

# Anrechnung von einbehaltener ausländischer Quellensteuer auf Kapitalerträge auf die inländische Gewerbesteuer

ENTSCHEIDUNG DES HESSISCHEN FINANZGERICHTS VOM 26. AUGUST 2020 – 8 K 1860/16

## Executive Summary

- Das Hessische Finanzgericht bejaht die Anrechnung von einbehaltener ausländischer Quellensteuer auf die inländische Gewerbesteuer.
- Auch ohne ausdrückliche Anrechnungsvorschrift ergebe sich der Anspruch auf Anrechnung aus dem DBA selbst in Verbindung mit einer entsprechenden Anwendung der körperschaftsteuerlichen und einkommensteuerlichen Anrechnungsregelungen.
- Die Feststellung der Anrechnung hat auf Ebene der Finanzbehörden zu erfolgen – hierfür kommt bei Bestandskraft des Gewerbesteuer-Messbescheides ein sog. Ergänzungsbescheid in Betracht.
- Eine gründliche Analyse der relevanten Sachverhalte und ggf. zeitnahe Antragstellung auf Erlass eines Ergänzungsbescheides über die Anrechnung der Quellensteuer auf die Gewerbesteuer erscheint zweckmäßig.

## Historie und rechtspraktischer Hintergrund

Eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf die Gewerbesteuer war bis zur Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts bei inländischen Kapitalgesellschaften nicht möglich. Bei Zahlung einer Streubesitzdividende (Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft < 10%) blieb diese im Streitzeitraum gem. § 8b Abs. 1 KStG zwar

bei der Ermittlung des Einkommens für Körperschaftsteuerzwecke außer Ansatz. Für Gewerbesteuerzwecke wurde sie jedoch gem. § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG wieder der Steuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet (die gewerbesteuerlichen Kürzungsvorschriften der § 9 Nr. 2a und 7 GewStG sind bei Streubesitzdividenden nicht anwendbar). Damit war die (Streubesitz-)Dividende somit im Gewerbeertrag enthalten.

Aufgrund des DBA-konformen Steuerabzugs durch den Quellenstaat, bei gleichzeitigem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats hinsichtlich der Dividenden, kam es somit zu einer rechtlichen Doppelbesteuerung.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt in diesem Fall allgemein dadurch, dass auf die deutsche Steuer vom Einkommen, die ausländische Steuer angerechnet wird. Je nach Ausgestaltung des DBAs bestehen drei mögliche Anrechnungsvarianten der ausländischen Steuer:

1. Anrechnung nur auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer = „auf die deutsche Einkommensteuer und Körperschaftsteuer“;
2. Anrechnung ausdrücklich nicht auf die Gewerbesteuer = „auf den Teil der deutschen Steuer (mit Ausnahme der Gewerbesteuer)“ (vgl. Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz; und
3. Anrechnung auf die deutsche Steuer = „auf die deutsche Steuer vom Einkommen unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern“.



Wohl häufigste Variante ist die 3. Fallkonstellation, welche sich auch im OECD-Musterabkommen finden lässt. Die Frage nach einer etwaigen Anrechnung für Gewerbesteuerzwecke wird v.a. dann wirtschaftlich relevant, wenn trotz körperschaftsteuerlicher Anrechnungsmöglichkeiten im konkreten Fall noch Anrechnungsvolumen verbleibt, beispielsweise weil der unbeschränkt Steuerpflichtige die Quellensteuer für Körperschaftsteuerzwecke nicht anrechnen kann (z.B. im Verlustfall oder wenn aufgrund unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen die ausländische (Quellen)Steuer höher ausfällt als die auf diese Einkünfte anfallende inländische Körperschaftsteuer). Das Begehren des Steuerpflichtigen wäre in diesem Fall derartige sog. Anrechnungsüberhänge, welche grundsätzlich nicht in einen anderen Veranlagungszeitraum übertragen werden können, im jeweiligen Veranlagungszeitraum für Gewerbesteuerzwecke anzurechnen, um zu verhindern, dass diese (wertlos) entfallen.

Allerdings enthält das GewStG keine solchen (ausdrücklichen) Anrechnungsvorschriften. Eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer wurde daher grundsätzlich von der Finanzverwaltung trotz kritischer Stimmen in der wissenschaftlichen Literatur nicht akzeptiert. Das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 26. August 2020 und das nun beim BFH anhängige Verfahren könnten diesbezüglich Klarheit schaffen und die Ungleichbehandlung bzw. faktische Doppelbesteuerung beseitigen.

#### **Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts vom 26. August 2020 – 8 K 1860/16**

Streitig war die Frage, ob - und falls ja, wie – das Finanzamt verpflichtet ist, gezahlte kanadische Quellensteuer auf Kapitalerträge für Zwecke der Anrechnung auf die Gewerbesteuer festzustellen. Das Hessische Finanzgericht hat die Frage des Ob mit Urteil vom 26. August 2020- 8 K 1860/16 – bejaht und der Klage stattgegeben.

Nach Ansicht des Hessischen Finanzgerichts führt der Einbehalt der kanadischen Quellensteuer zu einer Doppelbesteuerung. Denn Deutschland und Kanada erheben von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum eine gleichartige Steuer. Das Gewerbesteuergesetz enthalte zwar keine entsprechende Anrechnungsvorschrift, jedoch ordne das DBA als Rechtsfolgenverweis direkt eine solche Anrechnung an. Obwohl eine ausdrückliche gewerbesteuerliche Anordnung fehlt, habe nach Ansicht des Hessischen Finanzgerichts daher die Anrechnung aus dem DBA selbst (Art. 23 Abs. 2 Buchst. B Doppelbuchstabe aa) und Art. 10 DBA Deutschland-Kanada) in entsprechender Anwendung der körperschaftsteuerlichen und einkommensteuerrechtlichen Anrechnungsregelungen (nämlich § 26 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG) zu erfolgen. Zudem hat das Hessische Finanzgericht auch entschieden, dass die Feststellung der Anrechnung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Rahmen des Gewerbesteuermessbescheides durch das Finanzamt zu erfolgen habe. Der insoweit im konkreten Fall ergangene Gewerbesteuer-Messbetragsbescheid sei zwar bestandskräftig, aber diesbezüglich auch unvollständig bzw. lückenhaft, weshalb unabhängig von der Rechtskraft des Gewerbesteuer-Messbetragsbescheides die anrechenbare Steuer in Form eines Ergänzungsbescheides festgesetzt werden könne.

#### **Fazit und Ausblick**

Das Verfahren ist anhängig beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 8/21. Es bleibt also abzuwarten, wie der BFH sich zu dieser Frage positioniert und ob er sich der Entscheidung des FG Hessen anschließen wird. Wäre dies der Fall, könnten sich aus der verfahrensrechtlichen Besonderheit eines Ergänzungsbescheides größere Auswirkungen ergeben, als dies auf den ersten Blick möglich erscheint. Denn lässt man den Erlass von Ergänzungsbescheiden in allen Fällen zu, in denen noch keine Festsetzungsverjährung



eingetreten ist, würde es durch die nachträgliche Anrechnung (=Erstattung) ggf. zu einer nicht unerheblichen Verringerung des Gewerbesteueraufkommens bei internationalen Gruppenstrukturen kommen.

Es empfiehlt sich vergangene (Dividenden-)Sachverhalte zu überprüfen und bei einer entsprechenden Fallkonstellation Gewerbesteuermessbescheide anzufechten bzw. bereits jetzt Anträge beim jeweils zuständigen Finanzamt auf Erlass von Ergänzungsbescheiden zu stellen und diese verfahrensrechtlich offen zu halten, um so in den Genuss der Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf die Gewerbesteuer zu kommen. Ein potentieller Anwendungsfall der Urteilsgrundsätze könnten auch ausländische Lizenz Einkünfte sein, die im Einzelfall auch einer ausländischen Quellensteuer unterliegen.

---

**Heiko Stoll**

Rechtsanwalt / Steuerberater  
Standort Frankfurt am Main  
[heiko.stoll@gsk.de](mailto:heiko.stoll@gsk.de)

**Fabienne Vanessa Helle**

Rechtsanwältin / Dipl.-Finanzwirtin (StAkad)  
Standort Frankfurt am Main  
[fabienne.helle@gsk.de](mailto:fabienne.helle@gsk.de)

---



### Urheberrecht

GSK Stockmann – Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von GSK Stockmann gestattet.

### Haftungsausschluss

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot auf Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko.

GSK Stockmann und auch die in dieser Mandanteninformation namentlich genannten Partner oder Mitarbeiter übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung, noch haftet GSK Stockmann und einzelne Partner oder Mitarbeiter in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grund empfehlen wir, in jedem Fall eine persönliche Beratung einzuholen.

[www.gsk.de](http://www.gsk.de)

### GSK Stockmann

#### BERLIN

Mohrenstrasse 42  
10117 Berlin  
T +49 30 203907-0  
F +49 30 203907-44  
[berlin@gsk.de](mailto:berlin@gsk.de)

#### HEIDELBERG

Mittermaierstrasse 31  
69115 Heidelberg  
T +49 6221 4566-0  
F +49 6221 4566-44  
[heidelberg@gsk.de](mailto:heidelberg@gsk.de)

#### FRANKFURT / M.

Taunusanlage 21  
60325 Frankfurt am Main  
T +49 69 710003-0  
F +49 69 710003-144  
[frankfurt@gsk.de](mailto:frankfurt@gsk.de)

#### MÜNCHEN

Karl-Scharnagl-Ring 8  
80539 München  
T +49 89 288174-0  
F +49 89 288174-44  
[muenchen@gsk.de](mailto:muenchen@gsk.de)

#### HAMBURG

Neuer Wall 69  
20354 Hamburg  
T +49 40 369703-0  
F +49 40 369703-44  
[hamburg@gsk.de](mailto:hamburg@gsk.de)

---

#### LUXEMBURG

GSK Stockmann SA  
44, Avenue John F. Kennedy  
L-1855 Luxemburg  
T +352 271802-00  
F +352 271802-11  
[luxembourg@gsk-lux.com](mailto:luxembourg@gsk-lux.com)



YOUR PERSPECTIVE.

[GSK.DE](http://GSK.DE) | [GSK-LUX.COM](http://GSK-LUX.COM)