

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Ausschluss ausländischer Steuern auf Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, von Anrechnung bzw. Abzug gem. § 34c
- Fundstelle: JStG 2009, BGBl. I 2008, 2794

V. Steuerermäßigungen

1. Steuerermäßigungen bei ausländischen Einkünften

§ 34c

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

(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 Abs. 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 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. ³**Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, der Summe der Einkünfte 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

§ 34c

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

(2) Statt der Anrechnung (Absatz 1) ist die ausländische Steuer auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind.

(3) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, bei denen eine ausländische Steuer vom Einkommen nach Absatz 1 nicht angerechnet werden kann, weil die Steuer nicht der deutschen Einkommensteuer entspricht oder nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen, oder weil keine ausländischen Einkünfte vorliegen, ist die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf Einkünfte entfällt, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

(4) (weggefallen)

(5) Die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden können mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung des Absatzes 1 besonders schwierig ist.

(6) ¹Die Absätze 1 bis 3 sind vorbehaltlich der Sätze 2 und 6 nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht. ²Soweit in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer vorgesehen ist, sind Absatz 1 Satz 2 bis 5 und Absatz 2 entsprechend auf die nach dem Abkommen anzurechnende ausländische Steuer anzuwenden; **das gilt nicht für Einkünfte, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist**; bei nach dem Abkommen als gezahlt geltenden ausländischen Steuerbeträgen sind Absatz 1 Satz 3 und Absatz 2 nicht anzuwenden. ³Absatz 1 Satz 3 gilt auch dann entsprechend, wenn die Einkünfte in dem ausländischen Staat nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit diesem Staat nicht besteuert werden können. ⁴Bezieht sich ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staates, so sind die Absätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden. ⁵In den Fällen des § 50d Abs. 9 sind die Absätze 1 bis 3 und Satz 6 entsprechend anzuwenden. ⁶Absatz 3 ist anzuwenden, wenn der Staat, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, Einkünfte besteuert, die nicht aus diesem Staat stammen, es sei denn, die Besteuerung hat ihre Ursache in einer

Gestaltung, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen, oder das Abkommen gestattet dem Staat die Besteuerung dieser Einkünfte.

- (7) Durch Rechtsverordnung können Vorschriften erlassen werden über
1. die Anrechnung ausländischer Steuern, wenn die ausländischen Einkünfte aus mehreren fremden Staaten stammen,
 2. den Nachweis über die Höhe der festgesetzten und gezahlten ausländischen Steuern,
 3. die Berücksichtigung ausländischer Steuern, die nachträglich erhoben oder zurückgezahlt werden.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

...

(49) ¹§ 34c Abs. 1 Satz 1 bis 3 sowie § 34c Abs. 6 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) sind erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. ²§ 34c Abs. 1 Satz 2 ist für den Veranlagungszeitraum 2008 in der folgenden Fassung anzuwenden:

„Die auf diese ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ist 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.“

³§ 34c Abs. 6 Satz 5 in Verbindung mit Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

...

Autorin: Dr. Julia **Wilhelm**, Regierungsoberärztin, OFD Frankfurt am Main
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

Schrifttum: Ortman-Babel/Stelzer/Zipfel, Übersicht über die wesentlichen Änderungen des Jahressteuergesetzes 2009 – Regierungsentwurf, BB 2008, 1760; Brockmann/Hörster, Steuergesetze verkündet – Änderungen bei der Einkommensteuer, NWB5/2009, 280; Hechtner, Die Anrechnung ausländischer Steuern im System der Schedule nach den Änderungen durch das JStG 2009, BB 2009, 76; Melchior, Das Jahressteuergesetz 2009 im Überblick, DStR 2009, 4.

Kompaktübersicht

Grundinformation: Ausländischer Steuern auf Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, werden von der Anrechnung bzw. dem Abzug gem. § 34c ausgeschlossen.

J 08-1

J 08-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2006* s. § 34c Anm. 2.

- ▶ **UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 1 Satz 2 wurde der Verweis auf § 34 aufgenommen.
- ▶ **JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 Satz 2 wurde der Verweis auf § 32c gestrichen.
- ▶ **JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): In Abs. 1 Satz 1 wird ein 2. Halbsatz eingefügt. Ferner wird Abs. 1 Satz 2 geändert und ein neuer Satz 3 eingefügt. In Abs. 6 Satz 2 wird ein 2. Halbsatz eingefügt.

J 08-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderungen des § 34c durch das JStG 2009 sind gem. § 52 Abs. 49 Satz 1 mit der erstmaligen Anwendung der Abgeltungsteuer ab dem VZ 2009 anzuwenden (BTDrucks. 16/10189, 66). In dem neu eingefügten § 52 Abs. 49 Satz 2 wird redaktionell klargestellt, dass § 34c Abs. 1 Satz 2 für den VZ 2008 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 Anwendung findet. Insoweit bleibt der Gesetzeswortlaut entgegen der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/10189, 53) unverändert.

J 08-4 **Grund der Änderungen:** Ausweislich der Gesetzesbegründung dienen die Änderungen in § 34c der Bereinigung der strechtl. Vorschriften zur Abgeltungsteuer (BTDrucks. 16/10189, 32, 53). Dies war erforderlich geworden, da die Anrechnung ausländ. Steuern auf Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, nunmehr abschließend in § 32d Abs. 5 geregelt ist.

J 08-5 **Bedeutung der Änderungen:** Durch die Neuregelungen werden ausländ. Steuern auf Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, von der Berücksichtigung nach § 34c ausgenommen.

- ▶ **Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2:** Ab dem VZ 2009 enthält § 32d Abs. 5 eine eigenständige Regelung für die Anrechnung ausländ. Quellensteuer auf ausländ. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen der Abgeltungsteuer, die *lex specialis* zu § 34c ist. Der in der Fassung des JStG 2008 enthaltene Verweis in § 32d Abs. 5 auf eine sinngemäße Anwendung des § 34c Abs. 1 Satz 1 ist entfallen. Da die Berücksichtigung ausländ. Steuern auf Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, ausschließlich in § 32d Abs. 5 geregelt ist, nimmt § 34c Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 diese Einkünfte folgerichtig aus dem Anwendungsbereich des Anrechnungs- und Abzugsverfahrens des § 34c heraus (BTDrucks. 16/10189, 53). Dies gilt gem. **Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2** auch für die Fälle, in denen die Anrechnung einer ausländ. Steuer, einschließlich einer fiktiven Steuer, auf die deutsche ESt. in einem DBA vorgesehen ist (s. auch § 32d Abs. 5 Satz 2). Da für den Abzug ausländ. Steuern nach § 34c Abs. 2 die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 und 5 erfüllt sein müssen (§ 34c Anm. 110), schließt die Änderung in Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 auch die Anwendung des Abzugsverfahrens nach Abs. 2 für Einkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, aus.

- ▶ **Abs. 1 Satz 2** stellt klar, dass bei der Ermittlung der auf die ausländ. Einkünfte entfallenden ESt. die ausländ. Einkünfte, die gem. § 32d Abs. 1 und 3–6 der Abgeltungsteuer unterliegen, außer Ansatz bleiben.
- ▶ **Abs. 1 Satz 3:** Um die in § 2 Abs. 5b normierte Trennung der Einkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, von den übrigen Einkünften konsequent durchzuführen, dürfen die ausländ. Einkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, bei der nach § 34c Abs. 1 Satz 2 durchzuführenden Ermittlung der auf die ausländ. Einkünfte entfallenden ESt. (sog. Höchstbetrag, vgl. § 34c Anm. 86 ff.) nach § 34c Abs. 1 Satz 3 nicht berücksichtigt werden.

Die Änderungen verkomplizieren die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags erheblich.

Beispiel zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags unter Einbeziehung von Einkünften iSd. § 32d:

A erzielt inländ. Einkünfte aus § 22 von 2000 €. Daneben hält er eine Beteiligung von 25 % an einer ausländ. Gesellschaft im PV (Beteiligung 1), die 20000 € ausschüttet und mit 4000 € Quellensteuer belastet ist; die WK betragen 6000 €. A beantragt diesbzgl. Veranlagung. Außerdem hält A im PV noch eine Beteiligung von 10 % an einer ausländ. Gesellschaft (Beteiligung 2); die Ausschüttung beträgt 10000 €, die Quellensteuer 2000 €. A hat einen Antrag zur Günstigerprüfung gestellt. Anrechnungshöchstbetrag für Beteiligung 1?

Inländ. Einkünfte, § 22	2000 €
Einkünfte Beteiligung 1 (Teileinkünfteverfahren gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a, Satz 2, § 3 Nr. 40 Buchst. a, § 3c Abs. 2 (60 % × (20000 / . 6000 € WK))	8400 €
Einkünfte Beteiligung 2 gem. § 43 Abs. 5 Satz 3, § 32d Abs. 6, § 20 Abs. 9 (10000 € / . 801 € Sparer-Pauschbetrag)	9199 €
zvE	19599 €
tarifl. ESt.	2650 €

Die Anrechnung der ausländ. Quellensteuer erfolgt für die Dividende aus Beteiligung 1 nach § 34c Abs. 1 Sätze 1 ff.; für die Dividende aus Beteiligung 2 nach § 32d Abs. 6 Satz 2 iVm. Abs. 5. Nach § 34c Abs. 1 Satz 3 sind bei der Ermittlung des zvE für die tarifl. ESt., der ausländ. Einkünfte und der Summe der Einkünfte die Einkünfte, die den Regelungen des § 32d Abs. 1 und Abs. 3–6 (aus Beteiligung 2) unterliegen, nicht zu berücksichtigen.

zvE ohne Einkünfte aus Beteiligung 2	10400 €
tarifl. ESt	421 €

Anrechnungshöchstbetrag für die Dividende aus Beteiligung 1 gem. § 34c Abs. 1:

$$421 \text{ €} \times 8400 \text{ €} / 10400 \text{ €} = 340 \text{ €}$$

Anrechenbare ausländ. Steuer (4000 € > 385 €) **340 €**

Anmerkung: In diesem Fall ist die Abzugsmethode nach § 34c Abs. 2 günstiger als die Anrechnungsmethode nach Abs. 1.

Der Anrechnungshöchstbetrag für die Dividende aus Beteiligung 2 ist hingegen nach § 32d Abs. 6 iVm. Abs. 5 Satz 1 und 3 zu ermitteln.

§ 34c