

## **BFH: Unionsrechtskonforme Anrechnung ausländischer Steuern**

Eine unionsrechtskonforme Berechnung der anrechenbaren ausländischen Steuern verlangt, dass alle steuerrechtlich abzugsfähigen personenbezogenen und familienbezogenen Positionen, insb. die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie der Altersentlastungsbetrag und der Grundfreibetrag, von der Summe der Einkünfte im Nenner der Anrechnungsformel abgezogen werden. Eine weitergehende Steueranrechnung ist weder unions- noch verfassungsrechtlich geboten. Insbesondere ist die gesetzlich vorgegebene länderbezogene Aufteilung (per country limitation) bei der Höchstbetragsberechnung nicht zu beanstanden.

### **Sachverhalt**

Die Kläger sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Im Streitjahr 2007 erzielten sie Kapitaleinkünfte u.a. aus Beteiligungen (sog. Streubesitz) an ausländischen Kapitalgesellschaften. Sie begeherten die Anrechnung von ausländischen Kapitalertragsteuern, die auf die Dividenden der jeweiligen Kapitalgesellschaften in den betreffenden Staaten erhoben worden waren. Das Finanzamt berücksichtigte die ausländischen Steuern nur teilweise.

Einspruch und Klage vor dem FG blieben erfolglos. Der BFH setzte das Verfahren mit Beschluss vom 09.02.2011 aus und legte dem EuGH die Frage vor, ob die Höchstbetragsberechnung gem. § 34c Abs. 1 S. 2 EStG gemeinschaftsrechtswidrig ist? Der EuGH beantwortete diese Frage mit Urteil vom 28.02.2013.

### **Entscheidung**

Das FG habe bei der Berechnung des Nenners für die Bestimmung der anrechenbaren ausländischen Steuern zu Unrecht nicht auch den Altersentlastungsbetrag, die Sonderausgaben und den Grundfreibetrag berücksichtigt.

Für die Kapitaleinkünfte der Kläger sei eine Steueranrechnung gem. der jeweiligen DBA vorzunehmen. Wie dies zu geschehen habe, werde aber gem. § 34c Abs. 6 S. 2 EStG durch nationale Vorschriften vorgegeben; vorliegend durch § 34c Abs. 1 i.V.m. § 34d EStG. Die vom Finanzamt berechneten anzurechnenden Steuern gem. § 34c Abs. 1 S. 2 EStG seien danach nicht zu beanstanden.

Allerdings verstoße die Berechnungsformel in § 34c Abs. 1 S. 2 EStG gegen Gemeinschaftsrecht. Die Gewährleistung des sog. subjektiven Nettoprinzips obliege einzig dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen (hier: Deutschland). Daher kam der EuGH im Vorlageverfahren des BFH zu dem Ergebnis, dass bei der Bestimmung der anrechenbaren Steuern auch Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen als Kosten der persönlichen Lebensführung sowie die personen- und familienbezogenen Umstände zu berücksichtigen seien. Das BMF reagierte auf diese Entscheidung mit einem Schreiben über das Vorgehen bis zu einer gesetzlichen Umsetzung (BMF-Schreiben vom 30.09.2013).

Neben den Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen als Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Positionen sei aber – über die Entscheidung des EuGH hinaus – auch der Grundfreibetrag bei der Bestimmung der anrechenbaren Steuern zu berücksichtigen. Der EuGH habe dies nur deshalb nicht erwähnt, weil er dazu nicht gefragt worden sei. Es sei grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates, dem Steuerpflichtigen sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren; dies entspreche der langjährigen Spruchpraxis des EuGH. Dies gelte entgegen der Auffassung des BMF nicht nur für Kapitaleinkünfte aus EU-Staaten, sondern auch für Kapitaleinkünfte aus Drittstaaten – eine Beschränkung wegen der sog. Stand still-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV komme nicht in Betracht.

Die in § 34c Abs. 1 EStG vorgesehene sog. per country limitation sei dagegen weder unions- noch verfassungsrechtlich zu beanstanden. Sie verstoße nicht (in unionsrechtswidriger Weise) gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, da die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, also das Territorialitätsprinzip, die per country limitation rechtfertige. Würde man sie abschaffen, könne dies sogar zu einer vom EuGH verpönten abkommensrechtlichen Meistbegünstigung führen.

Lediglich der Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4 EStG a.F.) sei – anders als die abzugsfähigen personenbezogenen und familienbezogenen Positionen – nicht nur im Nenner der Anrechnungsformel, sondern auch im Zähler zu berücksichtigen.

#### **Betroffene Norm**

§ 34c Abs. 1 S. 2 EStG  
Streitjahr 2007

#### **Vorinstanzen**

EuGH, Urteil vom 28.02.2013, C-168/11, DStR 2013,518  
BFH, Beschluss vom 09.02.2011, I R 71/10, BStBl II 2011 S. 500, siehe [Deloitte Tax-News](#)  
Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 21.07.2010, 1 K 332/09, EFG 2010, S. 1689, siehe [Deloitte Tax-News](#)

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 18.12.2013, I R 71/10

#### **Weitere Fundstelle**

BMF, Schreiben vom 30.09.2013, IV B 3 - S 2293/09/10005-04

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

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 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. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

