

IV C 6 - S 1301 - 18/98

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:
Bundesamt für Finanzen

Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anrechnung fiktiver Quellensteuern bei ausländischen Zinseinkünften nach Doppelbesteuerungsabkommen

Unter Bezugnahme auf die Erörterung mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gilt für den Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anrechnung fiktiver Quellensteuern bei Zinseinkünften nach Doppelbesteuerungsabkommen folgendes:

1.0 Anrechnung fiktiver Quellensteuer

Zahlreiche deutsche Doppelbesteuerungsabkommen sehen bei Zinseinkünften, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Steuerpflichtige aus den betroffenen Vertragsstaaten beziehen, auch dann eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern vor, wenn diese effektiv - ganz oder zum Teil - nicht erhoben worden sind (Anrechnung fiktiver Quellensteuer). Die Voraussetzungen für die Anrechnung fiktiver Quellensteuern sind in den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen unterschiedlich geregelt.

1.1 Fallgruppenunterscheidung

Bei den z.Zt. bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen sind bei den Vorschriften zur Anrechnung fiktiver Quellensteuer vier Fallgruppen zu unterscheiden.

1.1.1 Anrechnung aufgrund ausdrücklich aufgeführter Rechtsvorschriften

Doppelbesteuerungsabkommen, nach denen die Anrechnung fiktiver Quellensteuer davon abhängt, daß der andere Vertragsstaat **aufgrund im Doppelbesteuerungsabkommen ausdrücklich aufgeführter Rechtsvorschriften** auf die Erhebung einer Quellensteuer bei Zinseinkünften verzichtet (Ägypten und Spanien).

1.1.2 Anrechnung zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung des Quellenstaats

Doppelbesteuerungsabkommen, nach denen die Anrechnung fiktiver Quellensteuer davon abhängt, daß der andere Vertragsstaat **zur Förderung seiner wirtschaftlichen Entwicklung** auf die Erhebung einer Quellensteuer von Zinseinkünften verzichtet (Elfenbeinküste, Griechenland, Israel, Jamaika, Kenia, Liberia, Malta, Marokko, Singapur, Trinidad und Tobago, Tunesien, Türkei, Venezuela und Zypern).

1.1.3 Begrenzung der Anrechnung auf den allgemein geltenden Steuersatz

In einer Reihe von Doppelbesteuerungsabkommen ist - zum Teil neben den in den Tzn. 1.1.1 und 1.1.2 genannten Voraussetzungen - vorgesehen, daß sich der Anrechnungshöchstsatz für

die Anrechnung fiktiver Quellensteuer entsprechend verringert, **wenn der in dem anderen Vertragsstaat geltende allgemeine Steuersatz auf Zinsen unter diesen Anrechnungshöchstsatz sinkt** (Ägypten, Israel, Jamaika, Kenia, Korea, Malaysia, Malta, Sri Lanka, Trinidad und Tobago sowie Türkei).

1.1.4 Anrechnung ohne besondere Voraussetzungen

Doppelbesteuerungsabkommen, nach denen eine Anrechnung fiktiver Quellensteuern ohne besondere Voraussetzungen vorgesehen ist (Argentinien, Bangladesch, Bolivien, Brasilien, VR China, Ecuador, Indien, Indonesien, Mongolei, Philippinen, Portugal, Uruguay und Vietnam).

2.0 Nachweis der Voraussetzungen

Für den Nachweis der in Tz. 1.1 genannten Voraussetzungen zur Anrechnung fiktiver Quellensteuer im Einzelfall sind die folgenden Ausführungen zu beachten.

2.1 Nachweis bei ausdrücklich aufgeführten Rechtsvorschriften

Bei den unter Tz. 1.1.1 genannten Fällen wird von einer besonderen Regelung abgesehen, da mit Ägypten bislang noch kein Fall von Anrechnung fiktiver Quellensteuer bekanntgeworden ist.

Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien ist eine Anrechnung fiktiver Steuern nur bei Kreditinstituten vorgesehen. Eine Anrechnung fiktiver Steuern kann nur bei einer gezielten Quellensteuersenkung erfolgen, wie sie im Decreto-Ley 19/1961 und zuletzt im Decreto-Ley 61/1978 geregelt wurde. Derzeit erfolgt keine Anrechnung (vgl. BMF-Schreiben vom 18. November 1991, IV C 6 - S 1301 Spa - 15/91, BStBl I S. 975).

2.2 Nachweis bei Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung des Quellenstaats

2.2.1 Nachweispflicht des Steuerpflichtigen

Der Nachweis, daß einer der in Tz. 1.1.2 genannten Vertragsstaaten zur Förderung seiner wirtschaftlichen Entwicklung auf eine Besteuerung der Zinsen - ganz oder zum Teil - verzichtet, ist im Einzelfall von dem Steuerpflichtigen zu führen, der sich hierauf beruft (§ 90 Abs. 2 AO). Hierzu ist regelmäßig zum Nachweis eines Steuerverzichts zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung des Quellenstaats eine Bestätigung der nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen für die Abkommensanwendung zuständigen ausländischen Behörde von dem Steuerpflichtigen vorzulegen.

2.2.2 DBA Türkei

Für die Türkei besteht bereits eine allgemeine Regelung in den BMF-Schreiben vom 12. September 1995 (IV C 6 - S 1301 Tür - 10/95, BStBl I S. 678) und vom 29. Oktober 1996 (IV C 6 - S 1301 Tür - 1/96, BStBl I S. 1218). Hiernach gilt ab dem Jahr 1993 für Zinszahlungen an ausländische Gläubiger eine allgemeine Steuerbefreiung in der Türkei. Dieser Quellensteuerverzicht dient nach Angaben des türkischen Finanzministeriums der Förderung der türkischen Wirtschaft. Hierzu ist kein gesonderter Nachweis durch den Steuerpflichtigen erforderlich.

2.2.3 Nachweis durch das deutsche Kreditinstitut

Es ist nicht zu beanstanden, wenn sich der Steuerpflichtige künftig auf eine Bestätigung beruft, die dem deutschen Konsortialführer oder einer anderen Konsortialbank des Kredits oder der Anleihe vorliegt. Die Bestätigung muß von der nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen für die Abkommensanwendung zuständigen ausländischen Behörde ausgestellt worden sein und die Feststellung enthalten, daß die betreffenden Zinsen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung des Quellenstaats nicht oder nur ermäßigt besteuert werden. Der deutsche Konsortialführer ist aus diesem Grund gehalten, vor Vergabe eines Kredits oder Auflage einer Anleihe eine solche Bestätigung einzuholen und dem Kreditgläubiger bzw. Anleihenzeichner zur Verfügung zu stellen. Sofern der Förderungszweck im Quellenstaat durch gesetzliche Regelung festgelegt ist, kann der Nachweis durch Vorlage einer Übersetzung des Gesetzes erfolgen. Grundsätzlich ist nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige als Nachweis über den Inhalt der dem Konsortialführer oder einer anderen Konsortialbank vorliegenden Bestätigung einen Abdruck der Bescheinigung im Werbeprospekt des Konsortialführers oder einer anderen Konsortialbank vorlegt oder die Zinsgutschrift einen gesonderten Hinweis auf den Inhalt der Bescheinigung enthält.

2.2.4 Altfälle

Fließen dem Steuerpflichtigen Zinsen aufgrund bereits abgeschlossener Kreditverträge oder bereits aufgelegter Anleihen zu, ist auch ein Hinweis des Steuerpflichtigen auf eine nachträgliche Bestätigung der nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zuständigen ausländischen Behörde für vorangegangene Jahre als ausreichend anzusehen. Falls eine Bestätigung der zuständigen ausländischen Behörde nicht eingeholt werden kann, ist der Nachweis eines Steuerverzichts des Quellenstaats zur Förderung seiner wirtschaftlichen Entwicklung durch andere geeignete amtliche Bestätigungen zu führen.

Aus Vereinfachungsgründen gelten für die vorgenannten Altfälle folgende Übergangslösungen:

1. Auf eine Bestätigung kann verzichtet werden, sofern die anzurechnende fiktive Quellensteuer 500,- DM pro Land innerhalb des Veranlagungszeitraums im Einzelfall nicht übersteigt;
2. eine für eine Neuauflage einer Anleihe erteilte Bestätigung kann auch als Nachweis für vergleichbare Altanleihen angesehen werden.

2.2.5 Geltungsdauer der Bestätigungen

Die von den ausländischen Behörden erteilten Bestätigungen im Sinne der Tzn. 2.2.1, 2.2.3 und 2.2.4 gelten aus Vereinfachungsgründen als Nachweis für die gesamte Laufzeit des Kredits oder der Anleihe.

2.3 Nachweis bei Begrenzung auf den allgemein geltenden Steuersatz

Bei den unter Tz. 1.1.3 genannten Doppelbesteuerungsabkommen kann bis auf weiteres unterstellt werden, daß der allgemeine Steuersatz auf Zinsen in den Vertragsstaaten nicht niedriger ist als der im Abkommen für die Anrechnung fiktiver Quellensteuer vorgesehene Höchstsatz. Das Bundesministerium der Finanzen wird das Vorliegen dieser Voraussetzung überwachen und Steuersatzänderungen in diesen Vertragsstaaten, soweit sie für die Anrechnung fiktiver Quellensteuern von Bedeutung sind, in geeigneter Weise mitteilen.

2.3.1 Doppelbesteuerungsabkommen mit Kenia

In Kenia ist mit Wirkung vom 1. Januar 1993 der allgemeine Steuersatz für Zinsen auf 12,5 % gesenkt worden. Damit verringert sich der Satz für die fiktive Steueranrechnung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Kenia auf diesen Prozentsatz.

2.4 Nachweis bei Anrechnung ohne besondere Voraussetzungen

Bei den unter Tz. 1.1.4 genannten Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt eine Anrechnung fiktiver Quellensteuer ohne weitere Voraussetzungen. Besondere Bestätigungen über die Anrechenbarkeit fiktiver Quellensteuer sind nicht erforderlich.

3.0 Allgemeine Bestimmungen zur Anrechnung fiktiver Quellensteuer

Bei der Anrechnung fiktiver Quellensteuer nach Doppelbesteuerungsabkommen ist in allen vorgenannten Fällen folgendes zu beachten.

3.1 Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Zinseinkünfte, für die eine Anrechnung fiktiver Quellensteuer beantragt wird, ist die Höhe der tatsächlich einbehaltenen ausländischen Quellensteuer festzustellen. Entsprechende Nachweise hat der Steuerpflichtige, z.B. durch Vorlage von Steuerbescheiden, Einzelabrechnungen des zum Einbehalt der Quellensteuer verpflichteten Schuldners oder Ertragnisaufstellungen von Kreditinstituten, zu erbringen. Bei Zinseinkünften, die keinem Quellensteuerabzug unterlagen, entspricht der zugeflossene Zinsbetrag der Bemessungsgrundlage. Wurde eine Quellensteuer einbehalten, ist der zugeflossene Zinsbetrag zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage um die einbehaltene Quellensteuer zu erhöhen.

Ermittlungsbeispiele zur Höhe der anrechenbaren fiktiven Quellensteuer

	ohne Quellensteuerabzug	mit Quellensteuerabzug
Nettozins (= Zufluß)	100 DM	100,00 DM
Quellensteuer- einbehalt (10 %)	0 DM	11,11 DM
stpf. Einnahmen	100 DM	111,11 DM
fiktiver Quellen- steuersatz	15 %	15 %
Quellensteuer- anrechnung	0 DM	11,11 DM
fiktive Quellensteuer	15 DM	5,56 DM

3.1.1 Bemessungsgrundlage bei Übernahme der Quellensteuer durch Dritte

Wird die Quellensteuer durch eine dritte Person gezahlt, ist die Zahlung dem Steuerpflichtigen zuzurechnen. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis über die Höhe der durch Dritte geleisteten Steuer zu erbringen. Die Bemessungsgrundlage ist um den geleisteten Betrag zu erhöhen.

3.2 Anrechnung fiktiver Steuern bei Stückzinsen

Wurden bei Erwerb einer bereits plazierten Anleihe im Laufe des Veranlagungszeitraums Stückzinsen gezahlt, wird die Bemessungsgrundlage um gezahlte Stückzinsen gemindert und um bezogene Stückzinsen erhöht (H 154 "Stückzinsen" EStH 1997). Die Anrechnung fiktiver Quellensteuer erfolgt nur bei dem Steuerpflichtigen, der im Zeitpunkt der Fälligkeit Gläubiger der Zinsen war (vgl. BMF-Schreiben vom 8. Oktober 1996, IV C 6 - S 1301 - 41/96, BStBl I S. 1190).

Im Auftrag