



FRIEDRICH-ALEXANDER
UNIVERSITÄT
ERLANGEN-NÜRNBERG

FACHBEREICH WIRTSCHAFTS-
WISSENSCHAFTEN

Aktuelle Probleme von Freistellungs- und Anrechnungsmethode

Prof. Dr. Roland Ismer

Vortrag vom 20. Juni 2013

ÜBERBLICK

- A. Einführung
- B. Aktuelle Probleme bei der Freistellungsmethode
- C. Aktuelle Probleme bei der Anrechnungsmethode
- D. Ausblick

(Haupt-) Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat

- **Freistellungsmethode**
- **Anrechnungsmethode; auch indirekte Anrechnung**
- **Vor- und Nachteile**

ÜBERBLICK

- A. Einführung
- B. Aktuelle Probleme bei der Freistellungsmethode**
- C. Aktuelle Probleme bei der Anrechnungsmethode
- D. Ausblick

I. Grundlagen der Freistellungsmethode

- **Rechtsgrundlagen:** § 32b EStG, einzelne DBA-Verteilungsnormen; Art. 23A Abs. 1 OECD-MA
- **Ausnahme von Besteuerung; nach deutscher Rechtsprechung auch für Verluste**
- **Progressionsvorbehalt;** negativer Progressionsvorbehalt schafft Möglichkeit zu Verlustimport über Steuersatz

II. Ansätze zur Vermeidung „zu heller“ Einkünfte

- Subject-to-tax-Klauseln
- Switch-Over-Klauseln
- Aktivitätsvorbehalte

II. Ansätze zur Vermeidung „zu heller“ Einkünfte

- **Unilaterale Subject-to-tax-Klauseln** in § 50d EStG und Switch-Over-Klausel in § 20 II AStG; Problem der Verfassungsmäßigkeit solcher Treaty Overrides (BVerfG-Vorlage des BFH vom 10.01.2012 - I R 66/09)
- **Multilaterale Ansätze auf Ebene der OECD**

II. Ansätze zur Vermeidung „zu heller“ Einkünfte

- Umfangreiche Regelungen in Art. 22 der deutschen Verhandlungsgrundlage („Muster“) vom April 2013
 - Grundsatz Freistellungsmethode (Abs. 1 Buchst. a)
 - Progressionsvorbehalt (Abs. 1 Buchst. b)
 - Anrechnungsmethode für bestimmte Einkunftsarten (bestimmte Dividenden, Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen, Künstler und Sportler, bestimmte Renten, Abs. 1 Buchst. c)
 - Aktivitätsvorbehalt (Abs. 1 Buchst. d)
 - Methodenwechsel bei Qualifikationskonflikt, Subject-to-tax-Klausel, Notifikation (?)

III. Entwicklungen auf europäischer Ebene

- **EuGH, *Marks & Spencer***: Verhältnismäßigkeit gebietet Berücksichtigung finaler Verluste im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft (gilt auch für Betriebsstätten)
- nur für **finale** Verluste; keine laufende Verlustverrechnung
- erneut bestätigt im EuGH-Urteil vom 21.2.2013 in Rs. 123/11 – A; aber Rebellion der Generalanwälte *Kokott* und *Mengozzi*

III. Entwicklungen auf europäischer Ebene

- **Aktuelles Problem: Schlussantrag des GA Mengozzi in der Rs. 322/11 vom 21. März 2013**
- **Sachverhalt**: Der in Finnland ansässige K investiert in eine Immobilie in Frankreich und erleidet einen Veräußerungsverlust. Gewinne aus der Veräußerung wären in Finnland nach dem DBA Finnland-Frankreich freizustellen. Daher ist auch eine Verlustverrechnung ausgeschlossen. Verluste aus der Veräußerung in Finnland belegener Immobilien könnten hingegen verrechnet werden.
- **Rechtsfrage**: Ist der Ausschluss unionsrechtskonform?

III. Entwicklungen auf europäischer Ebene

- **Aktuelles Problem: Schlussantrag des GA Mengozzi in der Rs. 322/11 vom 21. März 2013**
- **Rechtliche Würdigung**
 - **Beschränkung** der Kapitalverkehrsfreiheit
 - Grundsätzlich **Rechtfertigung** durch ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis
 - Aber **Verhältnismäßigkeit** (Marks & Spencer-Ausnahme für finale Verluste)? *Mengozzi* diskutiert Ansätze zur Beschränkung der Marks & Spencer-Ausnahme

IV. Aktuelle Gesetzgebung

- **Progressionsvorbehalt – weitere Begrenzung der Verlustberücksichtigung** durch § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG-E:

„sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. § 4 Absatz 3 Satz 5 gilt entsprechend.“

- **Zeitliche Anwendung**, § 52 Abs. 43a Satz 11 EStG-E

ÜBERBLICK

- A. Einführung
- B. Aktuelle Probleme bei der Freistellungsmethode
- C. Aktuelle Probleme bei der Anrechnungsmethode**
- D. Ausblick

I. Grundlagen der Anrechnungsmethode

- **Rechtsgrundlagen:** §§ 34c, d EStG, Art. 23A Abs. 23B Abs. 1 OECD-MA; Sonderregeln für Kapitaleinkünfte nach § 32d Abs. 5, 6 EStG
- **Anrechnung** gezahlter und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegender ausländischer Steuer vom Einkommen auf deutsche Einkommensteuer
- **Per country limitation:** Verfahren beim BFH (I R 21/11) abhängig zur Vereinbarkeit mit Unionsrecht
- **Anrechnungshöchstbetrag:**

*Summe der Einkünfte im Quellenstaat * inländische Einkommensteuer*

Summe der weltweiten Einkünfte

II. Entwicklungen auf europäischer Ebene

- **Aktuelles Problem: Urteil des EuGH vom 28.2.2011 in der Rs. C-168/11 – *Beker***
- **Sachverhalt**: Die in Deutschland ansässigen Eheleute *Beker* erzielen Kapitaleinkünfte in verschiedenen EU-Mitgliedsstaaten und Drittstaaten. Dabei überschreiten die gezahlten Steuern vom Einkommen in diesen Staaten den Anrechnungshöchstbetrag.
- **Rechtsfrage**: Ist der Anrechnungshöchstbetrag unionsrechtskonform?

II. Entwicklungen auf europäischer Ebene

- **Aktuelles Problem: Urteil des EuGH vom 28.2.2011 in der Rs. C-168/11 – *Beker***
- **Rechtliche Würdigung**: Die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse obliegt dem Ansässigkeitsstaat. Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags ist unionsrechtswidrig, weil die Summe der Einkünfte und nicht das zu versteuernde Einkommen im Nenner steht.

II. Entwicklungen auf europäischer Ebene

- **Aktuelles Problem: Urteil des EuGH vom 28.2.2011 in der Rs. C-168/11 – *Beker***
- **Weitreichender Reformbedarf**
 - bei **Anrechnungsmethode** muss die um den Grundfreibetrag geminderte Summe der Einkünfte im Nenner stehen
 - bei **Freistellungsmethode** darf **Progressionsvorbehalt** nicht auf Grundfreibetrag angewendet werden

ÜBERBLICK

- A. Einführung
- B. Aktuelle Probleme bei der Freistellungsmethode
- C. Aktuelle Probleme bei der Anrechnungsmethode
- D. Ausblick**

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!**