
Datum: 11.07.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 8572/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0711.7K8572.98.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Im Streitjahr (1994) erzielten der Kläger und seine mit ihm zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehefrau 9.498 DM Zinsen aus Geldanlagen und Dividenden aus Aktien verschiedener in- und ausländischer Kapitalgesellschaften. Von den vorgenannten Bruttoerträgen hatten die inländischen Schuldner 1.347 DM Kapitalertragsteuer sowie 2.101 DM Körperschaftsteuer einbehalten, im Ausland waren die Bruttoerträge um 232 DM Quellensteuern gemindert worden. Davon entfielen 209 DM auf Staaten der Europäischen Union (EU), nämlich Spanien, Großbritannien und Nordirland, Italien, Frankreich und die Niederlande. An Kontoführungs- und Depotgebühren zahlten die Kläger 1.088 DM. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Anlagen KSO und AUS sowie die von den Eheleuten erstellte Übersicht "Einkünfte aus Kapitalvermögen" und die hierzu eingereichten Belege zur Einkommensteuererklärung Bezug genommen.

2

Der Beklagte minderte die Kapitalerträge um die Werbungskosten, die ausländischen Steuern und den Sparerfreibetrag bis auf 0 DM und setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr ausgehend von den übrigen Einkünften der Eheleute aus Gewerbebetrieb, selbständiger und nichtselbständiger Arbeit sowie Vermietung und Verpachtung durch Einspruchsentscheidung vom 6. November 1998 auf 6.928 DM fest, worauf er die genannte Kapitalertrag- und die Körperschaftsteuer in voller Höhe anrechnete. Der vom Kläger erhobene Einspruch blieb im Ergebnis nur insofern ohne Erfolg, als der Beklagte es unter Hinweis auf die mit 0 DM erfassten ausländischen Kapitaleinkünfte ablehnte, für die 232 DM ausländische Quellensteuern die Steuermäßigung nach § 34c Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) zu gewähren.

3

Hierauf hat der Kläger Klage erhoben und sein Begehren zuletzt auf die Anrechnung der von den EU-Staaten einbehaltenen Quellensteuern beschränkt. Er trägt vor:

Die Nichtanrechnung der EU-Quellensteuern im Gegensatz zur vollständigen Anrechnung der inländischen Quellensteuern stelle eine Diskriminierung der aus der EU stammenden Kapitaleinkünfte und der in der EU ansässigen Kapitalgesellschaften dar, die gegen europäisches Recht verstosse. Das Prinzip der Nichtdiskriminierung verlange, dass es steuerlich keinen Unterschied machen dürfe, ob jemand Einkünfte aus Kapitalvermögen von einer deutschen Gesellschaft oder einer Gesellschaft im übrigen Raum der EU beziehe. Die Ungleichbehandlung entstehe nur in Deutschland und könne nicht in dem anderen Land angegangen werden, denn dieses behandle alle Ausschüttungsempfänger - Inländer wie Ausländer - entsprechend den europäischen Verträgen gleich. Eine Steuervergünstigung würde dort eine Diskriminierung einzelner Einkünfte bedeuten. Die bisher zum Diskriminierungsverbot vorliegenden Urteile des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) seien zwar nicht unmittelbar einschlägig, sollten aber im Streitfall analog angewendet werden. Die Angelegenheit möge vom Finanzgericht dem EuGH vorgelegt werden. 5

Der Kläger beantragt, die Einkommensteuer 1994 um 209 DM anrechenbare ausländische Steuern herabzusetzen. 6

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 7

Er macht geltend: Eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern könne nach geltendem Recht nicht vorgenommen werden. Der Kläger lasse unbeachtet, dass im Streitfall eine Doppelbesteuerung nicht vorliege und daher eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern systemwidrig sein würde. Dass in dem jeweiligen ausländischen Staat keine entsprechende Steuervergünstigung bestehe, müsse bei der Festsetzung der deutschen Einkommensteuer unberücksichtigt bleiben. Es bleibe dem Kläger unbenommen, dies bei der ausländischen Finanzbehörde geltend zu machen. 8

Entscheidungsgründe 9

Die Klage ist nicht begründet. 10

Die Einkommensteuer kann nach § 100 Abs. 1 und 2 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht wie beantragt herabgesetzt werden, weil der angefochtene Einkommensteuerbescheid in der Gestalt der Einspruchsentscheidung nicht rechtswidrig ist und den Kläger nicht in seinen Rechten verletzt. Der Beklagte hat die Einkommensteuer nach § 2 Abs. 6 EStG zutreffend ohne eine Steuerermäßigung festgesetzt. 11

I. Die für das Begehren des Klägers allein in Betracht kommende Steuerermäßigung nach § 34c Abs. 1 Satz 1 und Abs. 6 Satz 2 EStG in Verbindung mit den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (- DBA -, vgl. Art. 9 Abs. 1 und 2 DBA-Frankreich, Art. 10 Abs. 1 und 2 DBA-Italien, Art. VI Abs. 1 DBA-Großbritannien und Nordirland, Art. 10 Abs. 1 und 2 DBA-Spanien und Art. 20 Abs. 2 DBA-Niederlande) greift im Streitfall nicht ein. Nach dem Text des § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG kann die Steuerermäßigung nur gewährt werden, wenn auf die ausländischen Einkünfte rechnerisch deutsche Einkommensteuer entfällt. Im Streitfall unterliegen die gesamten in- und ausländischen Einkünfte der Eheleute aus Kapitalvermögen nach § 2 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG nicht der Einkommensteuer. Denn die Bruttoeinnahmen von zusammen 9.498 DM sind um die 1.088 DM Depotgebühren als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) und wegen des verbleibenden Betrages von 8.410 DM in gleicher Höhe gemäß § 20 Abs. 4 Satz 2 und 4 EStG um den Sparerfreibetrag bis auf 12

0 DM zu kürzen. Dass der zur steuerlichen Schonung eines Sockelvermögens geschaffene Sparerfreibetrag (vgl. BT-Drs. 7/1470 S. 220) nicht nur zum Wegfall der Steuerpflicht, sondern auch zum Verlust der Anrechnung führen kann, entspricht ganz herrschender Meinung (vgl. BFH-Urteil vom 16. Mai 2001 I R 102/00, BFHE 195, 344, BStBl II 2001, 713 [712]; Blümich/Wied, EStG, § 34c Rn. 44 f.; für die Konstellation im Streitfall auch Thurmayer, DB 1996, 1696 [1701]); darüber streiten die Beteiligten nicht.

II. Dass im Streitfall § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG keine Anrechnung von Quellensteuern ermöglicht, verstösst entgegen der Ansicht des Klägers nicht gegen EU-Recht. 13

1. Der erkennende Senat braucht keine Vorabentscheidung des EuGH gemäß Art. 234 Abs. 1 Buchstabe a des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV, in der derzeit geltenden Fassung aufgrund des Amsterdamer Vertrages vom 2. Oktober 1997, BGBl 1998 II S. 387, in Deutschland inkraftgetreten am 1. Mai 1999, vgl. die Bekanntmachung in BGBl 1999 II S. 296) zur Auslegung dieses Vertrages einzuholen, weil zu der strittigen Frage bereits eine gesicherte Rechtsprechung des EuGH vorliegt, die herangezogen werden kann. Es ist nicht erforderlich, dass sie genau zu der im Ausgangsverfahren einschlägigen Rechtsnorm ergangen ist (EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. C-283/81, EuGHE 1982, 3415; vgl. auch BFH-Urteil vom 11. Juni 1997 X R 74/95, BStBl II 1997, 617 [621]). 14

2. Für das Streitjahr gilt der EGV in der Fassung des Maastrichter Vertrages (vgl. das Gesetz zum Vertrag vom 7. Februar 1992 über die Europäische Union vom 28. Dezember 1992, BGBl II S. 1251, in Deutschland inkraftgetreten am 1. November 1993, vgl. Bekanntmachung BGBl 1993 II S. 1947). 15

a) Die Regelung in § 34c Abs. 1 EStG berührt zwei Grundfreiheiten des EGV: 16

Nach Art. 73b Abs. 1 EGV (jetzt Art. 56 Abs. 1 EGV) sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verboten. Nach Art. 52, 58 EGV (jetzt Art. 43, 48 EGV) sind ferner Beschränkungen der freien Niederlassung von Gesellschaften eines Mitgliedsstaates im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedsstaates verboten. Gegenüber solchen besonderen Diskriminierungsverboten tritt das allgemeine Diskriminierungsverbot aus Art. 6 EGV (jetzt Art. 12 EGV) zurück (EuGH-Urteil vom 25. Juni 1997 Rs. C-131/96 "Mora Romero", EuGHE 1997 I, 3659). 17

Der EuGH hatte bereits für die Zeit vor dem EGV noch zu Art. 67 EWG-Vertrag entschieden, dass die Kapitalverkehrsfreiheit berührt sei, wenn eine nationale Rechtsnorm die in einem Mitgliedsstaat wohnhaften Gemeinschaftsbürger davon abschrecke, ihr Kapital in Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat anzulegen, was sich umgekehrt für diese Gesellschaft als Hindernis auswirke, in anderen als dem eigenen Mitgliedsstaat Kapital zu sammeln (EuGH-Urteil vom 6. Juni 2000 Rs. C-35/98 "Staatssecretaris van Financiën gegen B.G.M. Verkooijen", EuGHE I 2000, 4071, DStRE 2000, 742). In den EuGH-Urteilen vom 21. September 1999 (Rs. C-307/97 "Compagnie de Saint-Gobain gegen Finanzamt Aachen-Innenstadt", EuGHE I 1999, 6161, BStBl II 1999, 844) und vom 14. Dezember 2000 (Rs. C-141/99 "Algemene Maatschappij voor Investeren en Dienstverlening NV (AMID)" ist ausgeführt, dass die Niederlassungsfreiheit betroffen sei, wenn in einem Mitgliedsstaat der dort ansässigen Zweigniederlassung einer in einem anderen Mitgliedsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft steuerliche Vergünstigungen - unter anderem bei der Dividendenbesteuerung - vorenthalten werden, die anderen in dem erstgenannten Staat ansässige Kapitalgesellschaften offenstehen. 18

Die vorgenannten Entscheidungen können - wovon auch die Beteiligten ausgehen - auf den Streitfall nicht unmittelbar übertragen werden, da der Sparerfreibetrag nach § 20 Abs. 4 EStG gerade nicht zwischen in- und ausländischen Kapitalerträgen differenziert und diejenigen Kapitalgesellschaften - an denen der Kläger Anteile im Streitjahr Anteile hielt - seinerzeit keine Betriebsstätten in Deutschland hatten. Dem Kläger ist aber zuzugeben, dass vorliegend die Kapitalverkehrsfreiheit und die Niederlassungsfreiheit jedenfalls berührt sind. Es besteht in der Tat eine Ungleichbehandlung zwischen inländischen und ausländischen Kapitalerträgen. Während die ausländische Quellensteuer wie ausgeführt bei Einkünften aus Kapitalvermögen unterhalb des Sparerfreibetrages nach § 34c Abs. 1 EStG nicht angerechnet wird, ist die inländische Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer nach § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG in jedem Falle auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen. Es ist nicht auszuschließen, dass diese Regelung gerade Kleinanleger in Deutschland vom Erwerb von Aktien aus anderen EU-Staaten abschreckt und zudem Gesellschaften in anderen EU-Staaten behindert, in Deutschland Kapital zu sammeln.

b) Gleichwohl werden durch die Anwendung von § 34c Abs. 1 EStG auf den Streitfall die Art. 52, 58, 73b Abs. 1 EGV jedenfalls im Ergebnis nicht verletzt. 20

aa) Der EuGH betont in ständiger Rechtsprechung, dass Eingriffe in die verschiedenen Grundfreiheiten mit dem Gemeinschaftsrecht dann vereinbar sind, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind, wozu insbesondere die Kohärenz der Steuerregelung gehört (vgl. grundlegend die EuGH-Urteile vom 28. Januar 1992 Rs. C-204/90 "Bachmann", EuGHE I 1992, 249, HFR 1993, 735 und Rs. C-300/90 "Kommission gegen Belgien", EuGHE I 1992, 305 sowie vom 28. Oktober 1999 Rs. C-55/98 "Vestergaard gegen Skatteministeriet", EuGHE I 1999, 7641, DStRE 2000, 114). 21

Im Urteil vom 12. Mai 1998 (Rs. C-336/96 "Eheleute Robert Gilly gegen Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin", EuGHE I 1998, 2793, DStRE 1998, 445) hat der EuGH dahin erkannt, dass die durch Art. 48 EGV (jetzt Art. 39 EGV) gewährleistete Freizügigkeit der Arbeitnehmer als besonderes Diskriminierungsverbot der Anwendung eines Steueranrechnungsverfahrens nicht entgegenstehe, das in Doppelbesteuerungsfällen dazu führt, dass nicht die gesamte im Ausland einbehaltene Quellensteuer angerechnet wird. Der EuGH betonte, dass ein DBA nur verhindern solle, dass ein und dieselben Einkünfte in beiden Staaten besteuert werden, nicht aber, dass die in dem einen Staat erhobenen Steuern nicht höher sein dürften als die in dem anderen Staat. Die unterschiedlichen Steuersätze der Mitgliedstaaten fielen in Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung auf diesem Gebiet in die alleinige Zuständigkeit der Mitgliedsstaaten. Wenn der Wohnsitzstaat als Steueranrechnung einen höheren Betrag als den anteiligen Teilbetrag der nationalen Steuer berücksichtigen müsse, wäre er gezwungen, seine Steuer auf die übrigen Einkünfte entsprechend zu verringern, was für ihn zu einem Verlust an Steuereinnahmen führen und damit seine Souveränität auf dem Gebiet der direkten Steuern beeinträchtigen. 22

Aus diesem Urteil wird in der Literatur die Folgerung gezogen, dass § 34c EStG insgesamt EG-konform sei (Blümich/Wied, § 34c Rn. 11; wohl auch Heinicke in Schmidt, EStG, 21. Auflage, § 34c Rn. 15). Andere Stimmen halten es lediglich für zweifelhaft, ob der EGV verletzt werde, wenn § 34c EStG die Anrechnung der ausländischen Steuern in solchen Fällen nicht in voller Höhe ermöglicht, in denen es zu einer echten Doppelbesteuerung der zugrundeliegenden Einkünfte sowohl im Inland wie im Ausland komme (vgl. Spengel/Jaeger/Müller, IStR 2000, 257 [259]; Wassermeyer, IStR 2001, 113 [117], zuletzt Menhorn, IStR 2002, 15). Da der vorliegende Sachverhalt anders gelagert ist, kann diese Frage offenbleiben. 23

bb) Der erkennende Senat hält im Streitfall die Beeinträchtigung der Kapital- und der Niederlassungsfreiheit durch die Kohärenz der deutschen Steuerregelung entsprechend dem EuGH-Urteil vom 12. Mai 1998 für ausreichend gerechtfertigt.	24
Die Regelung in § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG, wonach die Kapitalertragsteuer in voller Höhe anzurechnen ist, erklärt sich daraus, dass sie nach § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer darstellt, die gegenüber dem Steuerpflichtigen für dessen Einkünfte aus Kapitalvermögen entsteht. Bei Dividendeneinkünften ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Gläubiger der Kapitalerträge, also der Anteilseigner, der Schuldner - die Kapitalgesellschaft - nimmt den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers vor (§ 44 Abs. 1 Satz 1 und 3 EStG). Nicht anders war es im Streitjahr bei der Körperschaftsteuer, die aufgrund des Anrechnungsverfahrens nach § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG technisch ebenfalls wie ein Steuerabzug für Rechnung des Anteilseigners ausgestaltet war. Da über die Höhe der Einkommensteuerschuld für ein Kalenderjahr endgültig erst im Veranlagungsverfahren entschieden wird, hat der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Anrechnung aller für seine Rechnung bereits an den Fiskus geleisteten Zahlungen, selbst wenn die Jahreseinkommensteuer 0 DM beträgt.	25
Der vorstehende Gedanke lässt sich auf ausländische Quellensteuern nicht übertragen. Sie betreffen nicht die deutsche Einkommensteuer, sondern werden zur Zahlung der in dem ausländischen Staat gegen den Anteilseigner entstehenden Einkommensteuer verwendet. Die Frage einer Anrechnung solcher Beträge kann sich für den deutschen Fiskus von vornherein nur stellen, wenn sich sonst eine Doppelbesteuerung ein- und derselben Kapitalerträge im In- und Ausland ergäbe, die innerhalb der EU beseitigt werden soll (Art. 220 EGV, jetzt 293 EGV, jeweils zweiter Spiegelstrich) Die Besonderheit des Streitfall besteht aber gerade darin, dass durch den auch für die ausländischen Kapitaleinkünfte geltenden Sparerfreibetrag eine Doppelbesteuerung vollständig vermieden wird.	26
Das klägerische Begehren läuft mithin letztlich darauf hinaus, dass der deutsche Fiskus durch die Anrechnung der Quellensteuern auf einen entsprechenden Teil seiner inländischen Steuereinnahmen verzichtet und den Kläger so behandelt, wie wenn der deutsche Sparerfreibetrag europaweit gelten würde. Dies mag rechtspolitisch als Beitrag zur Harmonisierung der direkten Steuern wünschenswert sein, ein Anspruch darauf lässt sich aus dem EGV aber nicht herleiten. Denn die Mitgliedstaaten haben ihre Zuständigkeit auf diesem Gebiet - anders als bei den indirekten Steuern (Art. 99 EGV, jetzt Art. 93 EGV) bisher nicht auf die EU übertragen.	27
III. Aus den vorstehenden Gründen ergibt sich schließlich, dass die unterschiedliche Behandlung in- und ausländischer Kapitalerträge keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) darstellt, der zu einer Vorlage des Falles an das Bundesverfassungsgericht nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG führen könnte. Zur Parallelvorschrift des § 34c EStG im Körperschaftssteuerrecht - § 26 KStG - hat bereits der BFH (Urteil vom 25. April 1990 I R 70/88, BStBl II 1990, 1086 [1088] ausgesprochen, dass unter verfassungsrechtlichen Aspekten kein Grund bestehe, ausländische Steuern anzurechnen, wenn keine deutsche Körperschaftsteuer anfalle; eine Verpflichtung zur Entlastung von der im Ausland erhobenen Steuer könne allenfalls Sache des ausländischen Fiskus sein.	28
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	29
Für eine Zulassung der Revision sind keine Gründe ersichtlich (§ 115 Abs. 2 FGO).	30

