

# Urteil vom 18. Dezember 2013, I R 71/10

**Anrechnungshöchstbetragsberechnung nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 im Anschluss an das EuGH-Urteil "Beker und Beker" - Vereinbarkeit der sog. "per country limitation" mit Unionsrecht und Verfassungsrecht - Anwendungsbereich von Art. 64 Abs. 1 AEUV**

BFH I. Senat

EStG § 2 Abs 3, EStG § 2 Abs 4, EStG § 2 Abs 5, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 4, EStG § 32a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 34c Abs 1, EStG § 34c Abs 6 S 2, EStG § 34c Abs 7 Nr 1, EStG § 34d Nr 6, InvStG § 4 Abs 2 S 1, EStDV § 68a, EG Art 56, EG Art 57 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GG Art 80 Abs 1, EStG VZ 2007, AEUV Art 63, AEUV Art 64 Abs 1, EStG § 50 Abs 1 S 4, EStG § 50a, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 20. Juli 2010, Az: 1 K 332/09

## Leitsätze

1. Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags nach Maßgabe von § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 verstößt im Hinblick auf das unionsrechtliche Gebot, das subjektive Nettoprinzip vorrangig im Wohnsitzstaat zu verwirklichen, gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs. Der Höchstbetrag ist deswegen "geltungserhaltend" in der Weise zu errechnen, dass der Betrag der Steuer, die auf das in Deutschland zu versteuernde Einkommen --einschließlich der ausländischen Einkünfte-- zu entrichten ist, mit dem Quotienten multipliziert wird, der sich aus den ausländischen Einkünften und der Summe der Einkünfte ergibt, wobei der letztgenannte Betrag um alle steuerrechtlich abzugsfähigen personenbezogenen und familienbezogenen Positionen, vor allem Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, aber auch den Altersentlastungsbetrag sowie den Grundfreibetrag, zu vermindern ist. Das gilt für Einkünfte aus EU-Mitgliedstaaten gleichermaßen wie für Einkünfte aus Drittstaaten (Anschluss an EuGH-Urteil vom 28. Februar 2013 C-168/11, Beker und Beker, DStR 2013, 518).
2. Der Sparer-Freibetrag gemäß § 20 Abs. 4 EStG (2002 a.F.) ist sowohl bei der Ermittlung der inländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen als auch bei der Ermittlung der ausländischen Kapitaleinkünfte im Rahmen des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigen (Bestätigung des Senatsurteils vom 16. Mai 2001 I R 102/00, BFHE 195, 344, BStBl II 2001, 710).
3. Die länderbezogene Begrenzung der Anrechnung ausländischer Ertragsteuer auf die deutsche Einkommensteuer (sog. per country limitation) verstößt nicht gegen Unionsrecht.

## Tatbestand

I.

- 1 Es handelt sich um das --zunächst ausgesetzt und durch Senatsbeschluss vom 29. Oktober 2013 fortgeführte-- Revisionsverfahren, welches dem Vorabentscheidungsersuchen des Senats an den Gerichtshof der Europäischen Union --früher Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften-- (EuGH) durch Beschluss vom 9. Februar 2011 I R 71/10 (BFHE 232, 506, BStBl II 2011, 500) sowie dem anschließenden Urteil des EuGH vom 28. Februar 2013 C-168/11, Beker und Beker (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013, 518, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt) zugrunde lag.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2007 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Sie erzielten in jenem Jahr Einkünfte in Höhe von insgesamt 78.203 €. Davon entfielen auf Kapitaleinkünfte (Dividenden) aus Beteiligungen (sog. Streubesitz) an ausländischen Kapitalgesellschaften 24.111,29 € bei einem Beteiligungsaufwand von 2.129,43 € und ausländischen Steuern von 2.853,02 €, die sich wie folgt aufschlüsselten:

### 3

Kläger:

| Staat                         | Dividenden in € | ausländische Steuern (max. 15 v.H.) in € | Werbungskosten in € |
|-------------------------------|-----------------|--|---------------------|
| Niederlande                   | 544,10          | 81,62                                    | 61,39               |
|                               | 577,60          | 86,64                                    | 44,61               |
| Schweiz                       | 5.096,85        | 764,53                                   | 573,00              |
| USA                           | 6.175,94        | 926,42                                   | 694,24              |
|                               | 1.021,98        | 153,28                                   | 144,76              |
|                               | 1.490,48        | 258,48                                   |                     |
| Frankreich                    | 2.631,44        | 394,71                                   | 152,47              |
| Japan                         | 5,02            | 0,35                                     | 1,00                |
| Luxemburg                     | 9,45            | 1,41                                     |                     |
| (Fonds-) Erträge ohne Steuern | 2.356,94        |  | 195,58              |
|                               | 12,25           |  |                     |
| Gesamt                        | 19.922,05       | 2.667,44                                 | 1.867,05            |

Klägerin:

|                               |          |        |        |
|-------------------------------|----------|--------|--------|
| Niederlande                   | 1.030,50 | 154,58 | 38,47  |
| Schweiz                       | 206,66   | 31,00  | 8,29   |
| (Fonds-) Erträge ohne Steuern | 2.952,08 |        | 215,62 |
| Gesamt                        | 4.189,24 | 185,58 | 262,38 |

- Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer hiernach --nach einem zu versteuernden Einkommen von 60.682 €-- auf 9.525 € fest. Darauf rechnete er gemäß § 34c Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) die auf die Dividenden aus den Auslandsbeteiligungen entfallenden ausländischen Steuern an, wobei er den Anrechnungsbetrag im Rahmen der Höchstbetragsberechnung gemäß Satz 2 der Vorschrift mit 1.282 € ermittelte, indem er die tarifliche Einkommensteuer von 11.832 € mit dem Quotienten aus den jeweiligen länderbezogenen ausländischen Einkünften und der Summe der Einkünfte von 78.203 € multiplizierte; der Altersentlastungsbetrag von 1.900 €, die Sonderausgaben von 6.944 € und die Versicherungsbeiträge von 8.677 € sowie der Grundfreibetrag von zweifach 7.664 €, mithin von 15.328 €, wurden von letzterer --der Summe der Einkünfte-- in Einklang mit dieser Berechnungsformel nicht abgezogen.
- Diese Berechnung wurde von den Klägern beanstandet. Die Nichtberücksichtigung der "überschießenden" ausländischen Quellensteuern von 1.571,02 € sei jedenfalls in jenem Umfang unions- und verfassungsrechtswidrig, als sich infolge der ausländischen Einkünfte die deutsche Einkommensteuer erhöhe. Ihre Klage gegen den Einkommensteuerbescheid blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg wies sie mit Urteil vom 21. Juli 2010 1 K 332/09 als unbegründet ab; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 1689 veröffentlicht.
- Mit ihrer Revision beantragen die Kläger (sinngemäß), das FG-Urteil aufzuheben und unter Abänderung des angefochtenen Steuerbescheides die Einkommensteuer 2007 um weitere 1.200 € zu ermäßigen.
- Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- Zwischenzeitlich --nach Ergehen des EuGH-Urteils in DStR 2013, 518-- ist das Bundesministerium der Finanzen (BMF) dem Verfahren beigetreten; es schließt sich in der Sache dem FA an.

# Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur anderweitigen Steuerfestsetzung. Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 hat nach Maßgabe des EuGH-Urteils in DStR 2013, 518 im Quotienten der anzustellenden Bruchrechnung unter Einbeziehung des Altersentlastungsbetrags und der Sonderausgaben und zusätzlich auch des Grundfreibetrags zu erfolgen. Für die von den Klägern erstrebte noch weiter gehende Anrechnung der ausländischen Kapitalertragsteuern auf die festgesetzte deutsche Einkommensteuer fehlt hingegen die Rechtsgrundlage; eine solche weiter gehende Anrechnung ist weder aus unionsrechtlicher noch aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten. Insbesondere die gesetzlich vorgegebene länderbezogene Aufteilung bei der Höchstbetragsberechnung bleibt unbeanstandet.
- 10** 1. Für die im Streitfall in Rede stehenden Kapitaleinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2002) der im Inland wohnenden und mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtigen Kläger (§ 1 Abs. 1 EStG 2002) sehen die für die vereinnahmten Auslandsdividenden einschlägigen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) bei einer in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässigen Person die Anrechnung der im jeweils anderen Vertragsstaat einbehaltenen Quellensteuern auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die betreffenden Einkünfte entfällt, vor: Art. 20 Abs. 2 i.V.m. Art. 13 DBA-Niederlande 1959, Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Art. 10 DBA-Schweiz 1971, Art. 20 Abs. 1 Buchst. c Satz 1 i.V.m. Art. 9 DBA-Frankreich 1959, Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 13 DBA-Luxemburg 1958, Art. 23 Buchst. b i.V.m. Art. 10 DBA-Japan 1966, Art. 23 Abs. 3 Buchst. b i.V.m. Art. 10 DBA-USA 1989.
- 11** 2. Aus den zwischenstaatlich vereinbarten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt sich allerdings nicht, in welcher Weise und in welchem Umfang die gezahlten ausländischen Quellensteuern auf die deutsche Einkommensteuer, die auf die entsprechenden ausländischen Einkünfte entfällt, anzurechnen ist. Die Anrechnung und deren Modalitäten richten sich deswegen allein nach innerstaatlichem (deutschem) Recht (vgl. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG 2002) und damit für natürliche Personen, die --wie die Kläger-- in Deutschland ansässig sind, nach § 34c Abs. 1 i.V.m. § 34d EStG 2002 (vgl. Senatsurteile vom 16. März 1994 I R 42/93, BFHE 174, 509, BStBl II 1994, 799; vom 9. April 1997 I R 178/94, BFHE 183, 114, BStBl II 1997, 657; vom 29. März 2000 I R 15/99, BFHE 191, 521, BStBl II 2000, 577), für die Einnahmen aus dem (...)Fonds i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 1 des Investmentsteuergesetzes in der für das Streitjahr maßgebenden Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) --InvStG a.F.--. Danach sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer mit der ausländischen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, 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. Die Voraussetzungen dieser Regelungen liegen vor und darüber wird nicht gestritten.
- 12** 3. Die vom FA mit 1.282 € errechneten anzurechnenden Steuern sind danach auch ihrer Höhe nach nicht zu beanstanden: Nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 ist die auf die ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer so zu ermitteln, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens einschließlich der ausländischen Einkünfte ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. Die Summe der Einkünfte errechnet sich gemäß § 2 Abs. 3 EStG 2002 aus den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften i.S. von § 2 Abs. 1 und 2 EStG 2002 als Gewinn oder Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Zu den in die Berechnung gemäß § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 einzubeziehenden ausländischen Einkünften gehören nach § 34d Nr. 6 EStG 2002 auch Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 EStG 2002, die ihrerseits nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts zu ermitteln sind. Vermindert um weitere Positionen errechnet sich aus der Summe der Einkünfte zunächst der Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG 2002), sodann das Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG 2002) und schließlich das zu versteuernde Einkommen als die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer (§ 2 Abs. 5 Satz 1 EStG 2002). Abzüge, welche nach § 2 Abs. 3 bis 5 EStG 2002 systematisch nach der Ermittlung der Summe der Einkünfte und des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG 2002) für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werden, gehen damit bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags gemäß § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002, der sich auf die Summe der Einkünfte als Divisor bezieht, im Verhältnis der jeweiligen Anteile zu Lasten der in- wie der ausländischen Einkünfte verloren. Denn indem diese Abzugspositionen die deutsche Einkommensteuer mindern, werden jene Positionen im Ergebnis rechnerisch anteilig auch den ausländischen Einkunftsteilen zugeordnet. Betroffen davon sind namentlich steuerlich abziehbare Kosten der

Lebensführung wie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, aber auch der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002. In jenem anteiligen Umfang, in welchem diese Abzugspositionen auf die ausländischen Einkünfte entfallen, reduzieren sie folglich den Anrechnungshöchstbetrag.

- 13** 4. Im Schrifttum wurde und wird beanstandet, Letzteres verstoße gegen die unionsrechtlich verbürgte Freiheit des Kapitalverkehrs. Es sei allein Sache des Ansässigkeitsstaates des Steuerpflichtigen, das sog. subjektive Nettoprinzip zu gewährleisten (vgl. z.B. Mössner in Vogel [Hrsg.], Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft --DStJG--, Band 8 [1985], S. 135, 162; Cordewener/ Schnitger, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 2006, 50; Schnitger, Finanz-Rundschau --FR-- 2003, 148; Geurts in Frotscher, EStG, § 34c Rz 29; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 15.112 ff., insbesondere Rz 15.118 f.; vgl. auch IMN, FR 2002, 1235; Kuhn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34c EStG Rz 79; Gosch in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 34c Rz 28; Prokisch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34c Rz B 161 ff., insbesondere Rz B 163 ff.; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 182; Reith, Internationales Steuerrecht, Rz 5.71 ff.; Lüdicke/Braunagel in Lüdicke/Kempff/Brink [Hrsg.], Verluste im Steuerrecht, 2009, S. 130; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., S. 51 ff.). Der EuGH hat diese Auffassung bestätigt. Sie ergibt sich zweifelsfrei aus den Gründen seiner Entscheidung in DStR 2013, 518 und wird vom EuGH zusammenfassend wie folgt tenoriert: "Art. 63 AEUV [= des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47)] ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der im Rahmen eines Systems zur Minderung der Doppelbesteuerung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer Steuer herangezogen werden, die der von dem genannten Mitgliedstaat erhobenen Einkommensteuer entspricht, die ausländische Steuer auf die Einkommensteuer in diesem Mitgliedstaat in der Weise angerechnet wird, dass der Betrag der Steuer, die auf das in dem Mitgliedstaat zu versteuernde Einkommen --einschließlich der ausländischen Einkünfte-- zu entrichten ist, mit dem Quotienten multipliziert wird, der sich aus den ausländischen Einkünften und der Summe der Einkünfte ergibt, wobei in dem letztgenannten Betrag Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen als Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände nicht berücksichtigt sind."
- 14** a) Infolge dieser Entscheidung des EuGH hatte das FA sich im Streitfall bereit erklärt, den angefochtenen Steuerbescheid zu ändern und bei der Höchstbetragsberechnung nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 den Altersentlastungsbetrag sowie die Sonderausgaben (§§ 10, 10b EStG 2002) im Nenner der danach vorzunehmenden Bruchrechnung abzuziehen, wodurch sich die tatsächlich anzurechnenden ausländischen Steuern von bislang 1.282 € auf 1.617 € erhöht hätten. Ähnlich hat auch das BMF in seinem Schreiben vom 30. September 2013 (BStBl I 2013, 1612) die Bereitschaft bekundet, "bis zu einer gesetzlichen Umsetzung des EuGH-Urteils" den Anrechnungshöchstbetrag bei der Einkommensteuer vorläufig so zu errechnen, wie er sich "in Höhe des Differenzbetrags zwischen der festgesetzten Steuer und der Steuer, die sich bei Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags anhand der Summe der Einkünfte abzüglich der Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände ergeben würde"; als entsprechende Kosten werden der Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG), der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG), Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c EStG), außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG) und die berücksichtigten Freibeträge für Kinder (§ 31, § 32 Abs. 6 EStG) aufgeführt. Die Kläger haben sich darauf jedoch nicht eingelassen. Sie beharren nach wie vor darauf, die ausländische Quellensteuer insoweit auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, als sich durch die Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte die deutsche Einkommensteuer erhöht.
- 15** b) Das dem Revisionsverfahren beigetretene BMF distanziert sich nunmehr aber ohnehin von diesen seinen eigenen Vorgaben und rügt ein mathematisches Fehlverständnis: Indem das Gesetz die tarifliche Einkommensteuer als Multiplikator der zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags anzustellenden Vervielfachung bestimme und sich die tarifliche Einkommensteuer auf das zu versteuernde Einkommen --und damit auch die persönlichen Abzugsbeträge-- beziehe, sei es konsequent, jene Abzugsbeträge bei der Bestimmung des Multiplikanden synchron zu berücksichtigen, also sowohl im Zähler --den ausländischen Einkünften-- als auch im Nenner --der Summe der Einkünfte--. Andernfalls würden die persönlichen Abzugsbeträge einseitig zu Lasten der Summe der Einkünfte berücksichtigt und würden die ausländischen Einkünfte von dem Abzug zweifach profitieren, nämlich einmal bei der tariflichen Einkommensteuer und ein weiteres Mal bei der Verhältnisberechnung.
- 16** Der Senat folgt dieser neuen Betrachtungsweise nicht. Sie widerspricht den unionsrechtlichen Anforderungen, wie sie sich in dem EuGH-Urteil in DStR 2013, 518 niederschlagen. Diese Anforderungen verlangen zwar in der Tat die Synchronisation zwischen den beiden maßgebenden Faktoren der Höchstbetragsberechnung, also der deutschen

Einkommensteuer als Multiplikator und der korrespondierenden Bezugsgröße im Multiplikatanden der Berechnung. Doch zieht das BMF daraus den falschen Schluss: Die persönlichen Abzugspositionen sind nicht gleichermaßen im Zähler der anzustellenden Bruchrechnung bei den ausländischen Einkünften ebenso wie im Nenner jener Bruchrechnung bei der Summe der Einkünfte zu kürzen, sondern lediglich von der letzteren Größe, der Summe der Einkünfte. Will man das Konzept der Höchstbetragsberechnung prinzipiell unverändert lassen und dieses nicht --und wohl über das unionsrechtliche Freiheitsgebot und Beschränkungsverbot hinausgehend (Ismer, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2013, 297, 300)-- dadurch korrigieren, dass die maßgebende deutsche Steuer von vornherein auf Grundlage eines um die persönlichen Abzugspositionen "bereinigten" zu versteuernden Einkommens erhöht wird (s. dazu z.B. Cordewener/Schnitger, StuW 2006, 50, 70; u.U. auch Kuhn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34c EStG Rz 79), dann lässt sich nur auf diese Weise der gebotene rechnerische Gleichklang erreichen. Andernfalls vermindern die persönlichen Abzugspositionen die deutsche tarifäre Einkommensteuer --mit der Folge eines rechnerisch geringeren Höchstbetrags--, während die Summe der Einkünfte sich nicht verändert. Genau das aber gilt es zu vermeiden. Die ausländischen Einkünfte und der Anrechnungshöchstbetrag sollen gerade von jenen Faktoren unbeeinflusst bleiben; es gilt, die entsprechenden Anrechnungsbeschränkungen durch den Höchstbetrag zu beseitigen (zutreffend Ismer, ebenda; Schön in Drüen [Hrsg.], Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFAStR-- 2012/2013, S. 76, m.w.N.; vgl. zu den rechnerischen Effekten auch Wassermeyer/Lüdicke in Flick/ Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rz 183 ff., insbesondere Rz 184 und 186). Dass das --wie die vom BMF in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Kontrollberechnungen belegen-- in bestimmten Konstellationen gewisse Überkompensationen der Auslandseinkünfte nach sich ziehen mag, namentlich dann, wenn der Steuerpflichtige ausschließlich oder nahezu ausschließlich über Auslandseinkünfte verfügt (s. dazu auch das von Ismer, ebenda, gegebene Beispiel), wird vom EuGH ersichtlich in Kauf genommen und erfordert deshalb nicht, wie angeregt, dessen abermalige Anrufung. Sollen derartige Konsequenzen vermieden werden, wäre es Sache der beteiligten Staaten, sich in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf eine sachgerechte Aufteilung der Abzugsposten für persönliche Umstände im Verhältnis der inländischen zu den ausländischen Einkünften zu verständigen (so zutreffend Prokisch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 34c Rz B 154 f.). In der Praxis werden sich die beschriebenen Überkompensationen infolge der weiteren tatbestandlichen Beschränkungen im Rahmen der anzustellenden Höchstbetragsberechnung nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 --u.a. die Anrechnung bloß der tatsächlich festgesetzten und gezahlten ausländischen Steuern-- allerdings ohnehin in Grenzen halten.

- 17** c) Das alles gilt für die aufgeführten steuerrechtlichen Abzugspositionen, vor allem die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen, geht aber noch darüber hinaus und erfordert den Abzug auch des Grundfreibetrags nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002 (s. ebenso Ismer, ebenda). Das ergibt sich zwar nicht ausdrücklich aus der Entscheidung des EuGH in DStR 2013, 518. Die Analyse der Urteilsgründe des EuGH belässt indessen keinen Zweifel daran, dass es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist, dem Steuerpflichtigen *sämtliche* an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren, da dieser Staat am besten die persönliche Steuerkraft des Steuerpflichtigen beurteilen kann, weil dieser dort den Mittelpunkt seiner persönlichen und seiner Vermögensinteressen hat (s. Tz. 41 ff. und 60 des Urteils), wozu in Deutschland auch der Grundfreibetrag --im Streitjahr in Höhe von 7.664 €, bei zusammenveranlagten Ehegatten davon das Zweifache (§ 32a Abs. 5 EStG 2002)-- gehört (s. eindeutig EuGH, Urteile vom 12. Juni 2003 C-234/01, Gerritse, Slg. 2003, I-5933, BStBl II 2003, 859, sowie vom 1. Juli 2004 C-169/03, Wallentin, Slg. 2004, I-6443). Allein das entspricht der langjährigen Spruchpraxis des EuGH, insbesondere dessen Urteil vom 12. Dezember 2002 C-385/00, de Groot (Slg. 2002, I-11819), und das gab dem Senat seinerzeit auch den Anlass, durch Beschluss in BFHE 232, 506, BStBl II 2011, 500 sein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten. Auf dieses Ersuchen wurde eine erschöpfende Antwort gegeben, die den Grundfreibetrag ersichtlich nur deswegen nicht einbezog, weil danach nicht gefragt worden war.
- 18** d) Abweichend davon sowohl im Zähler als auch im Nenner der anzustellenden Bruchrechnung zu berücksichtigen ist indessen nach wie vor der Sparer-Freibetrag gemäß § 20 Abs. 4 EStG 2002. Der Senat verweist dazu auf sein Urteil vom 16. Mai 2001 I R 102/00 (BFHE 195, 344, BStBl II 2001, 710), worin das näher begründet wird. Die zwischenzeitliche Entwicklung des Unionsrechts veranlasst keine andere Berechnung. Der Freibetrag hat Lenkungscharakter. Er zielte jedenfalls im Streitjahr darauf ab, die Spartätigkeit der Bevölkerung zur eigenverantwortlichen Vorsorge anzuregen und ein Sockel-Sparvermögen vor dem steuerlichen Zugriff zu verschonen (vgl. bereits BTDrucks 7/1470, S. 220). Dieser Zielsetzung entsprechend kommt der Freibetrag aber sowohl den insgesamt erzielten als auch speziell den im Ausland erzielten Einkünften zugute. Abweichend von der Situation der persönlichen Entlastungsbeträge, über welche der EuGH in dessen Urteil in DStR 2013, 518 zu entscheiden hatte, gibt es keinen Grund, ihn --zumindest grundsätzlich-- der Anwendung im jeweiligen

Ansässigkeitsstaat vorzubehalten. Dem Steuerverschonungscharakter des Freibetrags würde dadurch im Gegenteil widersprochen, würde dann doch der Sparwille in unionsrechtlich zweifelhafter Weise in deutsche Kapitalanlagen (um-)gelenkt. Jedoch ist zu gewärtigen, dass der Freibetrag beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG 2002 nicht zugestanden wurde. Das mag als widersprüchlich angesehen werden, ist aber wohl der prinzipiellen Abgeltungswirkung des Steuerabzugs nach § 50a EStG 2002 geschuldet. Sollte darin ein Verstoß gegen die unionsrechtlich verbürgten Freiheitsrechte zu sehen sein, schließe ein derartiger Verstoß jedenfalls nicht auf die Berechnung des Höchstbetrags nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 durch. Er wäre vielmehr an jener Stelle des § 50 Abs. 1 EStG 2002 zu ahnden (im Ergebnis ebenso Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 9. März 2011 2 K 221/08, EFG 2011, 1528).

- 19** 5. Im Schrifttum wird im Zusammenhang mit der Höchstbetragsberechnung nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 noch ein weiterer Unionsrechtsverstoß diskutiert und z.T. bejaht, und zwar bezogen darauf, dass der Höchstbetrag für die Kapitaleinkünfte aus dem jeweiligen Staat berechnet wird, auch dann, wenn Kapitaleinkünfte aus mehreren Staaten erwirtschaftet werden (vgl. z.B. Wölfert/Quinten/Schiefer, Betriebs-Berater --BB-- 2013, 2076, 2079; Lieber in Herrmann/Heuer/Raupach, § 26 KStG Rz 4; Haritz/Werneburg, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2013, 447; Thömmes, Internationale Wirtschaftsbriefe --IWB-- 2013, 295; Prokisch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 34c Rz B 171 ff., Rz B 173; Lüdicke, IStR 2003, 433; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 34c Rz 28; Schaumburg in I. Ebling [Hrsg.], Besteuerung vom Einkommen, DStJG, Band 24 [2001], S. 225, 250 f.; Tumpel in Pelka [Hrsg.], Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG, Band 23 [2000], S. 321, 345; Jacobs, a.a.O., S. 51 ff.; Schön, JbFAStR 2012/2013, S. 76, m.w.N.; Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., vor § 34c Rz 31; Möhlenbrock, Der Betrieb --DB--, Steuerrecht kompakt vom 4. April 2013, DB0585950). Die Einzelheiten dieser als sog. per country limitation geläufigen Höchstbetragsbegrenzung ergeben sich aus § 68a der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2000, zu deren Erlass § 34c Abs. 7 Nr. 1 EStG 2002 ermächtigt. Diese Begrenzung wird von den Klägern zwar nicht ausdrücklich beanstandet. Sie kann sich aufgrund der vom FG tatrichterlich festgestellten Einkünfte der Kläger aber auch im Streitfall auswirken und muss deswegen als Rechtsfrage nach dem verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzip (vgl. Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) im Rahmen des Klage- und Revisionsantrags und des dadurch quantifizierten Streitprogramms von Gerichts wegen beachtet werden. Der Senat hält sie allerdings sowohl aus verfassungs- als auch aus unionsrechtlicher Sicht für unbedenklich.
- 20** a) Die gesetzliche Ermächtigung in § 34c Abs. 7 Nr. 1 EStG 2002 genügt zum Erlass einer Verordnung "über die Anrechnung ausländischer Steuern, wenn die ausländischen Einkünfte aus mehreren fremden Staaten stammen" den Bestimmtheitsanforderungen, welche Art. 80 Abs. 1 GG verlangt. Denn mit dieser Formulierung in § 34c Abs. 7 EStG 2002 verknüpft der Gesetzgeber die Ermächtigung mit § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002, wonach diejenige ausländische Einkommensteuer anzurechnen ist, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt. Eine staatenbezogene Betrachtungsweise ist dadurch im Gesetz selbst und nicht bloß in der niederrangigeren Rechtsverordnung angelegt (ebenso Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil in EFG 2011, 1528).
- 21** b) Die länderbezogene Höchstbetragsbegrenzung verstößt nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, auch wenn deren Schutzbereich erneut eröffnet ist. Eine Freiheitsverletzung wird jedoch durch den Rechtfertigungsgrund der notwendigen Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, also durch das Territorialitätsprinzip, gerechtfertigt. Dieser Rechtfertigungsgrund belässt Raum für eine staatenaufgeteilte Betrachtung. Denn die Steuersätze sind nicht harmonisiert; sie sind dem jeweiligen nationalen Recht überantwortet, und vor allem im Falle einer abkommensrechtlich vereinbarten Anrechnungsmethode greift die bilateral vereinbarte Entlastung über die Anrechnungsmethode schon naturgemäß nur zwischen den beiden Vertragsstaaten, was eine (einzel-)staatenbezogene Betrachtung und Berechnung rechtfertigt; einer Verrechnung mit Einkünften aus Drittstaaten bedarf es nicht. Sie würde im Gegenteil auf eine --vom EuGH prinzipiell verpönte (z.B. EuGH-Urteile vom 5. Juli 2005 C-376/03, D, Slg. 2005, I-5821; vom 7. September 2006 C-470/04, N, Slg. 2006, I-7409; vom 12. Dezember 2006 C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Slg. 2006, I-11673; s.a. Senatsurteil vom 9. November 2005 I R 27/03, BFHE 211, 493, BStBl II 2006, 564)-- abkommensrechtliche Meistbegünstigung hinauslaufen. Es kommt hinzu, dass eine sog. overall limitation oder eine sog. per community limitation, also eine weltweit oder eine jedenfalls unionsweit wirkende staatenübergreifende Begrenzung, oftmals ohnehin zum selben Berechnungsergebnis führt und keineswegs günstiger als die per country limitation sein muss, nämlich dann, wenn in einem Land Verluste, in anderen Ländern aber Gewinne erzielt werden. Als günstiger wird sie sich (nur) bei niedrig besteuerten Einkünften aus anderen Staaten erweisen; ein wechselseitiger Anrechnungsausgleich von niedrig- und hochbesteuerten Staaten scheitert ansonsten (s. dazu mit Berechnungsbeispielen Wassermeyer/Lüdicke in Flick/Wassermeyer/ Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 34c Rz 176 ff.).

Auch die Aussage, die der EuGH in seinem Urteil in DStR 2013, 518 (in Tz. 58) zu der horizontalen Berücksichtigung von Sonderausgaben u.ä. persönlichen Besteuerungsmerkmalen aufgestellt hat, lässt sich schließlich für eine vertikale Aufteilung nach einzelnen Staaten nicht fruchtbar machen: Das deutsche Steuerrecht "... würde ... nicht gefährdet, wenn die Bundesrepublik Deutschland den Klägern des Ausgangsverfahrens die personen- und familienbezogenen Abzüge in vollem Umfang gewähren würde. Dieser Mitgliedstaat würde nicht auf einen Teil seiner Steuerhoheit zugunsten anderer Mitgliedstaaten verzichten. Die in Deutschland von den Klägern des Ausgangsverfahrens bezogenen Einkünfte würden (nämlich) nicht weniger besteuert als dann, wenn es sich um die einzigen Einkünfte der Betroffenen handelte und diese keine ausländischen Einkünfte bezogen hätten." Auf die Situation der Erzielung von Kapitaleinkünften aus mehreren Staaten passt diese Aussage nicht. Denn tatsächlich geht Deutschland durch eine "overall-Betrachtung" durchaus Besteuerungssubstrat verloren.

- 22** Jedenfalls dann, wenn sich --wie im Urteilsfall bezogen auf alle von den Klägern vereinnahmten Dividenden aus den Aktien-- jeweils beide Staaten bilateral auf die Anrechnungsmethode verständigt haben, aber auch dann, wenn es sich --wie vorliegend möglicherweise bei den Fondsausschüttungen-- nicht so verhält und die Anrechnung deswegen einseitig erfolgt (s. z.B. EuGH-Urteil vom 23. Januar 2014 C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, DStR 2014, 193, dort Tz. 47, m.w.N.), ist die länderbezogene Aufteilung deswegen gerechtfertigt, und auch insoweit bedarf es einer erneuten Anrufung des EuGH nicht; dessen gefestigte Spruchpraxis ist hinreichend klar (ebenso z.B. Wölfert/Quinten/Schiefer, BB 2013, 2076, 2079; Lieber in Herrmann/Heuer/Raupach, § 26 KStG Rz 4; Haritz/Werneburg, GmbHR 2013, 447; Prokisch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 34c Rz B 173; anders z.B. Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., vor § 34c EStG Rz 31; Thömmes, IWB 2013, 295; Jacobs, a.a.O., S. 52 f.; zweifelnd Möhlenbrock, DB, Steuerrecht kompakt vom 4. April 2013, DB0585950; Schön, JbFAStR 2012/2013, S. 76, m.w.N.).
- 23** 6. Nicht gerechtfertigt ist es indessen, die vom EuGH in seinem Urteil in DStR 2013, 518 getroffenen Aussagen zum Abzug der persönlichen Umstände von der Summe der Einkünfte im Nenner des Multiplikanden bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags lediglich auf Kapitaleinkünfte aus anderen Mitgliedstaaten der Union zu verengen und Einkünfte aus Drittstaaten hiervon auszuschließen. Der nunmehr von dem dem Verfahren beigetretenen BMF vertretenen Gegenauffassung (ebenso Pohl, Internationale Steuer-Rundschau 2013, 134), die sich auf die sog. Stand still-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV stützt, ist --nach wie vor (s. bereits Senatsbeschluss in BFHE 232, 506, BStBl II 2011, 500)-- nicht beizupflichten. Nach jener Klausel berührt Art. 63 AEUV nicht diejenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen.
- 24** a) § 34c EStG 2002 ist zwar eine "Alt-Vorschrift", die in ihren Vorfassungen bereits am 31. Dezember 1993 bestand. Doch handelt es sich bei den Kapitalbeteiligungen der Kläger nicht um Direktinvestitionen i.S. des Art. 64 Abs. 1 AEUV. Denn es besteht kein Anhalt dafür, dass die Beteiligungen den Klägern die Möglichkeit gegeben haben, sich tatsächlich an der Verwaltung der Beteiligungsgesellschaften oder an deren Kontrolle zu beteiligen (s. dazu z.B. EuGH-Urteile vom 13. November 2012 C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, IStR 2012, 924; vom 24. Mai 2007 C-157/05, Holböck, Slg. 2007, I-4051, Rz 33; Senatsurteil vom 29. August 2012 I R 7/12, BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89).
- 25** b) Aus dem EuGH-Urteil in IStR 2012, 924 lässt sich auch nicht deswegen Gegenteiliges entnehmen, weil der Gerichtshof in diesem Urteil (abermals) bestätigt, dass ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nur dann hinter einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit zurücktritt, wenn infolge der konkret in Rede stehenden nationalen Regelung und eine darin verlangte (Mindest-)Beteiligungsquote die "beschränkenden Auswirkungen die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit" darstellt und nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen sind (vgl. zu dieser Problematik ebenfalls Senatsurteil in BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89). Daraus ist jedoch nicht der Umkehrschluss zu ziehen, auch für Art. 64 Abs. 1 AEUV komme es allein darauf an, ob die betreffende nationale Norm bezogen auf die Beteiligungsverhältnisse keine Mindestbeteiligungsquoten verlange und deshalb "indifferent" sei. Zwar trifft es zu, dass bei der vom EuGH befürworteten Verhältnisbestimmung zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit just jene "Indifferenz" darüber entscheidet, ob die Kapitalverkehrsfreiheit drittstaatenweit greift. Es ist auch richtig, dass es unter diesem Aspekt der Verhältnisbestimmung der Stand still-Klausel für Direktinvestitionen strenggenommen nicht bedarf; die betreffende nationale Norm, die eine Mindestbeteiligungsquote oder ein Gruppenerfordernis voraussetzt, bleibt

Drittstaaten gegenüber vielmehr ohnehin unanwendbar. Doch ändert das nichts daran, dass es nach dem erklärten Tatbestand von Art. 64 Abs. 1 Satz 1 AEUV eines speziellen Direktinvestitionsbezugs bedarf. Art. 64 Abs. 1 Satz 1 AEUV läuft dadurch entgegen der Annahme des BMF auch keineswegs leer. Es bleiben für die Stand still-Klausel noch genügend Anwendungsbereiche im Hinblick auf die anderen tatbestandlichen Beschränkungsvoraussetzungen (nämlich in einzelstaatlichen Rechtsvorschriften "im Zusammenhang mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitaleinkünften").

- 26** Und nur dieses Regelungsverständnis entspricht denn auch der einschlägigen EuGH-Spruchpraxis zu der sog. Stand still-Klausel. Eine Beschränkung des Kapitalverkehrs im Zusammenhang mit Direktinvestitionen in Form einer ungünstigeren steuerlichen Behandlung von Dividenden aus ausländischen Quellen fällt danach nämlich (nur dann) unter Art. 57 Abs. 1 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften und einiger damit zusammenhängender Rechtsakte (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C-325, 1), jetzt Art. 64 Abs. 1 AEUV, "wenn sie sich auf Beteiligungen bezieht, die zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und unmittelbarer Wirtschaftsbeziehungen zwischen dem Anteilseigner und der betroffenen Gesellschaft erworben wurden und die es dem Anteilseigner ermöglichen, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen", und "Beteiligungen an einer Gesellschaft, die nicht zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und unmittelbarer Wirtschaftsbeziehungen zwischen dem Anteilseigner und dieser Gesellschaft erworben wurden und es dem Anteilseigner nicht ermöglichen, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen, können insoweit nicht als Direktinvestitionen angesehen werden" (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 20. Mai 2008 C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Slg. 2008, I-3247; in Slg. 2007, I-4051; vom 12. Dezember 2006 C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, BFH/NV 2007 Beilage 4, 173; s.a. Senatsurteil vom 25. August 2009 I R 88, 89/07, BFHE 226, 296). Dementsprechend hat der EuGH in seinem Urteil in DStR 2013, 518 folgerichtig nichts zu Art. 64 Abs. 1 AEUV ausgeführt, obschon ihm auch der Gesichtspunkt der Stand still-Klausel durch den Senatsbeschluss in BFHE 232, 506, BStBl II 2011, 500 zur Überprüfung vorgelegt worden ist (s. denn auch Möhlenbrock, DB, Steuerrecht kompakt vom 4. April 2013, DB0585950; ähnlich Ismer, IStR 2013, 297, 299).
- 27** 7. Nach den vorstehend entwickelten Grundsätzen ist der Anrechnungshöchstbetrag im Streitfall zu errechnen. Die Regelung des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 (bezogen auf die Fondsanteile i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 1 InvStG a.F.) ist zu diesem Zweck bis zu der angekündigten und gebotenen gesetzlichen Anpassung in einer entsprechenden geltungserhaltenden Weise anzuwenden, um den unionsrechtlichen Anforderungen Rechnung zu tragen (s. zur Anwendungsmethode ähnlich z.B. Senatsurteile in BFHE 226, 296; vom 3. Februar 2010 I R 21/06, BFHE 228, 259, BStBl II 2010, 692). Dem noch weiter gehenden Erstreben der Kläger, die Anrechnung stets und vorbehaltlos auf den Umfang der Auslandseinkünfte zu beziehen und entsprechend zu quantifizieren, folgt der Senat nicht. Solches lässt sich weder aus Unions- noch aus Verfassungsrecht --Letzteres wegen Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips (Art. 3 Abs. 1 GG)-- ableiten und verpflichtet den Senat entgegen dem Revisionsbegehren dementsprechend nicht dazu, den EuGH im Rahmen eines abermaligen Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 267 Abs. 3 AEUV oder das Bundesverfassungsgericht im Rahmen eines Normenkontrollersuchens nach Art. 100 Abs. 1 GG anzurufen.
- 28** 8. Die von der Vorinstanz vertretene Rechtsauffassung weicht von jener des erkennenden Senats ab. Ihr Urteil war aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Steuerbescheid ist abzuändern. Die Ermittlung und Berechnung des festzusetzenden Steuerbetrags wird dem FA nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung überlassen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)