup> Vgl. Eichfelder/Zander, DStR 2018, 1313 (1316).

<sup>1725</sup> BVerwG v. 12.8.2014, 9 B 23/14, NVwZ-RR 2014, 897, 4ff..

<sup>1726</sup> FG Niedersachsen v. 16.07.2015, 6 K 196/13, EFG 2015, 2200, I.5.a).cc).

Besteuerungsgrundlagen [...] der Gemeinde nicht“ zusteht.<sup>1727</sup> „Die Gemeinden sollen keine eigenen Nachforschungen anstellen müssen [...]. Zudem sollen die Gemeinden von den komplexen und schwierigen Fragen, die das Gewerbesteuergesetz insofern aufwirft, entlastet werden.“<sup>1728</sup> Beide Voraussetzungen wären auch dann gegeben, wenn der tatsächliche Akt der Anrechnung erst auf Gemeindeebene stattfindet. Die Gemeinde wäre weder gehalten eigenständige Nachforschungen anzustellen noch sich inhaltlich mit Fragen des Gewerbesteuergesetzes auseinander zu setzen.

Durch die Schaffung eines separaten Feststellungsverfahrens wäre der Bescheid nunmehr auch selbständig anfechtbar.<sup>1729</sup> Neben der Möglichkeit des Steuerpflichtigen sich – ohne Anfechtung des gesamten Gewerbesteuermessbescheid – gezielt gegen die (rechts-)fehlerhafte Ermittlung des Anrechnungsbetrags zu wehren (z.B. Verwendung falscher Aufteilungsmaßstäbe oder die Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten im Rahmen der Ermittlung ausländischer Einkünfte, die u.U. ausschließlich inländischen Einkünften zuzuordnen sind), könnten den beteiligten Gemeinden die Möglichkeit eröffnet werden, sich gegen den Inhalt der Anrechnungsverfügung mittels Einspruch zu wehren. Allerdings sollte – genau wie bei möglichen Rechtsbehelfen im Rahmen des Zerlegungsverfahrens – die Einspruchs- und Klagebefugnis auf die angewandten Hebesätze beschränkt sein.<sup>1730</sup> Einwendungen gegen den Regelzerlegungsmaßstab können weiterhin nur im Rahmen des Zerlegungsverfahrens vorgebracht werden.<sup>1731</sup> Die weiteren anrechnungsrelevanten Parameter sollten durch die Gemeinde weder mittels Einspruch noch mittels Klage angreifbar sein, da hier grundsätzlich nicht das Risiko einer Interessenkollision im Verhältnis zu anderen Steuerberechtigten besteht.<sup>1732</sup> In keinem Fall sollte hier ein Einfallstor zur Einspruchs- und Klagebefugnis der Gemeinden gegen den Inhalt der Gewerbesteuermessbescheids gesehen werden.

Dennoch ist die Schaffung eines eigenständigen Verfahrens nicht durchweg unkritisch. Neben der schlichten Verlängerung der Verfahrenskette (Aufblähung des Besteuerungsverfahrens) und der damit einhergehenden Komplexitätssteigerung wäre bei fehlerhafter Anrechnung auf Ebene der Gemeinde der nur schwer überschaubare Verwaltungsrechtsweg zu beschreiten.<sup>1733</sup>

---

<sup>1727</sup> BVerwG v. 12.8.2014, 9 B 23/14, NVwZ-RR 2014, 897, Rn. 5.

<sup>1728</sup> BVerwG v. 12.8.2014, 9 B 23/14, NVwZ-RR 2014, 897, Rn. 5.

<sup>1729</sup> Vgl. *Seer*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO, Rn. 8ff. (August 2018).

<sup>1730</sup> Vgl. *Hofmeister*, in Blümich, § 28 GewStG, Rn. 23 (Mai 2019).

<sup>1731</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 135, der ebenfalls für einen Kürzungsbetrag plädiert.

<sup>1732</sup> Vgl. *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 184 AO, Rn. 21 (April 2017).

<sup>1733</sup> Vgl. *Pelka*, in FS Lang, 2010, 985f.

Zudem wären weitere verfahrensrechtliche Anschlussfragen zu klären: Blickt man beispielsweise auf das einkommensteuerpflichtige Anrechnungssubjekt sieht man sich mit der Frage konfrontiert, wie sich eine solche Anrechnungsverfügung in das Gefüge der Steuerermäßigung i.S.d. § 35 EStG einfügen lässt. § 35 Abs. 1 EStG knüpft seine Rechtsfolgen sowohl an den Gewerbesteuermessbescheid als auch an den Gewerbesteuerbescheid. Beide Bescheide sind Grundlagenbescheid im Verhältnis zum Einkommensteuerbescheid (§ 35 Abs. 1 S. 1, 5 EStG).<sup>1734</sup> Der Gewerbesteuermessbetrag ist allerdings noch nicht durch die anrechenbaren ausländischen Steuern gemindert, sodass durch die Anknüpfung an den Gewerbesteuermessbescheid eine ungemilderte Größe in die Vergleichsrechnung eingehen würde.<sup>1735</sup> Hier müsste man folglich eine Anpassung dergestalt vornehmen, dass die Anrechnungsverfügung um die Berechnung eines Kürzungsbetrages erweitert würde, der das Verhältnis von angerechneten Steuern zur Gewerbesteuer im Gewerbesteuermessbetrag nachzeichnet.<sup>1736</sup> Der Kürzungsbetrag entspricht dem Verhältnis aus den länderbezogenen Anrechnungsbeträgen und dem nach Zerlegungsanteilen gewichteten effektiven Hebesatz:

$$\text{Kürzungsbetrag} = \frac{\sum_j \sum_i^I (\text{Anrechnungsbetrag}_i \times \text{Zerlegungsmaßstab}_j)}{\sum_j (\text{Zerlegungsmaßstab}_j \times \text{Hebesatz}_j)}$$

$$\text{Gekürzter GewSt – Messbetrag} = \text{MZ} \times \text{Gewerbeertrag} - \frac{\sum_j \text{Anrechnungsbetrag}_j}{\sum_i (\text{Zerlegungsmaßstab}_j \times \text{Hebesatz}_j)}$$

Dieser Kürzungsbetrag wäre dann entweder wieder in den Gewerbesteuermessbescheid zu integrieren, was allerdings zirkelschlüssig wäre, oder man würde zusätzlich den gekürzten Gewerbesteuermessbetrag in der gewerbesteuerlichen Anrechnungsverfügung angeben. Folglich müsste der Verweis in § 35 EStG geändert werden und sich nunmehr auf den in der gewerbesteuerlichen Anrechnungsverfügung enthaltenen Kürzungsbetrag beziehen, soweit eine solche Anrechnung auf die Gewerbesteuer erfolgt ist. Relativierend muss man allerdings anmerken, dass die Anrechnung mittelbar dadurch berücksichtigt würde, dass § 35 Abs. 1 S. 5 EStG ebenfalls auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt ist.<sup>1737</sup> Zudem werden nur Anrechnungsüberhänge bei der Gewerbesteuer berücksichtigt, was wiederum bedeutet, dass die tarifliche Steuer durch die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer bereits gemindert ist. Da zwischen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer

<sup>1734</sup> Vgl. *Wacker*, in Schmidt, § 35 EStG, Rn. 41 (2019).

<sup>1735</sup> Vgl. *Levedag*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG, Rn. 7 (August 2018).

<sup>1736</sup> Vgl. *Haarmann*, in FS Gosch, 2016, 135.

<sup>1737</sup> Vgl. *Wacker*, in Schmidt, § 35 EStG, Rn. 41 (2019).

keine kompensatorischen Interaktionen mehr bestehen, stellt sich diese Problematik hier nicht.<sup>1738</sup>

Im Ergebnis hat die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer im Rahmen eines eigenständigen und anfechtbaren Bescheides den Vorteil, dass sich ein solcher ohne Zirkelschlüsse in die gewerbesteuerliche Verfahrenshierarchie eingliedern ließe. Die zirkelschlussfreie Eingliederung würde bedingen, dass der um den Kürzungsbetrag verminderte Gewerbesteuermessbetrag in der gewerbesteuerlichen Anrechnungsverfügung enthalten wäre. Aus diesem Grund sollte auch eine vollständige Anrechnung bereits auf Ebene des Finanzamts durch die Berücksichtigung eines Kürzungsbetrags erfolgen, sodass die Kompetenz der Gemeinde weiterhin auf die Anwendung des gemeindespezifischen Hebesatzes beschränkt bleibt.

Eine verfahrensrechtliche Separierung würde allerdings eine eigenständige gesetzliche Regelung erfordern und auch zusätzliche Anpassungen an anderer Stelle im Gewerbesteuergesetz selbst (etwa Einfügung eines eigenständigen Anrechnungsmechanismus und ggf. Konkretisierungen in § 35b GewStG) oder in anderen Gesetzen notwendig machen (z. B. § 35 EStG oder Anpassung in der AO).

#### **b) Integration des Anrechnungsmechanismus in das Gewerbesteuermessverfahren**

Aufgrund der oben ausgeführten Kritikpunkte wird vielfach vertreten, die Höhe der anrechenbaren Steuern mittels des erwähnten Kürzungsbetrags bereits im Gewerbesteuermessbescheid zu integrieren.<sup>1739</sup> Im Vergleich zur eigenständigen Anrechnungsverfügung würde man die sowieso schon komplexe Verfahrenskette dadurch nicht weiter verlängern. Allerdings würde bei der Beteiligung mehrerer Gemeinden die Kritik wiederaufleben, dass die Feststellung im Rahmen des Gewerbesteuerbescheid zirkelschlüssig ist, da der im Zerlegungsbescheid enthaltende Zerlegungsmaßstab als Grundlage für die Anrechnung ausländischer Steuern wiederum in den Gewerbesteuermessbescheid eingeht.

Darüber hinaus hätte die Gemeinde bei der Integration des Anrechnungsverfahrens in den Gewerbesteuermessbescheid keinerlei Einspruchs- oder Klagebefugnis. Im Hinblick auf den Zerlegungsmaßstab erscheint dies auch nicht zwingend erforderlich, da sich die Gemeinde

---

<sup>1738</sup> Vgl. *Wied*, in Blümich, § 4 EStG, Rn. 923 (November 2016).

<sup>1739</sup> Vgl. Haarmann, in FS Gosch, 2013, 135.

gegen den Zerlegungsmaßstab selbst wenden kann. Einzig in Bezug auf die bereits durch das Finanzamt verwendeten Hebesätze könnte man der Gemeinde einen Rechtsbehelfsweg zugestehen. Hierbei wäre beispielsweise an die Situation zu denken, dass die Hebesatzfestsetzung nicht ordnungsgemäß durchgeführt wurde oder durch eine späte oder übersehene Bekanntgabe des gemeindespezifischen Hebesatzes falsche Berechnungsergebnisse ergibt.<sup>1740</sup> Diesem Umstand könnte man allerdings durch einen schlichten Hinweis der Gemeinde an das zuständige Finanzamt gerecht werden.<sup>1741</sup> Die Finanzbehörde wäre bei solchen Hinweisen nach dem ihr auferlegten Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO) verpflichtet die Angaben der Gemeinde zu prüfen und zu verwerten.<sup>1742</sup> Stellt sich der Hinweis im Nachhinein als falsch heraus und hat das Finanzamt ihn ungeprüft übernommen, kann der Steuerpflichtige im Nachgang sowohl den Gewerbesteuer- als auch den Gewerbesteuermessbescheid mit Einspruch bzw. Widerspruch anfechten.<sup>1743</sup>

Um die Vorteile beider Verfahren zu vereinen, ist auch zu erwägen, aus Vereinfachungsgründen die Anrechnung im Gewerbesteuermessbescheid zu integrieren, soweit kein Zerlegungsverfahren notwendig ist. Werden mehrere Betriebsstätten in unterschiedlichen Gemeinden mit abweichenden Hebesätzen unterhalten, wäre die Verfahrenskette um eine dem Zerlegungsbescheid nachgelagerte gewerbesteuerliche Anrechnungsverfügung zu erweitern. Dies selbstverständlich nur für den Fall, dass auch tatsächlich eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer erforderlich ist.

Das nachfolgende Fallbeispiel soll verdeutlichen, welche Angaben in den jeweiligen Bescheiden zu machen sind:

Beispiel:

*Die A-GmbH verfügt über 3 Betriebsstätten in unterschiedlichen Gemeinden. Die Hebesätze sowie die Zerlegungsmaßstäbe sind der nachfolgenden Tabelle zu entnehmen:*

<i>Gemeinde<sub>j</sub></i>	<i>HS</i>	<i>Zerlegungsmaßstab</i>
<i>Gemeinde<sub>1</sub></i>	<i>200%</i>	<i>20%</i>
<i>Gemeinde<sub>2</sub></i>	<i>380%</i>	<i>40%</i>

<sup>1740</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 16 GewStG, Rn. 31 (Juni 2017).

<sup>1741</sup> Vgl. *Bahn*, NWB 2016, 1367 (1368).

<sup>1742</sup> Vgl. *Bahn*, NWB 2016, 1367 (1368).

<sup>1743</sup> Vgl. *Gosch*, in Blümich, § 16 GewStG, Rn. 31 (Juni 2017).

Gemeinde <sub>3</sub>	500%	40%
-----------------------	------	-----

Im aktuellen Veranlagungszeitraum erwirtschaftet die A-GmbH ausschließlich ausländische Einkünfte i.H.v. von GE 300 aus zwei unterschiedlichen Ländern:

Land <sub>i</sub>	Ausl. EK	s <sub>a</sub>	Ausl. Steuern
Land <sub>1</sub>	100	20%	20
Land <sub>2</sub>	200	30%	60
Summe	300	-	80

Der Gewerbeertrag entspricht der Summe der Einkünfte sowie dem zu versteuerndem Einkommen. Wie hoch ist der Anrechnungsbetrag, der Kürzungsbetrag sowie die Gewerbesteuer nach Anrechnung? Welche Angaben sind in der Anrechnungsmitteilung für Gemeinde<sub>i</sub> enthalten?

Beurteilung:

(1) Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags:

$$ANR_{KSt,i} = \frac{KSt}{SdE} \times \text{ausl. EK}_i; \text{ mit } i = \text{Land } i$$

$$ANR_{KSt,1} = \frac{45}{300} \times 100 = 15$$

$$ANR_{KSt,2} = \frac{45}{300} \times 200 = 30$$

(2) Ermittlung des Anrechnungsüberhangs:

$$ANÜ_{KSt,i} = \text{ausl. Steuern}_i - ANR_{KSt,i}; \text{ mit } i = \text{Land } i.$$

$$ANÜ_{KSt,1} = 20 - 15 = 5$$

$$ANÜ_{KSt,2} = 60 - 30 = 30$$

(3) Ermittlung des gewerbesteuerlichen Anrechnungsbetrags je Land je Gemeinde

$ANR_{GewSt,i,j} = MZ \times HS_j \times Zerlegungsanteil_j \times mod. \text{ausl. } EK_i$ ; mit  $j = \text{Gemeinde } j$  und  $i = \text{Land } i$ .

$Land_i$	$Land_1$	$Land_2$	Summe
Gemeinde <sub>1</sub>	$3,5\% \times 200\% \times 20\% \times 100 = 1,4$	$3,5\% \times 200\% \times 20\% \times 200 = 2,8$	4,2
Gemeinde <sub>2</sub>	$3,5\% \times 380\% \times 40\% \times 100 = 5,32$	$3,5\% \times 380\% \times 40\% \times 200 = 10,64$	15,96
Gemeinde <sub>3</sub>	$3,5\% \times 500\% \times 40\% \times 100 = 7$	$3,5\% \times 500\% \times 40\% \times 200 = 14$	21
Summe	13,72	27,44	41,16

(4) Vergleich mit ausländischer Steuer und Ermittlung des Anrechnungsbetrags

**Anrechnungsbetrag<sub>i,j</sub>** =  $\text{Min}\{ANR_{GewSt,i,j}; AN\ddot{U}_{KSt \text{ bzw. } Est,i}\}$ ; mit  $j = \text{Gemeinde } j$  und  $i = \text{Land } i$ .

$Land_i$	$Land_1$	$Land_2$	Summe
Gemeinde <sub>1</sub>	$\text{Min}\{1,4; 5 \times 0,2\} = 1$	$\text{Min}\{2,8; 30 \times 0,2\} = 2,8$	3,8
Gemeinde <sub>2</sub>	$\text{Min}\{5,32; 5 \times 0,4\} = 2$	$\text{Min}\{10,64; 30 \times 0,4\} = 10,64$	12,64
Gemeinde <sub>3</sub>	$\text{Min}\{7; 5 \times 0,4\} = 2$	$\text{Min}\{14; 30 \times 0,4\} = 12$	14
Summe	5	25,44	30,44

Der **Anrechnungsbetrag<sub>1,j</sub>** beträgt GE 30,44.

(5) Ermittlung des Kürzungsbetrags

**Kürzungsbetrag** =  $\frac{\text{Anrechnungsbetrag}_{1,j}}{\sum_j (\text{Zerlegungsmaßstab}_j \times \text{Hebesatz}_j)}$ ; mit  $j = \text{Gemeinde } j$

$$\text{Kürzungsbetrag} = \frac{30,44}{3,92} = 7,765$$

(6) Ermittlung des gekürzten Gewerbesteuermessbetrags

$$\begin{aligned} \text{Gekürzter Gewerbesteuermessbetrag} &= MZ \times \text{Gewerbeertrag} - \text{Kürzungsbetrag} = 10,5 - 7,77 \\ &= 2,74 \end{aligned}$$

Die Angabe des gekürzten Gewerbesteuermessbetrags erfolgt im Rahmen der gewerbesteuerlichen Anrechnungsverfügung.

### (7) Ermittlung der Gewerbesteuer nach Anrechnung

Die Gewerbesteuer nach Anrechnung wird ermittelt, in dem die Gemeinden ihren gemeindespezifischen Hebesatz auf den auf sie entfallenden Teil des Gewerbesteuermessbetrags anwenden.

$$\text{Gewerbesteuer} = \text{MZ} \times \text{Gekürzter Gewerbesteuermessbetrag} = 3,92 \times 2,74 = 10,72$$

## **4. Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen**

### **a) Grundfälle der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen**

Etwas komplizierter wird die Frage, wie der Anrechnungsverpflichtung verfahrensrechtlich nachzukommen ist, wenn mit der (einheitlichen und) gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen eine weitere Verfahrensstufe in Form eines eigenständig anfechtbaren Feststellungsbescheids hinzutritt.<sup>1744</sup> Das Verfahren der gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen dient einerseits dem Zweck der Verwaltungsvereinfachung.<sup>1745</sup> Andererseits wird das Ziel verfolgt, dass das Finanzamt über Besteuerungsgrundlagen entscheidet, welches am nächsten am verwirklichten Lebenssachverhalt dran ist.<sup>1746</sup>

Zu unterscheiden ist bei der gesonderten Feststellung zwischen der gesetzlich angeordneten, gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und der einheitlichen und gesonderten Feststellung i.S.d. § 180 Abs. 2 Bs. a) AO.<sup>1747</sup> Letztere bezieht sich u.a. auf gewerbliche Personengesellschaften, bei denen das Finanzamt, in deren Bezirk die Geschäftsleitung belegen ist (Feststellungsfinanzamt), regelmäßig nicht deckungsgleich mit dem Wohnsitz- bzw. Betriebsstättenfinanzamt (Veranlagungsfinanzamt) der Gesellschafter ist.<sup>1748</sup> Daher werden die gewerblichen Einkünfte einheitlich auf Ebene der Personengesellschaft festgestellt und im nächsten Schritt den am Feststellungsverfahren beteiligten Gesellschaftern zugerechnet (§ 180 Abs. 2 Bs. a) AO).

---

<sup>1744</sup> Vgl. *Günther*, AO-StB 2013, 182.

<sup>1745</sup> Vgl. *Dißbars*, in FS Frotscher, 2013, 38; *Günther*, AO-StB 2013, 182.

<sup>1746</sup> Vgl. *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 180 AO, Rn. 59 (April 2017).

<sup>1747</sup> Vgl. *Günther*, AO-StB 2013, 182.

<sup>1748</sup> Vgl. *Dißbars*, in FS Frotscher, 2013, 38f.

Neben der einheitlichen Feststellung gegenüber mehreren Beteiligten kennt das Gesetz noch die einzelgesetzlich angeordnete gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Hervorzuheben sind hier u.a. die gesonderte Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags und die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer nach § 35 Abs. 2 EStG sowie der Hinzurechnungsbetrag und die damit verbundenen Besteuerungsgrundlagen i.S.d. § 18 Abs. 1 AStG.<sup>1749</sup>

Zudem wird eine gesonderte Feststellung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb erforderlich, wenn das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt nicht auch für die Steuern vom Einkommen des Gewerbetreibenden zuständig ist (§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. b) AO).<sup>1750</sup>

### **b) Stellung des Feststellungsbescheids im Besteuerungsverfahren**

Der gesonderten und einheitlichen Feststellung kommt im Besteuerungsverfahren eine besondere Bedeutung zu. Erklärungs-pflichtiger ist zunächst derjenige, dem der Gegenstand der Feststellung ganz oder teilweise zuzurechnen ist (§ 181 Abs. 2 AO).<sup>1751</sup> Der durch das zuständige Finanzamt daraufhin erlassene Feststellungsbescheid ist ein eigenständig anfechtbarer Steuerbescheid, der gegenüber Folgebescheiden Bindungswirkung entfaltet, soweit sie für diese von Bedeutung sind.<sup>1752</sup> Neben dem Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid (Steuerbescheide), soll der Feststellungsbescheid nach § 182 Abs. 1 S. 1 AO auch Bindungswirkung gegenüber den Steuermessbescheiden entfalten. In Bezug auf den Gewerbesteuermessbescheid geht die ständige Rechtsprechung<sup>1753</sup> allerdings nicht von einer Bindungswirkung des Feststellungsbescheids gegenüber dem Gewerbesteuermessbescheid aus, was aufgrund des Wortlautes des § 182 Abs. 1 S. 1 AO verwundert.

Wie bereits erwähnt, erfolgt die Gewerbeertragsermittlung eigenständig. Allerdings knüpft § 7 S. 1 GewStG an den im Feststellungsbescheid enthaltenen Gewinn aus Gewerbebetrieb an und stellt gleichzeitig durch die umfangreiche Änderungsmöglichkeit in § 35b GewStG klar, dass Änderungen im Feststellungsbescheid, welche die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb

---

<sup>1749</sup> Vgl. von Wedelstädt, AO-StB 2014, 349.

<sup>1750</sup> Vgl. Koenig, in Koenig, § 180 AO, Rn. 37f. (2014).

<sup>1751</sup> Vgl. BFH v. 6.11.2012, VIII R 19/09, BFH/NV 2013, 502.

<sup>1752</sup> Vgl. Günther, AO-StB, 2016, 293.

<sup>1753</sup> Vgl. BFH v. 30.8.2012, X B 214/11, BFH/NV 2013, 85; BFH v. 25.4.2006, VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847.

beeinflussen, zu entsprechenden Anpassung im Gewerbesteuermessbescheid führen.<sup>1754</sup> Genau wie der Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheid stellt der Feststellungsbescheid einen Quasi-Grundlagenbescheid des Gewerbesteuermessbescheids dar.<sup>1755</sup> Änderungen im Feststellungsbescheid wirken sich deswegen gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht auf den Gewerbesteuermessbescheid aus, es sei denn die Voraussetzungen des § 35b GewStG sind erfüllt. Ansonsten gelten für den Gewerbesteuermessbescheid die allgemeinen Änderungsvorschriften.<sup>1756</sup>

### **c) Gesonderte und einheitliche Feststellung mehrerer Personen**

#### **aa) Feststellung der (ausländischen) Einkünfte**

Wie eingangs erwähnt, stellt die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer bei gewerblichen Personengesellschaften ein Sonderproblem dar. Die (ausländischen) Einkünfte der Personengesellschaft sowie die mit ihnen im Zusammenhang stehenden Besteuerungsgrundlagen werden zunächst einheitlich und gesondert durch das Finanzamt festgestellt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Personengesellschaft befindet (§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO).<sup>1757</sup> Neben inländischen Personengesellschaften können auch ausländische Personengesellschaften Gegenstand dieser gesonderten und einheitlichen Feststellung sein, wenn an ihnen mehrere Steuerinländer beteiligt sind. Dies gilt allerdings nur dann, wenn sie auch das deutschen Steuerrechts als Personengesellschaft qualifiziert (Rechtstypenvergleich).<sup>1758</sup> Diese Sachverhaltskonstellation ist allerdings für die nachstehenden Betrachtung nicht von Interesse, da sich die Frage der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer in dem Zusammenhang nicht stellt. Die ausländische Personengesellschaft unterliegt nicht der Gewerbesteuer, weil es sich nicht um einen stehenden Gewerbebetrieb im Inland handelt (§§ 2 Abs. 1 i.V.m. 9 Nr. 2 GewStG).<sup>1759</sup> Bei inländischen Personengesellschaften besteht zudem eine Ausnahme für den Fall, dass an ihr neben einem Steuerinländer nur ausländische Mitunternehmer beteiligt sind.<sup>1760</sup> Dann ist eine gesonderte Feststellung nicht durchzuführen (§ 180 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO).

---

<sup>1754</sup> Vgl. BFH v. 31.5.2010, X B 163/09, BFH/NV 2010, 2082; *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 35b GewStG, Rn. 2 (2017); *Drüen*, in Blümich, § 7 GewStG, Rn. 37 (August 2018).

<sup>1755</sup> Vgl. *Selder*, in Glanegger/Güroff, § 35b GewStG, Rn. 2 (2017); BFH v. 23.6.2004, X R 59/01, BStBl. II 2004, 901; BFH v. 31.5.2010, X B 163/09, BFH/NV 2010, 2082.

<sup>1756</sup> Vgl. *Koenig*, in Koenig, § 181 AO, Rn. 4 (2014).

<sup>1757</sup> Vgl. *Dißbars*, in FS Frotscher, 2013, 38f.

<sup>1758</sup> Zum Rechtstypenvergleich siehe Abschnitt D.III.3(2).

<sup>1759</sup> Vgl. *Roser*, in Lenski/Steinberg, § 9 Nr. 7 GewStG, Rn. 10 (Oktober 2018).

<sup>1760</sup> Vgl. *Koenig*, in Koenig, § 180 AO, Rn. 88 (2014).

In allen anderen Fällen des § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bs. a) AO werden die auf Ebene des Finanzamts festgestellten (ausländischen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid der Mitunternehmer übernommen. Gleichzeitig stellen sie die Ermittlungsgrundlage für den Gewerbesteuermessbescheid der Personengesellschaft dar.<sup>1761</sup> Für gewerbesteuerliche Zwecke ist die Personengesellschaft selbst Steuerschuldnerin und nicht die an ihr beteiligten Mitunternehmer.<sup>1762</sup> Dementsprechend erfolgt die Ermittlung des Gewerbeertrags auch durch das Feststellungsfinanzamt und nicht durch die Veranlagungsfinanzämter. Auf Ebene der Gesellschafter unterliegen die zugerechneten Einkünfte aufgrund von § 9 Nr. 2 GewStG nicht der Gewerbesteuer, sodass diese Einkünfte auch nicht im maßgebenden Gewerbeertrag der Mitunternehmer enthalten sind.<sup>1763</sup>

### **bb) Anrechnung ausländischer Steuern auf Mitunternehmerebene**

Die Anrechnung ausländischer Steuern kann nur dort erfolgen, wo die Einkünfte besteuert werden, d.h. für einkommen- und körperschaftsteuerliche Zwecke auf Ebene der Mitunternehmer und für Zwecke der Gewerbesteuer auf Ebene der Personengesellschaft. Nach der Diktion des BFH<sup>1764</sup> ist über die Frage der Anrechenbarkeit der ausländischen Steuern bereits im Feststellungsverfahren zu entscheiden. Folglich sollten neben den ausländischen Einkünften auch die Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuern in den Feststellungsbescheid eingehen.<sup>1765</sup> Die tatsächliche Höhe der anrechenbaren Steuern kann final hingegen nur auf Ebene des Mitunternehmers ermittelt werden, da hier weitere Parameter (zu versteuerndes Einkommen, persönliche Abzugsbeträge sowie die tarifliche Einkommensteuer) hinzutreten, die im Rahmen des Feststellungsverfahrens regelmäßig unbekannt sind.<sup>1766</sup>

Die Anwendung der Abzugsmethode soll im Feststellungsverfahren erfolgen, sodass jedem Mitunternehmer nur die um die abziehbaren Steuern verminderten Einkünfte zuzurechnen sind.<sup>1767</sup> Der Antrag zur Anwendung der Abzugsmethode ist mit der Feststellungserklärung

---

<sup>1761</sup> Vgl. BFH v. 31.5.2010, X B 163/09, BFH/NV 2010, 2082; *Drüen*, in Blümich, § 7 GewStG, Rn. 37 (August 2018).

<sup>1762</sup> Vgl. *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 180 AO, Rn. 10 (April 2017).

<sup>1763</sup> Vgl. *Güroff*, in Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 2 GewStG, Rn. 1 (2017).

<sup>1764</sup> BFH v. 18.7.1990, I R 115/88, BStBl. II 1990, 951; BFH v. 28.4.2010, I R 81/09, BFHE 229, 252.

<sup>1765</sup> Vgl. BFH v. 28.4.2010, I R 81/09, BFHE 229, 252; *Helmschrott/Eberhardt*, DStR 1994, 525 (525f.); *Ratschow*, in Klein, § 180 AO, Rn. 24 (2018); a.A. BFH v. 4.6.1991, X R 35/88, BStBl. II 1992, 187, 1.; *Grützner*, IStR 1994, 65 (67).

<sup>1766</sup> Vgl. BFH v. 4.6.1991, X R 35/88, BStBl. II 1992, 187, 1.; *Grützner*, IStR 1994, 65 (67); *Djßars*, in FS Frotscher, 2013, 44; *Brandis*, in Tipke/Kruse, § 180 AO, Rn. 59 (April 2017).

<sup>1767</sup> Vgl. R 34c Abs. 4 S. 4 EStR 2012.

abzugeben und bezieht sich auf alle ausländischen Einkünfte des Mitunternehmers.<sup>1768</sup> Die Anwendung der Abzugs- und der Anrechnungsmethode erfolgen demnach verfahrensrechtlich auf unterschiedlichen Stufen.<sup>1769</sup> In der Feststellungserklärung sind demnach nur die abzuziehenden und anrechnungsfähigen ausländischen Steuern enthalten. Die tatsächlich anzurechnenden ausländischen Steuern ergeben sich aus dem Feststellungsbescheid hingegen nicht.

### cc) Anrechnung ausländischer Steuern auf Ebene der Personengesellschaft

Der Inhalt der Feststellungserklärung ist aus verfahrensrechtlicher Sicht das Hauptproblem bei der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer. Da in der Regel Feststellungs- und Wohnsitzfinanzamt nicht übereinstimmen, fehlen auf Gesellschaftsebene die für die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer notwendigen Informationen. Eine Anrechnung ausländischer Steuern kann nämlich nur auf Ebene der Gesellschaft erfolgen, da es nur hier zur Belastung mit Gewerbesteuer kommt. Folglich muss sichergestellt werden, dass das Feststellungsfinanzamt über einkommen- und körperschaftsteuerliche Anrechnungüberhänge unterrichtet wird, um diese auf Personengesellschaftsebene zu verwerten. Dafür dürfte eine schlichte Mitteilung der Anrechnungüberhänge des Veranlagungsfinanzamts an das Feststellungsfinanzamt ausreichen. Verfügt die Personengesellschaft nicht über mehrere Betriebsstätten ist die Anrechnung im Gewerbesteuermessbescheid vorzunehmen. In diesem Bescheid wäre dann auch die Anrechnung ausländischer Steuern vorzunehmen. Unterhält die Personengesellschaft zur Ausübung ihrer gewerblichen Tätigkeit mehrere Betriebsstätten in unterschiedlichen Gemeinden, sollte auch hier erwogen werden die Anrechnung in einer separaten, gewerbesteuerlichen Anrechnungsverfügung vorzunehmen. Das nachstehende Beispiel soll die vorstehenden Ausführungen verdeutlichen:

#### Beispiel:

*An der in der Gemeinde C ( $HS=500\%$ ;  $s_{GewSt}=17,5\%$ ) belegenen C-KG ist die natürliche Person A ( $s_{ESst}=30\%$ ) zu 50% und die B-GmbH zu 50% beteiligt. Die C-KG hält wiederum 12% an der D-Ltd., die eine quellensteuervorbelastet Dividende ( $s_A=30\%$ ) in Höhe von GE 100 ausschüttet. Wie hoch ist die Gewerbesteuer nach Anrechnung?*

<sup>1768</sup> Vgl. R 34c Abs. 4 S. 4 EStR 2012.

<sup>1769</sup> Vgl. *Dißbars*, in FS Frotscher, 2013, 44.

### Beurteilung:

Die Gewinnanteile werden den Mitunternehmern unter Berücksichtigung der persönlichen Steuerbefreiung anteilig zugerechnet.<sup>1770</sup> Bei A findet das Teileinkünfteverfahren Anwendung (§ 3 Nr. 40 EStG), wohingegen bei der B-GmbH das körperschaftsteuerliche Beteiligungsprivileg nicht zur Anwendung gelangt, da die B-GmbH mittelbar nur zu 6% an der D-Ltd. beteiligt ist. Körperschaftsteuer und SolZ fallen auf Ebene der B-GmbH nicht an, da die ausländischen Steuern (GE 15) größer sind als die Körperschaftsteuer GE 7,5 (Anrechnungsüberhang=GE 7,5). Bei A kann der auf ihn entfallende Teil der ausländischen Steuern ( $50\% \times GE 30 = GE 15$ ) auf die tarifliche Einkommensteuer ( $0,6 \times GE 50 \times 30\% = GE 9$ ) angerechnet werden (Anrechnungsüberhang  $GE 15 - GE 9 = GE 6$ ). Die übertragbaren Anrechnungsüberhänge werden dem Feststellungsfinanzamt durch die Veranlagungsfinanzämter nachrichtlich mitgeteilt.

Für Zwecke der Gewerbeertragsermittlung sind die persönlichen Steuerbefreiungen (§ 3 Nr. 40 EStG) gem. § 7 S. 4 GewStG im Gewerbeertrag zu berücksichtigen. Da vorliegend die Voraussetzungen des §§ 8 Nr. 5 i.V.m. 9 Nr. 7 GewStG auf Ebene der Personengesellschaft allerdings nicht erfüllt sind, werden die Kürzungen wieder rückgängig gemacht. Die Dividende unterliegt demnach in voller Höhe der Gewerbesteuer (GE 17,5). Allerdings können GE 13,5 bei der Gewerbesteuer angerechnet werden. Der festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag beträgt folglich GE 0,8 ( $GE 15,5 \times 3,5\% - GE 13,5 \div 500\%$ ) und die festzusetzende Gewerbesteuer beträgt GE 4 ( $GE 0,8 \times 500\%$ ). § 35 EStG ist nicht anwendbar, da kein Einkommensteuerermäßigungspotential mehr besteht.

### **dd) Gesonderte Feststellung bei abweichender Zuständigkeit**

Wie bereits eingangs dieses Abschnitts erwähnt, ist eine nachrichtliche Mitteilung von Anrechnungsüberhängen auch dann notwendig, wenn das Veranlagungs- und Feststellungsfinanzamt nicht übereinstimmen (§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bs. b) AO). Im Fall der

---

<sup>1770</sup> Bisher weitgehend ungeklärt ist, ob über die persönlichen Steuerbefreiungen im Feststellungsverfahren auf Ebene der Personengesellschaft oder erst auf Ebene der Mitunternehmer verbindlich entschieden wird. Sowohl die Nettomethode (Anwendung der Steuerbefreiung auf Ebene der Personengesellschaft sowie die unterschiedlichen Formen der Bruttomethode (Bruttomethode mit nachrichtlicher Mitteilung oder modifizierte Bruttomethode mit zusätzlicher Feststellung) sind denkbar, vgl. Seitz, GmbHR 2004, 476 (476f.); Prinz/Hick, GmbHR 2006, 24 (28); Herkens, GmbH-StB 2016, 277. Der BFH hält grundsätzlich sowohl die Brutto- als auch die Nettomethode für anwendbar. Voraussetzung ist, dass dem Feststellungsbescheid zweifelsfrei zu entnehmen sein muss, dass auf Ebene des Mitunternehmers noch zusätzliche Rechenschritte erforderlich sind, vgl. BFH v. 18.7.2012, X R 28/10, BStBl. II 2013, 444.

Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer hätte das Veranlagungsfinanzamt das Feststellungsfinanzamt über etwaige Anrechnungsüberhänge zu informieren. Hauptanwendungsfall mit Blick auf die gewerblichen Einkünfte ist der Einzelunternehmer, der sein Wohnsitz in einem anderen Bezirk als sein Gewerbebetrieb hat.<sup>1771</sup>

## **5. Verfahrensrechtliche Besonderheiten im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung**

### **a) Grundlegendes**

Abschließend ist noch zu klären, wie die Anrechnung ausländischer Steuern im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung verfahrensrechtlich abzubilden ist. Zunächst ist zu erörtern, wie die ausländischen Steuern auf die Gewerbesteuer angerechnet werden können, wenn an der ausländischen Zwischengesellschaft ein oder mehrere Hinzurechnungsverpflichtete beteiligt sind und diese Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten wird. Im nächsten Schritt ist auf die Situation einzugehen, dass mehrere Steuerinländer an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind. Sodann soll der Blick auf die Hinzurechnungsverpflichteten gerichtet werden, die über eine (inländische) Personengesellschaft an der ausländischen Zwischengesellschaft beteiligt sind. Verfahrensrechtlich ist zudem zwischen der Anrechnung nach § 12 Abs. 1 AStG und derjenigen nach § 12 Abs. 3 AStG zu differenzieren.<sup>1772</sup>

### **b) 1. Stufe: Abzug bzw. Anrechnung ausländischer Steuern, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallen (§ 12 Abs. 1 und 2 AStG)**

Wie bereits in Abschnitt D.III.11.c) ausgeführt, sind die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung sowie die nachfolgende tatsächliche Ausschüttung gesondert festzustellen (§ 18 Abs. 1 S. 1 GewStG). Dazu gehören neben den hinzurechnungspflichtigen Einkünften i.S.d. § 7 Abs. 1, 6 AStG, den nach § 3 Nr. 41 EStG befreiten Beträgen und den danach festzustellenden residualen Hinzurechnungsbeträgen auch die nach § 12 Abs. 1 und 3 AStG anrechenbaren bzw. nach §§ 10 Abs. 1 und 12 Abs. 3 AStG abziehbaren Steuern.<sup>1773</sup>

---

<sup>1771</sup> Vgl. *Koenig*, in *Koenig*, § 180 AO, Rn. 38 (2014).

<sup>1772</sup> Vgl. *Fu/Wassermeyer*, § 12 AStG, Rn. 83 (Oktober 2018).

<sup>1773</sup> Vgl. BFH v. 17.7.1985, I R 104/82, BStBl. II 1986, 129; BMF v. 14.5.2004, IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3, Tz. 18.1.2.2.

Die tatsächliche Anrechnung erfolgt erst auf der nächsten Stufe im Rahmen des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheids.<sup>1774</sup> Die europa- und verfassungsrechtliche Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer kann sich demnach ebenfalls nur auf das Verfahren auf Gesellschafterebene auswirken, denn erst auf dieser Verfahrensstufe wird entschieden, ob der Hinzurechnungsbetrag überhaupt die Eignung, hat den Gewerbeertrag zu erhöhen.<sup>1775</sup> Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist eine gesonderte Feststellung für gewerbesteuerliche Zwecke nicht erforderlich.<sup>1776</sup> Eine solche wäre allerdings in Bezug auf die ausländischen Steuern durchaus sinnvoll, da so gewährleistet wäre, dass die ausländischen Steuern für Zwecke der Gewerbesteuer verbindlich festgestellt würden.<sup>1777</sup> Änderungen, die sich auf die Höhe der ausländischen Steuern beziehen, würden so sachgerecht im Gewerbesteuermessbescheid oder einer etwaigen gewerbesteuerlichen Anrechnungsverfügung nachvollzogen.<sup>1778</sup> Unterbleibt hingegen eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer, ist der Hinzurechnungsverpflichtete gehalten, sich gegen den Gewerbesteuermessbescheid zu wehren oder das Fehlen einer eigenständigen, gewerbesteuerlichen Anrechnungsverfügung zu rügen. Eine Anfechtung des Gewerbesteuerbescheids sollte hingegen erfolglos bleiben.<sup>1779</sup>

Anders als die Steueranrechnung erfolgt der Abzug ausländischer Steuern bereits auf Ermittlungsebene beim Feststellungsfinanzamt.<sup>1780</sup> Begehrt der Steuerpflichtige abweichend die Anrechnung ausländischer Steuern, die zu Lasten der Zwischengesellschaften erhoben worden sind (§ 12 Abs. 1 AStG), ist der Steuerpflichtige gehalten, einen Antrag auf Anrechnung ausländischer Steuern zu stellen. Die Antragsstellung hat formlos im Rahmen des Veranlagungsverfahrens des Hinzurechnungsverpflichteten zu erfolgen.<sup>1781</sup> Der Antrag sollte

---

<sup>1774</sup> Vgl. BMF v. 14.5.2004, IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3, Tz. 18.1.2.5.

<sup>1775</sup> Vgl. *Kraft*, in *Kraft*, § 18 AStG, Rn. 10 (2019); *Vogt*, in *Blümich*, § 12 AStG, Rn. 9 (Februar 2019).

<sup>1776</sup> Vgl. BMF v. 14.5.2004, IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3, Tz. 18.1.2.1.; *Vogt*, in *Blümich*, § 18 AStG, Rn. 9 (Oktober 2019); a.A. *Romswinkel*, in *Strunk/Kaminski/Köhler*, § 18 AStG, Rn. 12 (September 2004); *Schönfeld/Engeler*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/ Schönfeld*, § 18 AStG, Rn. 133 (November 2016).

<sup>1777</sup> Vgl. *Romswinkel*, in *Strunk/Kaminski/Köhler*, § 18 AStG, Rn. 12 (September 2004); *Schönfeld/Engeler*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/ Schönfeld*, § 18 AStG, Rn. 133 (November 2016).

<sup>1778</sup> Die fehlende materiell-rechtliche Bindungswirkung des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheids würde sich folglich nicht stellen, sodass es keines Rückgriffs auf § 35a GewStG bedürfte, der – wie bereits mehrfach betont – nicht die Eignung hat eine Bindungswirkung für die Höhe der ausländischen Steuern zu entfalten.

<sup>1779</sup> Vgl. BVerwG v. 12.8.2014, 9 B 23/14, NVwZ-RR 2014, 897, Rn. 5.

<sup>1780</sup> Vgl. BMF v. 14.5.2004, IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3, Tz. 18.1.2.3.

<sup>1781</sup> Vgl. *Fuhrmann*, in *Fuhrmann*, § 12 AStG, Rn. 14 (2017); *Wassermeyer/Fu*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 12 AStG, Rn. 27 (Oktober 2018); a.A. *Vogt*, in *Blümich*, § 12 AStG, Rn. 9 (Februar 2019), *Edelmann*, in *Kraft*, § 12 AStG, Rn. 42 (2019), die dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zugestehen, entweder im Feststellungs- oder dem Veranlagungsverfahren den Antrag zu stellen.

sich auch auf die Gewerbesteuer beziehen, da der Aufstockungsbetrag auch die Gewerbesteuer erhöht.<sup>1782</sup> Vorsorglich sollte der Antrag ebenfalls der Gewerbesteuererklärung beifügt werden und unter Umständen mit der Beantragung einer gewerbesteuerlichen Anrechnungsverfügung einhergehen. Hieraus sollte hervorgehen, dass der Steuerpflichtige eine nachrangige Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer begehrt. Genau wie bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer sollte ein solcher Antrag bis zur Unanfechtbarkeit des Gewerbesteuermessbescheids gestellt, geändert, aufgehoben oder nachgeholt werden können.<sup>1783</sup>

Wird die Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft über eine inländische Personengesellschaft gehalten, ist der Hinzurechnungsbetrag ihr gegenüber gesondert festzustellen. Diese Feststellung geht im Nachgang in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Personengesellschaft ein. Für die Anrechnung ausländischer Steuern gelten insoweit die gleichen Ausführungen wie oben. Der Hinzurechnungsbetrag und die darauf entfallenden ausländischen Steuern werden nach dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufgeteilt. Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens des Mitunternehmers erfolgt dann die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Anrechnungüberhänge werden der Personengesellschaft nachrichtlich mittgeteilt. Diese werden dann auf Ebene des Feststellungsfinanzamts angerechnet. Das Finanzamt, welches für die gesonderte Feststellung zuständig ist, weicht allerdings regelmäßig von dem Finanzamt ab, das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Bs. a) AO zuständig ist. In manchen Bundesländern ist für die (einheitliche und) gesonderte Feststellungen von Hinzurechnungsbesteuerungsgrundlagen ein zentrales Finanzamt zuständig, wohingegen die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei Personengesellschaft durch das Finanzamt getroffen wird, in dessen Bezirk die Geschäftsleitung der Personengesellschaft belegen ist.

### **c) 2. Stufe: Steuerfreistellung der tatsächlichen Ausschüttung und Anrechnung darauf entfallender Quellensteuern**

Im Gegensatz zu der Steueranrechnung nach § 12 Abs. 1 AStG ist für Zwecke der Quellensteueranrechnung (§ 12 Abs. 3 AStG) für die Anwendung der Anrechnungs- und der Abzugsmethode ein Antrag notwendig. Da die tatsächliche Ausschüttung in der Regel zeitlich nachgelagert erfolgt, entfaltet die Feststellung der ausländischen Steuern Bindungswirkung für

---

<sup>1782</sup> Vgl. BFH v. 21.12.2005, I R 4/05, BStBl. II 2006, 555; *Vogt*, in Blümich, § 12 AStG, Rn. 17 (Februar 2019).

<sup>1783</sup> Vgl. *Fuhrmann*, in *Fuhrmann*, § 12 AStG, Rn. 14 (2017).

den vorgelagerten Hinzurechnungsbescheid.<sup>1784</sup> § 12 Abs. 3 AStG ist insoweit eine eigenständige Berichtigungsvorschrift, die trotz Bestandskraft des Hinzurechnungsbescheids eine Änderung ermöglicht.<sup>1785</sup> Entsprechend wären dann auch die Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheide sowie der Gewerbesteuermessbescheid oder eine etwaige gewerbesteuerliche Anrechnungsverfügung rückwirkend zu ändern oder ggf. erstmals zu erlassen. Werden Quellensteuern auf die steuerfreie Gewinnausschüttung einbehalten und wurde bislang noch nicht auf die Gewerbesteuer angerechnet, sollte mit dem Antrag auf Anrechnung auch kenntlich gemacht werden, dass damit eine (nachrangige) Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer einhergeht, sodass es rückwirkend erstmalig zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer kommen würde. In dem Fall wäre der Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheid zu ändern und der Anrechnungsüberhang entsprechend zu ermitteln. Es kann allerdings auch sein, dass im Rahmen des § 12 Abs. 1 AStG bereits partiell auf die Gewerbesteuer angerechnet wurde, sodass im Zuge der Anrechnung nach § 12 Abs. 3 AStG grundsätzlich keine Änderungen des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheids erforderlich sind. Der Anrechnungsüberhang ist dann bereits bekannt.

Bei einer Beteiligung über Personengesellschaften gelten die Ausführungen im vorherigen Absatz grundsätzlich entsprechend.

## **G. Zusammenfassung, Fazit und Ausblick**

Seit ihrer flächendeckenden Einführung im Jahr 1936 hat sich die Gewerbesteuer weg von einer kommunalen Nebensteuer hin zur dominierenden Unternehmenssteuer im deutschen Steuerrecht entwickelt. Durch die zunehmende Globalisierung der Märkte stellen sich für diese historisch am Äquivalenzprinzip ausgerichtete Objektsteuer in ihrer heutigen Erhebungsform vielfältige Folgefragen hinsichtlich der Auslegung, Ausgestaltung und zeitgemäßen Fortentwicklung im Kontext des internationalen Steuerrechts.

Diese Arbeit hat verdeutlicht, dass mit Blick auf die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitender gewerblicher Tätigkeit erheblicher Handlungsbedarf seitens des Gesetzgebers besteht, um eine wettbewerbsfähige internationale Unternehmensbesteuerung sicherzustellen. Da bei der Gewerbesteuer durch die Anknüpfung an die einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage im Ausgangspunkt

---

<sup>1784</sup> Vgl. BMF v. 14.5.2004, IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3, Tz. 12.3.2., 18.1.7.

<sup>1785</sup> Vgl. *Wassermeyer/Fu*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 12 AStG, Rn. 89 (Oktober 2018).

ebenfalls das Welteinkommensprinzip umgesetzt wird, die daraus resultierende Doppelbesteuerung hingegen nur für ausländische Betriebsstätteinkünfte und Schachteldividenden vermieden wird, bleibt bei den residualen Einkünften das Doppelbesteuerungsproblem bestehen. Wie die ersten Kapitel dieser Arbeit gezeigt haben, stellt sich dieses Problem insbesondere für quellensteuervorbelastete Zinsen, Lizenzen und Streubesitzdividenden, für den Hinzurechnungsbetrag (§ 10 AStG) sowie für Einkünfte, die aufgrund eines unilateralen Missbrauchsverdikts, trotz der bilateral vereinbarten Freistellung, der Gewerbesteuer unterliegen (§ 20 Abs. 2 AStG, § 50d Abs. 9 u. 10 EStG).

Dabei hat Kapitel D. gezeigt, dass neben der rein ökonomischen Forderung nach der Schaffung eines gewerbesteuerlichen Anrechnungsmechanismus vor allem das Verfassungs-, Abkommens- und Europarecht zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer verpflichten.

Für den Bereich des Abkommensrecht ergibt sich diese Anrechnungsverpflichtung sowohl aus der allgemeinen Zwecksetzung von DBA, internationale Doppelbesteuerung zwischen den Vertragsstaaten zu vermeiden, als auch aus dem klaren Wortlaut einer Vielzahl deutscherseits geschlossener DBA. Da jedes deutsche DBA die Gewerbesteuer als Steuer vom Einkommen explizit in den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens mit einbezieht und zudem im Anrechnungsartikel einer Vielzahl deutscher DBA die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Steuern vom Einkommen vorgeschrieben ist, ist Deutschland im Rahmen so formulierter DBA völkerrechtlich verpflichtet, neben der Einkommen- und Körperschaftsteuer auch auf die Gewerbesteuer anzurechnen. Dabei gibt der in vielen DBA enthaltene zusätzliche Verweis, dass die Anrechnung unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu erfolgen hat, vor, dass sich die technische Ausgestaltung eines Anrechnungsmechanismus an den einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Vorgaben zu orientieren hat. Es existieren aber auch DBA, die eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer beschränken oder eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer explizit ausschließen. Da DBA nach Ratifizierung lediglich einfache Bundesgesetze darstellen, entfalten solche Regelungen nur Geltung, wenn sie nicht im Konflikt mit höherrangigem Verfassungs- und/oder Europarecht stehen.

Aus Sicht des Verfassungsrechts stellt die fehlende Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer einen nicht gerechtfertigten Verstoß gegen das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das Folgerichtigkeitsgebot dar. Die Gewerbesteuer in ihrer heutigen Erhebungsform hat sich der Einkommen- und Körperschaftsteuer soweit angenähert,

dass eine abweichende Behandlung im Kontext des internationalen Steuerrechts nicht mehr gerechtfertigt ist. Insbesondere die tradierten Prinzipien des Gewerbesteuergesetzes, wie das Äquivalenz-, Objekt- oder gewerbesteuerliche Territorialitätsprinzip haben weder die Eignung, das höherrangige Leistungsfähigkeitsprinzip in irgendeiner Form einzuschränken oder zu verdrängen noch eine Durchbrechung dieses (gewerbesteuerlichen) Leitprinzips zu rechtfertigen. Ganz im Gegenteil: Eine folgerichtige Umsetzung des gewerbesteuerlichen Territorialitätsprinzips – möchte man diesem Prinzip zu irgendeiner gesetzssystematischen Relevanz verhelfen – würde vielmehr gebieten, sowohl ausländische (Streubesitz-)Dividenden als auch passive und niedrigbesteuerte Betriebsstätteneinkünfte vollumfänglich aus dem Gewerbeertrag auszuklammern. An der Stelle, wo die gesetzgeberische Grundentscheidung, die Gewerbesteuer an das Bestehen eines inländischen Gewerbebetrieb anzuknüpfen, nicht konsequent im Gewerbeertrag nachvollzogen wird, ist die Folge aus der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, dass sowohl das Fehlen eines unilateralen Anrechnungsmechanismus bei der Gewerbesteuer als auch der explizite Ausschluss der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer im Abkommensrecht verfassungsrechtlich nicht vertretbar ist.

Daneben ist auch den Quellen des Europarechts eine Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer zu entnehmen. Zwar verpflichtet weder das europäische Primär- noch das europäische Sekundärrecht nach derzeitigem Stand zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer im Rahmen der Regelbesteuerung. Für den Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung ist eine solche Anrechnung allerdings zwingend. Insbesondere dem Wortlaut des Anrechnungsartikels der ATAD (Art. 8 Abs. 7 ATAD) sowie den Erwägungsgründen dieser Richtlinie ist eine gewerbesteuerliche Anrechnungsverpflichtung zu entnehmen.

Der erstinstanzlichen Forderung einer Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer schließt sich unmittelbar die Frage nach der technischen Umsetzbarkeit an (Kapitel E.). Neben Fragen nach der Anrechnungsreihenfolge sowie der Ermittlung eines gewerbesteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags bilden auch verfahrensrechtliche Aspekte die wesentlichen Hürden bei der Implementierung eines solchen gewerbesteuerlichen Anrechnungsmechanismus.

Die Ausführungen in Kapitel E. dieser Arbeit haben verdeutlicht, dass die Frage nach der Anrechnungsreihenfolge wegen der kompensatorischen Interaktion zwischen Einkommen- und Gewerbesteuer (§ 35 EStG) im Rahmen der quantitativen Analyse eine Differenzierung

zwischen einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Anrechnungssubjekten erforderlich macht. Die Analyse der verschiedenen Ausgestaltungsalternativen (verhältnismäßige, sequentielle, pauschalierte Anrechnung sowie die Umsetzung eines Wahlrechts) hat dabei zutage gebracht, dass stets die Implementierung eines steuerlichen Wahlrechts die Gesamtsteuerbelastung des Steuerpflichtigen minimiert. Zwar führt die vorrangige Anrechnung auf die Körperschaftsteuer stets zum gleichen Ergebnis, allerdings muss man mit Blick auf das einkommensteuerliche Anrechnungssubjekt feststellen, dass gerade bei niedrigeren Einkommensteuersätzen sowie hoher Quellensteuervorbelastung im Ausland eine stärkere Verteilung der ausländischen Steuern auf die Gewerbesteuer vorteilhaft ist. Dennoch kommt man unter Einbezug qualitativer Faktoren, wie dem Schutz der Finanzierungsautonomie der Gemeinden sowie unter Berücksichtigung verfahrensrechtlicher, verwaltungsökonomischer und steuerpolitischer Erwägungen, zu dem Schluss, dass die ausländischen Steuern zunächst auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer anzurechnen und nur verbleibende Anrechnungserhöhungen das Steueraufkommen der Gemeinden mindern sollten. Zum Ausgleich der belastungsanalytischen Nachteile bei der Umsetzung einer nachrangigen Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer beim einkommensteuerlichen Anrechnungssubjekt sollte der Anrechnungsmechanismus zudem durch Billigkeitsmaßnahmen flankiert werden.

Wird der Gewerbebetrieb mittels mehrerer Betriebsstätten in unterschiedlichen Gemeinden betrieben, stellt sich zudem die Frage, anhand welches Maßstabs die ausländischen Steuern auf die Gemeinden aufzuteilen sind. Dabei kommt sowohl die Regelzerlegung anhand der Lohnsumme, eine verursachungsrechtliche Aufteilung sowie ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen in Betracht. Obwohl das Wahlrecht des Steuerpflichtigen aus Belastungssicht die überzeugendste Variante darstellt, sprechen auch hier gewichtige qualitative Argumente gegen diese Alternative. Genau wie bei der Frage nach der Anrechnungsreihenfolge würde mit der Implementierung eines Wahlrechts ein nicht gerechtfertigter Eingriff in die Finanzierungsautonomie der Gemeinden einhergehen. Eine Aufteilung der ausländischen Steuern anhand des Regelzerlegungsmaßstab stellt daher die vorzugswürdige Alternative, da sie zum einen einfach in die bestehende Gesetzessystematik eingebettet werden kann und zum anderen eine Reihe verfahrensrechtlicher Folgefragen obsolet macht. Eine verursachungsgerechte Aufteilung führt hingegen nur dann zu sinnvollen Ergebnissen, wenn auch der Gewerbesteuermessbetrag nach dem gleichen Maßstab den Gemeinden zugewiesen würde.

Neben der Frage nach der Anrechnungsreihenfolge sowie der Aufteilung der ausländischen Steuern im Rahmen des Zerlegungsverfahrens sind in Kapitel E. auch verfahrensrechtliche Zuständigkeitsfragen sowie Fragen nach der Integration eines gewerbsteuerlichen Anrechnungsmechanismus in das bestehende Besteuerungsverfahren erörtert worden.

Da allein die Finanzämter zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen des Gewerbesteuermessverfahrens zuständig sind und sich die Kompetenz der Gemeinden auf die Anwendung des gemeindespezifischen Hebesatzes beschränkt, sollte auch die Zuständigkeit für die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer bei den Finanzämtern liegen. Die Anrechnung ist demnach im Gewerbesteuermessbescheid abzubilden. Ist das Gewerbesteuerverfahren bei der Beteiligung mehrere Gemeinden allerdings um das Zerlegungsverfahren zu erweitern, ist zu erwägen, ob die Verfahrenskette nicht um einen gesonderten, dem Zerlegungsbescheid nachgelagerten Anrechnungsbescheid (gewerbsteuerliche Anrechnungsverfügung) ergänzt werden sollte.

Abgesehen von den Besonderheiten im Zusammenhang mit dem Zerlegungsverfahren, gilt es bei der verfahrensrechtlichen Umsetzung auch Aspekte in Bezug auf die gewerbliche Personengesellschaft zu beachten. Da die Personengesellschaft für gewerbsteuerliche Zwecke selbst Steuerschuldnerin ist, allerdings für einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Zwecke auf die hinter ihr stehenden Mitunternehmer abzustellen ist, kann eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer erst erfolgen, wenn etwaige einkommen- und körperschaftsteuerliche Anrechnungsüberhänge bekannt sind. Hier ist regelmäßig eine Mitteilungspflicht erforderlich, wenn das Feststellungs- und das Wohnsitz- bzw. Belegenheitsfinanzamt voneinander abweichen. Solche speziellen Zuständigkeitsfragen stellen sich regelmäßig auch mit Blick auf den Hinzurechnungsbescheid im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung.

Die Kompetenzzuweisung zu den Finanzämtern hat zudem zur Folge, dass diese sich mit ermittlungssystematischen Folgefragen auseinandersetzen müssen. Dies betrifft u.a. die Ermittlung eines gewerbsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrags. Um eine konsistente Umsetzung eines Anrechnungsmechanismus zu gewährleisten, sollten dabei die Grundsätze des § 34c EStG bei der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer entsprechend gelten. Genau wie im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz sollte der gewerbsteuerliche Anrechnungshöchstbetrag die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer begrenzen, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Dem folgend, sollte der Vortrag von Anrechnungsüberhängen in vor- oder nachgelagerte Veranlagungszeiträume auch nicht

möglich sein. Darüber hinaus sollte die *per country limitation* berücksichtigt werden, d.h. für jedes Land, aus dem ausländische Einkünfte stammen, ist ein eigener gewerbsteuerlicher Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln.

In entsprechender Anwendung des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG sollten zudem die ausländischen Einkünfte um Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen, die mit den ausländischen Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, zum Abzug zugelassen werden. Dabei sind allerdings die gewerbsteuerlichen Besonderheiten in Form der Hinzurechnungen mitzudenken, d.h., dass bei isolierender Betrachtung der ausländischen Einkünfte unter (partiellen) Berücksichtigung des Freibetrags der Betriebsausgabenabzugs anteilig wieder rückgängig zu machen wäre, wenn die Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 GewStG erfüllt sind. Als Referenzgröße bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags ist der Gewerbeertrag nach Verlustverrechnung, Rundung und Freibetrag heranzuziehen, sodass sich der gewerbsteuerliche Anrechnungshöchstbetrag im Ergebnis aus dem Produkt aus ausländischen Einkünften und dem durchschnittlichen, gewichteten Gewerbesteuersatz ergibt.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass aus Sicht des Steuerpflichtigen ein Rechtsanspruch besteht, ausländische Steuern neben der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer auch auf die Gewerbebesteuer anzurechnen zu lassen. Um nunmehr der daraus entstehenden Rechtsunsicherheit im Hinblick auf etwaige Umsetzungsfragen zuvorzukommen, ist der Gesetzgeber *de lege ferenda* gehalten, einen gewerbsteuerlichen Anrechnungsmechanismus zu schaffen. Da bereits durch §§ 8 Nr. 5 i.V.m. 9 Nr. 7, 8 sowie § 9 Nr. 2 u. 3 GewStG die Entscheidung über die Freistellung ausländischer Ergebnisbestandteile eigenständig im Gewerbesteuergesetz vorgenommen wird, ist es nur konsequent, auch eine eigenständige Anrechnungsmethode im Gewerbesteuergesetz zu etablieren. Genau wie im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, sollte die Steuerermäßigungsvorschrift hinter der Tarifvorschrift und denklogisch vor den Steuererhebungsvorschriften stehen. Für das Gewerbesteuergesetz würde das bedeuten, dass die Steuerermäßigungsvorschrift nach der Hebesatzvorschrift in § 16 GewStG und vor der Erhebungsvorschrift in § 18 GewStG stehen müsste.<sup>1786</sup> Da § 17 GewStG zudem nach Abschaffung der Zweigstellensteuer gestrichen wurde, wäre diese Stelle prädestiniert für die Verortung der gewerbsteuerlichen Anrechnungsmethode. Daneben sind zur verfahrensrechtlichen Umsetzung *de lege ferenda* weitere Anpassung im Gewerbesteuergesetz (u.a. wäre § 35b GewStG zu ergänzen), in der Abgabenordnung sowie ggf. im Einkommensteuergesetz (z.B. bei § 35 EStG) erforderlich.

---

<sup>1786</sup> Vgl. Lüdike, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 34c EStG, Rn. 172 (November 2015).

## Literaturverzeichnis

Achatz, Markus [Hrsg.] (DStJG 36): Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. – Internationales Steuerrecht, Band 36, Köln 2013.

Adrian, Gerrit/Rautenstrauch, Gabriele/Sterner, Ingo: Gewerbesteuer bei der Hinzurechnungsbesteuerung, DStR 2017, 1457-1463.

Amatucci, Andrea [Hrsg.] (International Tax Law): International Tax Law, 1. Aufl., Alphen aan den Rijn 2006.

Andresen, Ulf (Betriebsstättengewinnabgrenzung): Betriebsstättengewinnabgrenzung nach Abkommensrecht, in Wassermeyer, Franz/Andresen, Ulf/Ditz, Xaver [Hrsg.] (Betriebsstätten-Handbuch): Betriebsstättenhandbuch – Gewinnermittlung und Besteuerung, 2. Aufl., Köln 2017, 301-334.

Andresen, Ulf (Betriebsstättengewinnermittlung): Betriebsstättengewinnermittlung nach innerstaatlichem Recht, in Wassermeyer, Franz/Andresen, Ulf/Ditz, Xaver [Hrsg.] (Betriebsstätten-Handbuch): Betriebsstättenhandbuch – Gewinnermittlung und Besteuerung, 2. Aufl., Köln 2017, 160-300.

Bahn, Daniel: Einwirkungsmöglichkeiten der Kommunen bei der Gewerbesteuer, NWB 2016, 1367-1372.

Beck, Diana/Moser, Till: Die Anrechnungsmethode in der konzeptionellen Kritik, StuW 2014, 258-272.

Becker, Jan Dierk/Loose, Thomas: Zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die Gewerbesteuer, IStR 2012, 57-63.

Benz, Sebastian/Jetter, Jann: Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden, DStR 2013, 489-496.

Bergemann, Achim/Wingler, Jörg (GewStG): Gewerbesteuergesetz, Kommentar, 1. Aufl., Wiesbaden 2012.

Bergmann, Malte/Lukas, Philipp/Oertel, Eva: Internationales Steuerrecht und deutsche Gewerbesteuer – Umsetzung und Durchbrechungen des gewerbesteuerlichen Territorialitätsprinzips, IWB 2017, 864-872.

Birk, Dieter/Dessens, Marc/Tappe, Henning (Steuerrecht): Steuerrecht, 22. Aufl., Heidelberg 2019.

Blankart, Charles B. (Öffentliche Finanzen): Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 8. Aufl., München 2011.

Blumenberg, Jens (Gewerbesteuer): Internationale Aspekte der Gewerbesteuer in Rödter, Thomas/ Günkler, Manfred/ Niemann, Ursula [Hrsg.] (StbJb): Steuerberater-Jahrbuch 2012/2013, Köln 2013, 461-486.

Blümich (EStG, KStG, GewStG und Nebengesetze): Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz und Nebengesetze, Kommentar, Loseblatt, München 2019 (Stand: 148 Erg. Lfg., Juli 2019).

Böwing-Schmalenbrock, Philipp: Betriebsbezogene Höchstbetragsberechnung in § 35 EStG: Friktionen in doppel-/mehrstöckigen Mitunternehmerschaften, DStZ 2018, 83-85.

Braunnagel, Ralf: Verstößt die Nichtberücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste im Rahmen der Gewerbesteuer gegen Gemeinschaftsrecht? Zugleich eine Besprechung der Urteile des FG Hamburg vom 18.11.2009, 6 K 147/08 und des FG Düsseldorf vom 8.9.2009, 6 K 308/04 K, IStR 2010, 313-317.

Breinersdorfer, Stefan (Einordnung Gewerbesteuer): Steuersystematische Einordnung der Gewerbesteuer und ihre Bedeutung für die Auslegung des Gewerbesteuergesetzes, in Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf [Hrsg.] (FS BFH): 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band II, Köln 2018, 1393-1410.

Broer, Michael: Internationale Gewinnverlagerungen - eine empirische Untersuchung von steuerlichen Anreizen und Aufkommenseffekten am Beispiel Deutschlands, StuW 2010, 110-120.

Brühl, Manuel: Entwicklungen der gewerbsteuerlichen Behandlung von Erträgen ausländischer Tochter-Kapitalgesellschaften, FR 2019, 257-264.

Brunsbach, Stefan/Endres, Dieter/Lüdicke, Jürgen/Schnitger, Arne [Hrsg.] (IFSt 492): Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2012/2013, IFSt 492, Köln 2013.

Cloer, Adrian/Hagemann, Tobias/Vogel, Nina: Gewerbesteuerkürzung von Gewinnausschüttungen passiver Auslandstochtergesellschaften – weitreichende Konsequenzen des EuGH-Urteils EV, BB 2018, 2839-2844.

Cloer, Adrian/Hagemann, Tobias: Anmerkung zu Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi v. 5.6.2018, EuGH, C-135/17, X-GmbH, IStR 2018, 685.

Cordewener, Axel/Schnitger, Arne: Europarechtliche Vorgaben für die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode, StuW 2006, 50-78.

Cordewener, Axel: Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?, EC Tax Review 2017, 60-66.

Debatin, Helmut: Neugestaltung der deutsch-schweizerischen Steuerbeziehungen, DStZ/A 1971, 385-402.

Debatin, Helmut: Die stille Gesellschaft im internationalen Steuerrecht, DStZ/A 1966, 369-375.

Debatin, Helmut: Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, DStR-Beihefter 1992, 1-8.

Dehne, Klaus-Jörg (Hinzurechnungsbesteuerung): Hinzurechnungsbesteuerung – Bestandsaufnahme und Reformbedarf, Lüdicke, Jürgen [Hrsg.] (Internationales Steuerrecht): Internationales Steuerrecht am Scheideweg, Forum Internationaler Besteuerung Band 47, Köln 2018, 139-170.

Dehne, Klaus-Jörg: Hinzurechnungsbesteuerung – Bestandsaufnahme und Reformbedarf, ISR 2018, 132-138.

Desens, Marc: Der neue Anrechnungshöchstbetrag in § 34c Abs. 1 S. 2 EStG – ein unionsrechts- und verfassungswidriges, fiskalisches Eigentor, IStR 2015, 77-83.

Dietrich, Marcel/Krakowiak, Marta: Deutschland – Ein Steuerparadies für Kapitalgesellschaften? Optimierungspotenzial der Gewerbesteuerlast am Beispiel einer Kapitalgesellschaft mit Betriebsstätten in mehreren Gemeinden, DStR 2009, 661-666.

Dißbars, Ulf Christian (Feststellungsverfahren): Besonderheiten des Feststellungsverfahrens bei Auslandsbezügen, in Lüdicke, Jürgen/ Mössner, Manfred/Hummel, Lars [Hrsg.] (FS Frotscher): Das Steuerrecht der Unternehmen – Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag, 1. Aufl., Freiburg 2013, 37-50.

Ditz, Xaver/Liebchen, Daniel: Zur Anwendung des Betriebsstättenvorbehalts im Ansässigkeitsstaat – Der BFH rückt mit Urteil vom 24. 8. 2011 die Verhältnisse wieder gerade, IStR 2012, 449-455.

Ditz, Xaver/Quilitzsch, Carsten (Besteuerung): Besteuerung der Betriebsstätte, in Wassermeyer, Franz/Andresen, Ulf/Ditz, Xaver [Hrsg.] (Betriebsstätten-Handbuch): Betriebsstättenhandbuch – Gewinnermittlung und Besteuerung, 2. Aufl., Köln 2017, 120-169.

Ditz, Xaver/Quilitzsch, Carsten: Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, DStR 2017, 281-292.

Dorenkamp, Christian (Hinzurechnungen): Die Mär von der Gewerbesteuerverstetigung durch Hinzurechnungen – Warum die Feuerwehr auch ohne § 8 Nr. 1 GewStG ausrücken kann, in Tipke, Klaus/Seer, Roman/Hey, Johanna/Englisch, Joachim [Hrsg.] (FS Lang): Gestaltung der Steuerrechtsordnung – Festschrift für Joachim Lang, 1. Aufl., Köln 2010, 781-806.

Dorfmueller, Pia: Generalthema II: Die steuerliche Einordnung von Gesellschaften und Abkommenschutz, IStR 2014, 682-686.

Dötsch, Ewald/Pung, Alexandra/Möhlenbrock, Rolf (KStG): Die Körperschaftsteuer, Kommentar, Loseblatt, Stuttgart 2019 (Stand: 96. Erg. Lfg., Juni 2019).

Drüen, Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, StuW 2008, 3-14.

Drüen, Klaus-Dieter [Hrsg.] (JBFASr): Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2017/2018, Herne 2017.

Drüen, Klaus-Dieter [Hrsg.] (JBFASr): Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2015/2016, Herne 2016.

Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf [Hrsg.] (FS BFH): 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band II, Köln 2018.

Ebel, Thomas: Anrechnung ausländischer Quellensteuern im Betriebsvermögen, FR 2014, 835-845.

Eberhardt, David: Pflicht zur Umsetzung der Mutter-Tochter Richtlinie im Rahmen der Gewerbesteuer. Zugleich Anmerkungen zur geplanten Änderung des § 9 Nr. 7 GewStG im Referentenentwurf für ein "JStG 2019", IStR 2019, 584-589.

Eberhardt, David: Zur abkommensrechtlichen Verpflichtung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer, IStR 2019, 180-184.

Ebling, Iris [Hrsg.] (DStJG 24): Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. – Besteuerung vom Einkommen, Band 24, Köln 2001.

Eggert, Wolfgang: Anrechnung von Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, BBK 2017, 339-344.

Eglmaier, Silvia: Erwiderung zu Kessler/Dietrich (IStR 2011, 108): Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die deutsche GewSt, IStR 2011, 951-952.

Eichfelder, Sebastian/Zander, Marcel: Gewerbesteuerzerlegung und Steuervermeidung: Gestaltungsmöglichkeiten der Unternehmen und Prüfungsmöglichkeiten der Verwaltung, DStR 2018, 1313-1319.

Ellenrieder, Benedikt/Kahlenberg, Christian: BB-Rechtsprechungsreport: Europäisches Steuerrecht (direkte Steuern) 2017 - Teil I, BB 2018, 1815-1825.

Engel, Michaela: § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG sind bereits bei der Einkünfteermittlung der Mitunternehmerschaft anwendbar, DB 2003, 1811-1817.

Engelke, Holger/Hoffmann, Stephanie: Einfluss der ATAD und aktueller Rechtsprechung auf die Hinzurechnungsbesteuerung, BB 2019, 1564-1568.

Englisch, Joachim (Verfassungsgebot): Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot, in Tipke, Klaus/Seer, Roman/Hey, Johanna/Englisch, Joachim [Hrsg.] (FS Lang): Gestaltung der Steuerrechtsordnung – Festschrift für Joachim Lang, 1. Aufl., Köln 2010, 167-220.

Epping, Volker/Hillgruber, Christian (BeckOK, GG): Beck'scher Online-Kommentar Grundgesetz, Online-Kommentar, München 2014 (Stand: 20. Edition März 2014).

Fischer, Lutz/Kleinedam, Hans-Jochen/Warneke, Perygrin (Steuerlehre): Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 8. Aufl., Berlin 2005.

Flick, Hans/Wassermeyer, Franz/Baumhoff, Hubertus/Schönfeld, Jens, (AStG): Außensteuergesetz – Außensteuerrechtliche Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes, Kommentar, Loseblatt, Köln 2019 (Stand: 90. Erg. Lfg. Oktober 2019).

Förster, Ursula: Das aktuelle BMF-Schreiben zur Steuerermäßigung gem. § 35 EStG, DB 2016, 2866-2869.

Frotscher, Gerrit (Steuerrecht): Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., München 2015.

Frotscher, Gerrit/Drüen, Klaus-Dieter (GewStG): Gewerbesteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Freiburg 2019 (Stand: 151. Erg. Lfg., September 2019).

Frotscher, Gerrit/Geurts, Matthias (EStG): Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Freiburg 2019 (Stand: 213. Erg. Lfg., Oktober 2019).

Frotscher, in Frotscher/Drüen, § 2 GewStG, Rn. 105 (Januar 2018).

Frotscher, Marion (Anrechnung Gewerbesteuer): Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer, in Lüdicke, Jürgen/ Mössner, Manfred/Hummel, Lars [Hrsg.] (FS Frotscher):

Das Steuerrecht der Unternehmen – Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag, 1. Aufl., Freiburg 2013, 115-130.

Fuhrmann, Sven (AStG): Außensteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl., Herne 2015.

Gawel, Jerzy/Makowicz, Bartosz: Dividenden einer polnischen Gesellschaft mit deutscher Beteiligung im Spannungsfeld zwischen dem nationalen Steuerrecht, der Mutter-Tochter-Richtlinie und dem Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2008, 690-694.

Geberth, Georg/Rautenstrauch, Gabriele: Unionrechtswidrigkeit der Anforderungen des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs des § 9 Nr. 7 GewStG, GmbHR 2018, R311.

Gebhardt, Roland/Quilitzsch, Carsten: Berücksichtigung finaler Betriebsstättenverluste im Rahmen der Gewerbesteuer, FR 2011, 359-366.

Glanegger/Güroff, Georg [Hrsg.] (GewStG): Gewerbesteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl., München 2017.

Gläser, Christian/Birk, Michael: Die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem BFH-Urteil vom 11.3.2015 – Eine Bestandsaufnahme, ISR 2015, 233-238.

Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Joachim [Hrsg.] (FS Wassermeyer): Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer, 1. Aufl., München 2005.

Gosch, Dietmar (isolierende Betrachtungsweise): Altes und Neues, Bekanntes und weniger Bekanntes zur sog. isolierenden Betrachtungsweise, in Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Joachim [Hrsg.] (FS Wassermeyer): Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer, 1. Aufl., München 2005, 263-302.

Gosch, Dietmar [Hrsg.] (KStG): Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl., München 2015.

Gosch, Dietmar/Kroppen, Heinz-Klaus/Grotherr, Siegfried/Kraft, Gerhard (DBA): Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Loseblatt, Herne 2019 (Stand: 38. Erg. Lfg., September 2019).

Gosch, Dietmar/Schönfeld, Jens: Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten – Ein (vorläufiger) Zwischenstand, IStR 2015, 755-760.

Gosch, Dietmar: Außensteuerliche Aspekte der Gewerbesteuer, Grüne Hefte Nr. 177, 2011.

Gosch, Dietmar: Einige aktuelle und zugleich grundsätzliche Bemerkungen zur Gewerbesteuer, DStZ 1998, 327-334.

Gosch, Dietmar: Über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ISR 2013, 87-95

Grotherr, Siegfried: Zum Anwendungsbereich der unilateralen Rückfallklausel gemäß § 50d Abs. 9 EStG, IStR 2007, 265-268.

Gründler, Klaus: Verfassungsmäßigkeit der Lohnsummensteuer?, DStR 1964,314-320.

Grützner, Dieter: Ausländische Einkünfte im gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren, IStR 1994, 65-69.

Günther, Karl-Heinz: Änderungsverpflichtung bei der Auswertung von Grundlagenbescheiden, AO-StB 2016, 293-295.

Günther, Karl-Heinz: Feststellung von einkommensteuerlich relevanten Besteuerungsgrundlagen, AO-StB 2013, 182-187.

Haarmann, Wilhelm (Anrechnung Gewerbesteuer): Die Anrechnung ausländischer Steuern vom Einkommen auf die deutsche Gewerbesteuer, in Lüdicke, Jürgen/Mellinghoff, Rudolf/Rödter, Thomas [Hrsg.] (FS Gosch): Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung – Festschrift für Dietmar Gosch, 1. Aufl., München 2016, 123-136.

Haarmann, Wilhelm: Wirksamkeit, Rechtmäßigkeit, Bedeutung und Notwendigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im AStG, IStR 2011, 565-573.

Haarmann, Wilhelm: Wirksamkeit, Rechtmäßigkeit, Bedeutung und Notwendigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im AStG, IStR 2011, 565-573.

Haase, Florian (AStG/DBA): Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 3. Aufl., Heidelberg 2016.

Haase, Florian (Steuerrecht): Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl., Heidelberg 2017.

Haase, Florian/Dorn, Katrin: Zum Zusammenspiel zwischen körperschaft- und gewerbsteuerlichem Schachtelprivileg bei Bezug über eine gewerbliche Personengesellschaft, DStR 2017, 134-137.

Haase, Florian/Hofacker, Matthias: Der Gesetzesentwurf zur Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung, Ubg 2019, 260-271.

Haase, Florian/Hofacker, Matthias: Der Gesetzesentwurf zur Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung, Ubg 2019, 260-271.

Haase, Florian: Einkünftefiktionen im Steuerrecht und ihre Wirkung – Anmerkung zum BFH-Urteil v. 11.3.2015, IStR 2015, 966-970.

Haase, Florian: Steueranrechnung bei divergierender Einkünftezurechnung und Qualifikationskonflikten, IStR 2010, 45-49.

Haase, Florian: Steueranrechnung bei divergierender Einkünftezurechnung und Qualifikationskonflikten, IStR 2010, 45-49.

Hagemann, Tobias/Kahlenberg, Christian (ATAD): Anti Tax Avoidance Directive, Kommentar, 1. Aufl., Herne 2019.

Hagemann, Tobias/Kahlenberg, Christian/Cloer, Adrian: BB-Rechtsprechungsreport Internationales Steuerrecht 2015/2016 (Teil I), BB 2017, 534-544.

Hagemann, Tobias: Gewerbesteuerliche Kürzung des Hinzurechnungsbetrags?, Ubg 2014, 706-711.

Hartmann, Rainer, Bestandsschutz für die Gewerbesteuer, BB 2008, 2490-2496.

Hechter, Frank: Die Anrechnung ausländischer Steuern im System der Schedule nach den Änderungen durch das JStG 2009, BB 2009, 77-83.

Heerdt, Tobias: Die Änderung von § 50d Abs. 9 EStG durch das BEPS-I-Umsetzungsgesetz. Auswirkungen auf Qualifikations- und Zurechnungskonflikte, IWB 2017, 166-174.

Heger, Karin: Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip, DStR-Beihefter 2009, 117-122.

Helmschrott, Hans/Eberhardt, Roland: Die wichtigsten Änderungen der AO und ihrer Nebengesetze durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (Teil II), DStR 1994, 525-532.

Herkens, Jens: Gesonderte und einheitliche Feststellung bei Einkünften nach § 8b KStG. Ob und in welcher Weise wird mit Bindungswirkung entschieden?, GmbH-StB 2016, 277-281.

Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt (EStG): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Köln 2018 (Stand: 283. Erg.-Lfg., Dezember 2017).

Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt (EStG): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Köln 2019 (Stand: 294. Erg.-Lfg., November 2019).

Herung, Rainer/Seidel, Phillip: Anrechnung ausländischer Steuern auf Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag?, IWB 2009, 687-696.

Herzig, Norbert/Lochmann, Uwe: Unternehmensteuerreform 2008 – Wirkung des neuen Systems zur Entlastung gewerblicher Personenunternehmen von der Gewerbesteuer, DB 2007, 1037-1044.

Herzig, Norbert/Lochmann, Uwe: Unternehmensteuerreform 2008 – Wirkung des neuen Systems zur Entlastung gewerblicher Personenunternehmen von der Gewerbesteuer, DB 2007, 1037-1044.

Hey, Johanna (Unternehmensgewinne): Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, in Ebling, Iris [Hrsg.] (DStJG 24): Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. – Besteuerung vom Einkommen, Band 24, Köln 2001, 155-224.

Hey, Johanna: Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht, IWB 2004, 9.

Hey, Johanna: Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD), Rechtsmethodische, kompetenzielle und verfassungsrechtliche Fragen unter besonderer Berücksichtigung der Auswirkungen auf § 42 AO, StuW 2017, 248-265.

Hey, Johanna: Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip, DStR-Beihefter 2009, 109-117.

Hey, Johanna: Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht. Zugleich Besprechung der Entscheidung des BVerfG zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen vom 12. 5. 2009, DStR 2009, 2561-2568.

Hey, Johanna: Hey: Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer, StuW 2002, 314-325.

Heydt, Volker (Doppelbesteuerung): Beseitigung von Doppelbesteuerungen auf der Grundlage allgemeiner, nicht steuerspezifischer Normen, vor allem in der Europäischen Union, in Lang, Joachim/ Weinzierl, Christine [Hrsg.] (Europäisches Steuerrecht): Europäisches Steuerrecht: Festschrift für Friedrich Rödler, 1. Aufl., Wien 2010, 359-370.

Hoheisel, Michael: Betriebsbezogene Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 EStG, StuB 2017, 896-899.

Homburg, Stefan (Steuerlehre): Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl., München 2015.

Hruschka, Franz: Das neue BMF-Schreiben zur Anwendung von DBA auf Personen-gesellschaften, IStR 2014, 785-792.

Hruschka, Franz: Die Zuordnung von Beteiligungen zu Betriebsstätten von Personengesellschaften, IStR 2016, 437-443.

Hübschmann/Hepp/Spitaler (AO/FGO): Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Köln 2019 (Stand: 255. Erg.-Lfg., November 2019).

Ismer, Roland (Doppelbesteuerung): Was ist internationale Doppelbesteuerung?, in Ismer, Roland/Reimer, Ekkehard/Rust, Alexander/Waldhoff, Christian [Hrsg.] (FS Lehner): Territorialität und Personalität – Festschrift für Moris Lehner, 1. Aufl., Köln 2019, 27-46.

Ismer, Roland/Reimer, Ekkehard/Rust, Alexander/Waldhoff, Christian [Hrsg.] (FS Lehner): Territorialität und Personalität – Festschrift für Moris Lehner, 1. Aufl., Köln 2019.

Ismer, Roland: Die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei Anrechnungshöchstbetrag und Progressionsvorbehalt, IStR 2013, 297-302.

Ismer, Roland: Verwirrung beim Anrechnungshöchstbetrag: Unionsrechtliche Probleme der geplanten Neufassung des § 34c EStG, IStR 2014, 925-926.

Jacobs, Horst Heinrich/Knobbe-Kneuk, Brigitte/Picker, Eduard/Wilhelm, Jan [Hrsg.] (FS Flume, Band II): Festschrift für Werner Flume zum 70. Geburtstag, Band II, 1. Aufl., Köln 1978.

Jacobs, Otto H./Endres, Dieter/Spengel, Christoph (Internationale Unternehmensbesteuerung): Internationale Unternehmensbesteuerung – Deutsche Investitionen im Ausland. Ausländische Investitionen im Inland, 8. Aufl., München 2016.

Jesse, Lenhard (Einspruch): Einspruch und Klage im Steuerrecht mit Musterformularen und praktischen Beispielen, 4. Aufl., München 2017.

Joisten, Christian: Erklärungspflichten für die Hinzurechnungsbesteuerung nach § 18 AStG, FR 2018, 1042-1047.

Kaeser, Christian: Betriebsstättenvorbehalte und AOA: Der Begriff der „tatsächlichen Zugehörigkeit“ nach dem OECD-MK 2010, ISR 2012, 63-69.

Kahle, Holger /Beinert, Stefanie /Heinrichs, Sebastian: § 50 d Abs. 9 EStG nach den Änderungen durch das BEPS 1-Gesetz: Die Erosion der Freistellungsmethode schreitet voran (Teil I), Ubg 2017, 181-187.

Kahle, Holger/Beinart, Stefanie/Heinrichs, Sebastian: § 50 d Abs. 9 EStG nach den Änderungen durch das BEPS 1-Gesetz: Die Erosion der Freistellungsmethode schreitet voran, Ubg 2017, 181-187.

Kahle, Holger/Beinart, Stefanie/Heinrichs, Sebastian: § 50 d Abs. 9 EStG nach den Änderungen durch das BEPS 1-Gesetz: Die Erosion der Freistellungsmethode schreitet voran (Teil II), Ubg 2017, 247-252.

Kahle, Holger/Schulz, Sebastian: Zum Einkünftecatalog des § 49 EStG nach den jüngsten Rechtsentwicklungen, DStZ 2008, 784-798.

Kahle, Holger/Willner, Tobias: Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer, Ubg 2017, 21-33.

Kahlenberg, Christian/Prusko, Anselm: Die Weiterentwicklung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung durch die BEPS-RL, Substanzanforderungen, unangemessene Gestaltungen und Doppelbesteuerung, IStR 2017, 304-311.

Kahlenberg, Christian/Korff, Matthias: Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 20.9.2018, C-685/16, Rs. „EV“, IStR 2018, 802-808.

Kahlenberg, Christian/Korff, Matthias: Zur geplanten Änderung des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs im Rahmen des JStG-E 2019, IStR 2019, 447-452.

Kahlenberg, Christian/Melkonyan, Satenik: Die Gewerbesteuer im System der Hinzurechnungsbesteuerung: Eine normative und betriebswirtschaftliche Analyse, StuW 2019, 182-194.

Kahlenberg, Christian/Rieck, Jan: Reichweite der DBA-rechtlichen Anrechnungsverpflichtung – Zugleich Anmerkung zu BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, FR 2018, 461-464.

Kahlenberg, Christian/Schiefer, Florian: Hinzurechnungsbesteuerung: Zwingende Ausweitung des Substanznachweises auf Drittstaaten?, IStR 2017, 889-897.

Kahlenberg, Christian/Weiss, Martin: Erste FG-Entscheidungen: Keine Gewerbesteuer auf den Hinzurechnungsbetrag für sog. Altfälle! Gilt das auch für die aktuelle Rechtslage? Zugleich

Anmerkungen zu den Urteilen des FG Baden-Württemberg v. 8.5.2018 – 6 K 1775/16 und 6 K 2814/16, IStR 2019, 81-87.

Kahlenberg, Christian: DBA-rechtliche Begriffsbestimmung zur Auslegung nationaler Steuernormen? – Zugleich Anmerkung zum Urteil des FG Köln v. 7.5.2015 – 10 K 73/13, ISR 2015, 380-384.

Kahlenberg, Christian: Anmerkung zum Urteil des BFH, v. 26.4.2017 – I R 84/15, IStR 2017, 870-874.

Kahlenberg, Christian: DBA-rechtliche Begriffsbestimmung zur Auslegung nationaler Steuernormen? – Zugleich Anmerkung zum Urteil des FG Köln v. 7.5.2015 – 10 K 73/13, ISR 2015, 380-384.

Kahlenberg, Christian: Der Rechtstypenvergleich zur Qualifikation ausländischer Rechtsträger, PISStB 2013, 310-316.

Kaminski, Bert (Anrechnung): Anrechnung ausländischer Steuern, in Lüdicke, Jürgen [Hrsg.] (Problemfelder): Aktuelle Problemfelder im internationalen Steuerrecht, Forum Internationaler Besteuerung Band 45, Köln 2016, 169-198.

Kaminski, Bert/Strunk, Günther: § 20 Abs. 2 AStG i. d. F. des JStG 2010: (Nicht-)Freistellung von Betriebsstätteneinkünften in DBA-Fällen, IStR 2011, 137-142.

Kemmeren, Eric: Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Futur, EC Tax Review 2012, 157-177.

Kessler, Wolfgang (Anrechnung): Über die Anrechnung ausländischer Steuern, in Lüdicke, Jürgen/ Mössner, Manfred/Hummel, Lars [Hrsg.] (FS Frotscher): Das Steuerrecht der Unternehmen – Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag, 1. Aufl., Freiburg 2013, 317-330.

Kessler, Wolfgang/ Kröner, Michael/Köhler, Stefan [Hrsg.] (Konzernsteuerrecht): Konzernsteuerrecht, National – International, 3. Aufl., München 2018.

Kessler, Wolfgang/Dietrich, Marie-Louise: Den Worten sollten Taten folgen: die Umsetzung eines Doppelbesteuerungsabkommens, IStR 2011, 108-110.

Kessler, Wolfgang/Dietrich, Marie-Louise: Praxis- und Zweifelsfragen bei der Anrechnung ausländischer Steuern, IWB 2012, 544-550.

Kessler, Wolfgang/Dietrich, Marie-Louise: Von schlafenden Hunden – zugleich Erwiderung zu Eglmaier in diesem Heft S. 951, IStR 2011, 953ff.

Kirchhof, Paul (Gewerbsteuer): Die Gewerbesteuer – historische Vorgabe und gegenwärtige Aufgabe, in Lüdicke, Jürgen/Mellinghoff, Rudolf/ Rödder, Thomas [Hrsg.] (FS Gosch): Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung – Festschrift für Dietmar Gosch, 1. Aufl., München 2016, 193-204.

Kirchhof, Paul [Hrsg.] (EStG): Einkommensteuergesetz, Kommentar, 18. Aufl., Köln 2019.

Kirchhof, Paul/Kulosa, Egmont/Ratschow, Eckart (BeckOK, ESTG): Beck'scher Online-Kommentar Einkommensteuergesetz, Online-Kommentar, München 2019 (Stand: 4. Edition Juli 2019).

Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf (EStG): Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Heidelberg 2019 (Stand: 300. Erg.-Lfg., November 2019).

Kluge, Volker (Internationales Steuerrecht): Das Internationale Steuerrecht - Gemeinschaftsrecht, Außensteuerrecht, Abkommensrecht, 4. Aufl., München 2000.

Koenig, Ulrich (AO): Abgabenordnung, Kommentar, 3. Aufl., München 2014.

Köhler, Stefan/Haun, Jürgen: Kritische Analyse der Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung durch das JStG 2008, Ubg 2008, 73-88.

Kohlhaas, Karl-Fr.: Leistungsfähigkeit bei der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer, DStR 2015, 2805-2811.

Kokott, Juliane (EU-Steuerrecht): Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Aufl., München 2018.

Kollruss, Thomas: Abzug ausländischer Gewerbesteuer als Betriebsausgabe in Deutschland trotz Nichtabzugsfähigkeit deutscher Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5 b EStG, BB 2008, 1373-1377.

Kollruss, Thomas: Fiktive Anrechnung ausländischer Steuern im System der neuen Hinzurechnungsbesteuerung: Lässt sich die Hinzurechnung durch Gewinnausschüttungen der ausländischen Zwischengesellschaft vermeiden?, IStR 2006, 513-522.

Kollruss, Thomas: Fiktive Dividenden im Lichte der gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegierung: Eine steuersystematische Analyse unter besonderer Berücksichtigung des AStG-Hinzurechnungsbetrags, FR 2015, 693-710.

Kollruss, Thomas: Hinzurechnungsbesteuerung: Overkill durch Kodifizierung einer allgemeinen gewerbesteuerlichen Erfassung?, IStR 2017, 522 (523).

Kollruss, Thomas: Keine gewerbesteuerliche Doppelbesteuerung unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger bei der Hinzurechnungsbesteuerung, INF 2005, 902-905.

Kollruss, Thomas: Vermeidung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots auf Dividenden, GmbHR 2009, 1312-1317.

Kollruss, Thomas: Zum Verhältnis zwischen DBA-Recht und nationalem Steuerrecht sowie zur Reichweite des § 2 AO: Zugleich kritische Anmerkung zu FG Köln v. 7.5.2015 – 10 K 73/13, BFH: I R 50/15, IStR 2016, 419-423.

Kollruss, Thomas: Zum Verhältnis zwischen DBA-Recht und nationalem Steuerrecht sowie zur Reichweite des § 2 AO: Zugleich kritische Anmerkung zu FG Köln v. 7.5.2015 – 10 K 73/13, BFH: I R 50/15, IStR 2016, 419-423.

Korn, Klaus (EStG): Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Bonn 2019 (Stand: 118. Erg. Lfg., Oktober 2019).

Kraft, Gerhard (AStG): Außensteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl., München 2019.

Kraft, Gerhard/Bron, Jan: Implikationen des Urteils in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ für die Fortexistenz der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2006, 614-620.

Kraft, Gerhard/Bunsbach, Stefan: Hinzurechnungssteuerliche Erklärungspflichten im Kontext personen-gesellschaftlich organisierter Fondsstrukturen, IStR 2015, 305.

Kraft, Gerhard/Hohage, Uwe: Implikationen des EuGH-Urteils in der Rs. EUGH Aktenzeichen C-685/16 zum gewerbsteuerlichen Schachtelprivileg, IStR 2018, 799-802.

Kraft, Gerhard/Hohage, Uwe: Repatriierung von Drittstaatendividenden im Kapitalgesellschaftskonzern, IStR 2017, 381-387.

Kraft, Gerhard/Kempf, Andreas: Die Umschaltklausel des § 20 Abs. 2 AStG im Praxistest bei Personengesellschaften als zivilrechtliche Träger von Betriebsstätten, IStR 2016, 220-226.

Kraft, Gerhard/Mengel, Andreas: Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaatendividenden in DBA-Situationen, IStR 2014, 309-313.

Kraft, Gerhard/Moser, Till: Zur Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Hinzurechnungsbetrag i.S.d. § 10 AStG, ISR 2012, 77-81.

Kraft, Gerhard/Moser, Till: Zur Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Hinzurechnungsbetrag i.S.d. § 10 AStG, ISR 2012, 77-81.

Kraft, Gerhard/Quilitzsch, Carsten: Belastungswirkungen der Hinzurechnungsbesteuerung unter dem Postulat steuerlicher Wettbewerbsneutralität – zugleich eine Warnung an die Gestaltungspraxis vor Hinzurechnungsfallstricken, ISR 2012, 109-118.

Kraft, Gerhard/Schreiber, Christoph: Die Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags – Belastungs-effekte, normative Analyse, systematische Rechtfertigung, IStR 2015, 149-155.

Kraft, Gerhard: Der Hinzurechnungsbetrag als "inländische Einkünfte" – Anmerkungen zum terminologischen und konzeptionellen Verständnis der obersten Finanzbehörden im Nichtanwendungserlass vom 14.12.2015, FR 2016, 237, FR 2016, 257-260.

Kraft, Gerhard: Belastungswirkungen repatriierter Dividenden im kapitalgesellschaftlichen Outbound-Beteiligungsverband bei nicht beherrschenden Beteiligungsquoten, BB 2017, 2135-2140.

Kraft, Gerhard: Der Hinzurechnungsbetrag als „inländische Einkünfte“ – Anmerkungen zum terminologischen und konzeptionellen Verständnis der obersten Finanzbehörden im Nichtanwendungserlass vom 14.12.2015, FR 2016, 237, FR 2016, 257-260.

Kraft, Gerhard: Verluste in der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2016, 909-914.

Kramer, Jörg-Dietrich: Der Hinzurechnungsbetrag nach § ASTG § 10 AStG und die Gewerbesteuer, IStR 2015, 669-671.

Krumm, Marcel: Zur materiellen Bestandskraft im Verhältnis zwischen Steuerfestsetzungs- und Feststellungsverfahren, DStR 2005, 631-634.

Kube, Hanno/Morgenthaler, Gerd/Mellinghoff, Rudolf u.a. [Hrsg.] (FS Kirchhof): Leitgedanken des Rechts: Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, 1. Aufl., Heidelberg 2013.

Kudert, Stefan/Kahlenberg, Christian: Die Neufassung des § 50d Abs. 10 EStG: Die Besteuerung grenzüberschreitender Mitunternehmensschaften geht in die nächste Runde, IStR 2013, 801-810.

Kudert, Stephan/Hagemann, Tobias: Anmerkung zum Urteil des FG Münster v. 21.11.2018 – 9 K 4187/14, IStR 2019, 707-716.

Kusch, Karsten: Körperschaftsteuerpflicht für Dividenden aus Streubesitz, NWB 2013, 1068-1075.

Lademann, Fritz [Hrsg.] (EStG): Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Stuttgart 2019 (Stand: 248. Erg. Lfg., September 2019).

Lang, Joachim [Hrsg.] (FS Tipke): Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke, 1. Aufl., Köln 1995.

Lang, Joachim/ Weinzierl, Christine [Hrsg.] (Europäisches Steuerrecht): Europäisches Steuerrecht: Festschrift für Friedrich Rödler, 1. Aufl., Wien 2010.

Lang, Joachim/Englisch, Joachim (ability-to-pay): A European legal tax order based on ability to pay, in Amatucci, Andrea [Hrsg.] (International Tax Law): International Tax Law, 1. Aufl., Alphen aan den Rijn 2006, 261-340.

Lang, Joachim: Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3-15.

Lang, Michael: Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime?, IStR 2002, 609-613.

Lechner, Eduard: Neuregung des Anrechnungshöchstbetrages bei der Anrechnung ausländischer Ertragsteuern, SWI 1991, 68-74.

Lehner, Moris (Doppelbesteuerungsabkommen): Doppelbesteuerungsabkommen, in Kube, Hanno/Morgenthaler, Gerd/Mellinghoff, Rudolf u.a. [Hrsg.] (FS Kirchhof): Leitgedanken des Rechts: Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, 1. Aufl., Heidelberg 2013, 1635-1643.

Lehner, Moris (Territorialitätsprinzip): Das Territorialitätsprinzip im Licht des Europarechts, Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Joachim [Hrsg.] (FS Wassermeyer): Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer, 1. Aufl., München 2005, 241-262.

Lehner, Moris/Reimer, Ekkehart: Generalthema I: Quelle versus Ansässigkeit - Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert?, IStR 2005, 542-551.

Lehner, Moris: Beseitigt die neue Verfassung für Europa die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung?, IStR 2005, 397-398.

Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm (GewStG): Gewerbesteuer, Kommentar, Loseblatt, Köln 2019 (Stand: 299. Erg. Lfg., November 2019).

Linn, Alexander: Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU – Anpassungsbedarf in der Hinzurechnungsbesteuerung?, IStR 2016, 645-652.

Lüdicke, DStR-Beihefter 2008: Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, 25-34.

Lüdicke, Jürgen [Hrsg.] (Internationales Steuerrecht): Internationales Steuerrecht am Scheideweg, Forum Internationaler Besteuerung Band 47, Köln 2018.

Lüdicke, Jürgen [Hrsg.] (Problemfelder): Aktuelle Problemfelder im internationalen Steuerrecht, Forum Internationaler Besteuerung Band 45, Köln 2016.

Lüdicke, Jürgen/ Mössner, Manfred/Hummel, Lars [Hrsg.] (FS Frotscher): Das Steuerrecht der Unternehmen – Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag, 1. Aufl., Freiburg 2013.

Lüdicke, Jürgen/Kempf, Andreas/Brink, Thomas [Hrsg.] (Verluste): Verluste im Steuerrecht, 1. Aufl., Baden-Baden 2010.

Lüdicke, Jürgen/Mellinghoff, Rudolf/ Rödder, Thomas [Hrsg.] (FS Gosch): Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung – Festschrift für Dietmar Gosch, 1. Aufl., München 2016.

Lüdicke, Jürgen: Anmerkungen zur deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, IStR-Beihefter 2013, 26-46.

Lüdicke, Jürgen: EU-Grundfreiheiten, DBA-Diskriminierungsverbot nach der Staatsangehörigkeit und Treaty Override, IStR 2017, 289-299.

Lüdicke, Jürgen: Gewerbesteuer bei ausländischer Hilfsbetriebsstätte nach dem DBA-Türkei, IStR 2015, 770-771.

Lüdicke, Jürgen: Internationale Aspekte des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, IStR 2003, 433-444.

Lüdicke, Jürgen: Subject-to-tax-Klauseln nach den DBA, IStR 2013, 721-731.

Meier, Norbert: Fehlende Zahlung von Arbeitslöhnen in Gewerbesteuer-Zerlegungsfällen – Lösung über § 33 GewStG?, FR 2014, 1020-1022.

Melkonyan, Santenik/Kudert, Stephan: Körperschaftsteuerliche Streubesitzdividenden im Kontext der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG, Ubg 2015, 132-136.

Mellinghoff, Rudolf: Der Beitrag der Rechtsprechung zur Systematisierung des Steuerrechts am Beispiel des Gebots der Folgerichtigkeit, Ubg 2012, 369-375.

Menck, Thomas: Rechtsmechanismus und Rechtscharakter der Zugriffsbesteuerung – Zur Systematik der §§ 7-14 AStG, DStZ 1978, 106-110.

Mennel, Annemarie/Förster, Jutta (Steuern): Steuern in Europa, Amerika und Asien, USA, Kommentar, Loseblatt, Herne 2019 (Stand: 120. Erg. Lfg., August 2019).

Mitschke, Wolfgang: Anmerkung zum Urteil des FG Hessen v. 4.9.2018 – 4 K 385/17, IStR 2018, 920-925.

Mössner u.a. [Hrsg.] (Steuerrecht): Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl., Köln 2018.

Musil, Andreas/Weber-Grellet, Heinrich (Europäisches Steuerrecht): Europäisches Steuerrecht, Kommentar, 1. Aufl., München 2019.

Musil, Andreas: Treaty Override als Dauerproblem des Internationalen Steuerrechts, IStR 2014, 192-196.

Niedling, Dirk/Rautenstrauch, Gabriele: Auswirkungen des „Anti-BEPS“-Richtlinienvorschlags auf Finanzierungsstrukturen, BB 2016, 1303-1310.

Oppel, Florian: BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen, IStR 2016, 797-803.

Pauka, Dietmar: StÄndG 1992 - Die Änderungen im Gewerbesteuerrecht, DB 1992, 1207-1211.

Pelka, Jürgen (Rechtsbehelf): Rechtsbehelfs-Wirrwarr im Abgabenrecht, in Tipke, Klaus/Seer, Roman/Hey, Johanna/Englisch, Joachim [Hrsg.] (FS Lang): Gestaltung der Steuerrechtsordnung – Festschrift für Joachim Lang, 1. Aufl., Köln 2010, 981-1000.

Pezzer, Heinz-Jürgen (Rechtfertigung): Rechtfertigung der Körperschaftsteuer und ihrer Entwicklung zur allgemeinen Unternehmenssteuer, in Lang, Joachim [Hrsg.] (FS Tipke): Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke, 1. Aufl., Köln 1995, 419-433.

Prinz, Ulrich/Hick, Christian: Halbeinkünftebesteuerung und Gewerbesteuer (§ 7 S. 4 GewStG): Die mittelständische Holding-Personengesellschaft mit gemischtem Mitunternehmerkreis im Veräußerungsfall, GmbHR 2006, 24-28.

Prinz, Ulrich/Otto, Thomas: Ausländische Quellensteuer - Prinz und Otto untersuchen Fragen der Anrechnung auf die Gewerbesteuer, DB 2017, 1988-1993.

Rieck, Jan: Anrechnung ausländischer Steuern und ATAD – Verpflichtet das EU-Recht zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer?, IStR 2017, 399-401.

Rieck, Jan: Höchstbetragsermittlung bei der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer, IStR 2019, 589-595.

Rödter, Thomas/ Günkler, Manfred/ Niemann, Ursula [Hrsg.] (StbJb): Steuerberater-Jahrbuch 2012/2013, Köln 2013.

Rödter, Thomas/Herlinghaus, Andreas/Neumann, Ralf (KStG): Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 1. Aufl., Köln 2015.

Rödter, Thomas/Liekenbrock, Bernhard: Verstößt die gewerbesteuerliche Belastung des Hinzurechnungsbetrags i. S. d. § 10 AStG gegen Europarecht?, Ubg 2013, 23-29.

Rödter, Thomas: Ist der Hinzurechnungsbetrag gewerbesteuerpflichtig?, IStR 2009, 873-877.

Rödter, Thomas: Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DStR-Beihefter 2007, 2-19.

Rosbach, Julia: Die Freistellungsmethode im internationalen Steuerrecht, FR 2019, 167-177.

Rose, Gerd (Steuerbelastung): Die Steuerbelastung der Unternehmung – Grundzüge der Teilsteuerverrechnung, 1. Aufl., Heidelberg 1973.

Roser, Frank (Territorialitätsprinzip): Territorialitätsprinzip bei der Gewerbesteuer – Systembrüche und Folgerungen, in Lüdicke, Jürgen/Mellinghoff, Rudolf/ Rödder, Thomas [Hrsg.] (FS Gosch): Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung – Festschrift für Dietmar Gosch, 1. Aufl., München 2016, 351-364.

Roser, Frank: Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG – Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen, IFSt 497, 2014, 1-98.

Ruf, Martin/Wohlfahrt, Beate: Gewerbesteuerliche Folgen der Hinzurechnungsbesteuerung, Ubg 2009, 496-501.

Rüsch, Gary: Der Korrespondenzbegriff im Steuerrecht, FR 2019, 759-767.

Rust, Alexander (Gleichbehandlungsgebot): Gleichbehandlungsgebote und Diskriminierungsverbote im Internationalen Steuerrecht, in Achatz, Markus [Hrsg.] (DStJG 36): Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. – Internationales Steuerrecht, Band 36, Köln 2013, 71-86.

Schaumburg, Harald (Leistungsfähigkeitsprinzip): Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in Lang, Joachim [Hrsg.] (FS Tipke): Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke, 1. Aufl., Köln 1995, 125-152.

Schaumburg, Harald [Hrsg.] (Internationales Steuerrecht): Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Köln 2017.

Schaumburg, Harald/Englisch, Joachim [Hrsg.] (Europäisches Steuerrecht): Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl., Köln 2010.

Schaumburg, Heide/Schaumburg, Harald: Steuergerechtigkeit in der Zeit, StuW 2013, 61-71.

Schaumburg, Heide/Schaumburg, Harald: Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht, StuW 2005, 306-316.

Scheffler, Wolfram (Besteuerung von Unternehmen III): Besteuerung von Unternehmen III – Steuerplanung, 2. Aufl., Heidelberg 2010.

Scheffler, Wolfram (Steuerlehre): Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., München 2009.

Scheffler, Wolfram, Ubg 2011: Innerstaatliche Erfolgszuordnung als Instrument der Steuerplanung, 262-273.

Scheffler, Wolfram: Gewerbesteuer: Hinzurechnungsbesteuerung, grenzüberschreitende Verlustverrechnung und Betriebsstättenbegriff: Gewerbesteuer erschwert eine Problemlösung, ISR 2017, 63-72.

Schmidt, Christian: Sondervergütungen im Abkommensrecht. Der neue § 50d Abs. 10 EStG: Ein neuer Versuch - Ein neuer Irrtum?, DStR 2013, 1704-1711.

Schmidt, Ludwig (EStG): Einkommensteuergesetz, Kommentar, 35. Aufl., München 2016.

Schmidt, Ludwig (EStG): Einkommensteuergesetz, Kommentar, 35. Aufl., München 2016.

Schmidt, Ludwig (EStG): Einkommensteuergesetz, Kommentar, 38. Aufl., München 2019.

Schmidt, Sebastian/Boller, Tino: Gewerbesteuerfalle - Streubesitzbeteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, PISStB 2008, 270-278.

Schnitger, Arne (Jahresrückblick): Das Jahr im Rückblick: Wertung der aktuellen Gesetzgebung und Rechtsprechung zu den DBA aus Sicht des Rechtsanwenders, in Brunsbach, Stefan/Endres, Dieter/Lüdicke, Jürgen/Schnitger, Arne [Hrsg.] (IFSt 492): Deutsche Abkommenspolitik– Trends und Entwicklungen 2012/2013, IFSt 492, Köln 2013.

Schnitger, Arne (Verluste): Verluste von Zwischengesellschaften (§ 10 Abs. 3 Satz 5 f. AStG), in Lüdicke, Jürgen/Kempf, Andreas/Brink, Thomas [Hrsg.] (Verluste): Verluste im Steuerrecht, 1. Aufl., Baden-Baden 2010, 166-170.

Schnitger, Arne/Krüger, Sebastian/Nielsen, Lars F.: Neues zur Unionsrechtskonformität der (erweiterten) Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2019, 340-347.

Schnitger, Arne/Nitzschke, Dirk/Gebhardt, Roland: Anmerkungen zu den Vorgaben für die Hinzurechnungsbesteuerung nach der sog. „Anti-BEPS-Richtlinie“, Systematische Würdigung der Implikationen für den deutschen Rechtskreis, IStR 2016, 960-975.

Schnitger, Arne: Der Entwurf des AHRL-ÄndUmsG, IStR 2016, 637-644.

Schnitger, Arne: Die Niederlande als Niedrigsteuerland i. S. des § 8 Abs. 3 AStG und die gewerbsteuerliche Kürzung des Hinzurechnungsbetrags, IStR 2011, 328-331.

Schnitger, Arne, Außensteuerrecht, in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste im Steuerrecht, 2010, 166-173.

Schnorberger, Stephan/Dust, Michael/Golz, Matthias: Anmerkung zum Urteil des FG Düsseldorf v. 28. 11. 2013 – 16 K 2513/12 G, IStR 2014, 269-272.

Schön, Wolfgang: Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, StuW 2012, 213-224.

Schön, Wolfgang: Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung und Europäische Grundfreiheiten, IStR-Beihefter 2013, 3-23.

Schöneborn, Thomas: Gewerbesteuerliche „Schachtelfragen“ bei Ausschüttungen an Kapitalgesellschaften - Gestaltungsüberlegungen bei Schachtelbeteiligungen, NWB 2013, 2878-2884.

Schöfeld, Jens (Hinzurechnungsbesteuerung): Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Dissertation, Köln 2005.

Schöfeld, Jens/Ditz, Xaver (DBA): Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 2. Aufl., Köln 2019.

Schöfeld, Jens/Ellenrieder, Benedikt: Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht - oder: Gibt es "gegen Primärrecht immunisiertes Recht"?, StuW 2019, 253-266.

Schöfeld, Jens/Häck, Nils: Der Methodenartikel in der deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, ISR 2013, 168-177.

Schönfeld, Jens/Korff, Matthias: Gewerbesteuer bei gewerblich geprägten Personengesellschaften im abkommensrechtlichen Kontext, IStR 2018, 705-711.

Schönfeld, Jens: Aktuelle Entwicklungen zur Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2019, 397-401.

Schönfeld, Jens: Die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz. Zugleich Anmerkung zu FG Baden-Württemberg v. 12.8.2015 – 3 V 4193/13, EFG 2016, 17, IStR 2016, 416-418.

Schönfeld, Jens: Einlagenrückgewähr und Drittstaaten – oder: Wie Art. 3 GG zum (kleinen) Bruder der EU-Grundfreiheiten wurde, IStR 2017, 486-488.

Schönfeld, Jens: Hinzurechnungsbesteuerung und Anti-Tax-Avoidance-Directive, IStR 2017, 721-729.

Schönfeld, Jens: Verweist § 8 Absatz 1 KStG auch auf § 3 Nr. 41 EStG (Steuerbefreiung von Ausschüttungen ausländischer Zwischengesellschaften)? Merkwürdigkeiten im Zusammenhang mit der Anwendung von R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004, DStR 2006, 1216-1219.

Schwarz, Bernhard/Pahlke, Armin (AO/FGO): Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Freiburg 2019 (Stand: 191. Erg. Lfg., Oktober 2019).

Seer, Roman: Der sog. Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze der Besteuerung, FR 1999, 1280-1291.

Seer, Roman: Der sog. Sanierungserlass vom 27.3.2003 als Rechtsgrundlage für Maßnahmen aus sachlichen Billigkeitsgründen, FR 2010, 306-311.

Seitz, Georg: Die Berücksichtigung der Steuerbefreiungen nach § 8b Abs. 2 und 6 KStG bzw. § 3 Nr.40 EStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft, GmbHR 2004, 476-486.

Selder, Johannes: Verfassungsrechtliche Aspekte der Gewerbesteuer als Objektsteuer, FR 2014, 174-179.

Söhn, Hartmut: Klagerecht der Gemeinden im Steuermeßverfahren, StuW 1993, 354-365.

Spengel, Christoph (Neutralitätskonzepte): Neutralitätskonzepte und Anreizwirkungen im Internationalen Steuerrecht, in Achatz, Markus [Hrsg.] (DStJG 36): Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. – Internationales Steuerrecht, Band 36, Köln 2013, 39-70.

Spitaler, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2.Aufl. Köln 1967.

Staad, Felix: Übernahme des horizontalen Verlustausgleichs beim Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 Abs. 1 S. 2 EStG durch die Finanzverwaltung – Neuerungen und neue Zweifelsfragen, DStR 2017, 184-189.

Staats, Annette: Körperschaftsteuererklärungsvordrucke 2018 – Änderungen in den Vordrucken für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, Stbg 2019, 350-362.

Strunk, Günther/Kaminski, Bert/Köhler, Stefan (AStG/DBA): Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Loseblatt, Bonn 2019 (Stand: 54. Erg. Lfg., Oktober 2019).

Süß, Christian/Korff, Matthias: Steuererklärungspflichten bei der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2017, 904-910.

Teiche, Andreas: Verfahrensrechtliche Aspekte nach der Organschaftsreform, DStR 2013, 2197-2205.

Tipke, Klaus (Steuergerechtigkeit): Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis – Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, 1. Aufl., Köln 1981.

Tipke, Klaus (Steuerrechtsordnung, Band I): Die Steuerrechtsordnung – Band I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl., Köln 2000.

Tipke, Klaus (Steuerrechtsordnung, Band II): Die Steuerrechtsordnung – Band II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 2. Aufl., Köln 2003.

Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm (AO/FGO): Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Köln 2019 (Stand: 157. Erg. Lfg., September 2019).

Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm (AO/FGO): Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Köln 2019 (Stand: 157. Erg. Lfg., September 2019).

Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Steuerrecht): Steuerrecht, herausgegeben von Hey, Johanna, 23. Aufl., Köln 2018.

Tipke, Klaus/Seer, Roman/Hey, Johanna/Englisch, Joachim [Hrsg.] (FS Lang): Gestaltung der Steuerrechtsordnung – Festschrift für Joachim Lang, 1. Aufl., Köln 2010.

Tipke, Klaus: Das Nettoprinzip - Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 2007, 1525-1533.

Urbahns, Rüdiger: Optimierte Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags - Beispielhafte Darstellung von Gestaltungspotenzial, StuB 2010, 425-431.

Vogel, Klaus /Lehner, Moris [Hrsg.] (DBA): Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 6. Aufl., München 2015.

Vogel, Klaus [Hrsg.] (DStJG 8): Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. – Grundfragen des internationalen Steuerrechts, Band 8, Köln 1985.

Vogel, Klaus: Internationales Steuerrecht, DStZ 1997, 269-281.

Vogel, Klaus: Transnationale Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2003, 523-529.

Vogel, Klaus: Transnationale Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2003, 523-529.

von Wedelstädt, Alexander: Folgebescheid vor Grundlagenbescheid – Abhängigkeit und Folgen, AO-StB 2014, 349-353.

Wacker, Roland: Anmerkung zum Urteil des BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, IStR 2016, 666-672.

Wacker, Roland: Das Veranlassungsprinzip national und international – eine Zwischenbilanz aus Sicht des Ertragsteuerrechts, BB 2018, 2519-2528.

Wassermeyer, Franz (beschränkte Steuerpflicht): Die beschränkte Steuerpflicht, in Vogel, Klaus [Hrsg.] (DStJG 8): Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. – Grundfragen des internationalen Steuerrechts, Band 8, Köln 1985, 49-78.

Wassermeyer, Franz (Einführung): Einführung, in Wassermeyer, Franz/Andresen, Ulf/Ditz, Xaver [Hrsg.] (Betriebsstätten-Handbuch): Betriebsstättenhandbuch – Gewinnermittlung und Besteuerung, 2. Aufl., Köln 2017, 1-26.

Wassermeyer, Franz/Andresen, Ulf/Ditz, Xaver [Hrsg.] (Betriebsstätten-Handbuch): Betriebsstättenhandbuch – Gewinnermittlung und Besteuerung, 2. Aufl., Köln 2017.

Wassermeyer, Franz/Kempermann, Frank (Grundfragen): Steuerrechtliche Grundfragen zu Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, in Wassermeyer, Franz/Richter, Stefan/Schnittker, Helder [Hrsg.] (Personengesellschaften): Personengesellschaft im internationalen Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 2014, 65-154.

Wassermeyer, Franz/Richter, Stefan/Schnittker, Helder [Hrsg.] (Personengesellschaften): Personengesellschaft im internationalen Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 2014.

Wassermeyer, Franz/Schönfeld, Jens: Die Niedrigbesteuerung i. S. des § 8 Abs. 3 AStG vor dem Hintergrund eines inländischen KSt-Satzes von 15 %, IStR 2008, 496-499.

Wassermeyer, Franz: Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern gemäß § 34c EStG in Missbrauchsfällen. Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 2.3.2016 – I R 73/14, IStR 2016, 825-827.

Wassermeyer, Franz: Der abkommensrechtliche Einkünftebegriff, IStR 2010, 324-326.

Wassermeyer, Franz: Die Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages auf der Grundlage des Referentenentwurfs zum Gesetz zur Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie v. 31.5.2016, IStR 2016, 517-518.

Wassermeyer, Franz: Die im Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes vorgesehenen Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2000, 193-196.

Wassermeyer, Franz: Die Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz mit dem Grundgesetz und der Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen (OECD-Musterabkommen), in Jacobs, Horst Heinrich/Knobbe-Kneuk, Brigitte/Picker, Eduard/Wilhelm, Jan [Hrsg.] (FS Flume, Band II): Festschrift für Werner Flume zum 70. Geburtstag, Band II, 1. Aufl., Köln 1978, 326-340.

Watrin, Christoph/Eberhardt, David: Ausschüttungen im System der Hinzurechnungsbesteuerung nach der Neufassung von § 8b Abs. 4 KStG, DStR 2013, 2601-2607.

Weiss, Martin: Geplante Änderungen am internationalen gewerbsteuerlichen Schachtelprivileg des § 9 Nr. 7 GewStG, Ubg 2019, 487-495.

Weitmayer, Birgit/Wiese, Götz T./Schumacher, Frederik: Generalthema 2: Der Begriff der Steuern im Rahmen der Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und von doppelter Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, IStR 2016, 692-701.

Wendt, Michael/Suchanek, Markus/Möllmann, Peter/Heinemann, Peter (GewStG): Gewerbesteuerrecht, Kommentar, 1. Aufl., Köln 2019.

Wendt, Rudolf: Zur Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz und dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1987, 1257-1267.

Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH, Anrechnung ausländischer Steuern: Der „wirtschaftliche Zusammenhang“ bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG, IStR 2016, 922-930.

Zitzelsberger, Heribert (Grundlagen der Gewerbesteuer): Grundlagen der Gewerbesteuer – Eine steuergeschichtliche, rechtsvergleichende, steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung, Habilitationsschrift, Köln 1990.

## **Gesetze und Richtlinien**

Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (ZiLiRL) 2003/49/EG v. 3.6.2003, ABl. EU 2003, Nr. L 157/49.

Mutter-Tochter-Richtlinie (MTRL) 2011/96/EU v. 30.1.2011, ABl. EU 2011, Nr. L 345/8.

Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) 2016/1164/EU v. 12.6.2016, ABl. EU 2016, Nr. L 193/1.

Zollkodexanpassungsgesetz v. 22.12.14, BGBl. I 2014, 2417.

Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 29.10.1997, BGBl. I, 2590.

Unternehmenssteuerreformgesetz v. 17.08.2007, BGBl. I 2007, 1912.

Steueränderungsgesetz v. 5.10.1956, BGBl. I 1956, 781.

Steueränderungsgesetz v. 30.11.1978, BGBl. 1978, 1849.

Reichsgewerbsteuergesetz v. 1.12.1936, RGBl. I 1937, 979.

Änderungsgesetz v. 20.8.1980, BGBl. I 1980, 1545.

1. BEPS-Umsetzungsgesetz v. 23.12.2016, BStBl. I 2016, 3000.

Begründung zum Reichsgewerbsteuergesetz v. 1.12.1936, RGBl. I 1937, 696.

DBA Belgien v. 11.4.1967, BGBl. II 1969, 17.

DBA Griechenland v. 18.4.1966, BGBl. II 1967, 852.

DBA China v. 28.3.2014, BGBl. II 2015, 1647.

DBA Korea v. 10.3.2000, BGBl. II 2002, 1630.

DBA Indien v. 19.6.1995, BGBl. II 1996, 706.

DBA USA v. 29.8.1989, BGBl. II 1991, 354, Neubekanntmachung v. 28.12.2007, BGBl. II 2008, 611.

DBA Spanien v. 3.2.2011, BGBl. II 2012, 18.

DBA Kanada v. 19.4.2001, BGBl. II 2002, 670.

Gesetzesentwurf Hinzurechnungsbesteuerung – Fassung mit „Kleiner Lösung“ v. 18.12.2018.

Gewerbsteueränderungsgesetz v. 23.12.2003, BGBl. I, 2922.

Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150.

Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) v. 8.12.2010, BStBl. I 2010, 1792.

Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 8.5.2019, BGBl. I, 2451.

### **Bundestags- und Bundesratsdrucksachen**

BR-Drs. 552/19 v. 8.11.2019.

BR-Drs. 325/18 v. 4.7.2018.

BR-Drs. 635/16 (Beschluss) v. 16.12.2016.

BT-Drs. 14/2683 v. 15.2.2000.

BT-Drs. 17/10000, v. 10.4.2013.

BT-Drs. 18/3017 v. 3.11.2014.

BT-Drs. 18/9536 v. 5.9.2016.

BT-Drs. 7/4604 v. 21.1.1976.

BT-Drs. 7/5458 v. 24.6.1976.

BT-Drs. 8/3548 v. 8.2.1980.

BT-Drs. 8/3648 v. 20.8.1980.

BT-Drs. 14/3366 v. 16.5.2000.

BT-Drs. VI/2883 v. 2.12.1971.

### **Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen**

BMF v. 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570.

BMF v. 14.5.2004, IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3.

BMF v. 22.8.2013, IV B 2 - S 1301/13/10009 (VHG).

BMF v. 24.2.2009, IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003, BStBl. I 2016, 1187.

BMF v. 26.9.2014, IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258.

Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörde des Länder v. 14.12.2015, G 1425, BStBl. I 2015, 1090.

öBMF v. 27.1.1961, ZI. 13.945-8/61, AÖFV 78/1961.

öBMF v. 27.12.1990, GZ 04 0101/ 96-IV/4/90, AÖFV 49/1991.

öBMF v. 3.11.1992, GZ 04/0101/114-IV/4/92, AÖFV 344/92.

OFD Niedersachsen v. 4.9.2013, S 0450 – 49 – St 144, DStR 2014, 144.

OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinformation Gewerbesteuer Nr. 03/2017 v. 26.4.2017, IStR 2017, 592.

OFD Rheinland 22.10.2010, DStR 2011, 175.

### **Rechtsprechungsverzeichnis**

BFH v. 2.11.1960, I B 31/59 U, BStBl. III 1961, 8.

BFH v. 8.11.1962, IV 162/62 S, BStBl. III 1963, 142.

BFH v. 13.12.1963, IV 166/63 S, BStBl. III 1964, 47.

BFH v. 17.7.1968, I 121/64, BStBl. II 1968, 695.

BFH v. 4.3.1970, I R 140/66, BStBl. II 1970, 428.

BFH v. 21.4.1971, I R 200/67, BStBl. II 1971, 743.

BFH v. 28.6.1972, I R 35/70, BStBl. II 1972, 785.

BFH v. 30.1.1976, III R 60/74, BStBl. II 1976, 426.

BFH v. 14.4.1993, I R 29/92, BStBl. II 1994, 27.

BFH v. 21.2.1980, I R 95/76, BStBl. II 1980, 465.

BFH v. 28.4.1982, I R 151/78, BStBl. II 1982, 566.

BFH v. 6.10.1982, I R 121/79, BStBl. II 1983, 34.

BFH v. 6.2.1985, I R 11/83, BStBl. II 1985, 410.

BFH v. 28.3.1985, IV R 80/82, BStBl. II 1985, 405.

BFH v. 17.7.1985, I R 104/82, BStBl. II 1986, 129.

BFH v. 5.6.1986, IV R 268/82, BStBl. II 1986, 659.

BFH v. 24.2.1988, I R 95/84, BStBl. II 1988, 663.

BFH v. 20.4.1988, I R 41/82, BStBl. II 1988, 868.

BFH v. 28.9.1988, I R 91/87, BStBl. II 1989, 13.

BFH v. 19.1.1990, III R 31/87, BStBl. II 1990, 383.

BFH v. 16.5.1990, I R 16/88, BStBl. II 1990, 1049.

BFH v. 27.6.1990, I R 15/88, BStBl. II 1991, 150.

BFH v. 18.7.1990, I R 115/88, BStBl. II 1990, 951.

BFH v. 4.6.1991, X R 35/88, BStBl. II 1992, 187.

BFH v. 23.10.1991, I R 40/89, BStBl. II 1992, 1026.

BFH v. 31.10.1991, X R 126/90, BFH/NV 1992, 363.

BFH v. 26.2.1992, I R 16/90, BFH/NV 1992, 836.

BFH v. 24.3.1992, VIII R 33/90, BStBl. II 1992, 869.

BFH v. 16.3.1993, I R 42/93, BFHE 174, 509.

BFH v. 13.5.1993, IV R 1/91, BStBl. II 1993, 828.

BFH v. 2.2.1994, I R 66/92, BStBl. II 1994, 727.

BFH v. 15.3.1995, I R 14/94, BStBl. II 1995, 502.

BFH v. 26.10.1995, IV R 35/94, BStBl. II 1996, 76.

BFH v. 15.10.1997, I R 76/95, BFH/NV 1998, 434.

BFH v. 20.4.1999, VIII R 13/97, BStBl. II 1999, 542.

BFH v. 21.7.1999, I R 111/98, BFH/NV 2000, 346.

BFH v. 17.10.2001, I B 6/01, BStBl. II 2002, 91.

BFH v. 9.7.2003, I R 82/01, BStBl. II 2004, 4.

BFH v. 18.9.2003, X R 2/00, BStBl. II 2004, 17.

BFH v. 20.11.2003, IV R 5/02, BStBl. II 2004, 464.

BFH v. 28.1.2004, I R 73/02, BStBl. II 2005.

BFH v. 23.6.2004, X R 59/01, BStBl. II 2004, 901.

BFH v. 7.9.2005, I R 118/04, BStBl. II 2006, 305.

BFH v. 21.12.2005, I R 4/05, BStBl. I 2006, 555.

BFH v. 25.1.2006, I R 104/04, BStBl. II 2006, 844.

BFH v. 25.4.2006, VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847.

BFH v. 24.5.2006, I R 102/04, BFH/NV 2007, 270.

BFH v. 28.6.2006, XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378.

BFH v. 23.4.2008, X R 32/06, BStBl. II 2009, 7.

BFH v. 11.2.2009, I R 40/08, BFHE 224, 303.

BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl. II 2010, 774.

BFH v. 25.11.2009, I R 18/08, BFH/NV 2010, 941.

BFH v. 28.4.2010, I R 81/09, BFHE 229, 252.

BFH v. 18.5.2010, X R 49/08, BFH/NV 2010, 2225.

BFH v. 31.5.2010, X B 163/09, BFH/NV 2010, 2082.

BFH v. 9.6.2010, I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744.

BFH v. 23.6.2010, I R 71/09, BStBl. II 2011, 129.

BFH v. 27.7.2011, I R 32/10, BStBl. II 2014, 513.

BFH v. 24.8.2011, I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165.

BFH v. 18.7.2012, X R 28/10, BStBl. II 2013, 444.

BFH v. 29.8.2012, I R 7/12, BStBl. II 2013, 89.

BFH v. 30.8.2012, X B 214/11, BFH/NV 2013, 85.

BFH v. 20.9.2012, IV R 36/10, BFH/NV 2013, 138.

BFH v. 16.10.2012, I B 128/12, BStBl. II 2013, 30.

BFH v. 6.11.2012, VIII R 19/09, BFH/NV 2013, 502.

BFH v. 11.12.2013, I R 4/13, BStBl. II 2014, 791

BFH v. 16.1.2014, I R 21/12, BStBl. II 2014, 531.

BFH v. 4.6.2014, I R 70/12, BStBl. II 2015, 289.

BFH v. 17.9.2014, I R 30/13, BStBl. II 2017, 726.

BFH v. 5.11.2014, IV R 30/11, BStBl. II 2015, 601.

BFH v. 23.1.2015, IX S 25/14, BFH/NV 2015, 497.

BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049.

BFH v. 10.9.2015, IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046.

BFH v. 6.4.2016, I R 61/14, BStBl. II 2017, 48.

BFH v. 13.7.2016, VIII R 47/13, BFH/NV 2016, 1831.

BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl. II 2017, 230.

BFH v. 12.10.2016, I R 80/14, IStR 2017, 316.

BFH v. 8.12.2016, IV R 55/10, BStBl. II 2017, 722.

BFH v. 20.3.2017, X R 12/15, BFH/NV 2017, 1536.

BFH v. 26.4.2017, I R 84/15, BStBl. II 2018, 492.

BFH v. 14.11.2018, I R 47/16, BStBl. II 2019, 419.

BFH v. 12.10.2016, I R 80/14, IStR 2017, 316.

BFH v. 22.5.2019, I R 11/19, BFH/NV 2019, 1376.

BVerfG v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, BStBl. I 2018, 303.

BVerfG v. 13.5.1969, 1 BvR 25/65, BverfGE 26, 1.

BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BverfGE 120, 1.

BVerfG v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1.

BVerfG v. 17.12.1953, 1 BvR 147/52, BVerfGE 3, 58.

BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164.

BVerfG v. 29.5.1990, 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60.

BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210.

BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1.

BVerfG v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1.

BVerfG, v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, IStR 2016, 191.

BVerfG v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557

BVerfG v. 21.12.1966, 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54.

BVerfG v. 22.3.1983, BvR 475/78, BVerfGE 63, 343.

BVerfG v. 25.10.1977, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224.

BVerfG v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557.

BVerfG v. 18.7.2019, 1 BvR 807/12, 1 BvR 2917/13, BFH/NV 2019, 1486.

BVerwG v. 12.8.2014, 9 B 23/14, NVwZ-RR 2014, 897.

BVerwG v. 13.07.1979, 7 B 143.79, BB 1980, 86

BVerwG v. 15.6.2011, 9 C 4/10, HFR 2012, 218.

EuGH v. 11.4.2019, C-254/18, Syndicat des cadres, ECLI:EU:C:2019:318.

EuGH v. 12.6.2018, C-650/16, A/S Bevola und Jens W. Trock, ECLI:EU:C:2018:424.

EuGH v. 11.9.2014, C-47/12, Kronos, ECLI:EU:C:2014:2200.

EuGH v. 16.7.1998, C-264/96, ICI, ECLI:EU:C:1998:370.

EuGH v. 26.10.1999, C-294/97, Eurowings, ECLI:EU:C:1999:524.

EuGH v. 26.2.2019, C-135/17, X-GmbH, ECLI:EU:C:2019:136.

EuGH v. 28.2.2013, C-168/11, Beker & Beker, ECLI:EU:C:2013:117.

EuGH v. 4.7.2006, C-212/04, Adenler, ECLI:EU:C:2006:443.

EuGH v. 6.12.2007, C-298/05, Columbus Container, ECLI:EU:C:2007:754.

EuGH v. 10.5.2007, C-492/04, Lasertec, ECLI:EU:C:2007:273.

EuGH v. 12.5.1998, C-336/96, Gilly, ECLI:EU:C:1998:221.

EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544.

EuGH v. 14.11.2006, C-513/04, Kerckhaert und Morres, ECLI:EU:C:2006:713.

EuGH v. 20.9.2018, C-685/16, EV, ECLI:EU:C:2018:743

FG Baden-Württemberg v. 8.5.2018, 6 K 1775/16, IStR 2019, 107.

FG Baden-Württemberg, v. 3.12.2015, 3 K 982/14, BeckRS 2016, 94284.

FG Bremen v. 15.10.2015, 1 K 4/15 (5), EFG 2016, 675.

FG Hamburg v. 24.4.2009, 3 K 6/09, DStRE 2010, 179

FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, DStRE 2012, 478.

FG Hessen v. 4.9.2018, 4 K 385/17, EFG 2018, 1876.

FG Köln v. 7.5.2015, 10 K 73/13, EFG 2015, 1558.

FG Köln v. 14.1.2016, 13 K 1398/13, EFG 2016, 737

FG Köln v. 8.11.2018, 13 K 552/17, BeckRS 2018, 39115.

FG München v. 25.7.2017, 2 K 310/16, EFG 2018, 928.

FG Münster v. 20.9.2016, 9 K 3911/13, DStR 2017, 384.

FG Münster v. 21.11.2018, 9 K 4187/14 K (rkr.), BStBl. II 2019, 111.

FG Niedersachsen v. 16.7.2015, 6 K 196/13, EFG 2015, 2200.

FG Niedersachsen v. 21.4.2004, 4 K 317/91, EFG 2004, 1065.

FG Nürnberg v. 5.10.2005, V 205/2004, BeckRS 2005, 2601910.