FG Nürnberg, Urteil v. 22.01.2020 – 3 K 1441/18

Titel:

Einkommensteuer - Anrechnung ausländischer Steuer

Normenketten:

EStG § 34c Abs. 1

DBA-USA Art. 13 Abs. 1 Buchst. a, Art. 23 Abs. 3 Buchst. a

AO § 164 Abs. 1

Leitsätze:

Gemäß Art. 23 Abs. 3 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 wird auf die deutsche Steuer vom Einkommen einer in Deutschland ansässigen Person unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die Steuer der Vereinigten Staaten angerechnet, die nach dem Recht der Vereinigten Staaten und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen gezahlt wurde auf Veräußerungsgewinne, auf die Art. 13 anzuwenden ist, vorausgesetzt, dass sie in den Vereinigten Staaten nur nach Art. 13 Abs. 2 Buchst. b besteuert werden können.

1. Gemäß Art. 13 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 können Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat (hier: Deutschland) ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens i.S.d. Art. 6 bezieht, das im anderen Vertragsstaat (hier: USA) liegt, im anderen Staat (hier: USA) besteuert werden. Unbewegliches Vermögen, das im anderen Vertragsstaat liegt, umfasst nach Art. 13 Abs. 2 Buchst. b auch Anteile oder vergleichbare Beteiligungen an einer Gesellschaft, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder als dort ansässig behandelt wird, und deren Vermögen ganz oder überwiegend aus im anderen Vertragsstaat belegenen unbeweglichen Vermögen besteht. (redaktioneller Leitsatz)

2. Soweit die ausländischen Einkünfte im Ausland nicht nach Schedulen besteuert werden, muss die auf die ausländischen Einkünfte entfallende und im Inland potentiell anzurechnende ausländische Steuer anhand der im ausländischen Steuerbescheid angesetzten ausländischen Bemessungsgrundlagen berechnet werden. Dies macht i.d.R. eine Verhältnisrechnung erforderlich. Bei dieser Verhältnisrechnung ist dem ausländischen Steuerbescheid zu entnehmen, mit welchen Beträgen die ausländischen Einkünfte einerseits (§ 34d EStG) und die übrigen Einkünfte andererseits der ausländischen Steuer unterlagen. Dabei sind Ermäßigungen in der Bemessungsgrundlage insoweit zu berücksichtigen, als sie nach ausländischen Steuerrecht unmittelbar bei der Ermittlung der einzelnen Einkünfte angesetzt wurden. Andere Ermäßigungen der Bemessungsgrundlage (z.B. Tariffreibeträge) bleiben unberücksichtigt. Der sich so ergebende Betrag der aus dem Ausland stammenden Einkünfte ist in Beziehung zu dem Betrag zu setzen, der dem Gesamtbetrag der Einkünfte vergleichbar und ebenfalls dem ausländischen Steuerbescheid zu entnehmen ist. (redaktioneller Leitsatz)

3. Werden einzelne Einkünfte im Ausland tarifbegünstigt besteuert, so ist auch dies bei der Aufteilung der ausländischen Steuer auf die ausländischen und die übrigen Einkünfte zu berücksichtigen. Die anrechenbare ausländische Steuer darf die tatsächlich festgesetzte und gezahlte nicht übersteigen. Sie berechnet sich damit i.d.R. nach dem Durchschnittssteuersatz, d.h., weder nach dem Grenzsteuersatz noch nach dem Steuersatz, der anfiele, wenn das Einkommen nur aus den ausländischen Einkünften bestünde. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Einkommensteuer

Rechtsmittelinstanzen:

BFH München vom -- – I R 8/20

BFH München, Urteil vom 15.03.2023 – I R 8/20

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

EFG 2020, 723

StEd 2020, 314

BeckRS 2020, 4764
DStRE 2020, 1029
LSK 2020, 4764

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1
Streitig ist die Höhe der nach § 34c Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) anrechenbaren US-Steuer.

2
Der Kläger war seit langem an drei US-Gesellschaften beteiligt: der „AAA“ (Inc.; 33,33%), der „BBB” (LLC; 29,55%) und der „CCC” (LLC; 10%). Die AAA ist eine US-Kapitalgesellschaft, die Grundbesitz in den USA hielt/hält und diesen im Wesentlichen an die beiden genannten (Personen-)Gesellschaften verpachtete, die darauf Landwirtschaft betrieben. Neben dem Halten und Verwalten des Grundbesitzes entfaltete die AAA keine weiteren Geschäftsaktivitäten.

3
Im Jahr 2010 bezog der Kläger in den USA Einkünfte aus mehreren Einkunftsquellen, die der dortigen Besteuerung unterlagen, darunter Gewinne aus der Veräußerung der US-Beteiligungen i.H.v. insgesamt 15.190.441 USD, davon 4.986.130 USD aus der Veräußerung der Beteiligung AAA. Aus den Vorjahren bestanden US-Verlustvorträge i.H.v. 9.915.725 USD, die unstreitig aus negativen Einkünften aus den Beteiligungen an der BBB und der CCC stammten. Das US-Gesamteinkommen vor Abzug der Verlustvorträge belief sich auf 17.721.502 USD. Die Beteiligungsveräußerungen wurden in der US-Steuererklärung 2010 vollständig erfasst.

4
Der Kläger wurde im Streitjahr 2010 mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Er legte seiner deutschen Einkommensteuererklärung 2010 eine Kopie des US-Steuerbescheides bei. Danach wurde die US-Steuer wie folgt ermittelt (Zahlen jeweils in deutscher Schreibweise):

Taxable interest	106.985,00 USD
Capital gain	15.190.888,00 USD
Other gains	3.885.520,00 USD
Rental real estate etc.	./. 1.345.714,00 USD
Loss Carryover to 2010	./. 9.915.725,00 USD
Total effectively connected income	7.921.954,00 USD
Itemized deductions	./. 112.527,00 USD
Exemptions	./. 3.650,00 USD
Taxable Income	7.805.777,00 USD
Tax (15%) - Berechnung s. unten! -	1.165.767,00 USD
Alternative minimum tax (AMT)	89.071,00 USD
Total Tax	1.254.838,00 USD

5
Vergleichsrechnung:

Taxable income		7.805.777,00 USD
Capital gain	15.190.888,00 USD	
Deduction	./. 447,00 USD	
Result capital gain	15.190.441,00 USD	15.190.441,00 USD
Smaller amount	7.805.777,00 USD	
Exemption for single	./. 34.000,00 USD	
Result	7.771.777,00 USD	7.771.777,00 USD
Tax (15%)		1.165.766,55 USD

6
Der Kläger hat die festgesetzte US-Steuer i.H.v. 1.165.766,55 USD zzgl. AMT i.H.v. 89.071 USD unstreitig bezahlt, bevor die deutsche Steuer festgesetzt wurde.

7
Für die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der BBB und der CCC machte er in Deutschland die Steuerbefreiung nach Art. 23 Abs. 3 Buchst. a DBA-USA i.V.m. Art. 13 Abs. 3 DBA-USA geltend und erklärte die Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts. Dem folgte auch das Finanzamt.

8
Den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der AAA erklärte er als Einkünfte i.S.d. § 17 EStG und beantragte unter Hinweis auf Art. 23 Abs. 3 Buchst. b bb DBA-USA und Art. 13 Abs. 2 Buchst. a DBA-USA die Anrechnung der auf den Veräußerungsgewinn gezahlten US-Steuer, die er wie folgt berechnet (Zahlen in deutscher Schreibweise):

Veräußerungsgewinn AAA	4.986.130,00 USD	
darauf Tax (15%)	747.919,50 USD	
Gesamtsteuerbelastung	1.165.766,55 USD	100,00%
Anteil Steuer auf Veräußerungsgewinn AAA	747.919,50 USD	64,16%
AMT	89.071,00 USD	100,00%
Anteil AMT auf Veräußerungsgewinn AAA	57.145,16 USD	64,16%
anzurechnende US-Steuer	805.064,66 USD	

(Anzurechnende Steuer in Euro: 600.336,71 €)

9
Mit Bescheid vom 12.06.2013 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2010 zunächst anhand der Angaben in der Steuererklärung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Abgabenordnung -AO-) i.H.v. 1.035.372 € fest.

10
Aufgrund der Feststellungen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 setzte es die Einkommensteuer 2010 mit nach § 164 Abs. 2 AO geändertem Bescheid vom 23.06.2016 auf 1.377.833 € herauf und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf, § 164 Abs. 3 AO. Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen setzte das Finanzamt i.H.v. 1.843.504 € an. Ausländische Einkünfte und/oder inländische Einkünfte, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen, wurden mit 2.189.243 € in die Berechnung des Steuersatzes einbezogen (Progressionsvorbehalt, § 32b EStG).

11
Die Änderung beruht - soweit hier streitig - darauf, dass die anrechenbaren US-Steuern um 337.024 € gekürzt wurden. Aufgrund des Art. 13 Abs. 2 b DBA USA wurden die Einkünfte aus dem Beteiligungsverkauf AAA in die inländische Bemessungsgrundlage einbezogen. Nach Auffassung des Prüfers, die sowohl das Finanzamt als auch das Landesamt für Steuern teilen, kann die US-Steuer nur nach dem Verhältnis der in Deutschland steuerpflichtigen US-Einkünfte zum US-Gesamteinkommen vor Abzug der Verlustvorträge angerechnet werden (= 28,14%).

12
Mit Einspruchsentscheidung vom 19.09.2018 wies das Finanzamt den fristgerecht eingelegten Einspruch als unbegründet zurück.

13
Die Anrechnung der ausländischen Steuer richte sich nach § 34c Abs. 6 i.V.m. Abs. 1 EStG. Eine Anrechnung der US-Steuer sei danach nur insoweit möglich, als diese anteilig auf die Einkünfte aus dem Verkauf der Beteiligung entfalle. Obergrenze („Anrechnungshöchstbetrag“) sei die auf diese Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer. Um den zutreffenden Aufteilungsmaßstab für die anrechenbare US-Steuer zu ermitteln, sei die US-Bemessungsgrundlage (Gesamteinkommen) um die Verlustvorträge zu bereinigen. Nur so könne festgestellt werden, in welchem Umfang die den Verkauf der Beteiligung betreffenden Einkünfte proportional im Gesamteinkommen enthalten und anteilig versteuert worden seien. Bemessungsgrundlage in den USA sei das Gesamteinkommen, nicht einzelne Einkunftsquellen. Eine unmittelbare Zurechnung der Verlustvorträge zu den ursprünglichen Herkunftsquellen würde bedeuten,

dass die anrechenbare ausländische Steuer unabhängig von der tatsächlichen Steuerbelastung ermittelt werde. Dieses Ergebnis sei nicht schlüssig und vom Gesetzgeber nicht gewollt.

14
Auch das BFH-Urteil I R 81/14 führe zu keinem anderen Ergebnis. Danach seien Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen, die mit den zugrundeliegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stünden, bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte zu berücksichtigen (Veranlassungsprinzip). Ein solcher Abzug habe im Ergebnis eine Verringerung des Anrechnungshöchstbetrags nach § 34c EStG zur Folge.

15
Ein Verlustabzug (§ 10b EStG) vermindere das zu versteuernde Einkommen und nicht die einzelnen Einkunftsarten; ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einzelnen Einkünften sei deshalb unbeachtlich. Die durchschnittliche Steuerbelastung, die bei Berücksichtigung von Verlustvorträgen anteilig auf die in Deutschland zu versteuernden ausländischen Einkünfte entfalle, sei wesentlich niedriger; maßgebend sei die tatsächlich gezahlte Steuer. Nur insoweit solle durch Anrechnung der ausländischen Steuer eine Doppelbesteuerung vermieden werden.

16
Die anrechenbare US-Steuer berechne sich daher wie folgt:

Veräußerungsgewinn AAA	4.986.130,00 USD	28,14%
US-Gesamteinkommen (Taxable Income)	7.805.777,00 USD	
Verlustvorträge (Loss Carryover to 2010)	9.915.725,00 USD	
„Bereinigtes US-Gesamteinkommen“	17.721.502,00 USD	100,00%
gezahlte US-Steuer (einschließlich AMT)	1.254.838,00 USD	100,00%
davon Steuer auf Veräußerungsgewinn AAA = anrechenbare US-Steuer	353.111,41 USD	28,14%

(Anrechenbare Steuer in Euro: 263.315,17 €)

17
Zur Begründung der fristgerecht erhobenen Klage haben die Klägervertreter - wie auch schon im Einspruchsverfahren - vorgetragen, bei der Ermittlung der anrechenbaren US-Steuern sei auf die von Rechtsprechung und Gesetzgebung definierte per-item-limitation abzustellen. Danach seien die Verlustvorträge aus den Personengesellschaften nicht mit den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile an der AAA zu verrechnen. § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG stelle zur Ermittlung der ausländischen Steuer nur darauf ab, ob diese dem Grunde nach auf die ausländischen Einkünfte im Sinne von § 34d EStG entfalle. Dies sei stets der Fall, wenn - wie hier - die ausländische Steuer auf die Einkünfte bezogen prozentual erhoben werde. Dadurch könne exakt nachverfolgt werden, wie die Steuer für den in Deutschland steuerpflichtigen Teil des Anteilsverkaufs ermittelt worden sei. Einer Aufteilung bedürfe es insoweit nicht, da die US-Verlustvorträge nachweislich nicht aus der Beteiligung an der AAA herrührten.

18
Gemäß den Verlautbarungen des Bundesfinanzministeriums (BStBl. I 1992, 123) und der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 02.04.1994 I R 66/92, BStBl II 1994, 727) dürfe eine ausländische Steuer grundsätzlich nicht verhältnismäßig herabgesetzt werden. Da die Einkünfte aus der Veräußerung der Anteile an der AAA in Deutschland und in den USA vollumfänglich besteuert würden, dürfe es keine Kürzung um Verlustvorträge aus anderen Quellen geben, da es andernfalls zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung für diese Einkünfte kommen würde.

19
Mit Schreiben vom 13.08.2019, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, hat die Berichterstatterin den Klägervertretern ihre Rechtsauffassung mitgeteilt.

20
Die Klägervertreter haben Ihren Vortrag daraufhin mit Schriftsatz vom 12.09.2019, auf den wegen der Einzelheiten ebenfalls Bezug genommen wird, noch dahin ergänzt, dass in den USA mit dem „Tax Relief Reconciliation Act of 2003“ vom 22.05.2003 ein Schedulensystem eingeführt worden sei, bei dem Arbeits-, Kapital- und Veräußerungseinkünfte unterschiedlich besteuert würden und bei dem der Steuersatz für Veräußerungsgewinne aus langfristigen Kapitalanlagen bei 15% liege. Die Besteuerung nach Schedulen

und die Anwendung des einheitlichen Steuersatzes von 15% („Capital Gain Tax“) auf die Veräußerungsgewinne ergebe sich auch aus der US-Steuererklärung des Klägers (Schedule D Tax Worksheet, Seitennummer 10.1, Nr. 24).

21
Zwar werde der Verlustvortrag in der US-Steuererklärung nicht unmittelbar bei der Ermittlung der einzelnen Einkünfte angesetzt, sondern erst im Nachgang - außerhalb der Schedule D - bei der Ermittlung der progressiven US-Einkommensteuer. Dies beruhe aber darauf, dass der Verlustvortrag aus nicht in Deutschland steuerpflichtigen, laufenden US-Einkünften und nicht solchen aus langfristigen Kapitalanlagen stamme. Die direkte Berücksichtigung des aus anderen, in Deutschland nicht erfassten Einkunftsquellen stammenden Verlustvortrags würde den Kläger benachteiligen, da es dann zu keiner die Doppelbesteuerung vermeidenden Steueranrechnung nach § 34c EStG kommen würde, da die in Deutschland zuvor nicht berücksichtigten Verluste die Steueranrechnung für den voll steuerpflichtigen AAA-Gewinn vermindern würden.

22
Im Beiblatt „Schedule D Tax Worksheet“ führe die US-Steuerbehörde - ähnlich wie bei der deutschen Einkommen- und Abgeltungssteuer - eine Günstigerprüfung beim Aufeinandertreffen von progressiv besteuerten Einkünften und einheitlich besteuerten Einkünften durch.

23
Nach Abzug des Verlustvortrags und weiterer Kürzungsbeträge betrage das zu versteuernde Einkommen 7.805.777 USD. Darin seien einheitlich mit 15% zu besteuernde Scheduleneinkünfte mit 15.190.888 USD enthalten. Da die Scheduleneinkünfte höher seien als das zu versteuernde Einkommen, komme der einheitliche Steuersatz von 15% auf das zu versteuernde Einkommen zum Tragen. Die in Deutschland steuerpflichtigen US-Einkünfte aus der AAA-Anteilsveräußerung hätten somit in Schedule D dem einheitlichen Steuersatz von 15% unterlegen. Damit sei - nach Lüdicke, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c ESt Rz. 190 - der Schedulensteuersatz auf das in Deutschland steuerpflichtige Einkommen anzuwenden und die so ermittelte Steuer für die Steueranrechnung in Deutschland heranzuziehen.

24
Sofern eine Verhältnisrechnung zur Ermittlung der ausländischen Steuer überhaupt heranzuziehen wäre, müsste diese analog nach deutschen Maßstäben erfolgen. Den Rahmen hierzu gebe der Europäische Gerichtshof (EuGH-Urteil vom 28.02.2013, C-168/11, Manfred Beker) vor, welcher auch vom BFH (Urteil vom 18.12.2013, I 71/10) übernommen worden sei. Die deutsche Steueranrechnung sei nunmehr dergestalt geregelt, dass die ausländischen Steuern höchstens mit der durchschnittlichen tariflichen deutschen Einkommensteuer auf die ausländischen Einkünfte angerechnet würden. Es werde die deutsche Steuer berücksichtigt, die auf die ausländischen Einkünfte entfalle. Die Anknüpfung erfolge hier nun an das zu versteuernde Einkommen, damit entsprechend der Vorgabe des EuGH auch der individuellen persönlichen Situation des Steuerpflichtigen Rechnung getragen werde. Danach würde sich die Verhältnisrechnung wie folgt darstellen:

25
Der Verhältnissatz von 63,88% sei auf die gesamte US-Steuer (total tax) in Höhe von 1.254.838 USD anzuwenden, womit 801.558,31 USD auf den AAA-Veräußerungsgewinn entfielen und somit den Anrechnungswert für die deutsche Besteuerung vorgeben würden. Diese Berechnungsweise vermeide auch eine Benachteiligung im Fall des Klägers, bei welcher der zuvor in Deutschland nicht ansetzbare US-Verlustvortrag die auf den AAA-Gewinn entfallende US-Steuer fiktiv vermindern würde. Der bisherige Klageantrag werde aufrechterhalten.

26
Die Klägervertreter beantragen sinngemäß,

die den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 23.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.09.2018 dahin zu ändern, dass die nach § 34c Abs. 1 EStG anrechenbare US-Steuer auf 600.336,71 € festgesetzt und damit die Einkommensteuer von bisher 1.377.833 € auf 1.040.774 € herabgesetzt wird.

Ferner wird beantragt, die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren festzustellen.

Für den Fall des Unterliegens wird die Zulassung der Revision beantragt.

27
Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

28
Es nimmt auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung Bezug.

29
Die Beteiligten sind mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden.

Entscheidungsgründe

30
Die Klage ist unbegründet. Das Finanzamt hat die anzurechnende US-Steuer richtig berechnet. Die Kläger sind durch den angefochtenen Bescheid deshalb nicht in ihren Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 FGO.

31
1. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt, § 34c Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (2010).

32
a) Die auf die ausländischen Einkünfte nach Satz 1 HS 1 entfallende deutsche Einkommensteuer ist gemäß § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG (2010) in der Weise zu ermitteln, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens einschließlich der ausländischen Einkünfte nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird:

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag} = \frac{\text{tarifliche ESt x ausländische Einkünfte}}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

33
b) § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG wurde mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 durch das Zollkodexanpassungsgesetz wie folgt geändert:

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag} = \frac{\text{tarifliche ESt x ausländische Einkünfte}}{\text{zu versteuerndes Einkommen}}$$

34
c) Für nicht bestandskräftige Veranlagungen der VZ vor 2015 gilt nach § 52 Abs. 34a EStG folgende Übergangsregelung:

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag} = \frac{\text{tarifliche ESt x ausländische Einkünfte}}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

./. Altersentlastungsbetrag

./. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

./. Sonderausgaben

./. außergewöhnliche Belastungen

./. Kinderfreibeträge

./. Grundfreibetrag

35
d) Die ausländischen Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen, § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG (2010).

36
e) Die Absätze 1 bis 3 sind gemäß § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG (2010) vorbehaltlich der Sätze 2 bis 6 nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte - wie hier - aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht. Soweit in einem DBA die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer vorgesehen ist, sind Abs. 1 Satz 2 bis 5 und Abs. 2 entsprechend auf die nach dem Abkommen anzurechnende ausländische Steuer anzuwenden; dies gilt nicht für (Kapital-)Einkünfte, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist, § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG (2010).

37
f) Ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 bis 5 EStG (2010) sind gemäß § 34d Nr. 4 Buchst. b EStG (2010) auch Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat.

38
g) Zu den in Deutschland steuerbaren Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG (2010) auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer - wie hier der Kläger - innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt war.

2. Im Streitfall gilt demnach Folgendes:

39
a) Gemäß Art. 23 Abs. 3 Buchst. b DBA-USA1989/2008 wird auf die deutsche Steuer vom Einkommen einer in Deutschland ansässigen Person unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die Steuer der Vereinigten Staaten angerechnet, die nach dem Recht der Vereinigten Staaten und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen gezahlt wurde auf (bb) Veräußerungsgewinne, auf die Art. 13 anzuwenden ist, vorausgesetzt, dass sie in den Vereinigten Staaten nur nach Art. 13 Abs. 2 Buchst. b besteuert werden können. Letzteres ist hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Beteiligung des Klägers an der AAA der Fall.

40
Gemäß Art. 13 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 können Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat (hier: Deutschland) ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens i.S.d. Art. 6 bezieht, das im anderen Vertragsstaat (hier: USA) liegt, im anderen Staat (hier: USA) besteuert werden. Unbewegliches Vermögen, das im anderen Vertragsstaat liegt, umfasst nach Art. 13 Abs. 2 Buchst. b auch Anteile oder vergleichbare Beteiligungen an einer Gesellschaft, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder als dort ansässig behandelt wird, und deren Vermögen ganz oder überwiegend aus im anderen Vertragsstaat belegenen unbeweglichen Vermögen besteht. Das ist bei der AAA der Fall.

41
b) Die ausländische Steuer, die potentiell anzurechnen ist, ergibt sich aus der Art der Steuererhebung im Ausland.

42
aa) Soweit die ausländischen Einkünfte im Ausland nicht nach Schedulen besteuert werden, muss die auf die ausländischen Einkünfte entfallende und im Inland potentiell anzurechnende ausländische Steuer anhand der im ausländischen Steuerbescheid angesetzten ausländischen Bemessungsgrundlagen berechnet werden. Dies macht i.d.R. eine Verhältnisrechnung erforderlich. Bei dieser Verhältnisrechnung ist dem ausländischen Steuerbescheid zu entnehmen, mit welchen Beträgen die ausländischen Einkünfte einerseits (§ 34d EStG) und die übrigen Einkünfte andererseits der ausländischen Steuer unterlagen. Dabei sind Ermäßigungen in der Bemessungsgrundlage insoweit zu berücksichtigen, als sie nach ausländischen Steuerrecht unmittelbar bei der Ermittlung der einzelnen Einkünfte angesetzt wurden. Andere Ermäßigungen der Bemessungsgrundlage (z.B. Tariffreibeträge) bleiben unberücksichtigt. Der sich so ergebende Betrag der aus dem Ausland stammenden Einkünfte ist in Beziehung zu dem Betrag zu setzen, der dem Gesamtbetrag der Einkünfte vergleichbar und ebenfalls dem ausländischen Steuerbescheid zu entnehmen ist.

43

bb) Werden einzelne Einkünfte im Ausland tarifbegünstigt besteuert, so ist auch dies bei der Aufteilung der ausländischen Steuer auf die ausländischen und die übrigen Einkünfte zu berücksichtigen. Die anrechenbare ausländische Steuer darf die tatsächlich festgesetzte und gezahlte nicht übersteigen. Sie berechnet sich damit i.d.R. nach dem Durchschnittssteuersatz, d.h., weder nach dem Grenzsteuersatz noch nach dem Steuersatz, der anfiele, wenn das Einkommen nur aus den ausländischen Einkünften bestünde. (Vgl. Lüdicke, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rz. 190).

44

c) Nach der US-Steuerberechnung wurden die dort erzielten Einkünfte im Ergebnis nicht nach Schedulen besteuert. Von den an erster Stelle aufgeführten positiven Einkünften - Taxable Interest, Capital Gain (Summe aller Capital Gains), Other Gains - wurden diverse Beträge abgezogen, darunter auch der „Loss Carryover to 2010“. Das ergab das „Taxable Income“, auf das nach Abzug der „Exemption for Single“ die 15% Tax und die AMT erhoben wurden. Der Verlustvortrag wurde - wie auch die anderen Abzugsbeträge - also nicht nur von den Gewinnen aus der Veräußerung der beiden Personengesellschaften abgezogen. Die Verrechnung mit dem „Loss Carryover“ hat damit auch die zu versteuernden Einkünfte aus der Veräußerung der AAA anteilig gemindert.

45

Für die Verhältnisrechnung hat das Finanzamt damit im Ergebnis zu Recht das „Taxable Income“ um die Verlustvorträge erhöht. Ermäßigungen in der Bemessungsgrundlage sind, wie oben dargestellt, nur insoweit zu berücksichtigen, als sie nach ausländischem Steuerrecht unmittelbar bei der Ermittlung der einzelnen Einkünfte angesetzt wurden. Der Verlustvortrag wurde aber nicht unmittelbar bei der Ermittlung der „Capital Gains“ berücksichtigt, sondern von der Summe der positiven Einkünfte (nach Abzug des „Rental Real Estate etc.“) abgezogen.

46

d) Nach § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG (2010) sind die ausländischen Steuern nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen. Von den Einkünften des Klägers aus den USA geht nur der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der AAA in die deutsche Bemessungsgrundlage ein. Der Rest ist in Deutschland steuerfrei und wirkt sich nur über den Progressionsvorbehalt auf die Höhe der festgesetzten Steuer aus. Anrechenbar hierauf ist deshalb nur der Teil der US-Steuer, der auf die AAA-Einkünfte entfällt. Dieser berechnet sich, nach Auffassung des Senats, wie folgt (Beträge in USD) i.H.v. 338.806 USD:

			Tax 15%	1.165.767
Taxable interest	106.985	davon		
Capital gain davon AAA	15.190.888		27% =	314.757
BBB, CCC	4.986.130		53% =	617.857
	10.204.758			
Other gains	3.885.520		20% =	233.153
		19.183.393		1.165.767
Rental real estate etc.	./. 1.345.714			
Loss Carryover to 2010	./. 9.915.725			
		./. 11.261.439		
Total effectively connected income	7.921.954	7.921.954		
Itemized deductions	./. 112.527			
Exemptions	./. 3.650			
		./. 116.177		
Taxable Income		7.805.777		
Tax (15%)		1.165.767		1.165.767
Alternative minimum tax (AMT)		89.071		
davon AAA 27%				24.049
Total Tax				1.254.838
davon AAA 27%				338.806

Nebenrechnung:

47

Anteil der Einkünfte aus der Anteilsveräußerung AAA an den gesamten positiven Einkünften: 4.986.130/19.183.393 = 0,26 (26%).

48
Der Anteil des Taxable Interest an den gesamten positiven Einkünften beträgt entsprechend 0,56% der Anteil der Capital Gains aus dem Verkauf der Beteiligungen an den Personengesellschaften 53% und der der Other Gains 20%. Der minimale Anteil des Taxable Interest wird aus Rundungsgründen (zugunsten des Klägers) dem Anteil AAA zugeschlagen, so dass sich dort ein Anteil von 27% (und insgesamt 100%) ergeben.

49
Das Finanzamt hat einen höheren Prozentsatz errechnet und deshalb 353.111,41 USD angerechnet. Eine Verböserung ist dem Gericht nicht möglich, § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO.

50
Nach dem Ansatz der Klägervertreter wäre dagegen US-Steuer - aus Vereinfachungsgründen ohne AMT - in folgender Höhe anrechenbar, da letztlich auf das gesamte Taxable Income der einheitliche Steuersatz von 15% angewendet wurde:

			Tax 15%
Taxable interest	106.985		16.047,75
Capital gain davon AAA	15.190.888		2.278.633,20
	4.986.130		747.919,50
BBB, CCC	10.204.758		1.530.713,70
Other gains	3.885.520		582.828,00
		19.183.393	2.877.508,90
Rental real estate etc.	./. 1.345.714		
Loss Carryover to 2010	./. 9.915.725		
		./. 11.261.439	
Total effectively connected income	7.921.954	7.921.954	
Itemized deductions	./. 112.527		
Exemptions	./. 3.650		
		./. 116.177	
Taxable Income	7.805.777	7.805.777	
Tax (15%)	1.165.767		2.877.508,90
Alternative minimum tax (AMT)	89.071	57.145,16 (64%)	57.145,16
Total Tax	1.254.838		2.934.654

51
Das kann nicht richtig sein! - Die Klägervertreter haben ihre Berechnung nur auf die Einkünfte aus der Veräußerung der Anteile an der AAA beschränkt, doch müsste das Gleiche jedenfalls auch für die Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligungen an der BBB und der CCC gelten, da auch diese Gewinne als „Capital Gains“ der „Schedulensteuer“ von 15% unterliegen. Dann wäre aber mehr Steuer anrechenbar als überhaupt festgesetzt wurde.

52
e) Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages ist im Streitfall nicht das Problem. Nach Auskunft des Finanzamts, das auf Bitte des Gerichts noch entsprechende Berechnung angestellt hat, liegt die anrechenbare US-Steuer - auch, wenn man sie wie die Klägervertreter berechnet - innerhalb der dafür maßgeblichen Grenzen.

53
Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen, § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Klärungsbedürftig erscheint die Rechtsfrage, wie sich die nach § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG anrechenbare ausländische Steuer errechnet, wenn aus demselben Staat positive formal einer Schedulenbesteuerung (hier: „Capital Gains Tax“) unterliegende Einkünfte bezogen werden, die zum Teil in die deutsche Bemessungsgrundlage eingehen und zum Teil nur dem deutschen Progressionsvorbehalt unterliegen, aber insgesamt durch negative Einkünfte aus dem ausländischen Staat (hier: insbesondere Verlustvorträge) gemindert werden. Höchstrichterliche Rechtsprechung hierzu liegt - soweit ersichtlich - nicht vor.

54

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.