
Datum: 24.06.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Gerichtsbescheid
Aktenzeichen: 10 K 965/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0624.10K965.06.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit des Abrechnungsbescheids zur Einkommensteuer 2004.

2

Die Kläger sind zur Einkommensteuer zusammenverlangte Eheleute. Beide Kläger hielten seit 1993 Investmentanteile an ausländischen thesaurierenden Fonds. Die zugehörigen Einnahmen aus den Jahren 1993 bis 2004 in Höhe von ...Euro hatten sie im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärungen nicht angegeben. Am 24.05.2004 gaben die Kläger eine Erklärung nach dem Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG) ab, wodurch sie ihre Einnahmen aus Kapitalvermögen aus den zuvor genannten Investmentanteilen offen legten und noch am gleichen Tag die Abgabe hierauf in Höhe von ...€ (=25% auf 60% der Einnahmen) entrichteten.

3

Im September 2004 veräußerten die Kläger die Investmentanteile, wobei Kapitalertragsteuer i. H. v. ...€ und Solidaritätszuschlag i. H. v. ...€ im Wege des Steuerabzuges gemäß § 18 a Auslandsinvestmentgesetz (AuslInvestmG) einbehalten wurden.

4

Diese von der Bank einbehaltenen Beträge machten die Kläger im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung 2004 geltend. Am 14.07.2005 erging gegenüber den Klägern ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004, ohne dass der Beklagte Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag auf die Erträge aus den Investmentanteilen für die Jahre 1993 bis 2004 anrechnete.

5

6

Nachdem die Kläger um eine bisher nicht ergangene rechtsbehelfsfähige Entscheidung gebeten hatten, erließ der Beklagte im Einverständnis mit den Klägern am 17.10.2005 einen auf § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) gestützten Abrechnungsbescheid zur Einkommensteuer 2004, in dem er die bereits im Abrechnungsteil des Einkommensteuerbescheides vom 22.07.2005 erfassten Beträge wiederholte.

Gegen beide Bescheide erhoben die Kläger Einspruch, der durch Einspruchsentscheidung vom 2. Februar 2006 als unbegründet zurückgewiesen wurde. 7

Der Beklagte vertrat in seiner Einspruchsentscheidung die Auffassung, bei der Einkommensteuerveranlagung 2004 seien nur die einbehaltenen Steuern anzurechnen, die auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfielen. Da die Einnahmen bis 31.12.2002 in Folge der durch das StraBEG gewährten Amnestie bei der Einkommensteuerveranlagung nicht erfasst worden seien, könnten die diesbezüglichen Steuerabzugsbeträge nicht angerechnet werden. 8

Die Kläger erhoben gegen die Entscheidung zum Abrechnungsbescheid die vorliegende Klage, die sie wie folgt begründen: 9

Einerseits sei entweder eine Anrechnung oder eine isolierte Erstattung vorzunehmen. Dies schon deswegen, weil nach § 8 Abs. 1 i.V.m. § 4 StraBEG der Steueranspruch für die auf die Jahre 1993 bis 2002 entfallenden Zinserträge nach Zuführung der Besteuerung nach den Vorschriften des StraBEG endgültig erloschen sei. Mangels Bestehens eines Einkommensteueranspruches fehle es somit an der Grundlage für die Erhebung bzw. den Abzug von Kapitalertragsteuer. Die strafbefreiende Erklärung habe grundsätzlich umfassende Abgeltungswirkung. Dies müsse auch im vorliegenden Fall gelten, in dem der Zinsabschlag nicht gleichzeitig mit den Erträgen anfalle. 10

Dem Beklagten könne nicht zugestimmt werden, dass die auf die Jahre 1993 bis 2002 entfallende Zinsabschlagsteuer nach dem StraBEG pauschal berücksichtigt worden sei. Die pauschalierende Berücksichtigung von Aufwendungen, unter anderem von gezahlter Kapitalertragsteuer, beziehe sich lediglich auf Abzugssteuern, die bereits vor der strafbefreienden Erklärung einbehalten worden seien, wovon auch das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 03.02.2004, BStBl I 2004, 225, Tz. 3.3.8. ausgehe. 11

Sollten sämtliche Ausgaben, die mit amnestierten Einnahmen in einem Sachzusammenhang stehen, als abgegolten gelten, hätte der Gesetzgeber entsprechende Kontrollmechanismen etablieren müssen, um eine solche Abgeltung über lange Jahre nach Ablauf des Amnestiezeitraumes sicher zu stellen. Dies sei aber gerade nicht geschehen. Das StraBEG habe sich mit seiner Konzeption für eine einfachere und effizientere Abwicklung entschieden. Nach dem Rechtsgedanken des StraBEG seien damit Ausgaben und Abzüge abgegolten, wenn sie zuvor pauschaliert im Rahmen einer strafbefreienden Erklärung bei der Bemessung der Einnahmen berücksichtigt worden seien. Es habe aber nur berücksichtigt werden können, was vor der Abgabe der strafbefreienden Erklärung realisiert gewesen sei und damit hätte angemeldet werden können. Genauso wie abgeschlossene Veranlagungsverfahren von der strafbefreienden Erklärung unberührt blieben, würden künftige Veranlagungen ohne Berücksichtigung der strafbefreienden Erklärung durchgeführt. Nur auf diese Weise werde das Ziel des Gesetzgebers erreicht, Rechtsfrieden für Steuerhinterziehungen der Jahre bis 2004 ohne Auswirkungen auf zukünftige Besteuerungen zu erreichen. 12

Andererseits hätten sie, die Kläger generelle Bedenken gegen die Zinsabschlagsteuer, da die Erhebung nach dem InvStG erfolgt sei, welches auf das AuslInvG zurückgehe, das nach 13

einer Stellungnahme der Europäischen Kommission vom 03. Februar 1997 (IP/07/81) gegen die Kapitalverkehrsfreiheit in der EG verstößt.

Zudem habe es sich nunmehr zum Nachteil der Klägers ausgewirkt, dass er die Anteile in Deutschland und nicht in Land M zurückgegeben habe. Dies sei unter dem Aspekt der Kapitalverkehrsfreiheit bedenklich. 14

Wegen weiterer Einzelheiten des Klägervortrages wird auf den Schriftsatz vom 10. April 2006 verwiesen. 15

Die Kläger beantragen, 16

den Abrechnungsbescheid zur Einkommensteuer 2004 vom 17.10.2005 dahingehend zu ändern, dass ein Betrag i. H. v. insgesamt ...€ auf die Einkommensteuer 2004 angerechnet wird, 17

hilfsweise Revision zuzulassen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Auf die Einkommensteuer 2004 könnten keine weiteren Beträge angerechnet werden. 21

Abzugssteuern für die Jahre 1993 bis 2002, die aufgrund einer StraBEG-Erklärung gezahlt worden seien, seien von der Anrechnung ausgenommen, da die Einnahmen hieraus keine "bei der Veranlagung erfasste Einkünfte" im Sinne des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG seien. Dies entspreche auch dem Willen des Gesetzgebers, der in seiner Gesetzesbegründung ausgeführt habe, dass durch den Ansatz von nur 60 % der Bruttoeinnahmen sämtliche mit den steuerpflichtigen Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben einschließlich Kapitalertragsteuer abgegolten sein sollten. 22

Er verweist zur weiteren Begründung vollinhaltlich auf die Einspruchsentscheidung. 23

Entscheidungsgründe 24

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. 25

Der nach § 218 Abs. 2 AO ergangene Abrechnungsbescheid des Beklagten vom 17.10.2005 hält einer rechtlichen Überprüfung stand. 26

Entgegen der Auffassung der Kläger besteht kein Anspruch, die aufgrund einer StraBEG-Erklärung durch Steuerabzug für die Jahre 1993 bis 2002 erhobenen Kapitalertragsteuern und den Solidaritätszuschlag auf die Einkommensteuer 2004 anzurechnen. 27

1. Ein Anrechnungsanspruch ergibt sich nicht aus § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG i.V.m. § 1 Abs. 2 Solidaritätszuschlagsgesetz (SolzG), da es sich bei der Steuer nach StraBEG um eine Steuer "sui generis" handelt (dazu Urteil des FG Hamburg vom 12. Juni 2007 5 K 110/06, EFG 2007, 1556). 28

Eine Anrechnung nach diesen Vorschriften setzt nach deren Wortlaut voraus, dass die durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuern/Solidaritätszuschläge auf Einkünfte entfallen, "die bei der Veranlagung erfasst" wurden. Veranlagung in diesem Sinne ist die Festsetzung der Einkommensteuer bzw. des diesbezüglichen Solidaritätszuschlages nach dem, nach den 29

Regeln des EStG ermittelten Einkommen (§§ 25 ff i.V.m. § 2 Abs. 4, 5 EStG).

Der nach der strafbefreienden Erklärung nach § 1 StraBEG zu entrichtende Betrag gilt zwar als Einkommensteuer (§ 10 Abs.1 StraBEG), und die strafbefreiende Erklärung des Steuerpflichtigen gemäß § 1 StraBEG steht einer Steuerfestsetzung gleich (§ 10 Abs.2 StraBEG). Der nach dem StraBEG festgesetzten Einkommensteuer liegt jedoch keine, den Regeln einer Einkommensteuerveranlagung nach dem EStG folgende, Veranlagung zugrunde, sondern die im StraBEG spezialgesetzlich vorgesehene Pauschalsteuerermittlung. § 36 Abs.2 Satz 2 Nr.2 EStG scheidet somit als Anrechnungsgrundlage aus. 30

2. Eine analoge Anwendung des § 36 Abs.2 Satz 2 Nr.2 StraBEG ist nach Ansicht des erkennenden Senats nicht möglich, da eine für eine Analogie erforderliche planwidrige Gesetzeslücke nicht gegeben ist. 31

Dem Gesetzgeber war bei Schaffung des StraBEG der Anwendungsbereich des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG bekannt. Hätte er eine Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit amnestierelevanten Einnahmen stehen, aber erst nach 2002 erhoben werden, gewollt, wäre dies durch Änderung des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG ohne Weiteres möglich gewesen, indem der Wortlaut dieser Vorschrift auch auf andere, als "bei der Veranlagung" erfasste Einkünfte erweitert worden wäre. 32

Der Gesetzgeber hatte aber nach Überzeugung des erkennenden Senats gar keine Veranlassung, den Anwendungsbereich des § 36 Abs.2 Nr.2 StraBEG zu erweitern. Hierfür spricht die eindeutige Begründung des Gesetzgebers zum StraBEG. Danach hat der Gesetzgeber gesehen und auch berücksichtigt, dass nacherklärte Einkünfte mit einem Steuerabzug belastet sind (Bundestagsdrucksache - Drucksache - 15/1309, S. 9), ohne hieran anknüpfend deren Abzug, abweichend von der Berücksichtigung im Rahmen des pauschalen Abzuges nach § 1 Abs.2 StraBEG, nach den Regeln des Einkommensteuergesetzes zuzulassen. Das StraBEG stellt vielmehr nach dem ausdrücklich erklärten Willen des Gesetzgebers eine besondere, außerhalb des EStG angesiedelte Regelung dar, die den verfassungsrechtlich zweifelhaften Weg (vgl. hierzu nur Vorlagebeschluss des FG Köln vom 22.09.2005, 10 K 1880/05, EFG 2005, 1878 m.w.N.; Klein in DStR 2005, 1833 m.w.N.; Pezzer in DStZ 2003, 724) zur Steuerehrlichkeit ebnen sollte (Drucksache a.a.O. S.7). 33

Dies schien dem Gesetzgeber unter bewusster deutlicher Bevorzugung der Steuerunehrlichen gegenüber den Steuerpflichtigen, die ihren Erklärungspflichten ordnungsgemäß nachgekommen sind, offenbar nur möglich über Regeln außerhalb der geltenden Besteuerungs- und Erhebungsregeln, mit Hilfe einer großzügig ermittelten Pauschalsteuer. Hierbei hat der Gesetzgeber im Hinblick auf die mit der Erklärung und Zahlung nach § 1 StraBEG verbundenen Strafbefreiung versucht, eine klare und praktikable Regelung zu schaffen (Drucksache a.a.O., S. 8) und dabei im Interesse der Vereinfachung unterstellt, dass für alle nichtversteuerten Einnahmen Aufwendungen i. H. v. insgesamt 40 % angefallen sind, worin auch die auf amnestierelevante Einnahmen entfallende Kapitalertragsteuer i. H. v. 30 % enthalten sein sollte (Drucksache a.a.O., S. 9). 34

Keine Anhaltspunkte bestehen dafür, dass der Gesetzgeber mit dem großzügigen Pauschalabzug von 40% nur die Kapitalertragsteuer erfasst wissen wollte, die im Zeitpunkt der strafbefreienden Erklärung bereits erhoben worden war (vgl. ebenso Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler in Kommentar zum StraBEG, § 1, Anm.19). 35

Auch aus Tz. 3.3.8 des von den Klägern angeführten Schreibens des Bundesfinanzministeriums vom 03.02.2004, in dem nur Hinweise der Verwaltung für die das StraBEG anwendenden Finanzbehörden gegeben werden, lässt sich dies nicht entnehmen. Vielmehr spricht die Tatsache, dass das StraBEG nach dem ausdrücklich geäußerten Willen des Gesetzgebers eine auf Rechtsfrieden gerichtete Regelung darstellen soll (Drucksache a.a.O., S. 7) dafür, dass alle auf die nicht erklärten Einnahmen entfallenden Abzugsbeträge erfasst sein sollten, unabhängig davon, wann diese erhoben wurden. Der erkennende Senat geht daher davon aus, dass der Gesetzgeber eine einheitliche Begünstigung für steuerunehrliche Bürger wollte, nicht jedoch eine weitere Bevorzugung des Teiles der Steuerunehrlichen, für die aufgrund besonderer Vorschriften, wie zum Beispiel des AuslInvestmentG, eine Erhebung der Kapitalertragsteuer nicht bereits im Jahr des Zuflusses (§ 17 Abs.1 Satz 3 AuslInvestmentG), sondern erst bei Ausschüttung der bisher thesaurierten Erträge erfolgt (§ 18 a Abs.1 Nr.3 AuslInvestmentG). Folgte man der Auffassung der Kläger, hätten diese nicht nur den Vorteil der Besteuerung mit 25% von 60% der Einnahmen, sondern einen darüber hinausgehenden Vorteil in Form einer die Pauschalsteuer übersteigenden Erstattung von 30% der Einnahmen, ein Ergebnis, das als gesetzgeberischer Wille nicht ernsthaft unterstellt werden kann (zu vorstehendem bereits Urteil des FG Köln vom 20.06.2006 5 K 3906/05, EFG 2007, 934).

Der Senat sieht sich in dieser Einschätzung auch dadurch bestätigt, dass Steuerunehrliche schon vor Inkrafttreten des StraBEG über eine Selbstanzeige gemäß §§ 371, 378 AO eine - verfassungsrechtlich unbedenkliche (vgl. Weber-Grellet in Der Betrieb, 2004, 1574 m.w.N.) - Möglichkeit hatten, den Weg in die Steuerehrlichkeit zu finden, verbunden mit der Konsequenz nachträglicher Steuerveranlagungen und Steueranrechnungen nach den Regeln des Einkommensteuergesetzes. Wenn der Gesetzgeber darüber hinaus eine - verfassungsrechtlich bedenkliche - Begünstigung Steuerunehrlicher in Form des StraBEG als erforderlich angesehen hat, die in Anspruch zu nehmen sich jeder Steuerpflichtige nach Durchführung einer sogenannten Günstigerprüfung entscheiden konnte (Drucksache a.a.O. S. 9), so spricht dies gegen eine vom Gesetzgeber gewollte Verquickung des StraBEG mit dem EStG zum Zwecke einer Anrechnung gemäß § 36 Abs.2 Satz 2 Nr.2 EStG und damit gegen eine planwidrige Gesetzeslücke und die Notwendigkeit einer Analogie. 37

3. Die Klage bleibt auch dann ohne Erfolg, wenn man sie als Leistungsklage auf Erstattung des einbehaltenen Zinsabschlags verstehen wollte. Der Klägerin steht kein Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO zu, denn weder hat sie den Zinsabschlag ohne Rechtsgrund gezahlt noch ist ein solcher nachträglich entfallen. 38

Ohne rechtlichen Grund wurde eine Steuer gezahlt, wenn für die Zahlung ein kausales Rechtsverhältnis zwischen Gläubiger und Schuldner nicht bestanden hat, auf die Leistung also nach materiellem Recht kein Anspruch besteht (vgl. nur Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO, § 37, Anm.27 m.w.N.). 39

Im Streitfall bestand aber trotz Abgabe der strafbefreienden Erklärung ein Anspruch auf die streitige Kapitalertragsteuer einschließlich des diesbezüglichen Solidaritätszuschlages. Rechtsgrundlage für die Einbehaltung des Zinsabschlages ist § 7 Abs. 1 Nr. 3 InvStG, dessen Tatbestand durch die Veräußerung der Anteile im Jahre 2004 erfüllt worden ist. Diese Rechtsgrundlage ist nicht nachträglich durch die Abgabe der strafbefreienden Erklärung entfallen. Denn der Zinsabschlag hat dann abgeltende Wirkung, wenn es nicht zu einer Veranlagung bzw. Einbeziehung der Kapitaleinkünfte in die Veranlagung kommt. 40

Hieran ändert auch die Regelung in § 8 Abs.1 StraBEG nichts. Danach erlöschen mit der Entrichtung des Betrages nach § 1 StraBEG die nach dem 31.12.1992 und vor dem 1.1.2003 41

entstandenen Steueransprüche - hier Einkommensteuer -, soweit Straf- und Bußgeldfreiheit nach dem StraBEG eingetreten ist; für die Klägerin Im Jahre 2005. Die Vorschrift des § 8 Abs.1 StraBEG kann jedoch nur nach Maßgabe des vom Gesetzgeber mit der Erklärung verfolgten und vom Steuerpflichtigen mit der Erklärung akzeptierten Ziels verstanden werden. Dieses ist bzw. war darauf gerichtet, gerade deshalb nur 60% der bis dahin nicht erklärten Einnahmen des Steuerpflichtigen der Besteuerung zu unterwerfen, weil die Einnahmen im Übrigen zur Abdeckung der diesbezüglichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen, insbesondere auch zur - ggf. nachträglichen - Entrichtung von Kapitalertragsteuer/Solidaritätszuschlag verwendet werden. Die Ausdehnung der Erlöschenswirkung wäre daher genau gegenläufig zu dem gesetzgeberischen Anliegen und hätte daher einer ausdrücklichen Regelung bedurft, wie sie beispielweise für die Ausdehnung der Erlöschenswirkung auf verkürzte Steuerabzugsbeträge in § 8 Abs.1 Satz 2 StraBEG getroffen worden ist.

Soweit die Klägerin beanstandet, dass sie ohne die begehrte Anrechnung gewissermaßen doppelt besteuert werde und zwar höher als im Falle einer Selbstanzeige, mag dies möglicherweise zutreffen, rechtfertigt aber keine andere Beurteilung des Streitfalles. Denn der Gesetzgeber hat die Möglichkeit der Abgabe einer strafbefreienden Erklärung neben das Instrument der Selbstanzeige gestellt. In dem Merkblatt zum StraBEG (BMF-Schreiben vom 3.2.2004, BStBl I 2004,225) wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass jeder Steuerpflichtige für sich entscheiden kann, welche Alternative - strafbefreiende Erklärung oder Selbstanzeige - für ihn im konkreten Fall wegen der unterschiedlichen Wirkungen günstiger ist. 42

4. Anhaltspunkte für eine Europarechtswidrigkeit dieser Regelung sieht der erkennende Senat vorliegend nicht. Dem Kläger hätte es freigestanden, seine Anteile in Land M zurückzugeben. In diesem Fall hätte es ihm oblegen, diese Tatsache in seiner Steuererklärung anzugeben. Vorteile, die dadurch entstehen, dass Sachverhalte, die in einem anderen Land verwirklicht werden durch fehlende Steuerehrlichkeit dem Fiskus verborgen bleiben, haben keinen Einfluss auf die Kapitalverkehrsfreiheit. 43

Die Klage war daher mangels Anspruches auf Erstattung bzw. Anrechnung der in 2004 für die Jahre 1993 bis 2002 erhobenen Abzugssteuern abzuweisen. 44

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 FGO. 45