FG Nürnberg, Gerichtsbescheid v. 21.04.2022 – 3 K 1540/21

Titel:

Anrechnungsmöglichkeit einer ausländischen Steuer auf die Einkommensteuer

Normenketten:

EStG § 2 Abs. 6 Satz 1
EStG § 34 c Abs. 1
EStG § 32d Abs. 5
EStG § 36 Abs. 2 Nr. 2

Leitsätze:

1. Eine ausländische Steuer kann stets nur bis zur Höhe der deutschen Steuer angerechnet werden, die auf die im jeweiligen Veranlagungszeitraum bezogenen Kapitalerträge i.S. des § 32d Abs. 5 Satz 1 EStG entfällt.
2. Fällt zum Beispiel infolge der Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags deutsche Einkommensteuer nicht an, so entfällt mangels Doppelbesteuerung von vornherein jegliche Anrechnung einer ausländischen Steuer.

Schlagworte:

Anrechnung, Verwaltungsakt, Einkommensteuerbescheid, Steuerfestsetzung, Veranlagung, Einspruch, Doppelbesteuerung, Einkommensteuer, Kapitalertragsteuer, Erstattung, Auflage, Steuer, Beendigung, Einnahmen, keinen Erfolg

Fundstellen:

LSK 2022, 19516
DStRE 2023, 648

Tatbestand

1
Streitig ist die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen.

2
Mit Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2016 legte die Klägerin und ihr zwischenzeitlich verstorbener Ehegatte u.a. eine Steuerbescheinigung der Commerzbank vom 10.02.2017 vor, in der eine anrechenbare noch nicht angerechnete ausländische Steuer in Höhe von 4,86 € bescheinigt wird.

3
Das Finanzamt veranlagte die Klägerin mit Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 29.01.2021 und setzte die Einkommensteuer auf 0 € fest. Eine Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen fand nicht statt.

4
In den Erläuterungen wurde ausgeführt, dass die ausländischen Steuern auf die ausländischen Einkünfte nicht angerechnet werden konnten, da auf die ausländischen Einkünfte keine deutsche Einkommensteuer entfalle (§ 32d Abs. 5 EStG und 34 c Abs. 1 und 6 EStG).

5
Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, dass die erklärten Steuerguthaben, insbesondere aufgrund eines hier vorliegenden Ausnahmetatbestandes, anzurechnen seien. Hierzu legte sie Steuerbescheinigungen verschiedener Banken für die Jahre 2003 bis 2010 mit dem Ausweis einer anrechenbaren Kapitalertragsteuer oder eines anrechenbaren Zinsabschlags vor.

6
Den Einspruch wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung vom 29.11.2021 als unbegründet zurück.

7
Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass zu den Einkünften aus Kapitalvermögen die Einnahmen im Sinne des § 20 EStG gehörten. Einnahmen seien innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in

dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, würden als in diesem Kalenderjahr bezogen gelten (§11 Abs. 1 Sätze 1 u. 2 EStG).

8
Auf die Einkommensteuer werde die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer angerechnet, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfalle (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG). Nach diesen gesetzlichen Grundsätzen seien Kapitalerträge grundsätzlich im Jahr des Zuflusses zu erfassen. In den Vorjahren zugeflossene Kapitalerträge könnten nicht im Streitjahr 2016 als Einnahmen erfasst werden.

9
Eine Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen könne auch nur insoweit erfolgen, als die zugrundeliegenden Einkünfte bei der Veranlagung erfasst worden seien. Nachdem im Streitfall die Einkünfte der Vorjahre nicht als Einnahme erfasst werden können, komme auch eine Anrechnung der zugehörigen Steuerabzugsbeträge nicht in Betracht. Auf die Gründe für die in den Vorjahren unterbliebene Anrechnung komme es insoweit nicht an.

10
Mit der Klage begehrt die Klägerin, den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 29.01.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.11.2021 dahin zu ändern, dass einbehaltene Kapitalertrag-, Zinsabschlag- und Abgeltungsteuer von insgesamt 2.758,18 € auf Kapitalerträge und der darauf entfallende Solidaritätszuschlag von insgesamt 151,46 € sowie nicht angerechnete ausländische Steuer von 4,86 €, in Summe 2.914,50 €, wie in den Anlagen KAP der Einkommensteuererklärung angegeben, nebst 0,5 % Zinsen p. m. auf 2.750 € gemäß der Abgabenordnung als anrechenbare Steuer angesetzt werden.

11
Zur Begründung wird vorgetragen, dass es auf der Hand liege, dass die in Rede stehenden einbehaltenen Steuern dem Fiskus nicht gehörten. Wenn die Einkünfte in den betroffenen Jahren erfasst worden wären, wäre das Ergebnis dasselbe, da sich die Einkünfte in den betroffenen Jahren steuerlich neutral ausgewirkt hätten; mit der Einschränkung, dass der Fiskus einen längeren Kredit gehabt hätte und nicht jährlich Verwaltungsakte auszufertigen gewesen wären. Geistig könnten die Einkünfte mit den einbehaltenen Steuern den betreffenden Veranlagungsjahren zugeordnet werden. Damit sollte das "Ritual" abgegolten sein.

12
Außerdem liege hier - wie ausführlich beschrieben wird - eine Ausnahmesituation vor und die erforderlichen Handlungen (Einreichung der Steuerbescheinigungen) seien nachgeholt worden. Der in 2021 verstorbene Ehemann der Klägerin sei ein sehr sparsamer Mann gewesen, der durch den Krieg schwer getroffen worden sei und sich die durch die Kapitalertragsteuer oder Abgeltungsteuer entstandenen Steuerguthaben nicht habe auszahlen lassen, da er aufgrund seiner Kriegserfahrungen mit Amtsträgern und Behörden die schlechtesten Erfahrungen gemacht habe, die man als Jugendlicher machen könne und die sein ganzes Leben einschließlich das seiner Nachkommen verfinstert hätten. Er sei ständig der Auffassung gewesen, dass es besser sei, nichts geltend zu machen, um nicht auf sich aufmerksam zu machen, da es "der Staat" gewissermaßen als "Affront" auffasse.

13
Das Finanzamt beantragt unter Hinweis auf die Einspruchsentscheidung Klageabweisung.

14
Wegen des weiteren Vorbringens wird auf die Schriftsätze der Beteiligten sowie auf die vom Finanzamt vorgelegte Rechtsbehelfsakte der Klägerin verwiesen.

Entscheidungsgründe

15
Die Klage hat keinen Erfolg.

16

Die Klägerin ist durch den angefochtenen Bescheid nicht in ihren Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 FGO. Das Finanzamt hat zu Recht mit Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 29.01.2021 und Einspruchsentscheidung vom 29.11.2021 keine Anrechnung von deutscher Kapitalertragsteuer aus den Jahren 2003 bis 2010 sowie ausländischer Steuern vorgenommen.

17
1. Die Anrechnungsverfügung stellt einen selbstständigen, von der Steuerfestsetzung zu unterscheidenden, rechtsbestätigenden Verwaltungsakt dar, der Teil des Erhebungsverfahrens ist (BFH-Urteil vom 29.04.2008 VIII R 28/07, BStBl. II 2009, 842 m.w.N.; Schmidt/Loschelder, EStG 41. Auflage, § 36 Rz. 18; Gosch in Kirchhof, EStG 20. Auflage, § 36 Rn. 20).

18
2. Eine Anrechnung von deutscher Kapitalertragsteuer oder eines Zinsabschlags aus den Jahren 2003 bis 2010 ist im Rahmen des Einkommensteuerbescheides für 2016 nicht möglich.

19
a) Gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung wird auf die Einkommensteuer die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer angerechnet, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfällt und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist.

20
b) Eine Anrechnung nach diesen Vorschriften setzt nach deren Wortlaut damit voraus, dass die durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuern auf Einkünfte entfallen, "die bei der Veranlagung erfasst" wurden. Für die steuerliche Erfassung der Einnahmen trägt der Kläger die objektive Beweislast (Feststellungslast), da er die streitige Anrechnung begehrt und die Erfassung der Erträge zu den Voraussetzungen der Anrechnung gehört; seiner Sphäre ist eine etwaige Unaufklärbarkeit in diesem Punkt auch dann zuzuordnen, wenn er keinen unmittelbaren Erkenntniszugriff auf die steuerliche Einbeziehung der betreffenden Einkünfte hat (BFH-Urteil vom 08.09.2010 I R 90/09, BStBl. II 2013, 11). § 11 Abs. 1 EStG regelt den Zufluss von Einnahmen (§ 8 EStG) bei Überschusseinkünften. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 2 Nr. 2 EStG). Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen (§11 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG).

21
c) Die Voraussetzungen des § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 und 2 EStG zur Anrechnung von Kapitalertragsteuer sind im Streitfall nicht erfüllt. Im Streitfall hat die Klägerin Steuerbescheinigungen der Sparkasse Bayreuth für die Jahre 2003 bis 2008 sowie der Postbank für die Jahre 2003 bis 2010 vorgelegt. Da die Kapitalerträge auch nur in den entsprechenden Jahren 2003 bis 2010 nicht aber im Streitjahr 2016 als Einkünfte anzusetzen sind, kann der ausgewiesene Zinsabschlag bzw. die anrechenbare Zinsabschlagsteuer auch nur in den entsprechenden Jahren angerechnet werden. Eine Anrechnung im Streitjahr 2016 entfällt damit. Dies gilt auch für den auf den Zinsabschlag oder die Kapitalertragsteuer erhobenen Solidaritätszuschlag hierauf (§ 1 Abs. 2 Solidaritätszuschlagsgesetz).

22
3. Eine Anrechnung der bescheinigten ausländischen Steuer im angefochtenen Bescheid vom 29.01.2021 kommt nicht in Betracht.

23
a) Die Anrechnung ausländischer Steuerbeträge hat gemäß § 2 Abs. 6 Satz 1 EStG im Steuerfestsetzungsverfahren zu erfolgen (BFH-Urteil vom 30.11.2016 VIII R 11/14, BStBl. II 2017, 443 m.w.N.).

24
b) Bei 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 Absatz 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist; § 34 c Abs. 1 Satz 1 EStG. Die Steueranrechnungsvorschriften des § 34 c EStG dienen der Anrechnung bzw. dem Abzug ausländischer Ertragsteuer, um eine ungewollte Doppelbesteuerung zu verhindern (Schmidt/Heinicke, EStG 41. Auflage, § 34 c Rz. 1; Gosch in Kirchhof, EStG 20. Auflage, § 34 c Rn. 3).

25
c) Es kann somit die ausländische Steuer stets nur bis zur Höhe der deutschen Steuer angerechnet werden, die auf die im jeweiligen Veranlagungszeitraum bezogenen Kapitalerträge i.S. des § 32d Abs. 5 Satz 1 EStG entfällt (BFH-Urteil vom 30.11.2016 VIII R 11/14, BStBl. II 2017, 443, Rn. 34). Das heißt, es muss überhaupt eine deutsche Einkommensteuer anfallen, auf welche die ausländische Steuer angerechnet werden kann (Gosch in Kirchhof, EStG 20. Auflage, § 34 c Rn. 23). Fehlt es daran, z.B. infolge des Sparer-Pausch- bzw. Freibetrages gemäß § 20 Abs. 9 Sätze 2 und 4, entfällt mangels Doppelbesteuerung von vornherein jegliche Anrechnung (Finanzgericht Köln, Urteil vom 11.07.2002 7 K 8572/98, EFG 2002, 1235; Gosch in Kirchhof, EStG 20. Auflage, § 34 c Rn. 23).

26
d) Im Streitfall wird auf die ausländischen Kapitalerträge keine deutsche Einkommensteuer erhoben. Es werden im angefochtenen Einkommensteuerbescheid keine Einkünfte aus Kapitalvermögen angesetzt und die Einkommensteuer für 2016 ist auf 0 € festgesetzt. Damit entfällt eine Anrechnung der ausländischen Steuer, denn eine Doppelbesteuerung findet ja gerade nicht statt.

27
4. Da die Klage in den beiden Hauptanträgen ohne Erfolg ist, besteht auch kein Zinsanspruch.

28
Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 143 Abs. 1, 135 Abs. 1 FGO.