

AUSLÄNDISCHE EINKÜNFTE

Vermeidung der Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode – Teil 1

von StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Martin Weiss, FB IStR, Berlin

| Die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist eine der wichtigsten Aufgaben des Internationalen Steuerrechts. Das nationale Steuerrecht stellt hierfür als Standardmethode die Anrechnung ausländischer Steuern auf die tarifliche Einkommensteuer zur Verfügung. Eine vollständige Vermeidung der Doppelbesteuerung gelingt häufig nicht, da die Anrechnung durch einen Höchstbetrag beschränkt ist. Die Grundzüge der Vermeidung der Doppelbesteuerung nach dem nationalen Steuerrecht sollen in diesem ersten Teil der Beitragsserie aufgezeigt werden. |

1. Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung durch Anrechnung

Durch wirtschaftliche Aktivitäten im Ausland lösen Steuerpflichtige häufig Steuern sowohl im Inland als auch im Ausland aus. Das deutsche Ertragsteuerrecht geht bei unbeschränkt Steuerpflichtigen vom „Welteinkommensprinzip“ aus (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG; § 1 Abs. 2 KStG), das zu einer Bemessungsgrundlage führt, die sowohl im Inland als auch im Ausland erzielte Einkünfte umfasst. Greift auch ein ausländischer Fiskus auf die – aus deutscher Sicht (§ 34d EStG) – im Ausland erzielten Einkünfte zu, werden Einkünfte doppelt mit Ertragsteuern belastet. Der Zugriff im Ausland wird dabei im Regelfall im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht erfolgen, kann aber – bei doppelt ansässigen Steuerpflichtigen – auch im Rahmen einer unbeschränkten Steuerpflicht erfolgen.

Durch diese Doppelbelastung würden Aktivitäten im Ausland höher belastet als eine gleich erfolgreiche Aktivität im Inland. Daher sieht das nationale Steuerrecht eine Milderungsmöglichkeit für die „juristische Doppelbesteuerung“, d. h. die mehrfache Besteuerung desselben Steuersubjekts, vor. Im deutschen Ertragsteuerrecht ist dafür als Standardmethode die Anrechnungsmethode in § 34c EStG vorgesehen. Durch die Anrechnung wird die inländische tarifliche Einkommensteuer um die „anzurechnenden ausländischen Steuern“ gemildert (§ 2 Abs. 6 S. 1 EStG). Es handelt sich somit um eine „Steuerermäßigung“ (R 2 Abs. 2 Zeile 6 EStR).

MERKE | Auch im Erbschaftsteuerrecht stellt sich das Problem der Doppelbelastung mit in- und ausländischer Erbschaftsteuer. Und auch insoweit wird durch § 21 ErbStG grundsätzlich die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verwendet. Eine Konkurrenz zu den Regelungen eines DBA gibt es in diesem Bereich seltener, da nur wenige deutsche erbschaftsteuerliche DBA bestehen (BMF 15.1.20, IV B 2 - S 1301/07/10017-11, BStBl I 20, 162, unter I.2.).

Einkünfte werden im In- und Ausland mit Ertragsteuern belastet

Anrechnungsmethode als Standardmethode im deutschen Steuerrecht

Allerdings wird diese Minderung der tariflichen Einkommensteuer nicht ohne Grenzen gewährt. Durch die Anwendung eines Anrechnungshöchstbetrags wird die Anrechnung beschränkt. Die ausländische Steuer wird nur auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet, „die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt“ (§ 34c Abs. 1 S. 1 1. Hs. EStG). Nach § 34c Abs. 1 S. 2 EStG ist dieser Anrechnungshöchstbetrag in der Weise zu ermitteln, dass der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens, einschließlich der ausländischen Einkünfte, ergebende durchschnittliche Steuersatz auf die ausländischen Einkünfte anzuwenden ist.

Beachten Sie | Die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags war lange Zeit umstritten, da ein Verstoß gegen Unionsrecht vermutet wurde. Durch die Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Beker (C-168/11, BStBl II 15, 431) auf das Vorabentscheidungsersuchen des BFH in seinem Beschluss vom 9.2.11 (I R 71/10, BStBl II 11, 500) hin war die deutsche Regelung des Anrechnungshöchstbetrags tatsächlich erneuerungsbedürftig geworden. Mit dem ZollkodexAnpG vom 22.12.14 (BGBl 14 I 2417) hat sich die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags wie folgt geändert.

■ Beispiel für den Anrechnungshöchstbetrag

Ein lediger Steuerpflichtiger, der im Jahr 2017 das 65. Lebensjahr vollendet hatte, hat im Jahr 2021 folgende Einkünfte erzielt:

- aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) 130.000 EUR
- aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) 20.000 EUR

Sonderausgaben sind i. H. v. 8.000 EUR zu berücksichtigen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb enthalten Darlehenszinsen von einem ausländischen Schuldner i. H. v. 20.000 EUR. Für diese hat der Steuerpflichtige im Ausland eine Einkommensteuer von 8.500 EUR gezahlt. Die zugehörigen Betriebsausgaben einschließlich Refinanzierungskosten betragen 2.000 EUR, sodass die ausländischen Einkünfte 18.000 EUR betragen.

Die auf die ausländischen Einkünfte entfallende anteilige deutsche Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2021 ist wie folgt zu ermitteln:

■ Ermittlung des zvE

Summe der Einkünfte (R 2 Abs. 1 Zeile 2 EStR)	150.000 EUR
./. Altersentlastungsbetrag (§ 2 Abs. 3 EStG; § 24a EStG; R 2 Abs. 1 Zeile 3 EStR; hier mit dem Höchstbetrag nach § 24a S. 5 EStG)	988 EUR
= Gesamtbetrag der Einkünfte	149.012 EUR
./. Sonderausgaben (§ 2 Abs. 4 EStG; R 2 Abs. 1 Zeile 9 EStR)	8.000 EUR
= zu versteuerndes Einkommen	141.012 EUR

Nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG 2021 beträgt die tarifliche Einkommensteuer 42 % des auf einen vollen Eurobetrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens abzüglich 9.136,63 EUR, mithin – abgerundet gemäß § 32a Abs. 1 S. 6 EStG – 50.088 EUR.

Anrechnung nur auf die deutsche ESt, die auf ausländische Einkünfte entfällt

Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags wurde geändert

Ausländische Einkünfte nach Abzug der BA von 18.000 EUR

Der Höchstbetrag für die Steuerermäßigung nach § 34c Abs. 1 EStG ermittelt sich nach § 34c Abs. 1 S. 2 EStG:

- Der auf vier Nachkommastellen zu rundende Durchschnittssteuersatz (so H 34c Abs. 3 EStH, „Ermittlung des Höchstbetrags für die Steueranrechnung“) beträgt:

$$\frac{50.088 \text{ EUR}}{141.012 \text{ EUR}} = 35,5204 \%$$

- Damit ergibt sich ein Höchstbetrag (auf volle Euro aufgerundet, s. H 34c Abs. 3 EStH, „Ermittlung des Höchstbetrags für die Steueranrechnung“) von:

$$35,5204 \% \times 18.000 \text{ EUR} = 6.394 \text{ EUR}$$

Der Höchstbetrag „bindet“ den Steuerpflichtigen insoweit, als die tatsächlich gezahlte ausländische Einkommensteuer von 8.500 EUR in diesem Fall höher ist als die deutsche Einkommensteuer, die auf die ausländischen Einkünfte (§ 34d Nr. 2 Buchst. a) EStG) entfällt (§ 34c Abs. 1 S. 2 EStG). Es entsteht ein Anrechnungsüberhang von (8.500 EUR – 6.394 EUR =) 2.106 EUR. Nach deutschem Steuerrecht kann dieser weder vor- noch zurückgetragen werden und verfällt somit.

2. Berechnung pro einzelнем ausländischen Staat (Per Country Limitation)

Die Steuerermäßigung durch einen Anrechnungshöchstbetrag wird dabei durch eine weitere Regelung eingeschränkt. Nach § 34c Abs. 7 Nr. 1 EStG können durch Rechtsverordnung „Vorschriften erlassen werden über die Anrechnung ausländischer Steuern, wenn die ausländischen Einkünfte aus mehreren fremden Staaten stammen“. Insoweit wäre denkbar, dass der Anrechnungshöchstbetrag durch eine Zusammenfassung aller ausländischen Einkünfte (§ 34d EStG) ermittelt wird. Andererseits könnte er auch einzeln pro ausländischem Staat berechnet werden.

Für letztere Lösung hat sich der Gesetzgeber durch § 68a EStDV entschieden. Damit wird die Per Country Limitation umgesetzt, die dazu führt, dass bei Einkünften aus mehreren ausländischen Staaten im selben Veranlagungszeitraum für jeden einzelnen Staat die Anrechnung auf einen eigenen Höchstbetrag limitiert wird. Ein Vor- oder Rücktrag von nicht genutzten Höchstbeträgen ist nicht möglich, ebenso wenig wie ein Ausgleich zwischen den verschiedenen Ländern.

MERKE | Eine deutliche Begrenzung einer Steuerermäßigung findet sich im unmittelbaren Umfeld des § 34c EStG auch bei § 35 EStG, der Steuerermäßigung für die erlittene Gewerbesteuer. Bei § 35 EStG wird die Ermäßigung allerdings gleich durch mehrere Anrechnungshöchstbeträge eingeschränkt, die das Volumen der Steuerermäßigung im Zusammenspiel mindern (BFH 20.3.17, X R 62/14, BStBl II 19, 244; BMF 17.4.19, IV C 6 - S 2296-a/17/10004 BStBl I 19, 459; Weiss, StuB 19, 507).

Durchschnitts-
steuersatz =
tarifliche ESt/zvE

Durchschnitts-
steuersatz wird auf
die ausländischen
Einkünfte angewandt

Anrechnungsüber-
hang kann weder
vor- noch zurück-
getragen werden

Anrechnung wird
für jeden einzelnen
Staat auf eigenen
Höchstbetrag limitiert

3. Tatbestandsmerkmale des § 34c Abs. 1 EStG

Um zu einer Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 S. 1 EStG) für ausländische Ertragsteuern zu kommen, müssen die Tatbestandsmerkmale des § 34c Abs. 1 S. 11. HS EStG erfüllt werden. Die Regelung erfordert

- einen unbeschränkt Steuerpflichtigen, der
- mit ausländischen Einkünften (§ 34d EStG),
- in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen wird,
- wobei eine Festsetzung und Zahlung dieser ausländischen Steuer erforderlich ist.

Durch das erste Tatbestandsmerkmal der „unbeschränkten Steuerpflicht“ wird § 1 Abs. 1–3 EStG angesprochen (Wagner in: Blümich, EStG, Werkstand: 153. EL Juni 2020, § 34c, Rz. 10). Die Anrechnung nach § 34c EStG steht grundsätzlich nur unbeschränkt Steuerpflichtigen offen, wobei durch die Erweiterung nach § 50 Abs. 3 EStG in bestimmten Fällen auch beschränkt Steuerpflichtige (§ 1 Abs. 4 EStG, § 2 AStG) in den Genuss der Steuerermäßigung kommen sollen.

Zusätzlich muss der unbeschränkt Steuerpflichtige „ausländische Einkünfte“ erzielen. Die Definition der „ausländischen Einkünfte“ ist dabei separat in § 34d EStG geregelt. Dieser enthält einen ganzen Katalog von Einkünften, die zu einer Anrechnung der darauf entfallenden ausländischen Steuern berechtigen.

Beachten Sie | In weiten Teilen handelt es sich um ein „Gegenstück“ zu § 49 EStG, der die „inländischen Einkünfte“ für Zwecke der beschränkten Steuerpflicht enthält. In einzelnen Fällen ergeben sich aber Abweichungen: § 34d Nr. 6 EStG definiert Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) als „ausländisch“, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat oder das Kapitalvermögen durch ausländischen Grundbesitz gesichert ist. Bei § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c) Doppelbuchst. aa) EStG ist der Sitz des Schuldners im Inland nicht entscheidend. Vielmehr muss das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert sein.

Ermittelt werden die „ausländischen Einkünfte“ des § 34d EStG für deutsche Zwecke ausschließlich nach deutschen steuerlichen Vorschriften (R 34c Abs. 3 S. 3 EStR). Damit können sich mehr oder weniger große Abweichungen zwischen den Bemessungsgrundlagen ergeben. Lässt das Ausland nach seinen steuerlichen Vorschriften z. B. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) steuerlich zum Abzug zu, sind diese Aufwendungen für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte nach deutschen steuerlichen Vorschriften wieder hinzuzurechnen (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG). Unterschiede in der Steuerbelastung zwischen dem In- und Ausland können damit auch aus reinen Unterschieden der Bemessungsgrundlagen resultieren, nicht nur aus unterschiedlichen Steuersätzen.

Grundsätzlich steht die Anrechnung nur unbeschränkt Steuerpflichtigen offen

Definition von ausländischen Einkünften in § 34d EStG

Ermittlung der ausländischen Einkünfte nach deutschen Steuervorschriften

Zudem muss der Steuerpflichtige in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden. Insoweit müssen ausländische Steuern mit den Merkmalen der inländischen Ertragsbesteuerung, hier der Einkommensteuer, verglichen werden. Auf die Bezeichnung oder Erhebungsform der Steuer – entweder durch Veranlagung oder als Steuerabzug an der Quelle – kommt es jedoch nicht an.

PRAXISTIPP | Zur Erleichterung des Vergleichs hat die Finanzverwaltung in Anhang 12 II Nr. 1 des amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2019 ein Verzeichnis ausländischer Steuern in Nicht-DBA-Staaten, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen, herausgegeben (s. H 34c Abs. 1–2 EStH, „Verzeichnis ausländischer Steuern in Nicht-DBA-Staaten, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen“).

Wird diese Bedingung nicht erfüllt, kommt jedoch ein von Amts wegen zu gewährender Abzug der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG in Betracht (H 34c Abs. 1–2 EStH, „Nichtanrechenbare ausländische Steuern“).

Als weitere Bedingung muss die der deutschen Einkommensteuer entsprechende Steuer auch gerade in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, erhoben werden. Wird diese Bedingung nicht erfüllt, kommt auch insoweit der von Amts wegen zu gewährende Abzug der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG in Betracht. Zudem ist eine Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuer erforderlich. Insoweit unterliegt der Steuerpflichtige – neben der ohnehin immer zu beachtenden erhöhten Mitwirkungspflicht des § 90 Abs. 2 AO bei Auslandssachverhalten – der besonderen Nachweispflicht des § 68b EStDV.

4. Rechtsfolgen des § 34c Abs. 1 EStG

Auf Rechtsfolgenreise erhält der Steuerpflichtige eine Kürzung seiner tariflichen Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 S. 1 EStG). Allerdings ist lediglich eine um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen. Nach dieser Regelung des § 34c Abs. 1 S. 11. HS EStG ist lediglich auf das Entstehen des Ermäßigungsanspruchs im Ausland abzustellen. Ob der Steuerpflichtige diesen in Anspruch nimmt, ist für die Anwendung des § 34c Abs. 1 EStG nicht entscheidend.

Unter Beachtung des – pro Land ermittelten – Anrechnungshöchstbetrags (§ 68a EStDV, § 34c Abs. 1 S. 2 EStG) wird die tarifliche Einkommensteuer dann um die ausländische Steuer vermindert. Maximal kann sie dabei um die im Ausland festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer ermäßigt werden.

Ausländische Steuern mit Merkmalen der inländischen ESt

Besondere Nachweispflicht gemäß § 68b EStDV für den Steuerpflichtigen

Bestehender Ermäßigungsanspruch bei der ausländischen Steuer ...

... ist bei der Kürzung der tariflichen ESt zu berücksichtigen

MERKE | Der Begriff „Anrechnung“ ist im deutschen Steuerrecht mehrdeutig. Zum einen ergibt sich für ausländische Steuern die Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG. Zum anderen sind jedoch nach § 36 EStG inländische Steuern als Vorauszahlungen des Steuerpflichtigen (§ 37 EStG) oder als durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer „anzurechnen“. Die Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG findet im Festsetzungsverfahren der Einkommensteuer statt (R 2 Abs. 2 Zeile 6 EStR), während die Anrechnung nach § 36 EStG im Erhebungsverfahren (§§ 218 ff. AO) vorzunehmen ist. Im Erhebungsverfahren gibt es keinen „Höchstbetrag“ der Anrechnung, wie dies bei § 34c EStG der Fall ist. Somit kann es dort auch einen Erstattungsanspruch geben.

Anrechnung im Festsetzungs- und im Erhebungsverfahren ist zu unterscheiden

5. Anrechnung bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht unter § 20 Abs. 8 EStG (Grundsatz der Subsidiarität) fallen, werden seit dem Jahr 2009 mit der sog. Abgeltungsteuer belegt und aus der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unter § 2 EStG vollständig ausgegrenzt (§ 2 Abs. 5b EStG). Ob die Einkünfte aus dem In- oder Ausland stammen, ist hierfür nicht entscheidend. Das Welteinkommensprinzip des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG gilt auch insoweit uneingeschränkt. § 32d Abs. 2 EStG gibt – zwingende und optionale – Ausnahmen von der Abgeltungsteuer vor (Weiss, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 32d EStG Rn. 150, Stand: 23.10.20).

Durch § 43 Abs. 5 S. 1 1. HS EStG erhält die Abgeltungsteuer ihren Namen. Nach der Vorschrift ist für Kapitalerträge i. S. d. § 20 EStG, soweit sie der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, die Einkommensteuer mit dem Steuerabzug abgegolten. Da bei ausländischen Kapitalerträgen in den meisten Fällen kein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen ist (Ausnahmen in § 43 Abs. 1 S. 1 EStG), sind diese meist in eine Pflichtveranlagung zum Abgeltungsteuersatz nach § 32d Abs. 3 EStG einzubeziehen. Die tarifliche Einkommensteuer wird u. a. um die Steuer nach § 32d Abs. 3 und 4 EStG vermehrt (§ 2 Abs. 6 S. 1 EStG; R 2 Abs. 2 Zeile 13 EStR).

Pflichtveranlagung für ausländische Kapitalerträge zum Abgeltungsteuersatz

PRAXISTIPP | Auch ansonsten gelten im Steuerrecht teilweise abweichende Vorschriften für ausländische Kapitalerträge. Fast unbemerkt hat der Gesetzgeber etwa eine Anlaufhemmung für die Festsetzungsfrist in § 170 Abs. 6 AO eingeführt. Dadurch beginnt die Festsetzungsfrist für die Steuer auf bestimmte Kapitalerträge frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem diese Kapitalerträge der Finanzbehörde durch Erklärung des Steuerpflichtigen oder in sonstiger Weise bekannt geworden sind, spätestens jedoch zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Damit können bei den dort angesprochenen Kapitalerträgen, insbesondere aus Staaten außerhalb der EU, mit denen kein Auskunftsabkommen oder DBA besteht, die Steuern teilweise deutlich länger festgesetzt werden (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO).

Anlaufhemmung für die Festsetzungsfrist für ausländische Kapitalerträge

Die Anrechnung ausländischer Einkommensteuern wird insoweit jedoch nicht durch § 34c EStG vorgenommen. § 34c Abs. 1 S. 1 2. HS EStG bestimmt, dass § 34c Abs. 1 EStG nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen gilt, auf die § 32d

Anrechnungsregel in § 32d Abs. 5 EStG als Lex Specialis

Abs. 1 und 3 bis 6 EStG anzuwenden ist. Vielmehr enthält § 32d Abs. 5 EStG eine eigene Anrechnungsregel, die dem § 34c EStG als Lex Specialis vorgeht. Auch in den Fällen der sog. Günstigerprüfung des § 32d Abs. 6 EStG ist die Anrechnung nach § 32d Abs. 5 EStG vorzunehmen (§ 32d Abs. 6 S. 2 EStG).

PRAXISTIPP | Wichtig ist, dass die Kollisionsregel des § 34c Abs. 1 S. 1 2. HS EStG nicht alle Einkünfte aus Kapitalvermögen aus der Anwendung des § 34c EStG ausnimmt. Vielmehr bleibt es für die – optionalen oder zwingenden – Ausnahmen von der Abgeltungsteuer des § 32d Abs. 2 EStG bei einer Anwendung des § 34c EStG. Durch einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 1 EStG kann der Steuerpflichtige somit u. a. die Anwendung der Anrechnung nach § 34c EStG erzwingen. Im internationalen Kontext ist auch das „materielle Korrespondenzprinzip“ in § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG als zwingende Ausnahme wichtig.

Der Wortlaut des § 32d Abs. 5 S. 1 EStG ist dem des § 34c Abs. 1 S. 1 1. HS EStG sehr ähnlich. Allerdings ergeben sich entscheidende Unterschiede zwischen den beiden Regelungen u. a. durch die veränderte Berechnung des Höchstbetrags:

- Bei § 32d Abs. 5 S. 1 EStG wird die Anrechnung ausländischer Steuer auf „höchstens 25 Prozent ausländische Steuer“ begrenzt. Aufgrund des linearen Verlaufs des Tarifs der Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 1 S. 1 EStG ergibt sich eine besonders einfache Berechnung. Im Gegensatz dazu zwingt der progressive Verlauf der Einkommensteuer in § 32a Abs. 1 S. 2 EStG zu der komplizierten Regelung in § 34c Abs. 1 S. 2 EStG.
- Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass diese Höchstbetragsberechnung „auf den einzelnen Kapitalertrag“ zu beziehen ist (Per Item Limitation). Damit muss selbst bei Kapitalerträgen aus demselben Land der Höchstbetrag jeweils auf den einzelnen Kapitalertrag bezogen berechnet werden.
- Als zusätzlicher Unterschied zu § 34c EStG kennt die Anrechnungsvorschrift des § 32d Abs. 5 EStG keine Vorschrift zum – antragsgebundenen (§ 34c Abs. 2 EStG) oder von Amts wegen vorzunehmenden (§ 34c Abs. 3 EStG) – Abzug ausländischer Steuern. Die Abgeltungsteuer geht insgesamt von dem Verbot des Werbungskostenabzugs nach § 2 Abs. 2 S. 2 EStG i. V. m. § 20 Abs. 9 EStG aus, sodass eine Vorschrift zum Abzug ausländischer Steuern auch insoweit deplatziert wirken würde.

FAZIT | Grenzüberschreitende Sachverhalte führen häufig zu (Ertrag-)Steuern in mehreren Staaten. Insbesondere die Kollision zwischen unbeschränkter Steuerpflicht im Inland und beschränkter Steuerpflicht im Ausland ist hier konfliktträchtig. Als „unilaterale Maßnahme“ wird in Deutschland unter zahlreichen Tatbestandsbedingungen eine Anrechnung in Form einer Steuerermäßigung der tariflichen Einkommensteuer gewährt (§ 34c EStG). Bei den (meisten) Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) hingegen wird nach § 32d Abs. 5 EStG unter leicht veränderten Bedingungen angerechnet.

Veranlagung und Anrechnung nach § 34c EStG (auf Antrag) möglich

Einfache Berechnung durch linearen Tarif

Höchstbetrag ist auf einzelnen Kapitalertrag bezogen

Kein Abzug ausländischer Steuern nach § 32d Abs. 5 EStG