

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags in der Weise, dass ausländische Steuern mit der durchschnittlichen tariflichen Einkommensteuer auf die ausländischen Einkünfte angerechnet werden.
- Europarechtskonformität sehr zweifelhaft.
- Sonderregelung für noch offene Fälle der Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2014.
- Fundstelle: Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58).

§ 34c

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58)

(1) ¹Bei 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; das gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Absatz 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist. ²Die auf die ausländischen Einkünfte nach Satz 1 erster Halbsatz entfallende deutsche Einkommensteuer ist in der Weise zu ermitteln, dass der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens, einschließlich der ausländischen Einkünfte, nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b ergebende **durchschnittliche Steuersatz auf die ausländischen Einkünfte anzuwenden ist**. ³Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens **und der ausländischen Einkünfte sind die Einkünfte nach Satz 1 zweiter Halbsatz nicht zu berücksichtigen**; bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die ausländischen Einkünfte nicht zu berücksichtigen, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht nicht besteuert werden. ⁴Gehören ausländische Einkünfte der in § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art zum Gewinn eines inländischen Betriebes, sind bei ihrer Ermittlung Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzuziehen, die mit den diesen Ein-

künftigen zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.⁵Die ausländischen Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen.

(2) bis (7) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EstG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58)

...

(34a) Für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2014 ist § 34c Absatz 1 Satz 2 in der bis zum 31. Dezember 2014 geltenden Fassung in allen Fällen, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Wörter „Summe der Einkünfte“ die Wörter „Summe der Einkünfte abzüglich des Altersentlastungsbetrages (§ 24a), des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende (§ 24b), der Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c), der außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33 bis 33b), der berücksichtigten Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Absatz 6) und des Grundfreibetrages (§ 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1)“ treten.

...

Autor: Dr. Thorsten **Kuhn**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer,
Kuhn & Partner, Frankfurt am Main
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Cordewener/Schnitger, Europarechtliche Vorgaben für die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode, StuW 2006, 50; Ismer, Die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei Anrechnungshöchstbetrag und Progressionsvorbehalt, IStR 2013, 297; Ismer, Verwirrung beim Anrechnungshöchstbetrag: Unionsrechtliche Probleme der geplanten Neufassung des § 34c EstG, IStR 2014, 925; Desens, Der neue Anrechnungshöchstbetrag in § 34c Abs. 1 S. 2 EstG – ein unionsrechts- und verfassungswidriges, fiskalisches Eigentor, IStR 2015, 77; Korn, Wesentliche Änderungen durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, SteuK 2015, 23; Möller, Update zum Zollkodex-AnpG: Das „verkappte JStG 2015“ ist in Kraft, BB 2015, 97; Paintner, Das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften im Überblick, DStR 2015, 1.

Kompaktübersicht

J 14-1 **Inhalt der Änderungen:** Künftig wird der Anrechnungshöchstbetrag in der Weise ermittelt, dass ausländ. Steuern höchstens mit der durchschnitt-

lichen tariflichen deutschen ESt auf die ausländ. Einkünfte angerechnet werden (BTDrucks. 18/3017, 1 [50]). Damit berechnen sich die anzurechnenden ausländ. Steuern künftig nach folgender Formel:

$$\frac{\text{ESt auf das zvE}}{\text{zvE}} \times \text{ausländ. Einkünfte aus dem betreffenden Staat}$$

Rechtsentwicklung:

J 14-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2010** s. § 34c Anm. 2.

► **ZollkodexAnpG v. 22.12.2014** (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Satz 2 wird insoweit neu gefasst, als die ausländ. Einkünfte nicht mehr in das Verhältnis zur Summe der Einkünfte gestellt werden, sondern der durchschnittliche StSatz auf die ausländ. Einkünfte angewandt wird. Satz 3 Halbs. 1 wird angepasst, indem der Verweis auf die Summe der Einkünfte entfällt. Die Anrechnung bei der KSt wird in § 26 Abs. 2 Satz 1 KStG vom neu gefassten § 34c entkoppelt und behält die bisherige Regelung des § 34c bei (Bedenken im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG von Desens, IStR 2015, 77 [81 ff.]).

Zeitlicher Anwendungsbereich: § 34c ist in der geänderten Fassung erstmals für den VZ 2015 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1). Für VZ bis einschließlich 2014 enthält § 52 Abs. 34a eine Übergangsregelung für alle noch offenen Fälle. Die offenen Fälle werden weder nach dem alten Abs. 1 Satz 2 noch nach der Neufassung behandelt, sondern mit einer eigenständigen Regelung (dazu Anm. J 14-4) getreu dem Wortlaut des BFH v. 18.12.2013 (I R 71/10, FR 2014, 664; BTDrucks. 18/3017, 1 [51]). Die nunmehrige gesetzliche Übergangsregelung ist insofern günstiger als die Übergangsregelung des BMF v. 30.9.2013 (BStBl. I 2013, 1612), als sie auch den Grundfreibetrag berücksichtigt. Somit werden sich in den noch offenen Fällen StErstattungen zugunsten der Stpfl. ergeben.

J 14-3

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 14-4

► **Grund der Änderungen:** Bislang wurde der Anrechnungshöchstbetrag wie folgt ermittelt:

$$\text{ESt auf das zvE} \times \frac{\text{ausländ. Einkünfte aus dem betreffenden Staat}}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

Das Abstellen auf die Summe der Einkünfte führte dazu, dass die ausländ. Steuern nur teilweise angerechnet werden und somit in der Gesamtbelastung auch Einkünfte besteuert werden, die bei einem rein innerdeutschen Fall aufgrund persönlicher Abzüge nicht besteuert würden. Dies lässt sich anhand eines vereinfachten Beispiels zeigen (komplexere Beispiele bei De-

sens, IStR 2015, 77): Es wird ein einheitlicher StSatz von 20 % im Inland und im Ausland unterstellt. Ausländische Einkünfte von 10 000 € ergeben mit inländ. Einkünften von 20 000 € eine Summe der Einkünfte von 30 000 €. Deutschland berücksichtigt einen SA-Abzug von 10 000 € und einen Grundfreibetrag von 10 000 €, so dass auf die verbleibenden 10 000 € insgesamt deutsche Steuern iHv. 2 000 € anfallen. Das Ausland berücksichtigt keine persönlichen Begünstigungen und besteuert die 10 000 € ausländ. Einkünfte mit 2 000 €. Nach der bisherigen Formel wird die ausländ. Steuer bis zur Höhe von 1/3 der deutschen ESt angerechnet, also bis zu 667 €. Damit verbleibt eine Gesamtbelastung von 2 000 € ausländ. Steuer zuzüglich 1 333 € deutsche Steuer, also 3 333 € und somit eine höhere Belastung als die 2 000 € bei einem reinen Inlandsfall.

Der EuGH hat in der Rechtssache de Groot (EuGH v. 12.12.2002 – C-385/00, FR 2003, 141 – Rn. 43f.) folgende Aussagen getroffen: Es ist grds. Sache des Wohnsitzstaates, dem Stpfl. sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften stl. Vergünstigungen zu gewähren, da dieser Staat am besten die persönliche Steuerkraft des Stpfl. beurteilen kann, weil dieser dort den Mittelpunkt seiner persönlichen und seiner Vermögensinteressen hat. Der Staat, aus dem die Einkünfte stammen, ist nur dann zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation verpflichtet, wenn der Stpfl. sein gesamtes oder nahezu gesamtes zVE aus einer Tätigkeit bezieht, die er in diesem Staat ausübt, und in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat, so dass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben. Auf Vorlagebeschluss des BFH v. 9.2.2011 (I R 71/10, BStBl. II 2011, 500) hat der EuGH in der Rechtsache Beker und Beker (EuGH v. 28.2.2013 – C-168/11, GmbHR 2013, 442) entschieden, dass die Kosten der persönlichen Lebensführung sowie die personen- und familienbezogenen Umstände bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags zu berücksichtigen sind und die bisherige Regelung des Abs. 1 Satz 2 europarechtswidrig ist.

► **Bedeutung und Europarechtskonformität der Änderungen:** Nach der Neufassung wird der Anrechnungshöchstbetrag wie folgt berechnet:

$$\frac{\text{ESt auf das zVE}}{\text{zVE}} \times \text{ausländ. Einkünfte aus dem betreffenden Staat}$$

Anstelle auf die Summe der Einkünfte wird nunmehr im Nenner auf das zVE abgestellt. Somit werden die in § 2 Abs. 3, 4 und 5 genannten Abzugsposten berücksichtigt. Entsprechend der Forderung des EuGH gehören hierzu eine Reihe persönlicher Verhältnisse, wie etwa der Altersentlastungsbetrag, SA, agB und Kinderfreibeträge. Darüber hinaus werden auch sonstige vom

Einkommen abzuziehenden Beträge berücksichtigt, wie etwa der Verlustabzug; damit geht die Neufassung über die Forderung des EuGH hinaus (dazu Ismer, IStR 2014, 925 [926]; Desens, IStR 2015, 77 [80 f.]). Allerdings findet der Grundfreibetrag keine Berücksichtigung.

Im og. Beispielsfall berechnet sich das zVE als die Summe der Einkünfte von 30 000 € abzüglich der 10 000 € SA, also als 20 000 €. Die 2 000 € deutsche Steuern (20 % auf 20 000 € zVE abzüglich 10 000 € Grundfreibetrag) ergeben einen durchschnittlichen StSatz von 10 %. Somit sind 10 % von 10 000 € ausländ. Steuern anzurechnen, also 1 000 €. Damit verbleibt eine Gesamtbelastung von 2 000 € ausländ. Steuer zuzüglich 1 000 € deutsche Steuer, also 3 000 €, und somit immer noch eine höhere Belastung als die 2 000 € in einem reinen Inlandsfall.

In der Übergangsregelung für die noch offenen Fälle bis zum VZ 2014 (s. Anm. J 14-3) wird der Anrechnungshöchstbetrag wie folgt berechnet:

$$\text{ESt auf das zVE} \times \frac{\text{ausländ. Einkünfte aus dem betreffenden Staat}}{\text{Summe der Einkünfte abzüglich}} \\ \text{§§ 24a, 24b, 10, 10a, 10b, 10c, 33 bis 33b,} \\ \text{Kinderfreibeträge und Grundfreibetrag}$$

Mit der Übergangsregelung werden somit nur persönliche Verhältnisse berücksichtigt, also nicht etwa ein Verlustabzug, dafür aber der Grundfreibetrag.

Im Beispielsfall ergibt sich daraus: Die Summe der Einkünfte von 30 000 € ist um die 10 000 € SA und den Grundfreibetrag von 10 000 € auf 10 000 € zu verringern. Das Verhältnis der ausländ. Einkünfte zu diesen 10 000 € beträgt 100 %. Somit ist die ausländ. Steuer von 2 000 € komplett auf die deutsche ESt anzurechnen. Damit fällt nur noch die ausländ. Steuer von 2 000 € an und es ergibt sich dieselbe Belastung wie in einem reinen Inlandsfall. Somit wird mit der Übergangsregelung eine vollständige Entlastung erreicht. Dies führt zwar dazu, dass Deutschland die SA und den Grundfreibetrag ausschließlich den inländ. Einkünften zuordnet, aber genau dies ist europarechtl. geboten.

Der Grundfreibetrag wird zwar in der Übergangsregelung berücksichtigt, nicht jedoch in der Neuregelung. Der Grundfreibetrag gehört zu den an die persönliche und familiäre Situation geknüpften stl. Vergünstigungen, die nach der EuGH-Rspr. (s. Anm. J 14-4) vom Wohnsitzstaat zu berücksichtigen sind (so deutlich der BFH v. 18.12.2013 – I R 71/10, FR 2014, 664 – Tz. 17, unter Bezugnahme auf EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01 – Gerritse, BStBl. II 2003, 859; schon zuvor Cordewener/Schnitger, StuW 2006, 50 [70]; Ismer, IStR 2013, 297 [300]). Daher ist die Neuregelung insoweit nicht euro-

parechtskonform, als sie den Grundfreibetrag nicht berücksichtigt (ebenso Ismer, IStR 2014, 925 [926]; Desens, IStR 2015, 77 [80]). Statt der Neufassung sollte die Übergangsregelung des § 52 Abs. 34a dauerhaft angewendet werden.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Satz 2 (Ermittlung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden deutschen Einkommensteuer)

J 14-5 **Der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens, einschließlich der ausländischen Einkünfte, nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b ergebende durchschnittliche Steuersatz:** Abs. 1 Satz 2 bestimmt wie bisher eine eigenständige Berechnung der ESt für Zwecke des § 34c (s. dazu § 34c Anm. 87). Die sich danach ergebende ESt ist in das Verhältnis zum zVE (ohne die Kapitaleinkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3, s. Anm. J 14-7) zu setzen. Daraus ergibt sich der durchschnittliche StSatz. Gestaltungsmöglichkeiten bestehen bei Ehegatten durch Wahl der Einzelveranlagung statt der Zusammenveranlagung.

J 14-6 **Anwendung auf die ausländischen Einkünfte:** Zum Begriff der ausländ. Einkünfte s. § 34c Anm. 89. Die ausländ. Einkünfte werden mit dem sich nach vorstehendem Absatz ergebenden StSatz multipliziert. Somit ergibt sich folgende Formel:

$$\frac{\text{ESt auf das zVE}}{\text{zVE}} \times \text{ausländ. Einkünfte aus dem betreffenden Staat}$$

■ Absatz 1 Satz 3 (Keine Berücksichtigung der Einkünfte nach Satz 1 Halbs. 2)

J 14-7 **Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist,** also Einkünfte iSd. § 20, auf welche der gesonderte StTarif des § 32d Abs. 1 oder die Günstigerprüfung des § 32d Abs. 6 anzuwenden sind, unterliegen der eigenständigen Steueranrechnung des § 32d Abs. 5. Sie werden daher vollständig aus dem System des § 34c herausgenommen und sind weder bei der Ermittlung des zVE noch bei der Ermittlung der ausländ. Einkünfte zu berücksichtigen. Folgerichtig sind sie auch nicht im Zähler bei der ESt auf das zVE zu berücksichtigen.