

Urteil vom 17. August 2022, I R 14/19

Anrechnung ausländischer Quellensteuer

ECLI:DE:BFH:2022:U.170822.IR14.19.0

BFH I. Senat

EStG § 34c Abs 1 S 4, EStG § 34c Abs 6 S 1, EStG § 34c Abs 6 S 2, KStG § 26 Abs 6 S 1, EStG VZ 2011 , DBA CHN Art 12, KStG VZ 2011 , DBA CHN Art 24

vorgehend FG Münster, 21. November 2018, Az: 9 K 4187/14 K

Leitsätze

Die im Rahmen der Ermittlung der Höhe der anzurechnenden ausländischen Quellensteuern maßgebende Regelung des § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG enthält mit der Bezugnahme auf die "diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen" einen spezifischen Veranlassungsbezug, der den Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht begrenzt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 21.11.2018 - 9 K 4187/14 K wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Anrechnung chinesischer Quellensteuer auf die deutsche Körperschaftsteuer.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, ist u.a. in der ...industrie tätig. Sie hält neben weiteren Beteiligungen 100 % der Anteile an der X in der Volksrepublik China (China). Die Entwicklungsaktivitäten werden schwerpunktmäßig am Stammsitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) durchgeführt. Die Entwicklung eines neuen Produkts kann, je nach Innovationsgrad und Anforderung der Kunden, mehr als ein Jahr in Anspruch nehmen. Muss das Produkt auf Anforderung des Kunden im Ausland produziert werden, überlässt die Klägerin das Entwicklungsergebnis entgeltlich an die jeweilige Auslandstochter zur Nutzung. Dies geschah etwa ab dem Jahr 2010 bis zum Jahr 2012 durch Zahlung eines Einmalbetrags, der durch Anwendung der sog. Kostenaufschlagsmethode ermittelt wurde. Diese Zahlungen unterlagen einem Quellensteuerabzug im Ausland.
- 3 Im Jahr 2011 (Streitjahr) erzielte die Klägerin aus den an X überlassenen Entwicklungsergebnissen Lizeineinnahmen (... €), auf die in China in einer Höhe von 10 % (... €) Quellensteuer einbehalten wurde. Im Zusammenhang mit diesen Lizeineinnahmen waren im Streitjahr Betriebsausgaben in Höhe von ... € angefallen. Für laufende und noch nicht abgeschlossene Entwicklungsarbeiten, die in späteren Jahren zu Lizenzvergaben und Lizeineinnahmen aus China geführt haben, waren im Streitjahr bereits weitere Aufwendungen (... €) entstanden.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erfasste im Bescheid über Körperschaftsteuer für das Streitjahr die Lizeineinnahmen aus China als Betriebseinnahmen der Klägerin, rechnete die chinesische Quellensteuer aber nicht auf die Körperschaftsteuer an. Die Klägerin beantragte daraufhin die Änderung des Bescheides gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung mit dem Ziel, die in China gezahlte Quellensteuer in Höhe von 10 % sowie zusätzliche fiktive Quellensteuer in Höhe von 5 % (insgesamt ... €) anzurechnen. Sie berief sich dabei auf Art. 12, 24 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10.06.1985 (BGBl II 1986, 447, BStBl I 1986, 330) -DBA-China 1985-. Dazu erstellte sie eine Höchstbetragsberechnung, nach der chinesische Quellensteuer in einer Höhe von (zuletzt) ... € auf die inländische Körperschaftsteuer des Streitjahres anzurechnen sei. Die Aufwendungen für die laufenden Entwicklungsarbeiten in Höhe von ... €, deren Ergebnisse erst später zu Überlassungsverträgen mit X geführt hätten, seien für Zwecke der Höchstbetragsberechnung nicht in die Ermittlung der ausländischen Einkünfte aus China einzubeziehen und dementsprechend in den mitgeteilten chinesischen Einkünften nicht zu berücksichtigen.

- 5 Das FA vertrat hingegen die Auffassung, dass es für Zwecke der Anrechnung gemäß § 34c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) erforderlich sei, alle Betriebsausgaben bei der Ermittlung der chinesischen Einkünfte zu berücksichtigen, die im Streitjahr aus derselben Einkunftsquelle, nämlich den Einkünften aus Lizenzen mit China, angefallen seien. Dies gehe über eine ausschließlich projektbezogene Ermittlung der Einkünfte hinaus. Vielmehr seien auch solche Betriebsausgaben des Streitjahres für andere Projekte einzubeziehen, bei denen es wegen der mehrjährigen Projektentwicklung erst in späteren Jahren zur Erzielung von Lizenzerlösen komme. Dementsprechend müssten die im Streitjahr angefallenen weiteren Betriebsausgaben (... €) berücksichtigt werden mit der Folge, dass eine Anrechnung der chinesischen Quellensteuer auf die deutsche Körperschaftsteuer nicht mehr erfolgen könne. In dem aus anderen Gründen geänderten Bescheid über Körperschaftsteuer vom 24.07.2013 entsprach das FA daher dem Antrag der Klägerin, die ausländische Quellensteuer anzurechnen, nicht. Der Einspruch blieb erfolglos. Während des Einspruchsverfahrens änderte das FA den Bescheid erneut unter dem 23.09.2013, sah aber in der Sache weiterhin von einer Anrechnung chinesischer Quellensteuer ab. Die Einspruchsentscheidung datiert vom 24.11.2014.
- 6 Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg (Finanzgericht --FG-- Münster, Urteil vom 21.11.2018 - 9 K 4187/14 K, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 547). Das FG folgte der Auffassung der Klägerin, dass für Zwecke der Anrechnung gemäß § 34c Abs. 1 EStG Aufwendungen für künftige Einnahmen nicht in die Berechnung einzubeziehen seien.
- 7 Gegen das Urteil richtet sich die Revision des FA. Es rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die chinesische Quellensteuer in Höhe von ... € auf die deutsche Körperschaftsteuer der Klägerin anzurechnen ist.
- 10 1. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt (§ 26 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung --KStG--). Zum Zwecke der Anrechnung sind grundsätzlich § 34c Abs. 1 Satz 2 bis 5 und Abs. 2 bis 7 EStG entsprechend anzuwenden (§ 26 Abs. 6 Satz 1 Halbsatz 1 KStG). Die Vorschrift ist indessen nach § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) besteht. Eine Ausnahme hiervon besteht nach § 34c Abs. 6 Satz 2 Halbsatz 1 EStG nur für den Fall, dass das DBA selbst die Anrechnung der ausländischen Steuer vorsieht.
- 11 2. Ausgehend von diesem Rechtsrahmen ist im Streitjahr die chinesische Quellensteuer in Höhe von ... € auf die deutsche Körperschaftsteuer der nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtigen Klägerin anzurechnen.
- 12 a) Art. 24 Abs. 2 Buchst. b Doppelbuchst. cc i.V.m. Art. 12 Abs. 2 DBA-China 1985 sieht bei einer in Deutschland ansässigen Person die Anrechnung der in China einbehaltenen Quellensteuern auf die deutsche Körperschaftsteuer vor. Auf die von den Lizenzeneinkünften zu erhebende deutsche Körperschaftsteuer wird unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die chinesische Steuer

angerechnet, die nach chinesischem Recht und in Übereinstimmung mit dem DBA-China 1985 für die Lizenzgebühren gezahlt worden ist (Art. 24 Abs. 2 Buchst. b Doppelbuchst. cc i.V.m. Art. 12 Abs. 2 DBA-China 1985). Als anzurechnende chinesische Steuer gelten in diesem Fall 15 % des Bruttobetrags dieser Zahlungen (Art. 24 Abs. 2 Buchst. c Doppelbuchst. bb DBA-China 1985). Dies ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit und bedarf keiner weiteren Ausführungen.

- 13** b) Art. 24 Abs. 2 Buchst. b DBA-China 1985 sieht für die Ermittlung der Höhe der anzurechnenden chinesischen Quellensteuer ausdrücklich die Anwendung innerstaatlichen Rechts vor (ebenso klarstellend § 26 Abs. 6 Satz 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 6 Satz 2 Halbsatz 1 EStG). Die auf die ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Körperschaftsteuer ist in der Weise zu ermitteln, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens ergebende deutsche Steuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird (§ 26 Abs. 6 Satz 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG). Der Berechnung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden inländischen Körperschaftsteuer ist dabei die Körperschaftsteuer zugrunde zu legen, die sich ohne Anwendung der §§ 37 und 38 KStG ergibt (§ 26 Abs. 6 Satz 2 KStG). Gehören ausländische Einkünfte der in § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c EStG genannten Arten zum Gewinn eines inländischen Betriebes, sind bei ihrer Ermittlung Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzuziehen, die mit den diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 26 Abs. 6 Satz 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG). Die ausländischen Steuern sind gemäß § 26 Abs. 6 Satz 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen.
- 14** c) Zwischen den Beteiligten ist im Hinblick auf die Ermittlung der Höhe der anzurechnenden chinesischen Quellensteuer allein streitig, in welcher Höhe bei der Höchstbetragsberechnung Betriebsausgaben nach § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG anzusetzen sind.
- 15** aa) Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass den der Höhe nach unstreitigen Einnahmen aus Lizenzgebühren in Höhe von ... € Betriebsausgaben in Höhe von ... € gegenüberstehen. Nur insoweit besteht der von § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG geforderte wirtschaftliche Zusammenhang. Entgegen der Auffassung des FA besteht dagegen kein wirtschaftlicher Zusammenhang der weiteren Betriebsausgaben in Höhe von ... € mit den Lizenzeinnahmen des Streitjahres.
- 16** aaa) Der Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs ist in § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG nicht definiert. Er bestimmt sich nach der Rechtsprechung des Senats nach dem allgemeinen Veranlassungsprinzip (Senatsurteile vom 06.04.2016 - I R 61/14, BFHE 253, 348, BStBl II 2017, 48, und vom 18.04.2018 - I R 37/16, BFHE 261, 166, BStBl II 2019, 73). Allerdings enthält § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG mit der Bezugnahme auf die "diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen" einen spezifisch zweckgerichteten Veranlassungsbezug (s. Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 34c Rz 15a; ähnlich Zöllner/Gläser, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2019, 313; s.a. Oellerich, EFG 2019, 550). Dieser begrenzt den Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen im Rahmen der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags sowohl in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht.
- 17** (1) § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG enthält eine spezielle Regelung u.a. für ausländische Einkünfte i.S. der in § 34d Nr. 7 EStG genannten Art, d.h. für Einkünfte aus der Rechteüberlassung zur Nutzung in einem ausländischen Staat, sofern sie zum Gewinn eines inländischen Betriebes gehören. Der Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen setzt danach in sachlicher Hinsicht einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit (konkreten) "Einnahmen" voraus. Entgegen der Ansicht des FA stellt die gesetzliche Regelung damit nicht allgemein auf einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften oder einer Einkunftsart, mithin also auf eine bestimmte Tätigkeitsart im Ausland, ab (s. Kroppen, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFSt-- 2009/2010, 828; wohl auch Ernsting, JbFSt 2009/2010, 827; Kessler/Dietrich, Internationale Wirtschaftsbriefe --IWB-- 2012, 544; Kudert/Hagemann, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2019, 714; Zöllner/Gläser, ISR 2019, 313; im Ergebnis a.A. Morlock, JbFSt 2009/2010, 815, 821).
- 18** Der Senat hat in seinem Urteil in BFHE 253, 348, BStBl II 2017, 48 zu § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG zum Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs "mit einer Einkunftsart" entschieden (ebenso im Senatsurteil in BFHE 261, 166, BStBl II 2019, 73). Soweit das FA dem Urteil entnehmen will, dass Bezugspunkt der Zuordnung die Einkunftsart sein soll, ist dem nicht zu folgen. Die Ausführungen des Senats beziehen sich erkennbar auf den (dort streitbefangenen) Umstand, dass Aufwendungen in mehreren Veranlassungszusammenhängen standen und dementsprechend veranlassungsgerecht aufzuteilen waren. Die Vorinstanz weist dazu zutreffend darauf hin, dass sich dieses Zuordnungsproblem dem Grunde nach gleichermaßen stellen würde, wenn Aufwendungen eines Jahres mit verschiedenen "Einnahmen" oder "Einnahmearten" desselben Jahres in Zusammenhang stehen. Dem Senatsurteil ist

aber nichts zu der im vorliegenden Streitfall zu entscheidenden Frage zu entnehmen, ob es für die Prüfung des Veranlassungszusammenhangs im Rahmen der Höchstbetragsberechnung nach § 34c EStG auf die konkreten ausländischen Einnahmen bzw. Erträge im jeweiligen Veranlagungszeitraum oder die (ggf. jahresübergreifende) Tätigkeit in Form wiederholter Nutzungsüberlassungen im jeweiligen ausländischen Staat ankommt.

- 19** (2) Indem § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG auf "Einnahmen" abstellt, wird der Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen im Rahmen der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags aber auch in zeitlicher Hinsicht begrenzt. Die Vorinstanz weist zutreffend darauf hin, dass der Regelung eine streng veranlagungszeitraumbezogene Betrachtungsweise zugrunde liegt, die nur danach fragt, ob Einnahmen eines konkreten Veranlagungszeitraums in derselben Zeitspanne konkrete Betriebsausgaben oder Betriebsvermögensmehrungen gegenüberstehen (s. Kroppen, JbFSt 2009/2010, 828, 829; Buciek, JbFSt 2009/2010, 829, 830; Wassermeyer/Lüdicke in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rz 202, 206; Kessler/Dietrich, IWB 2012, 544, 548; Gosch in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 34c Rz 15a; Ebel, Finanz-Rundschau 2016, 241, 252; Geurts in Frotscher/Geurts, EStG, § 34c Rz 42; Endert in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 26 KStG Rz 89; Brandis/Heuermann/Pohl, § 26 KStG Rz 64; Kuhn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34c EStG Rz 94; Prokisch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34c Rz B 130; Brandis/Heuermann/Wagner, § 34c EStG Rz 60; Kudert/Hagemann, IStR 2019, 714; Zöllner/Gläser, ISR 2019, 313; Oellerich, EFG 2019, 550; a.A. Grotherr in Gocke/Gosch/Lang [Hrsg.], Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer, 2005, S. 316; Morlock, JbFSt 2009/2010, 815, 823). Nur eine derartige Betrachtung trägt dem im Ertragsteuerrecht geltenden Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, wonach die Grundlagen für die Festsetzung der Körperschaftsteuer jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln sind (§ 7 Abs. 3 Satz 1, 2 KStG), in ausreichendem Maße Rechnung. Abweichend zur Regelung in § 3c Abs. 2 EStG, in der der Gesetzgeber ausdrücklich eine veranlagungszeitraumübergreifende Betrachtungsweise festgeschrieben hat, kann § 34c Abs. 1 EStG gerade nicht entnommen werden, dass der Gesetzgeber von der veranlagungszeitraumbezogenen Betrachtungsweise abrücken will (s. etwa Kroppen, JbFSt 2009/2010, 828, 829). Bestätigt wird dieses Ergebnis durch den Regelungszusammenhang mit § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG, der ausdrücklich klarstellt, dass es allein auf die Verhältnisse eines konkreten Veranlagungszeitraums ankommt.
- 20** (3) Nichts anderes ergibt sich aus der Erwägung, dass der Gesetzgeber durch § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG den Kreis der zu berücksichtigenden Aufwendungen erweitern und nicht nur unmittelbare, sondern auch mittelbare Aufwendungen in die Berechnung einbeziehen wollte. Im Blick hatte er namentlich Refinanzierungszinsen im Zusammenhang mit ausländischen Portfolioanlagen (s. BTDruks 15/119, S. 40), weil zuvor bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte nur Aufwendungen berücksichtigt wurden, die mit im Ausland erzielten Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichem Zusammenhang standen. Indes weist die Vorinstanz zutreffend darauf hin, dass auch mittelbare Aufwendungen stets einen --wenn auch mittelbaren-- Veranlassungszusammenhang benötigen.
- 21** bbb) Von diesen Maßgaben ausgehend hat das FG ohne Rechtsfehler dahin entschieden, dass im Streitfall Betriebsausgaben in Höhe von ... € als die Lizenzentnahmen mindernd zu berücksichtigen sind, weil es sich hierbei um Aufwendungen des Streitjahres im Zusammenhang mit bereits erteilten Lizenzen an X und darauf beruhenden Lizenzzahlungen im Streitjahr handelt.
- 22** bb) Die weiteren Betriebsausgaben in Höhe von ... € stehen dagegen nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Lizenzentnahmen des Streitjahres. Diese --unstreitig nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 2 EStG nicht aktivierungsfähigen-- Aufwendungen sind nicht aufgewandt worden, um die konkreten streitgegenständlichen Lizenzentnahmen erzielen zu können. Auf Grundlage der für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ist vielmehr von mehreren abgrenzbaren Einzelprojekten auszugehen. Unter diesen Umständen ist die Würdigung des FG, dass sich die streitigen Aufwendungen auf ggf. künftig entstehende Lizenzen und damit künftige Lizenzentnahmen beziehen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 23** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de