

A M A N N
RECHTSANWALTS- UND
STEUERBERATERKANZLEI

Robert Amann¹

Zur Systematik der Ermittlung ausländischer Einkünfte

I. Einleitung

Die immer wieder auftretenden Streitfragen bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte aus Kapitalvermögen, die inländische Gewerbetreibende in ihrem Betriebsvermögen erzielen, beruhen oftmals auf einem fehlenden Verständnis der Systematik der Ermittlung ausländischer Einkünfte. Dies gibt Anlass, einmal allgemein die Systematik der Ermittlung ausländischer Einkünfte darzulegen und aufzuzeigen, welche Folgerungen daraus im speziellen für die Ermittlung ausländischer Einkünfte aus Kapitalvermögen, die im Betriebsvermögen eines inländischen Gewerbetreibenden erzielt werden, abgeleitet werden können.

II. Einkünfteermittlung nach innerstaatlichem deutschem Steuerrecht

Der Steuergegenstand der ESt. wird durch § 2 Abs. 1 EStG für alle der ESt. unterliegenden beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen bestimmt. Danach unterliegen unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen (Steuerinländer) in dem durch die sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG) gezogenen Rahmen der ESt. mit allen Einkünften, die sie weltweit erzielen (Welteinkommen). Für beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen (Steuerausländer) gilt § 2 Abs. 1 EStG nur in den Grenzen des § 49 Abs. 1 EStG (inländische Einkünfte). § 2 Abs. 1 EStG gilt über § 8 Abs. 1 KStG auch für beschränkt oder unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige. Auch diese sind nur mit Einkünften aus den in § 2 Abs. 1 EStG aufgezählten Einkunftsarten, beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige nur in den Grenzen des § 49 EStG steuerpflichtig. Nach dem HGB buchführungspflichtige Körperschaftsteuerpflichtige erzielen gem. § 8 Abs. 2 KStG immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Damit ist jedoch noch nichts zur Höhe der Einkünfte gesagt. Die Ermittlung der Höhe der für die Besteuerung durch Deutschland maßgebenden Einkünfte ist auch bei Auslandsbeziehungen grundsätzlich allein nach innerstaatlichem deutschem Steuerrecht vorzunehmen, denn zum einen gelten die deutschen Einkünfteermittlungsvorschriften unabhängig davon, wo

¹ Dr. Robert Amann, LL.M., Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, München, Lehrbeauftragter am Lehrstuhl für Revision und Treuhand der Universität Wien.

die Einkünfte erzielt werden, und zum anderen wird die Einkünfteermittlung auf Ebene der deutschen DBA nur partiell geregelt.

Das innerstaatliche deutsche Steuerrecht enthält in § 2 Abs. 2 EStG zwei Methoden zur Ermittlung der Einkünfte. Die Vorschrift teilt die in § 2 Abs. 1 EStG aufgezählten sieben Einkunftsarten in zwei Gruppen und bestimmt, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 bis 7g EStG), und dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a EStG) sind. Innerhalb der für die jeweilige Gruppe von Einkunftsarten geltenden Einkünfteermittlungsvorschriften erfolgt eine weitere Differenzierung. Die Gewinnermittlung kann nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1, 4 Abs. 3, 13a, 16 Abs. 2, 17 Abs. 2 EStG oder durch Schätzung erfolgen. Bei den Überschusseinkunftsarten bestehen Sonderregelungen für einzelne Einkünfte in §§ 21 Abs. 2 und 23 EStG; ferner im Abzug von Freibeträgen nach §§ 19 Abs. 2 und 20 Abs. 4 EStG.

Ausländische Einkunftsteile sind als Bestandteil der jeweiligen Gesamteinkünfte der Einkunftsart (i. S. von § 2 Abs. 1 EStG) zu der sie gehören, nach den für diese Einkunftsart geltenden Einkünfteermittlungsvorschriften zu ermitteln.

III. Getrennte Ermittlung ausländischer Einkünfte

1. Rückgriff auf allgemeine Einkünfteermittlungsvorschriften

Soweit ausländische Einkünfte infolge einer abkommensrechtlichen Steuerfreistellung (z.B. ausländische Betriebsstättengewinne) oder für Zwecke der Steueranrechnung (z. B. unilateral gem. § 34c EStG oder § 26 Abs. 1 KStG) nicht als bloßer Bestandteil der Gesamteinkünfte, sondern getrennt ermittelt werden müssen, muss innerhalb der durch vorrangige abkommensrechtliche Vorschriften gezogenen Grenzen² mangels gesetzlicher Sonderregelungen auf die allgemeinen Einkünfteermittlungsvorschriften des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts, d.h. in erster Linie auf § 2 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 EStG und, soweit die ausländischen Einkünfte im Einzelfall als Bruttobetrag (z.B. im Fall einer abkommensrechtlichen Steuerfreistellung von Schachteldividenden im Wohnsitzstaat) zu verstehen sind, auf §§ 4 Abs. 3 Satz 1 oder 8

² Vgl. die in Art. 7 Abs. 2 bis 6 OECD-MA enthaltenen Grundsätze zur Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte. Vgl. auch eine in deutschen DBA häufig enthaltene Bestimmung zur Betriebsstättengewinnermittlung: (DBA-Pakistan 1994, Prot. 3 Buchst. b) „Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person aus Entwicklungs-, Planungs-, Konstruktions- oder Forschungsarbeiten oder aus technischen Dienstleistungen, die in diesem Staat im Zusammenhang mit einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte ausgeübt werden, werden der Betriebsstätte nicht zugerechnet“. Siehe auch *Wassermeyer*, StuW 1990 S. 404 (407).

Abs. 1 EStG³ zurückgegriffen werden, je nachdem, zu welcher der in § 2 Abs. 1 EStG aufgezählten sieben Einkunftsarten die ausländischen Einkünfte gehören⁴.

2. Abgrenzung der ausländischen von den inländischen Einkünften nach Veranlassungsgrundsätzen

Die für eine getrennte Ermittlung der ausländischen Einkunftsteile innerhalb der jeweiligen Einkunftsart erforderliche Abgrenzung der ausländischen von den inländischen Einkünften (Internationale Einkünftezuordnung) ist nach den allgemeinen Einkünfteermittlungsvorschriften grundsätzlich nach Veranlassungsgrundsätzen vorzunehmen⁵. Die Zuordnung von (Betriebs-)Einnahmen, Betriebsausgaben und Werbungskosten zur inländischen bzw. ausländischen Erwerbstätigkeit erfolgt demnach einheitlich nach dem wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang (§§ 4 Abs. 4, 8 Abs. 1, 9 Abs. 1 Satz 1 EStG⁶).

3. Einheitliche Einkünfteermittlung bei isolierender Betrachtungsweise

Besonderheiten ergeben sich im Geltungsbereich einer isolierenden Betrachtungsweise. Die ausländischen Einkünfte werden auf Abkommensebene durch die abkommensrechtlichen Einkunftsarten (vgl. Art. 6 ff. OECD-MA), im innerstaatlichen deutschen Steuerrecht durch die Aufzählung von acht Einzelatbeständen in § 34d EStG dem Grund nach konkretisiert und beschrieben⁷. Sowohl auf Abkommensebene als auch im innerstaatlichen deutschen

³ Sind die ausländischen Einkünfte im Rahmen einer Steuerfreistellung als Bruttobetrag, d. h. nicht als Einkünfte, sondern als Einnahmen zu verstehen, so ist gem. § 3c EStG zu prüfen, welche Erwerbsaufwendungen aufgrund eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs zu den steuerfreien Einnahmen einem Abzugsverbot unterliegen. Vgl. insb. zum Betriebsausgabenabzug bei ausländischen Schachtelbeteiligungen *Wingen*, Anm. zu BFH vom 29. 5. 1996 I R 167/94, IWB 1996, F. 3a, Gr. 1, S. 563; *Wassermeyer*, IStR 1996 S. 338; BMF-Schreiben vom 20. 1. 1997 IV C 5-S 1300- 176/96 DB 1997 S. 251.

⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 29. 5. 1996 I R 21/95, BStBl. II 1997 S. 63 = DB 1996 S. 1551; vom 29. 5. 1996 I R 15/94, BStBl. II 1997 S. 57 = DB 1996 S. 1554; vom 29. 5. 1996 I R 167/94, BStBl. II 1997 S. 60 = DB 1996 S. 1549; *Wassermeyer*, in: Vogel/Wassermeyer u. a., Freistellung im internationalen Steuerrecht, 1996, S. 21 (23 bis 24); *Krabbe*, in: Blümich, Komm. z. EStG/KStG/GewStG, § 34d EStG Rdn. 41; *Baranowski*, DB 1992 S. 240.

⁵ Vgl. zur Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte: BFH-Urteil vom 20. 7. 1988 I R 49/84, BStBl. II 1989 S. 140 (142) = DB 1988 S. 2610; vom 24. 2. 1988 I R 95/84 BStBl. II 1988 S. 663 (665) = DB 1988 S. 1931; allgemein: *Wassermeyer*, a.a.O. (Fn. 4), S. 24; *Prinz*, StuW 1996 S. 267(274). (Fn. 5 auf S. 797).

⁶ *Schmidt/Heinicke*, Komm. z. EStG, 15. Aufl., § 34d EStG Rdn. 4; *Jütte*, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Komm. z. KStG, § 26 KStG Rdn. 83. Vgl. ausführlich zum Veranlassungszusammenhang: *Prinz*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 EStG Rdn. 130 ff. insb. zum objektiven und subjektiv Zusammenhang, zum unmittelbaren und mittelbaren Zusammenhang zum wirtschaftlichen und rechtlichen Zusammenhang sowie zu Abgrenzungsfragen bei gemischter Veranlassung. Vgl. in diesem Zusammenhang auch BMF vom 20. 1. 1997, a.a.O. (Fn. 3), zur Betriebsausgabenzuordnung bei ausländischen Schachteldividenden.

⁷ § 34d EStG gilt über die Verweisung in § 26 Abs. 6 KStG auf § 34c EStG auch für die KSt. Im Abkommensfall wird § 34d EStG grundsätzlich durch die im Methodenartikel des jeweiligen DBA enthaltenen vorrangigen Bestimmungen über die Anrechnung ausländischer Steuern durch den Wohnsitzstaat verdrängt (§ 2 AO; § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG). Falls der Anrechnungshöchstbetrag allerdings aufgrund einer besonderen abkommensrechtlichen Verweisung auf das innerstaatliche deutsche Steuerrecht nach § 34c EStG zu bestimmen ist (z. B. DBA-Südafrika 1973, Art. Abs. 2: „unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrecht über die Anrechnung

Steuerrecht bauen einzelne Tatbestände der ausländischen Einkünfte auf einer isolierenden Betrachtungsweise auf.

Der Grundsatz, dass ausländische Einkünfte nach den allgemeinen Einkünfteermittlungsvorschriften zu ermitteln sind, die für die Einkunftsart (i. S. von § 2 Abs. 1 EStG) gelten, zu der die ausländischen Einkünfte als Einkunftsteile gehören, wird nach der Rechtsprechung des BFH in den Fällen der isolierenden Betrachtungsweise, in denen die ausländischen Einkünfte als Nettobetrag zu verstehen sind (z.B. immer im Rahmen des § 34d EStG) modifiziert⁸.

a) Abkommensrecht

Auf Abkommensebene bauen die Einkünfte aus Dividenden (Art. 10 OECD-MA), Zinsen (Art. 11 OECD-MA), Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA) und die Veräußerungsgewinne (Art. 13 OECD-MA) auf einer isolierenden Betrachtungsweise auf⁹. Während Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren im innerstaatlichen deutschen Steuerrecht im Verhältnis zu den Gewinneinkunftsarten subsidiäre Einkunftsarten sind (§§ 20 Abs. 3, 21 Abs. 3 EStG), gehen sie auf Abkommensebene den Unternehmensgewinnen (Art. 7 OECD-MA) und den Einkünften aus selbständiger Arbeit (Art. 14 OECD-MA) grundsätzlich vor. Art. 7 Abs. 7 OECD-MA schreibt dies im Verhältnis zu den Unternehmensgewinnen ausdrücklich fest. Die Abkommensbestimmung für selbständige Arbeit enthält zwar keine dem Art. 7 Abs. 7 OECD-MA entsprechende Regelung. Der in Art. 7 Abs. 7 OECD-MA verankerte Grundsatz ist jedoch auch für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit heranzuziehen.

Deshalb gehören Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und Veräußerungsgewinne i.d.R. nicht zu den Unternehmensgewinnen oder Einkünften aus selbständiger Arbeit. Von diesem Grundsatz gilt eine Ausnahme nur unter den Voraussetzungen des in Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4, 12 Abs. 3 und 13 Abs. 2 OECD-MA verankerten Betriebsstättenvorbehalts. Danach zählen Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und Veräußerungsgewinne nur dann zu den Unternehmensgewinnen bzw. Einkünften aus selbständiger Arbeit, wenn die Beteiligung, für die die Dividende gezahlt wird, wenn die Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, wenn das Recht oder der Vermögenswert, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden oder wenn der

ausländischer Steuern.“), ist insoweit § 34d EStG auch im Abkommensfall entsprechend anzuwenden, BFH-Urteil vom 16. 3. 1994 I R 42/93 BStBl. II 1994 S. 799 (801) = DB 1994 S. 1805.

⁸ BFH vom 16. 3. 1994, a.a.O. (Fn. 7); Anm. von Piltz, IStR 1995 S. 71.

⁹ *Wassermeyer*, a.a.O. (Fn. 4), S. 25, Diese isolierende Betrachtungsweise darf auf keinen Fall mit der in § 49 Abs. 2 EStG verankerten isolierende Betrachtungsweise gleichgesetzt werden. Im Rahmen einer abkommen rechtlichen Einkunftsartenzuordnung dürfen deshalb insbesondere weder inländische noch ausländische Besteuerungsmerkmale außer Betracht gelassen werden.

Vermögenswert der veräußert wurde, tatsächlich zu einer Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung im anderen Vertragsstaat gehören¹⁰.

Dieses Verhältnis der Art. 10 bis 13 OECD-MA zu den Art. 7 und 14 OECD-MA sowie die in den Art. 10 bis 13 OECD-MA enthaltenen Definitionen der Begriffe Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und Veräußerungsgewinne, unabhängig von einer bestimmten Einkunftsart des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts und unabhängig von einer bestimmten Methode der Einkünftermittlung, führt nach der Rspr. des BFH dazu, dass die Einkünfte aus Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren einerseits einheitlich und andererseits unabhängig davon ermittelt werden bzw. ob sie in einen sog. Bestandsvergleich nach §§ 4 Abs. 1 bzw. 5 Abs. 1 EStG, in eine Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG oder in einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten eingehen.¹¹

Daraus leitet der BFH, mit Blickrichtung auf eine gemeinsame Basis für die Einkünftermittlung ab, dass ausländische Einkünfte aus Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die nach innerstaatlichem deutschen Steuerrecht zu den Gewinneinkunftsarten gehören, nur mit dem Betrag angesetzt werden können, der auch bei einer im Inland ansässigen Person, die diese Einkünfte im Privatvermögen erzielt, als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) oder sonstige Einkünfte (§ 22 EStG) angesetzt werden könnte. Als Betriebsausgaben können danach von den entsprechenden ausländischen Erwerbsbezügen nur solche Erwerbsaufwendungen abgezogen werden, die dem Grund nach auch als Werbungskosten bei den genannten Überschusseinkünften abgezogen werden könnten. Dagegen fallen aus der Ermittlung der ausländischen Einkünfte alle Erwerbsaufwendungen heraus, die nur bei einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich berücksichtigungsfähig sind.¹²

b) Innerstaatliches deutsches Steuerrecht

Entsprechendes gilt im Ergebnis im Anwendungsbereich des § 34d EStG. Da die Einzelatbestände des § 34d EStG an die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG anknüpfen, gelten für das Verhältnis der Einzelatbestände untereinander grundsätzlich die für

¹⁰ BFH-Urteil vom 30. 8. 1995 I R 112/94, BStBl. II 1996 S. 563 = DB 1996 S. 407, Zu der Frage, wann ein Vermögenswert tatsächlich zu einer Betriebsstätte i. S. des jeweiligen DBA gehört, hat der BFH ausgeführt, dass es der Sinn und Zweck des Betriebsstättenvorbehalts ist, Erträge aus Wirtschaftsgütern, die von der Betriebsstätte genutzt werden und die zu ihrem Ergebnis beigetragen haben, nur im Betriebsstättenstaat zu besteuern. Entsprechend verlangt die tatsächliche Zugehörigkeit eines Vermögenswertes zur Betriebsstätte, dass er in einem funktionalen Zusammenhang zu der in ihr ausgeübten Unternehmenstätigkeit steht. Insoweit können die zu § 8 AStG entwickelten Grundsätze der funktionalen Betrachtungsweise sinngemäß angewendet werden. BFH-Urteil vom 27. 2. 1995 I R 15/89 BStBl. II 1991 S. 444 = DB 1991 S. 1709; vom 27. 2. 1991 I 96/89 BFH/NV 1992 S. 385; vom 30. 8. 1995, a.a.O. (Fn. 9), m. w. N.

¹¹ BFH vom 16. 3. 1994, a.a.O. (Fn. 7).

¹² BFH vom 16. 3. 1994, a.a.O. (Fn. 7).

die Abgrenzung der Einkunftsarten des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts geltenden Regeln, insbesondere die Subsidiaritätsklauseln entsprechend.

Diese allgemeinen Regeln werden jedoch durch eine in § 34 Nr. 1, 2 Buchst. a und 3 EStG enthaltene Verweisung auf die Nrn. 4, 6, 7 und 8 Buchst. c dieser Vorschrift und in § 34d Nr. und 2 Buchst. a EStG auf Nr. 3 dieser Vorschrift modifiziert (isolierende Betrachtungsweise).¹³ Danach sind Einkünfte der in § 34d Nr. 4, 6, 7 und 8 Buchst. c EStG genannten Art auch dann ausländische Einkünfte i. S. des § 34c Abs. 1 bis 5 EStG, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 und 14 EStG), Gewerbebetrieb (§§ 15 und 16 EStG) oder selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) gehören, aber nicht den für diese Einkünfte in § 34d Nr. 1 bis 3 EStG geforderten Auslandsbezug aufweisen. Einkünfte der in § 34d Nr. 3 EStG genannten Art (Selbständige Arbeit) sind danach auch dann ausländische Einkünfte i. S. des § 34c Abs. 1 bis 5 EStG, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 und 14 EStG) oder Gewerbebetrieb (§§ 15 und 16 EStG) gehören. Die Verweisung auf § 34d Nr. 6, 7 und 8 Buchst. c EStG stellt eine Sonderregelung der grundsätzlich durch die Subsidiaritätsklauseln (§§ 20 Abs. 2, 21 Abs. 3, 22 Nr. 3 EStG) gelösten Gesetzeskonkurrenz zwischen den Gewinneinkunftsarten und den Einkünften aus Kapitalvermögen, den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und den sonstigen Einkünften dar. Sie führt dazu, dass beispielsweise ein inländischer Gewerbetreibender im Anwendungsbereich des § 34d EStG in seinem Betriebsvermögen ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 34d Nr. 6 EStG), aus Vermietung und Verpachtung (§ 34d Nr. 7 EStG) oder sonstige ausländische Einkünfte (§ 34d Nr. 8 Buchst. c EStG) erzielen kann, soweit diese ausländischen Einkunftsteile nicht bereits unmittelbar durch § 34d Nr. 2 EStG, etwa als Gewinne einer ausländischen Betriebsstätte erfasst werden.

Der BFH folgert aus dem Verhältnis der § 34d Nrn. 1 bis 3 EStG zu den § 34d Nrn. 6 bis 8 EStG, aus der Tatsache, dass die Einzeltatbestände des § 34d Nr. 6 bis 8 EStG unmittelbar an die Einkunftsarten der §§ 20 bis 22 EStG anknüpfen, sowie aus dem Rechtsgedanken des § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG und des § 103 Abs. 1 BewG, dass von den ausländischen Einkünften i. S. des § 34d Nr. 6 bis 8 EStG, die von einem inländischen Gewerbetreibenden in seinem Betriebsvermögen erzielt werden, als Betriebsausgaben nur solche Erwerbsaufwendungen abgezogen werden können, die dem Grund nach auch von einer im Inland ansässigen Person, die diese ausländischen Einkünfte im Privatvermögen erzielt, als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)

¹³ Auch die im Rahmen des § 34d EStG anzustellende isolierende Betrachtungsweise darf keinesfalls mit der in § 49 Abs. 2 EStG verankerten isolierenden Betrachtungsweise gleichgesetzt werden. Sie sollte zudem nicht vorschnell unter Bezugnahme auf § 49 Abs. 2 EStG als umgekehrt isolierende Betrachtungsweise bezeichnet werden. Vgl. auch *Krabbe*, in: Lademann, Komm. z. KStG, § 26 KStG Rdn. 28; *Täske*, in: Blümich, a.a.O. (Fn. 4), § 26 KStG Rdn. 21; *Jütte* in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, a.a.O. (Fn. 6), § 26 KStG Rdn. 86.

oder sonstigen Einkünften (§ 22 EStG) angesetzt werden könnten. Demnach fallen auch aus der Ermittlung der ausländischen Einkünfte i. S. des § 34d Nr. 6 bis 8 EStG alle Erwerbssaufwendungen heraus, die nur bei einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich berücksichtigungsfähig sind.¹⁴ Dadurch wird eine einheitliche Praxis für Einkünfte aus DBA- und Nicht-DBA-Ländern erreicht¹⁵.

Dies entspricht im Ergebnis auch der Rechtsprechung des BFH zur Berücksichtigung von Betriebsausgaben bei der Ermittlung inländischer Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 EStG. Danach sind in einem ausländischen Betriebsvermögen erzielte inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG), aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) und sonstige inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 7 bis 9 EStG), die als Nettobetrag zu verstehen¹⁶ und nicht bereits unmittelbar durch § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG (inländische Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständige Arbeit) etwa als Gewinne einer inländischen Betriebsstätte erfasst werden, infolge der in § 49 Abs. 2 EStG verankerten isolierenden Betrachtungsweise so zu ermitteln, wie wenn sie außerhalb des gewerblichen Bereichs angefallen wären, wodurch sich auch die Einkünftermittlungsmethode ändert¹⁷.

IV. Getrennte Ermittlung ausländischer Einkünfte aus Kapitalvermögen

1. Ermittlung eines Bruttobetrags oder eines Nettobetrags

Nach den vorangehenden Ausführungen sind also getrennt zu ermittelnde ausländische Einkünfte aus Dividenden i. S. des Art. 10 OECD-MA Oder aus Zinsen i. S. des Art. 11 OECD-MA bei isolierender Betrachtungsweise, falls sie im Einzelfall als Bruttobetrag zu verstehen sind (s.o.), je nach der in Betracht zu ziehenden Einkunftsart i. S. des § 2 Abs. 1 EStG, Betriebseinnahmen i. S. des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG bzw. Einnahmen i.S. des § 8 Abs. 1 EStG¹⁸. Sind sie im Einzelfall als Nettobetrag zu verstehen (s.o.), so erfolgt bei isolierender Betrachtungsweise unabhängig davon, ob die Einkünfte in einem Betriebsvermögen oder in einem Privatvermögen erzielt werden, ein einheitlicher Abzug von

¹⁴ BFH vom 16.3.1994 I R 42/93, a.a.O. (Fn. 7), BStBl. II 1994 S. 801-802 = DB 1994 S. 1805; *Jütte*, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, a.a.O. (Fn. 6). § 26 KStG Rdn. 103.

¹⁵ *Brenner*, DStZ 1995 S. 97 (102).

¹⁶ Inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 EStG, die dem Steuerabzug unterliegen, sind als Bruttobetrag zu verstehen, § 50a Abs. 4 EStG. I. ü. sind die inländischen Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 EStG als Nettobetrag zu verstehen.

¹⁷ BFH-Urteil vom 28. 3. 1984 I R 129/79, BStBl. II 1984 S. 621 (622) = DB 1984 S: 2018. zu inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen. Gleiches gilt nach dieser Entscheidung auch für die Zeit vor Einführung des § 49 Abs. 2 EStG, der die Rechtsprechungsgrundsätze zur isolierenden Betrachtungsweise gesetzlich verankerte. Vgl. auch Clausen, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rdn. 1210, m.w.N.; *Lüdicke*, in: Lademann/Söffing/Brockhoff, Komm. z. EStG, § 49 EStG Rdn. 864, m. w. N.; *Crezelius*, StVj. 1992 S. 322 (336).

¹⁸ BFH vom 29. 5. 1996 I R 167/94, a.a.O. (Fn. 4).

Erwerbsaufwendungen. D. h. auch wenn die ausländischen Einkünfte aus Dividenden i. S. des Art. 10 OECD-MA oder Zinsen i. S. des Art. 11 OECD-MA in einem Betriebsvermögen erzielt werden, können von den entsprechenden ausländischen Erwerbsbezügen als Betriebsausgaben nur solche Erwerbsaufwendungen abgezogen werden, die dem Grund nach auch bei einer im Inland ansässigen Person, die diese ausländischen Einkünfte im Privatvermögen erzielt, als Werbungskosten angesetzt werden könnten.

Ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. von § 34d Nr. 6 EStG sind immer als Nettobetrag zu verstehen und bei isolierender Betrachtungsweise wie die Dividenden und Zinsen i.S. des OECD-MA zu ermitteln (s.o.). Werden sie also in einem Betriebsvermögen erzielt, so können auch hier von den entsprechenden ausländischen Erwerbsbezügen als Betriebsausgaben nur solche Erwerbsaufwendungen abgezogen werden, die dem Grund nach auch bei einer im Inland ansässigen Person, die diese ausländischen Einkünfte im Privatvermögen erzielt, als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) angesetzt werden könnten. Demnach fallen, unabhängig von einem wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen ausländischen Erwerbstätigkeit, alle Erwerbsaufwendungen aus der getrennten Ermittlung der ausländischen Einkünfte i.S. des § 34d Nr. 6 EStG heraus, die nur bei einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich berücksichtigungsfähig sind¹⁹. Diese Erwerbsaufwendungen können nur von den übrigen inländischen Einkünften abgezogen werden.

2. Wertverluste

Nach der Rspr. des BFH können deshalb Teilwertabschreibungen auf ausländische Beteiligungen oder Darlehensforderungen nicht von den ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden. Diese Wertverluste werden weder von den abkommensrechtlichen Definitionen der Dividenden und Zinsen noch von § 20 EStG erfasst. Sie gehören zu den übrigen inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb²⁰.

3. Rückstellungen

Rückstellungen können bei Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 EStG nicht gebildet werden. Sie sind dem Grund nach nur bei einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich berücksichtigungsfähig.

¹⁹ BFH vom 16. 3. 1994, a.a.O. (Fn. 7).

²⁰ BFH vom 16. 3. 1994, a.a.O. (Fn. 7).

Aus diesem Grund kann z.B. das Urteil des Hessischen FG vom 11. 10. 1994²¹ vor dem BFH keinen Bestand haben. Nach dieser Entscheidung sind bei einem das Lebensversicherungsgeschäft betreibenden Unternehmen bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte aus Kapitalvermögen auch die mit den ausländischen Kapitalanlagen zusammenhängenden Zuführungen zur Deckungsrückstellung (rechnungsmäßige Zinsen) sowie die Zuführungen zur Rückstellung für Beitragsrückerstattung (außerrechnungsmäßige Zinsen) zu berücksichtigen. Da Rückstellungen von einer im Inland ansässigen Person, die in ihrem Privatvermögen ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 34d Nr. 6 EStG erzielt, dem Grunde nach nicht als Werbungskosten angesetzt werden können, ist nach den durch den BFH in seiner Entscheidung vom 16.3.1994²² aufgestellten Grundsätzen, ein Abzug der Zuführungen zu den o.g. Rückstellungen von den ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen, jedenfalls bei isolierender Betrachtungsweise nicht möglich, auch wenn zwischen den Zuführungen und den ausländischen Kapitalanlagen ein Veranlassungszusammenhang bestehen sollte. Die Zuführungen zu den o.g. Rückstellungen sind folglich den sonstigen inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn die ausländischen Kapitalanlagen zum Betriebsstättenvermögen einer ausländischen Betriebsstätte der Lebensversicherungsgesellschaft gehören, denn in diesem Fall werden mit den ausländischen Kapitalanlagen nicht etwa ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

4. Gewerbeertragsteuer

Sollen die in einem inländischen Betriebsvermögen erzielten ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen nur mit dem Betrag angesetzt werden, der auch bei einer im Inland ansässigen Person, die diese Einkünfte in ihrem Privatvermögen erzielt, angesetzt werden könnte, so darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 EStG nicht der GewSt. unterliegen. Deshalb darf die durch die ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgelöste Gewerbeertragsteuer bei der getrennten Ermittlung der ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht abgezogen werden²³. Die gegenteilige Auffassung des Hessischen FG²⁴ durfte wohl auch insoweit vor dem BFH keinen Bestand haben. Die Gewerbeertragsteuer ist den sonstigen inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen und von diesen abzuziehen.

²¹ Hessisches FG vom 11. 10. 1994 4 K 4306/86, EFG 1995 S. 317, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 178/94, DB 1997 Beil. 2 Rdn. 1214).

²² BFH vom 16. 3. 1994, a.a.O. (Fn. 7).

²³ *Täske*, in: Blümich, a.a.O. (Fn. 12), § 26 KStG Rdn. 24a. 21.

²⁴ Hessisches FG vom 11. 10. 1994, a.a.O. (Fn. 21).

5. Refinanzierungskosten und allgemeine Verwaltungskosten

Als Betriebsausgaben können somit im wesentlichen lediglich Refinanzierungskosten und allgemeine Verwaltungskosten abgezogen werden, vorausgesetzt, sie haben i.S. der direkten Gewinnermittlungsmethode einen Bezug zur Erzielung der ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen. Diese Voraussetzung ist bei Refinanzierungskosten nur dann erfüllt, wenn das Darlehen, das die Refinanzierungskosten auslöste, aufgenommen wurde, um mit seiner Hilfe ein Darlehen an einen anderen Darlehensnehmer zu vergeben oder den Erwerb einer Beteiligung zu finanzieren. Allgemeine Verwaltungskosten können den ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen nur dann aufwandsmäßig zugeordnet werden, wenn sie durch die Verwaltung des die Habenzinsen auslösenden Darlehens oder der Beteiligung aus der die ausländischen Dividenden stammen anfallen. Die Zuordnung von Betriebsausgaben nach einem indirekten Aufteilungsschlüssel ist dagegen nicht möglich²⁵.

V. Zusammenfassung

Die Ermittlung der Höhe der für die Besteuerung durch Deutschland maßgebenden Einkünfte ist auch bei Auslandsbeziehungen grundsätzlich allein nach innerstaatlichem deutschen Steuerrecht vorzunehmen. Ausländische Einkunftsteile sind als Bestandteil der jeweiligen Gesamteinkünfte der Einkunftsart i. S. des § 2 Abs. 1 EStG, zu der sie gehören, nach den für diese Einkunftsart geltenden Einkünfteermittlungsvorschriften zu ermitteln.

Diese Grundsätze werden nach der Rspr. des BFH in den Fällen der isolierenden Betrachtungsweise, in denen die ausländischen Einkünfte als Nettobetrag zu verstehen sind, modifiziert. Danach können die betreffenden ausländischen Einkünfte, auch wenn sie in einem Betriebsvermögen erzielt werden, nur mit dem Betrag angesetzt werden, der bei einer im Inland ansässigen Person, die diese Einkünfte im Privatvermögen erzielt, angesetzt werden könnte. Als Betriebsausgaben können folglich von den entsprechenden ausländischen Erwerbsbezügen nur solche Erwerbsaufwendungen abgezogen werden, die dem Grund nach auch von einer Privatperson als Werbungskosten abgezogen werden könnten. Dagegen fallen aus der Ermittlung der betreffenden ausländischen Einkünfte alle Erwerbsaufwendungen heraus, die nur bei einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich berücksichtigungsfähig sind, also insbesondere Teilwertabschreibungen auf ausländische Beteiligungen, Gewerbeertragsteuer und Rückstellungen, auch wenn diese zu den ausländischen Einkünften in einem wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang stehen.

²⁵ BFH vom 16.3.1994, a.a.O. (Fn. 7); *Jütte*, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, a.a.O. (Fn. 7), § 26 KStG Rdn. 108 bis 109; vgl. auch BMF vom 20. 1. 1997, a.a.O. (Fn. 3).

A M A N N

**RECHTSANWALTS- UND
STEUERBERATERKANZLEI**

Sendlinger Str. 24, D-80331 München

Phone: +49 (0)89 23 23 92 97 - 0

eMail: kontakt@amann-kanzlei.de

URL: www.amann-kanzlei.de