

# Urteil vom 16. März 2022, I R 10/18

## Zufluss von Betriebseinnahmen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG; Unionsrechts- und Verfassungsrechtskonformität von § 34c Abs. 1 EStG und § 68b EStDV

ECLI:DE:BFH:2022:U.160322.IR10.18.0

BFH I. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 34c Abs 1 S 1, EStG § 34c Abs 1 S 2, EStG § 34c Abs 6 S 2, EStG § 34c Abs 7, GG Art 3 Abs 1, GG Art 80 Abs 1 S 3, DBA CHE Art 17 Abs 1, DBA CHE Art 24 Abs 1 Nr 1c, DBA CHE Art 24 Abs 1 Nr 2, DBA ITA 1989 Art 17 Abs 1, DBA ITA 1989 Art 24 Abs 3 Buchst b, DBA ROM 2001 Art 17 Abs 1, DBA ROM 2001 Art 23 Abs 2 Buchst b DBuchst gg, DBA BGR 2010 Art 16 Abs 1, DBA BGR 2010 Art 22 Abs 1 Buchst b DBuchst gg, DBA HUN Art 17 Abs 1, DBA HUN Art 23 Abs 1 Buchst b Nr 3, DBA HUN 2011 Art 30, DBA GBR 2010 Art 16 Abs 1, DBA GBR 2010 Art 23 Abs 1 Buchst b DBuchst dd, DBA GBR 2010 Art 32, DBA PRT Art 17 Abs 1, DBA PRT Art 24 Abs 2 Buchst b DBuchst ee, AEUV Art 56, EStDV § 68b S 1, EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 18. Mai 2017, Az: 13 K 13280/14

## Leitsätze

1. NV: Der Einbehalt eines Teils des Honorars durch den Auftraggeber unter Hinweis auf eine Steuerschuld des Auftragnehmers führt bei der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 3 EStG (noch) nicht zu einem Zufluss von Betriebseinnahmen in dieser Höhe beim Auftragnehmer. Ein Zufluss tritt aber u.a. dann ein, wenn der Auftraggeber mit dem einbehaltenen Honoraranteil eine (Steuer-)Schuld des Auftragnehmers tatsächlich erfüllt (sog. abgekürzter Zahlungsweg; Bestätigung der Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23.08.1999 - GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782).
2. NV: § 68b EStDV verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Zitiergebot (Art. 80 Abs. 1 Satz 3 GG).
3. NV: Sieht ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die sog. Anrechnungsmethode vor, hängt eine Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern auf die Einkommensteuer in aller Regel --wie auch bei § 34c Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG-- u.a. davon ab, dass die ausländische Steuer gezahlt und damit der Steueranspruch durch Zahlung oder andere Vorgänge erfüllt wurde. Dies gilt auch dann, wenn das einschlägige Abkommen verlangt, dass die ausländische anzurechnende Steuer "erhoben" wurde.
4. NV: Die Berechnung der Anrechnungshöchstbeträge nach § 34c Abs. 1 EStG nach Maßgabe des Senatsurteils vom 18.12.2013 - I R 71/10 (BFHE 244, 331, BStBl II 2015, 361) begegnet keinen unionsrechtlichen Bedenken.
5. NV: Die von § 68b EStDV aufgestellten Nachweis-Anforderungen zur Höhe der ausländischen Einkünfte und Steuern sind unionsrechtlich aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses wegen der Wirksamkeit der Steueraufsicht gerechtfertigt und gehen nicht über das hinaus, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.
6. NV: Die begrenzte Anrechenbarkeit von ausländischen Steuern nach § 34c EStG verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG (Bestätigung des Senatsurteils vom 18.12.2013 - I R 71/10, BFHE, 244, 331, BStBl II 2015, 361).

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18.05.2017 - 13 K 13280/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

# Tatbestand

## I.

- 1 Die im Inland wohnende Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wendet sich gegen die Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 2010 und 2011 (Streitjahre), da im Ausland gezahlte Steuern nicht in ausreichendem Maße auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet worden seien bzw. die Einkünfte aus ihrer künstlerischen Tätigkeit im europäischen Ausland nicht in tatsächlicher Höhe, sondern unzutreffend um einbehaltene Honoraranteile erhöht, besteuert würden.
- 2 Die Klägerin war in den Streitjahren im Rahmen einer selbständigen, künstlerischen Tätigkeit als Discjockey berufstätig. Ihr wurden von der B GbR in verschiedenen Staaten der europäischen Union (Auslands-)Aufträge vermittelt. Diese sollen hinsichtlich der ihr gebührenden Dienstleistungsentgelte durchweg dahin gelautet haben, dass ihr von ihrem (höheren) Gesamthonorar nur ein Teilbetrag (im Sinne eines "Netto"-Anteils) tatsächlich ausgezahlt, der verbleibende Differenzbetrag dagegen zur Abgeltung der in den dortigen (Auslands-)Staaten anfallenden (Quellen-)Steuern von den (Musik-)Veranstaltern/ihren Auftraggebern einbehalten werde. Die von ihr im Rahmen ihrer Berufstätigkeit erwirtschafteten Gewinne ermittelte die Klägerin in den Streitjahren auf der Grundlage von § 4 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) im Wege des Ansatzes des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben.
- 3 Im Jahr 2013 wurde bei der Klägerin eine auf die Einkommen- und Umsatzsteuer der Streitjahre bezogene Außenprüfung durchgeführt. Dabei wurden u.a. die von der Klägerin in ihren Einkommensteuererklärungen 2010 und 2011 über die Anlagen AUS in Höhe von insgesamt ... € (2010) bzw. ... € (2011) in Ansatz gebrachten anzurechnenden ausländischen (Quellen-)Steuern beanstandet. Im Lichte von § 34c Abs. 7 Nr. 2 EStG und § 68b der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) ließe sich nur diejenige ausländische (Quellen-)Steuer(-zahlung) berücksichtigen, deren tatsächliche Entrichtung durch über jeden Zweifel erhabene Urkunden (z.B. Steuerbescheid, Zahlungsquittung) nachgewiesen sei, ebenfalls durch die von der Klägerin vorgelegten "Tax Certificate"-Bescheinigungen.
- 4 Diese Prüfungsfeststellungen machte sich der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) zu eigen, indem er die vorangegangenen Einkommensteuerfestsetzungen in der Weise änderte (Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011, jeweils vom 17.12.2013), dass ausländische Steuern nur noch in Höhe von ... € (2010) bzw. ... € (2011) angerechnet wurden. Während des Klageverfahrens erließ das FA, jeweils mit Datum vom 07.09.2016, weitere Änderungsbescheide, ohne dass hierdurch die im Klageverfahren strittigen Punkte berührt worden wären. Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg hat die Klage mit Urteil vom 18.05.2017 - 13 K 13280/14 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 250) als unbegründet abgewiesen.
- 5 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.
- 6 Die Klägerin beantragt (sinngemäß), das FG-Urteil aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011, beide zuletzt geändert unter dem 07.09.2016, nach Anrechnung weiterer ausländischer Steuern in Höhe von ... € (2010) bzw. ... € (2011) für das Streitjahr 2010 auf ... € und für das Streitjahr 2011 auf ... € festzusetzen.
- 7 Das FA beantragt (sinngemäß), die Revision zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

## II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist von rechtlich unzutreffenden Maßstäben ausgegangen, soweit es Betriebseinnahmen auch in Höhe jener Honorareinbehalte angesetzt hat, für die ein Nachweis für die Zahlung ausländischer Steuern nicht vorgelegt werden konnte.
- 9 1. Der Ansatz von Betriebseinnahmen, soweit die Auftraggeber der Klägerin Honorare einbehalten haben, aber darüber hinaus keine konkreten Feststellungen getroffen wurden, dass die einbehaltenen Beträge auch an die

jeweiligen ausländischen Steuerbehörden abgeführt wurden, ist nicht rechtsfehlerfrei.

- 10** a) Die in den Streitjahren im Inland wohnende und damit unbeschränkt steuerpflichtige (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG) Klägerin erzielt aus der Tätigkeit als Discjockey Einkünfte aus freiberuflicher und somit aus selbständiger Arbeit i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Sie setzt als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben an (§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG). Nach dem Welteinkommensprinzip unterliegen auch die im Ausland erzielten Einkünfte der Einkommensteuer.
- 11** b) Betriebseinnahmen sind wirtschaftlich endgültig vereinnahmte Geldzugänge. Maßgeblich ist insoweit nach ständiger Rechtsprechung, ob der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die jeweiligen Geldbeträge endgültig erlangt hat (vgl. z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.11.2019 - VIII S 37/18, BFH/NV 2020, 196, Rz 44, m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteil vom 30.11.2010 - VIII R 40/08, BFH/NV 2011, 592, Rz 16; Senatsurteil vom 16.09.2015 - I R 61/13, BFH/NV 2016, 401, Rz 14; BFH-Urteil vom 28.04.2020 - VI R 44/17, BFHE 269, 7, BStBl II 2021, 392, Rz 24, m.w.N.). Die Fälligkeit eines Anspruchs führt --ohne seine Erfüllung-- bei der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 3 EStG (noch) nicht zu einem Zufluss. Entscheidend ist allein der uneingeschränkte wirtschaftliche Übergang des geschuldeten Gutes oder das Erlangen der wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis darüber. Hierfür genügt es auch vor der Realisation des Leistungserfolgs, dass der Gläubiger ohne weiteres Zutun des Schuldners die Möglichkeit hat, den Leistungserfolg herbeizuführen (BFH-Urteil vom 11.11.2009 - IX R 1/09, BFHE 227, 93, BStBl II 2010, 746, unter 1. und unter Verweis auf Offerhaus, Steuer- und Wirtschaft 2006, 317, 318, 320, m.w.N.).
- 12** Ein Zufluss findet auch dann statt, wenn der Zuwendende im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen auf dessen Rechnung an einen Dritten leistet und damit eine Schuld des Steuerpflichtigen tilgt (sog. abgekürzter Zahlungsweg; vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23.08.1999 - GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782). Dies betrifft z.B. den Zufluss von Arbeitslohn, wenn ein Arbeitgeber Lohnsteuer einbehält und diese direkt an den Fiskus abführt (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2016, 401, Rz 14, m.w.N.); die Leistung im abgekürzten Zahlungsweg führt mit Eintritt der schuldbefreienden Wirkung zum Zufluss (vgl. BFH-Urteil vom 24.03.1992 - VIII R 51/89, BFHE 168, 234, BStBl II 1992, 941, unter 3.a der Entscheidungsgründe zu § 11 EStG).
- 13** Ob der Steuerpflichtige im Einzelfall tatsächlich die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt hat, ist eine Frage der Tatsachenfeststellung und -würdigung, die dem FG obliegt. Hierbei hat das FG alle Umstände des Einzelfalls zu prüfen (vgl. BFH-Urteile vom 16.09.2014 - VIII R 15/13, BFHE 247, 220, BStBl II 2015, 468, Rz 22, m.w.N.; vom 20.10.2015 - VIII R 40/13, BFHE 252, 260, BStBl II 2016, 342, Rz 40, m.w.N.).
- 14** c) Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um die dargelegten Kriterien für den Ansatz einer Einnahme als erfüllt ansehen zu können. Das FG hat lediglich festgestellt, dass die Auftraggeber der Klägerin von deren Honoraren für die im (Auslands-)Staat anfallende (Quellen-)Steuer einen entsprechenden Betrag einbehalten haben. Darüber hinaus hat es aber nicht festgestellt, dass eine Gutschrift vorliegt, mit der zum Ausdruck gebracht wird, dass der jeweilige Betrag von nun an dem Berechtigten zur Verfügung steht oder eine (Quellen-)Steuer übernommen bzw. getilgt wurde.
- 15** aa) Es fehlen bereits belastbare Feststellungen dazu, was zwischen der Klägerin als Gläubigerin und ihren Auftraggebern konkret vereinbart wurde. Das FG führt im Tatbestand dazu aus, dass die der Klägerin von der B GbR vermittelten (Auslands-)Aufträge "hinsichtlich der ihr gebührenden Dienstleistungsentgelte durchweg dahin gelautet haben [sollen], dass ihr von ihrem (höheren) Gesamthonorar nur ein Teilbetrag (im Sinne eines 'Netto'-Anteils) tatsächlich ausgezahlt, der verbleibende Differenzbetrag dagegen zur Abgeltung der in den dortigen (Auslands-)Staaten anfallenden (Quellen-)Steuern von den (Musik-)Veranstaltern/ihren Auftraggebern einbehalten werde" (vgl. S. 2 des Urteils, Rz 2 nach juris). Indem das FG im Konjunktiv formuliert, bleibt möglich, dass eine Aussage eines Beteiligten schlicht referiert wurde, ohne dass dahingehend eigene Ermittlungen, Überprüfungen und eine Würdigung stattgefunden hätten, die für den Senat eine Bindungswirkung i.S. von § 118 Abs. 2 FGO ausgelöst hätte (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 06.05.2020 - X R 26/19, BFH/NV 2020, 1238, Rz 21).
- 16** bb) Auch unter Einbeziehung der Entscheidungsgründe kann dem angefochtenen Urteil allenfalls die Feststellung entnommen werden, dass ein Einbehalt durch die Auftraggeber stattgefunden hat. Danach setzten sich zwar die Leistungsentgelte der Klägerin "aus den vereinbarten ('Netto')-Auszahlungsbeträgen und den so bezeichneten (Quellen-)Steuereinbehalten, die die ausländischen Auftraggeber der Klägerin auf ihre (der Klägerin) dortigen Steuerverpflichtungen vertragsgemäß zurückhalten sollten, zusammen. Der Einbehalt bzw. die entsprechende Weiterzahlung an den jeweiligen ausländischen Fiskus erfolgten (vereinbarungsgemäß) auf Rechnung/zu Gunsten der Steuerzahlungsverpflichtungen der Klägerin" (vgl. S. 6 des Urteils, Rz 21 nach juris). Hieraus könnte sich zwar

ergeben, dass das FG festgestellt bzw. sich die Überzeugung gebildet hat, dass (Quellen-)Steuer einbehalten und an den ausländischen Fiskus weitergeleitet wurde. Dies wird jedoch durch die weiteren Ausführungen, dass "ein Einnahmenezufluss [...] nicht davon beeinflusst [wird], ob die mit Zutun des (Einnahmen-)Begünstigten in dritte (Verwahrungs-)Hand gelangten Geld/Geldwerte von dort vereinbarungs-/bestimmungsgemäß bzw. auch entsprechend nachweisbar weiterverwandt werden", sowie es "von vornherein zu Lasten der Klägerin (als Steuerpflichtiger) [ginge], wenn für sie (die Klägerin) von ihren ausländischen Auftraggebern zurückgehaltenen Vergütungsbestandteile gleichsam veruntreuend nicht an die dortigen ausländischen Finanzbehörden weitergeleitet worden sein sollten" (vgl. S. 7 des Urteils, Rz 22 nach juris), relativiert. Letztlich hat das FG in den streitgegenständlichen Fällen damit aber offen gelassen, ob die einbehaltenen Beträge überhaupt weitergeleitet wurden.

- 17** cc) Ein Einbehalt von Steuern reicht für sich genommen nicht aus, um einen Zufluss und damit eine (Betriebs-)Einnahme annehmen zu können.
- 18** aaa) Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem vom FG zitierten Urteil des VIII. Senats des BFH vom 23.04.1996 - VIII R 30/93 (BFHE 181, 7) zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer und den von der Klägerin angeführten Urteilen zum Einbehalt von Lohnsteuer (vgl. BFH-Urteile vom 26.02.1982 - VI R 123/78, BFHE 135, 211, BStBl II 1982, 403; vom 08.11.1985 - VI R 238/80, BFHE 145, 198, BStBl II 1986, 186; vom 13.11.1987 - VI R 4/84, BFH/NV 1988, 566; vom 28.02.1992 - VI R 146/87, BFHE 167, 507, BStBl II 1992, 733; BFH-Beschluss vom 29.06.1993 - VI B 108/92, BFHE 171, 409, BStBl II 1993, 760; BFH-Urteil vom 09.05.2019 - VI R 28/17, BFHE 264, 443, BStBl II 2019, 785). Danach sei es für eine Anrechnung der Einkommensteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ausreichend, wenn eine Kapitalertragsteuer bzw. Lohnsteuer einbehalten wurde, damit diese im Sinne dieser Vorschrift "erhoben" ist; auf deren Anmeldung und Abführung komme es nicht an.
- 19** Allerdings nimmt die Finanzverwaltung im Zusammenhang mit § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG beim Abzug von Kapitalertragsteuern bzw. Lohnsteuern den Abzugsverpflichteten bewusst als "Verwaltungshelfer" in Anspruch (zum Arbeitgeber als Verwaltungshelfer vgl. z.B. Kirchhof in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rz B 108; Seifert in Korn, § 38 EStG Rz 2.1; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 6 AO Rz 12; a.A. Kirchhof/Kulosa/Ratschow/Meyer, EStG, § 38 Rz 31 ff., m.w.N.). Daher muss sie sich dessen Verhalten zurechnen lassen (vgl. Schlund in Deutsches Steuerrecht kurzgefasst 2021, 176, zur Kapitalertragsteuer) bzw. das durch die Nichtabführung der Steuer realisierte Risiko des Ausfalls der Steuer wird dem Fiskus zugewiesen (zur Kapitalertragsteuer vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29.09.2020 - VIII R 17/17, BFHE 271, 340, BStBl II 2021, 468, Rz 29, m.w.N.; zur Lohnsteuer vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18.06.1993 - VI R 67/90, BFHE 171, 515, BStBl II 1994, 182, unter II.2.a, wonach eine Abzugsteuer dann "erhoben" ist, wenn eine Lohnsteuer aus Sicht des Arbeitnehmers vorschriftsmäßig einbehalten wurde).
- 20** bbb) Dagegen nimmt der deutsche Fiskus bei der ausländischen (Quellen-)Steuer den ausländischen Auftraggeber des Steuerpflichtigen nicht als "Verwaltungshelfer" in Anspruch. Es könnten somit allenfalls Betriebseinnahmen im Sinne eines abgekürzten Zahlungsweges vorliegen, d.h. wenn ein Dritter die Steuer für Rechnung des Steuerpflichtigen nicht nur anmeldet, sondern auch abführt (vgl. auch Senatsurteil vom 05.02.1992 - I R 9/90, BFHE 167, 109, BStBl II 1992, 607, unter II.1.c). Demgegenüber ist eine Vereinbarung --in Form von Verträgen etc.-- zwischen der Klägerin und deren Auftraggebern und eine entsprechende Gutschrift der Klägerin an deren Auftraggeber für sich genommen noch nicht als Nachweis anzusehen, dass die ausländische Steuer gezahlt, mithin an den ausländischen Fiskus abgeführt wurde.
- 21** ccc) Ebenso ergeben sich entgegen den Ausführungen der Klägerin keine Anhaltspunkte dafür, dass der Einbehalt eines Teils des Honorars mit der freiwilligen Zahlung an einen Vollstreckungsbeamten oder Gerichtsvollzieher gleichgesetzt und deswegen Einnahmen angenommen werden könnten (vgl. dahingehend Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 07.01.2011 - 4 StR 409/10, Neue Zeitschrift für Strafrecht 2011, 281, unter 3.b).
- 22** ddd) Auch der in diesem Zusammenhang stehende Verweis der Klägerin auf das Umsatzsteuerrecht (Gutschriften, sog. Nullregelung) kann keine Zahlung von Steuern im Ausland und damit (nach den Grundsätzen eines abgekürzten Zahlungsweges) Einnahmen hinsichtlich der streitgegenständlichen Honoraranteile begründen.
- 23** Soweit im Umsatzsteuerrecht Gutschriften anerkannt sind, handelt es sich um die Ausstellung einer Rechnung durch den Leistungsempfänger anstelle des leistenden Unternehmers (§ 14 Abs. 2 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes). Sie enthält aber keinerlei Aussage darüber, ob der Empfänger der Gutschrift die in der Gutschrift ausgewiesene Umsatzsteuer an das für ihn zuständige Finanzamt abgeführt hat und hierdurch der Klägerin eine (Betriebs-)Einnahme zugeflossen ist.

- 24** Eine Einnahme kann auch nicht aufgrund der sog. Nullregelung angenommen werden (vgl. hierzu Senatsurteile vom 05.05.2010 - I R 105/08, BFH/NV 2010, 2043, Rz 14, m.w.N.; vom 05.05.2010 - I R 104/08, BFH/NV 2010, 1814, Rz 19, m.w.N.), da es sich bei der Klägerin nicht um eine ausländische Unternehmerin handelt, bei der diese Regelung in Betracht kommen könnte.
- 25** 2. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben, da das FG zum Ansatz von Betriebseinnahmen bei den streitgegenständlichen Honoraranteilen von anderen rechtlichen Grundsätzen ausgegangen ist. Die Sache ist nicht spruchreif, da die vom FG getroffenen Feststellungen nicht ausreichen, um abschließend über das Vorliegen von Einnahmen bzw. deren Höhe entscheiden zu können.
- 26** Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, um es diesem --ggf. unter Berücksichtigung von § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO)-- zu ermöglichen, weitergehende Feststellungen zu treffen, insbesondere zur endgültigen Höhe der Einnahmen, zur Höhe der ausländischen Einkünfte (§ 34d EStG) und zu deren Anrechenbarkeit nach § 34c EStG.
- 27** 3. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat zudem auf folgendes hin:
- 28** a) Soweit das FG einen Nachweis in Form von "Tax Certificates" als Nachweis für im Ausland gezahlte Steuern als ausreichend erachtet hat, dürfte dies auch vor dem Hintergrund von § 90 Abs. 2 AO und der dadurch begründeten gesteigerten Mitwirkungspflichten grundsätzlich nicht zu beanstanden sein (zur Vorlage von Bescheinigungen ausländischer Behörden durch den Steuerpflichtigen vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 15.03.2011 - I B 158/10, BFH/NV 2011, 1109, Rz 4) und zugleich auch den Anforderungen des § 68b Satz 1 EStDV genügen. Somit dürfte es jenseits von § 68b EStDV und der von der Klägerin behaupteten Verfassungswidrigkeit der Vorschrift wegen einer behaupteten Verletzung des Zitiergebots (Art. 80 Abs. 1 Satz 3 des Grundgesetzes --GG--) grundsätzlich nicht zu beanstanden sein, wenn das FG entsprechende "Tax Certificates" als Nachweis für die Zahlung ausländischer Steuern verlangt.
- 29** b) Der Senat teilt nicht die Auffassung der Klägerin, dass § 68b EStDV wegen der Verletzung des Zitiergebots (Art. 80 Abs. 1 Satz 3 GG) verfassungswidrig ist. Angesichts der Gesetzeshistorie und der Gestaltung der EStDV bestehen keine Bedenken, dass sich der Ordnungsgeber der Reichweite seiner Rechtssetzungsbefugnis im Hinblick auf seine Verordnungsermächtigung nach § 34c Abs. 7 EStG vergewissert hat (s.a. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 09.03.2011 - 2 K 221/08, EFG 2011, 1528, zu § 68a EStDV). Normadressaten und Gerichten wird es in ausreichender Weise ermöglicht zu prüfen, ob der Ordnungsgeber bei Erlass der Normen von seiner gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage Gebrauch machen wollte und ob sich die getroffene Regelung im Rahmen der Ermächtigungsgrundlage hält (vgl. zu diesen Anforderungen nur Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 01.04.2014 - 2 BvF 1/12, 2 BvF 3/12, BVerfGE 136, 69, Rz 99, m.w.N.; vom 18.06.2019 - 1 BvR 587/17, BVerfGE 151, 173, Rz 17).
- 30** Somit konnte und kann der Rechtsanwender aus dem Inhalt der Verordnung heraus jedenfalls im Hinblick auf § 34c EStG die in dieser Vorschrift enthaltene Verordnungsermächtigung in § 34c Abs. 7 EStG unschwer auffinden (vgl. auch Seiler in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 51 Rz B 151).
- 31** c) Sieht ein Abkommen zu Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) die Anrechnungsmethode vor, hängt eine Anrechnung in aller Regel --wie bei § 34c Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG-- u.a. davon ab, dass die ausländische Steuer gezahlt und damit der Steueranspruch durch Zahlung oder andere Vorgänge erfüllt wurde (vgl. Kuhn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34c EStG Rz 72; Wassermeyer in Wassermeyer MA Art. 23B MK 42). Hat ein zum Quellensteuerabzug Verpflichteter die Steuer nicht abgeführt, kann die Steuer nicht angerechnet werden (Ismer in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 23 Rz 131; vgl. auch Senatsurteil in BFHE 167, 109, BStBl II 1992, 607, unter II.1.c).
- 32** aa) Dies ergibt sich aus den einschlägigen DBA, soweit diese darauf abstellen, dass die anzurechnende ausländische Steuer "gezahlt" wurde (vgl. Art. 23 Abs. 2 Buchst. b Doppelbuchst. gg i.V.m. Art. 17 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Rumänien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 04.07.2001 --DBA-Rumänien 2001-- [BGBl II 2003, 1595, BStBl I 2004, 274]; Art. 22 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg i.V.m. Art. 16 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Bulgarien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 25.01.2010 --DBA-Bulgarien 2010-- [BGBl II 2010, 1287, BStBl I 2011, 544]; Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Nr. 3 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 des --im Streitzeitraum noch anwendbaren-- Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, Ertrag und

Vermögen vom 18.07.1977 --DBA-Ungarn 1977-- [BGBl II 1979, 627, BStBl I 1979, 349]; Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. dd i.V.m. Art. 16 Abs. 1 und Art. 32 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30.03.2010 --DBA-Großbritannien 2010-- [BGBl II 2010, 1334, BStBl I 2011, 470]; Art. 24 Abs. 2 Buchst. b Doppelbuchst. ee i.V.m. Art. 17 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 15.07.1980 --DBA-Portugal 1980-- [BGBl II 1982, 130, BStBl I 1982, 348]). In diesen Fällen richtet sich die Anrechnung darüber hinaus allein nach innerstaatlichem (deutschen) Recht (§ 34c Abs. 6 Satz 2 i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG) und damit für die Klägerin ebenfalls nach § 34c Abs. 1 EStG (vgl. Senatsurteil vom 18.12.2013 - I R 71/10, BFHE 244, 331, BStBl II 2015, 361, Rz 11, m.w.N.; ebenso Raber in Wassermeyer Portugal, Art. 24 Rz 37; Beckmann in Wassermeyer Großbritannien, Art. 23 Rz 29 f.; Becker in Wassermeyer Rumänien, Art. 23 Rz 40; derselbe in Wassermeyer Bulgarien, Art. 22 Rz 38).

- 33** bb) Die identischen Maßstäbe gelten aber auch dann, wenn die einschlägigen DBA eine Anrechnung davon abhängig machen, dass die Quellensteuer "erhoben" wurde (vgl. Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1c i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Satz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971 [BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519] i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 27.10.2010 [BGBl II 2011, 1092, BStBl I 2012, 513] --DBA-Schweiz 1971/2010--; Art. 24 Abs. 3 Buchst. b i.V.m. Art. 17 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 18.10.1989 [BGBl II 1990, 743, BStBl I 1990, 397] --DBA-Italien 1989--). In diesen Fällen muss die ausländische Steuer --wie bei § 34c Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG-- ebenfalls festgesetzt und gezahlt worden sein (vgl. Obenhaus/Scherer in Wassermeyer Schweiz, Art. 24 Rz 216; Ismer in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 23A, Art. 23B Rz 131; Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 23A Rz 56).
- 34** cc) Ausgehend von diesen Grundsätzen kann --entgegen der Ansicht der Klägerin-- eine Zahlung ausländischer Steuern und deren Anrechnung nach § 34c EStG (i.V.m. mit dem jeweils einschlägigen DBA) nicht bereits dann angenommen werden, wenn deren Auftraggeber einen Teil des Honorars einbehalten haben. Insoweit fehlt es an der Feststellung des FG, dass ausländische Steuern "gezahlt" wurden.
- 35** d) Zudem weist der Senat darauf hin, dass sich derzeit keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass das FA oder das FG die anrechenbaren ausländischen Steuern unzutreffend berechnet hätten.
- 36** aa) Soweit die Klägerin vorträgt, dass bei der Berechnung der Anrechnungshöchstbeträge die verminderte Summe der Einkünfte zu berücksichtigen sei, entspricht dies der Rechtsprechung des Senats (vgl. Senatsurteil in BFHE 244, 331, BStBl II 2015, 361, Rz 13 und 17 im Anschluss an Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Beker vom 28.02.2013 - C-168/11, EU:C:2013:117, BStBl II 2015, 431, Rz 58) und der bis Veranlagungszeitraum 2014 in allen noch offenen Fällen maßgebenden Rechtslage (vgl. § 52 Abs. 34a EStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014, BGBl I 2014, 2417, BStBl I 2015, 58). Auch wenn dies die Klägerin andeutet, ergeben sich nach Ansicht des Senats derzeit keine Anhaltspunkte, dass das FA oder das FG hiervon abgewichen wären.
- 37** bb) Darüber hinaus hält es der Senat auch nicht aus Gründen des Unionsrechts, insbesondere der von der Klägerin in Anspruch genommenen Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union--AEUV--) für geboten, die Anrechnungshöchstbeträge anstelle der ausländischen Einkünfte anhand der (Brutto-)Einnahmen (a.A. offenbar Geurts, in Frottscher/Geurts, EStG, § 34c Rz 29) oder anhand anderer Maßstäbe zu bestimmen.
- 38** e) Schließlich begegnet es keinen unionsrechtlichen Bedenken, wenn das FG auf § 68b EStDV gestützt für eine im Ausland gezahlte Steuer einen Nachweis in Form von "Tax Certificates" verlangt; eine hierdurch möglicherweise erfolgende Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit wäre aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses wegen der Wirksamkeit der Steueraufsicht gerechtfertigt (vgl. z.B. EuGH-Urteil Futura Participations und Singer vom 15.05.1997 - C-250/95, EU:C:1997:239, Internationales Steuerrecht --IStR-- 1997, 366, Rz 31; Senatsurteil vom 10.04.2013 - I R 45/11, BFHE 241, 332, BStBl II 2013, 771, Rz 39 ff. zu § 90 Abs. 3 AO; aus der Literatur zu § 90 Abs. 2 AO vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 90 AO Rz 37, m.w.N.; Söhn in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 90 AO Rz 146 f., m.w.N.). § 68b EStDV geht dabei auch nicht über das hinaus, was zur Erreichung des verfolgten Ziels, der

Wirksamkeit der Steueraufsicht, erforderlich ist (vgl. hierzu z.B. EuGH-Urteil N Luxembourg 1 u.a. vom 26.02.2019 - C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, EU:C:2019:134, IStR 2019, 308, Rz 160), da die Vorschrift nicht abschließend formuliert ist und über Steuerbescheide und Quittungen hinaus weitere Urkunden als Nachweis zulässt.

- 39** Daher ist die vorliegende Konstellation entgegen der Ansicht der Klägerin auch nicht mit der der Rs. Meilicke (vgl. EuGH-Urteil Meilicke u.a. vom 30.06.2011 - C-262/09, EU:C:2011:438, IStR 2011, 551) zu Grunde liegenden vergleichbar. Dort wurde eine Steuergutschrift nur bei Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung nach §§ 44 f. des Körperschaftsteuergesetzes gewährt; § 68b EStDV verlangt dagegen lediglich "entsprechende Urkunden".
- 40** Sofern es die Klägerin darüber hinaus als ausreichend ansieht, dass sie als Zahlungsnachweis Rechnungen, Verträge etc. vorgelegt hat, ist es aus revisionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, dass das FG hierin unter Verweis auf § 68b EStDV keinen Zahlungsnachweis i.S. von § 34c Abs. 1 EStG bzw. § 68b EStDV erkannt hat. Aus Sicht des Senats verstößt es gegen keine Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze (vgl. hierzu jüngst z.B. Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 16/18, BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119, Rz 24, m.w.N.), wenn das FG aufgrund einer Vereinbarung über eine künftige Abführung von (ausländischen) Steuern (noch) nicht zu der Überzeugung gelangen konnte, dass diese Vereinbarung auch erfüllt wurde.
- 41** f) Die begrenzte Anrechenbarkeit von ausländischen Steuern nach § 34c EStG verstößt zudem nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG (Bestätigung des Senatsurteils in BFHE 244, 331, BStBl II 2015, 361, Rz 27; vgl. auch Senatsbeschluss vom 03.12.2003 - I S 10/03 (PKH), BFH/NV 2004, 525, unter II.1.b, für den Fall einer beantragten Erstattung ausländischer Quellensteuer; Brandis/ Heuermann/Wagner, § 34c EStG Rz 14b; vgl. auch Jochimsen/Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 26 Rz 49; a.A. jeweils unter Verweis auf einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip Lieber in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 26 KStG Rz 4, m.w.N.; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 34c Rz 28; Schaumburg in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Rz 18.105 ff., m.w.N.).
- 42** Der Gesetzgeber hat den ihm durch den allgemeinen Gleichheitssatz eingeräumten Entscheidungsspielraum (vgl. hierzu z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 19.11.2019 - 2 BvL 22/14 bis 27/14, BVerfGE 152, 274, Rz 100, m.w.N.; vom 08.12.2021 - 2 BvL 1/13, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2022, 269, Rz 55 f.) in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise genutzt. Die Regelung des § 34c Abs. 1 EStG bezweckt eine Anrechnung von ausländischen Steuern in Höhe des inländischen Steuersatzes. Die darüber hinausgehende Besteuerung durch den ausländischen Staat ist ein sachlicher Differenzierungsgrund, der es dem Gesetzgeber erlaubt, die Anrechnung ausländischer Steuern --auch länderbezogen-- einschließlich deren Vortragsfähigkeit zu begrenzen. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nach § 34c Abs. 2 EStG ausländische Steuern auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abziehen und hierdurch wenigstens einen Verlustvortrag erreichen kann (vgl. auch Wagner, a.a.O.).
- 43** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)