



3. September 2014

## Investmentbesteuerung erfordert Nachbesserung des Zollkodex-Anpassungsgesetz

<http://www.bepartners.pro/documents/2014-09-01-ZollkodexAnpG.pdf>

Am 1. September 2014 hat das Bundesministerium der Finanzen seinen Referentenentwurf für ein Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Zollkodex-AnpG) veröffentlicht. Mit diesem Gesetz soll das Steuerrecht an Recht und Rechtsprechung der Europäischen Union angepasst werden. Dies betrifft unter anderem auch die Berechnung des Höchstbetrags für die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG. Für die bisherige Berechnung hatte der BFH mit Urteil vom 18.12.2013 (I R 71/10) im Anschluss an das EuGH-Urteil vom 28.02.2013 (Rs. C-168/11 – Beker und Beker) einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit im Hinblick auf das unionsrechtliche Gebot, das subjektive Nettoprinzip vorrangig im Wohnsitzstaat zu verwirklichen, festgestellt. Der Entwurf des Zollkodex-AnpG enthält nun die erforderlich gewordene Änderung des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG, die dieser Rechtsprechung Rechnung trägt und die Europarechtswidrigkeit der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages im Rahmen der Direktanlage beseitigt. Der Gesetzesentwurf berücksichtigt jedoch bislang nicht, dass die entsprechende und in dem entscheidenden Punkt vergleichbare Regelung im Investmentsteuergesetz gleichfalls geändert werden muss.

Die vormalige Berechnungsmethode zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages benachteiligte unbeschränkt Steuerpflichtige, die einen Teil ihrer Einkünfte im Ausland beziehen, weil bei ihnen – anders als bei denen, die ihre gesamten Einkünfte im Inland beziehen – die Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände (subjektives Nettoprinzip) nicht vollständig berücksichtigt wurden. Dies ergab sich daraus, dass einerseits bei dem zur Ermittlung des Anteils der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden deutschen Steuer anzuwendende Divisor (Nenner) auf die Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) ohne Berücksichtigung der Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände

abgestellt wurde. Andererseits der maximale Anrechnungsbetrag als Anteil der tariflichen Einkommensteuer anhand des zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 5 EStG), das diese Kosten berücksichtigt, errechnet wurde.

### Berechnung des Höchstbetrags nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG-Alt

$$\text{Tarifliche Einkommensteuer} \times \frac{\text{ausländische Einkünfte aus Staat X}}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

Der EuGH hatte festgestellt, dass ein solches Verfahren einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellt und somit unionsrechtswidrig ist. Deshalb hat der BFH geurteilt, der Anrechnungshöchstbetrag sei „geltungserhaltend“ zu errechnen. Dies habe in der Weise zu erfolgen, dass die Summe der Einkünfte als Divisor bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags, um alle steuerrechtlich abzugsfähigen personen- und familienbezogenen Positionen, vor allem Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, aber auch den Altersentlastungsbetrag sowie den Grundfreibetrag, zu vermindern ist.

### Geltungserhaltende Berechnung des Höchstbetrags nach BFH-Urteil vom 18.12.2013 (I R 71/10)

$$\text{Tarifliche Einkommensteuer} \times \frac{\text{ausländische Einkünfte aus Staat X}}{\text{Summe der Einkünfte} \cdot \text{aller abzugsfähigen personen- und familienbezogenen Positionen}}$$

Der Entwurf des Zollkodex-AnpG sieht nun zur Umsetzung dieser Rechtsprechung einen Systemwechsel bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages für ausländische Steuern vor. Nach der vorgesehenen Änderung des § 34c Absatz 1 EStG wird der Anrechnungshöchstbetrag künftig in der Weise ermittelt, dass ausländische Steuern höchstens mit der durchschnittlichen tariflichen deutschen Einkommensteuer auf die ausländischen Einkünfte angerechnet werden. Es wird also nicht mehr auf das Verhältnis zwischen den ausländischen Einkünften und der Summe der Einkünfte abgestellt. Vielmehr wird auf die ausländischen Einkünfte der Steuersatz angewendet, dem diese im Rahmen des zu versteuernden Einkommens tatsächlich unterliegen.



#### Berechnung des Höchstbetrags nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG-Neu

$$\text{Tariflicher Einkommensteuersatz} \times \text{ausländische Einkünfte aus Staat X}$$

Diese Neuregelung beseitigt für die Zukunft – jedenfalls insoweit – die Benachteiligung ausländischer Einkünfte gegenüber inländischen Einkünften im Rahmen der Direktanlage. Die Neuregelung soll ab dem 1.1.2015 Anwendung finden. Für Veranlagungszeiträume bis 2014 sieht der Gesetzesentwurf eine Anwendungsvorschrift vor, nach der § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG in der bisher geltenden Fassung in allen Fällen, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt wurde, mit der Maßgabe anzuwenden ist, dass im Nenner nicht nur die „Summe der Einkünfte“ sondern entsprechend der Forderung des BFH die „Summe der Einkünfte abzüglich aller steuerrechtlich abzugsfähigen personen- und familienbezogenen Positionen, inklusive der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen, des Altersentlastungsbetrags sowie des Grundfreibetrags.

§ 4 Abs. 2 InvStG enthält eigenständige Regelungen zur Anrechnung von Quellensteuern, die auf über Investmentfonds bezogenen Einkünften lasten. Für betriebliche Anleger ist der Anrechnungshöchstbetrag danach nicht nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG, sondern nach § 4 Abs. 2 Satz 2 InvStG zu ermitteln. Die danach vorzunehmende Berechnung erfolgt jedoch in gleicher Weise wie nach dem bisherigen § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG, das heißt ohne Berücksichtigung von abzugsfähigen personen- und familienbezogenen Positionen.

#### Berechnung des Höchstbetrags nach § 4 Abs. 2 Satz 2 InvStG

$$\text{Tarifliche Einkommensteuer} \times \frac{\text{ausländische Einkünfte aus Fonds Y}}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

§ 4 Abs. 2 Satz 2 InvStG verstößt daher in gleicher Weise gegen Unionsrecht wie die bisherige Regelung im Rahmen der Direktanlage. Anders als für diese sieht jedoch der Entwurf

des Zollkodex-AnpG keine die Europarechtswidrigkeit korrigierende Änderung des § 4 Abs. 2 Satz 2 InvStG vor. Relevant ist dies für einkommensteuerpflichtige Anleger, die ihre Fondsanteile im Betriebsvermögen halten. Für körperschaftsteuerpflichtige Anleger wirkt sich hingegen die fehlende Umsetzung der Rechtsprechung des EuGH sowie des BFH im Investmentsteuergesetz (ebenso wenig wie die in der Direktanlage nun geplante Berücksichtigung) nicht aus, da Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mangels Kosten der persönlichen Lebensführung oder personen- und familienbezogener Umstände keine persönlichen Abzugsbeträge haben können. Privatanleger sind ebenfalls nicht betroffen. Für diese erfolgt die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nach § 4 Abs. 2 Satz 8 InvStG in sinnvoller Anwendung von § 32d Abs. 5 und § 43a Abs. 3 Satz 1 EStG und damit im Rahmen des abgeltenden Kapitalertragsteuerabzugs. Insoweit kommt eine Berücksichtigung persönlicher Abzugsbeträge für die der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünfte ebenfalls nicht in Betracht. Da aber jedenfalls für einkommensteuerpflichtige betriebliche Anleger die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags gemäß § 4 Abs. 2 Satz 2 InvStG nach der – jedenfalls insoweit – gleichen Ermittlungsmethode erfolgt wie nach der bisherigen Fassung des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG, dürfte diesbezüglich weiterhin ein Verstoß gegen Unionsrecht bestehen.

Hier muss im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens nachgebessert werden und die Neuregelung des § 34c Abs. 1 EStG im Investmentsteuergesetz nachvollzogen werden. Anderenfalls ist die nächste Vorlage an den EuGH – unabhängig von den ohnehin im Rahmen der Investmentbesteuerung bestehenden weiteren unionsrechtlichen Zweifelsfragen – nur eine Frage der Zeit. Einkommensteuerpflichtige Anleger, die Fondsanteile im Betriebsvermögen halten, sollten weiterhin prüfen, ob sie ihre Bescheide im Hinblick auf die bislang fehlende Umsetzung der dargestellten Rechtsprechung im Investmentsteuergesetz offen halten.



**bei** Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.



**Dr. Carsten Bödecker**  
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt  
Tel. +49 (0) 211 946847-51  
Fax +49 (0) 211 946847-01  
carsten.boedecker@bepartners.pro



**Carsten Ernst**  
Partner . Steuerberater  
Tel. +49 (0) 211 946847-52  
Fax +49 (0) 211 946847-01  
carsten.ernst@bepartners.pro



**Holger Hartmann**  
Partner . Rechtsanwalt  
Tel. +49 (0) 211 946847-53  
Fax +49 (0) 211 946847-01  
holger.hartmann@bepartners.pro



**Silvan Hussien**  
Steuerberater  
Tel. +49 (0) 211 946847-58  
Fax +49 (0) 211 946847-01  
silvan.hussien@bepartners.pro