
Datum: 25.02.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 1650/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0225.11K1650.12.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Kläger sind Eheleute und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Beide sind am 24.6.2010 aus der evangelischen Kirche ausgetreten. Am 31.7.2010 erhielt der Kläger eine Dividendenzahlung einer GmbH. Dabei wurden Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag, im Hinblick auf den Kirchenaustritt aber keine Kirchensteuer einbehalten. 2

Mit der Steuererklärung für das Streitjahr reichten die Kläger eine Anlage KAP ein, mit der sie die Günstigerprüfung für sämtliche Kapitalerträge beantragten, um den Sparer-Pauschbetrag voll ausschöpfen zu können. Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 23.12.2011 wurde neben Kirchensteuer für die weiteren Einkünfte Kirchensteuer i.H.v. 1.812,38 € (berechnet für die Monate Januar bis Juni) auf die nach § 32 d Abs. 1 EStG versteuerten Kapitalerträge festgesetzt. 3

Hiergegen richtet sich nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 24.4.2012) die vorliegende Klage, mit der die Kläger geltend machen, eine Kirchensteuerfestsetzung auf die Kapitalerträge sei wegen des zuvor erfolgten Kirchenaustritts unzulässig. 4

Soweit Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer durch den Kirchensteuerabzugsverpflichteten einbehalten werde, sei gemäß § 5 Abs. 2 KiStG NW entscheidend, ob der Gläubiger der Kapitalerträge im Zeitpunkt der Abzugsverpflichtung kirchensteuerpflichtig sei; eine Zwölfteilung finde nicht statt. Die Kirchensteuermitgliedschaft 5

des Klägers habe am 24.6.2010 und die Kirchensteuerpflicht somit mit Ablauf des 30.6.2010 geendet. Folgerichtig sei im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs keine Kirchensteuer einbehalten worden. Der Beklagte vertrete die Ansicht, dass die Kirchensteuerfreiheit nur dann eintrete, wenn sie als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer einbehalten werde. Dagegen solle dies nicht gelten, wenn die Kirchensteuer im Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer erhoben werde. Es könne dahinstehen, ob eine unterschiedliche Steuerfestsetzung alleine durch verfahrens- und erhebungsrechtliche Besonderheiten verfassungsgemäß wäre. Im Streitfall hätte eine Kirchensteuerfestsetzung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung aufgrund der geltenden Rechtslage nicht erfolgen dürfen, da die Kapitalerträge im Wege des Steuerabzugs (Abgeltungssteuer) bereits versteuert worden seien. Der Ansatz der Kapitalerträge in der Steuererklärung sei ausschließlich aus dem Grund erfolgt, um den im Abzugsverfahren nicht berücksichtigungsfähigen Sparerfreibetrag im Veranlagungsweg voll umfänglich berücksichtigen zu können (sog. Günstigerprüfung). Ein Antrag auf Festsetzung einer Kirchensteuer auf die fraglichen Dividendeneinnahmen im Veranlagungsverfahren sei nicht gestellt worden. Dazu hätte in Zeile 6 der Anlage KAP eine 1 erfasst werden müssen.

Gemäß § 5 Abs. 2 KiStG NW werde keine Kirchensteuer erhoben und auch keine Zwölftelung der Kirchensteuer vorgenommen, wenn die Kirchensteuer als Zuschlagsteuer zur Kapitalertragsteuer erhoben werde. Hierbei handle es sich nicht um eine reine Vereinfachungsregelung, sondern um eine bewusste Freistellung der der Abgeltungssteuer unterliegenden Kapitaleinkünfte von der Kirchensteuer. Die nachträgliche Festsetzung der Kirchensteuer im Veranlagungsverfahren sei somit entgegen dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut erfolgt. Würde man der Argumentation des Beklagten folgen, trete das paradoxe Ergebnis ein, dass die Kläger im Wege der Einkommensteuerveranlagung zwar im Rahmen der Günstigerprüfung den Sparerfreibetrag steuermindernd berücksichtigen könnten, dieser Vorteil aber durch eine nachträgliche Kirchensteuerfestsetzung überkompensiert würde und sie sich insgesamt schlechter stellen würden. Dieses Ergebnis lasse sich weder aus dem Wortlaut der Gesetzesformulierung noch aus sonstigen Rechtsquellen herleiten. 6

Der Beklagte begründe den Ansatz der Zwölftelregelung damit, dass das in § 51 a EStG normierte „Wahlrecht“ ausgeübt worden sei und damit die anteilige Besteuerung der Kapitalerträge mit Kirchensteuer gerechtfertigt sei. Das Wahlrecht, die Kirchensteuern entweder im Abzugsverfahren mit der Kapitalertragsteuer oder im Veranlagungsverfahren zu erheben, sei vom Gesetzgeber u.a. geschaffen worden, um den Steuerpflichtigen eine Alternative zu geben, wenn diese ihre Kirchenzugehörigkeit nicht an die kirchensteuerabzugsverpflichtete Stelle bekannt geben wollten. Dabei sei der Gesetzgeber vom Normalfall der Kirchenzugehörigkeit für einen ganzen Veranlagungszeitraum ausgegangen. Die Kläger hätten dieses Wahlrecht nicht dadurch ausgeübt, dass die Kapitalerträge zur Überprüfung des gewährten Sparerfreibetrags in der Steuererklärung angegeben worden seien. Ansonsten hätte ein entsprechender Eintrag in der Zeile 6 der Anlage KAP erfolgen müssen. Ein anderes Ergebnis könne auch unter Steuergerechtigkeitsaspekten nicht vom Gesetzgeber gewollt sein. Die Kläger hätten durch den Bezug der Kapitaleinkünfte nicht die Möglichkeit, den Sparerfreibetrag bereits im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge zu berücksichtigen. Dies sei bei Ausschüttungen einer nicht an einer Börse notierten GmbH an ihre Anteilseigner nicht möglich. Im Gegensatz dazu könne ein Gläubiger von Dividenden einer börsennotierten Aktiengesellschaft seiner Bank einen Freistellungsauftrag erteilen und damit bereits im Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzugs in den Genuss des Sparerfreibetrages kommen. Das würde bedeuten, dass zwei Steuerpflichtige, die exakt die gleichen Kapitaleinkünfte erzielten, eine 7

unterschiedliche Kirchensteuerfestsetzung hinnehmen müssten.

Die in ihrem Wortlaut eindeutige Regelung des § 5 Abs. 2 KiStG NW stelle eine von der allgemeinen Zwölfstelregelung abweichende Spezialregelung dar, die der allgemeinen Norm vorgehe. 8

Die Kläger beantragen, 9

den Bescheid für 2010 über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer vom 23.12.2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.4.2012 dahingehend abzuändern, dass keine Kirchensteuer auf die Kapitalerträge in Form der Dividende vom 31.7.2010 festgesetzt wird. 10

Der Beklagte beantragt, 11

die Klage abzuweisen. 12

Im Streitjahr habe die Möglichkeit bestanden, die Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer über die Kirchensteuerabzugsverpflichteten (z.B. Bank) abzuführen (Abzugsverfahren) oder im Wege der Veranlagung über das Finanzamt festsetzen zu lassen (Antragsveranlagung). Die gesetzlichen Regelungen für beide Verfahren ergäben sich aus § 51 a EStG. § 51 a EStG finde aufgrund der Verweisung in § 4 Abs. 2 KiStG NW in Verbindung mit § 6 Abs. 2 KiStO sowie § 51 a Abs. 6 EStG entsprechende Anwendung. 13

Für den Fall, dass der Kirchensteuerabzug bei bestehender oder zeitanteiliger Kirchenmitgliedschaft nicht durch die Bank erfolgt sei, bestehe die grundsätzliche Verpflichtung, dem Finanzamt die Kapitalerträge über die Anlage KAP zu melden (§ 51 a Abs. 2 b und Abs. 2 d EStG). Richtig sei, dass im Streitfall die Kläger im Rahmen der Einkommensteuererklärung in der Anlage KAP unter der Zeile 4 die Günstigerprüfung jedoch nicht unter Zeile 6 den Einbehalt des Kirchensteuerabzugs beantragt hätten. Die Beweggründe, die zur Beantragung der Günstigerprüfung geführt hätten (Ausschöpfung des Sparer-Pauschbetrages), seien ohne Bedeutung. Die Antragsveranlagung nach § 32 d Abs. 4 EStG gewähre dem Steuerpflichtigen für die Kapitalerträge, die der Kapitalertragsteuer unterlegen hätten, das Wahlrecht, diese im Rahmen seiner Veranlagung geltend zu machen, um beim Steuerabzug nicht berücksichtigte Umstände zu erfassen. Die Beantragung der Günstigerprüfung und somit die Anwendung des Sparer-Pauschbetrags i.H.v. 1.602 € finde auch im Rahmen des Annexcharakters bei der Festsetzung der Kirchensteuer Berücksichtigung. Aufgrund der Antragsveranlagung habe das Finanzamt für die Kapitalerträge eine Einkommensteuer nach § 32 d EStG i.H.v. 40.274 € festgesetzt. Die Einkommensteuer stelle dann die Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer dar. Der seitens der Kläger aufgezeigte Vergleich der Vor- und Nachteile, die durch die nachträgliche Erklärung der Kapitalerträge bei den unterschiedlichen Steuerarten entstanden seien, entspreche dem Steuersystem mit allen steuerrechtlichen Konsequenzen. Dem Vorteil bei der Einkommensteuer stehe der Nachteil der steuerlichen Mehrbelastung bei der Kirchensteuer gegenüber. Dass durch die Erklärung der Kapitalerträge im Rahmen der Einkommensteuererklärung und die dadurch erfolgte steuermindernde Wirkung bei der Einkommensteuer zeitgleich eine nachträgliche Festsetzung der evangelischen Kirchensteuer ausgelöst werde, sei ausschließlich dem Tatbestand der zeitanteiligen Kirchenmitgliedschaft und der daraus resultierenden Kirchensteuerpflicht geschuldet. 14

Das Veranlagungsverfahren sei vom pauschalen Abzugsverfahren zu unterscheiden. Die im Veranlagungsverfahren festgesetzte Einkommensteuer entstehe mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG). Werde die Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommensteuer erhoben, entstehe die Kirchensteuer ebenfalls mit Ablauf des Veranlagungszeitraums. Würden die Kapitalerträge - wie im vorliegenden Fall - nach § 32 d EStG besteuert, entstehe die Einkommensteuer sowie die darauf entfallende Kirchensteuer ebenfalls zu diesem Zeitpunkt.

Demgegenüber gelte gemäß § 5 Abs. 2 S. 4 KiStG NW i.V.m. § 5 Abs. 3 S. 4 KiStO für Kirchensteuer, die als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer von Kirchensteuerabzugsverpflichteten einbehalten werde, grundsätzlich das sog. Zuflussprinzip. Werde die Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer einbehalten, sei entscheidend, ob zum Zeitpunkt des Zuflusses die Kirchenmitgliedschaft noch bestehe. In diesem Fall finde keine Zwölfteilung statt. Diese Regelung gelte somit ausschließlich für den Bereich, dass die Kirchensteuer nicht vom Finanzamt, sondern vom Kirchensteuerabzugsverpflichteten einbehalten werde. Die Abwendung vom grundsätzlichen Jahressteuerprinzip sei aus Vereinfachungsgründen vorgenommen worden, da die Banken keine Zwölfteilung durchführen könnten. Hierzu sei insbesondere auf das BMF-Schreiben vom 22.12.2009 (IV C I – S 2252/08/10004 - Einzelfragen zur Abgeltungssteuer) hinzuweisen. Daraus werde deutlich, dass das Zu- und Abflussprinzip nicht im Veranlagungsverfahren für die Kirchensteuer auf Kapitalerträge angewendet werden solle (Ziffer 133). 16

Aufgrund der Antragsveranlagung sei die am 31.7.2010 zugeflossene Dividende ordnungsgemäß in die Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer auf die Kapitalertragsteuer einbezogen worden. Durch die erfolgte Zwölfteilung sei dem Umstand des Kirchenaustritts in zulässiger Weise Rechnung getragen worden. Eine Nachbesteuerung habe damit nicht stattgefunden. Die Erfassung von Einkünften, die nach dem Kirchenaustritt zugeflossen seien, sei einer verfassungsrechtlich unzulässigen Nachversteuerung nicht gleichzustellen, da durch die Zwölfteilung im Grundsatz nur von einer zeitanteiligen Kirchensteuerpflicht ausgegangen werde. Im Grunde solle die Zwölfteilregelung nur für den einmaligen Veranlagungszeitraum des Kirchenaustritts der Verwaltungsvereinfachung dienen. Die Zwölfteilregelung sei verfassungsgemäß (vergleiche BFH-Urteil vom 15.10.1997 I R 33/97, BStBl II 1998,126). 17

Entscheidungsgründe 18

Die Klage ist unbegründet. 19

Die Kirchensteuerfestsetzung auf die Dividendenzahlung im Einkommensteuerbescheid vom 23.12.2011 ist zu Recht erfolgt, weil die Kirchensteuer nicht als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer erhoben wurde. 20

Wird die Einkommensteuer nach § 43 Abs. 1 EStG durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben, wird gemäß § 51 a Abs. 2 b) EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (im Folgenden: § 51 a Abs. 2 EStG) die darauf entfallende Kirchensteuer ... als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer erhoben. 21

Der zur Vornahme des Steuerabzugs verpflichtete Schuldner der Kapitalerträge ... hat die auf die Kapitalertragsteuer entfallende Kirchensteuer auf schriftlichen Antrag des Kirchensteuerpflichtigen hin einzubehalten (Kirchensteuerabzugsverpflichteter, § 51 a Abs. 2 c Satz 1 EStG). 22

Wird die nach Abs. 2 b zu erhebende Kirchensteuer nicht nach Abs. 2 c als Kirchensteuerabzug vom Kirchensteuerabzugsverpflichteten einbehalten, wird sie nach Ablauf des Kalenderjahres nach dem Kapitalertragsteuerbetrag veranlagt, der sich ergibt, wenn die Steuer auf Kapitalerträge nach § 32 d Abs. 1 Satz 4 und 5 EStG errechnet wird; wenn Kirchensteuer als Kirchensteuerabzug nach Abs. 2 c erhoben wurde, wird eine Veranlagung auf Antrag des Steuerpflichtigen durchgeführt (§ 51 a Abs. 2 d Satz 1 EStG).

Für den Regelfall, in dem die Kirchensteuerpflicht während des gesamten Veranlagungszeitraums besteht, ist nach diesen Regelungen eine Veranlagung durchzuführen, wenn die Kirchensteuer nicht auf Antrag des Steuerpflichtigen einbehalten wurde; ein Wahlrecht besteht insoweit nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht („wird ... veranlagt“). Der Einbehalt durch den Kirchensteuerabzugsverpflichteten stellt danach nur eine mögliche Form der „Erhebung“ der Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer im Sinne des § 51 a Abs. 2 b EStG dar. 24

Besteht die Kirchensteuerpflicht – wie im Streitfall aufgrund des Kirchenaustritts – nicht während des ganzen Kalenderjahres, gilt nichts Anderes. Insbesondere steht § 5 Abs. 2 Satz 4 KiStG NW der Festsetzung der Kirchensteuer im Veranlagungsweg nicht entgegen. 25

Nach dieser Vorschrift ist, soweit Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer durch den Kirchensteuerabzugsverpflichteten einbehalten wird, entscheidend, ob der Gläubiger der Kapitalerträge im Zeitpunkt der Abzugsverpflichtung kirchensteuerpflichtig ist; eine Zwölfteilung findet nicht statt. 26

Ausgehend von der dargestellten Systematik des § 51 a Abs. 2 b bis d EStG – entweder Einbehalt oder Veranlagung -, die gemäß § 5 Abs. 1 Satz 2 KiStG NW ausdrücklich für die Festsetzung der Kirchensteuer gilt, betrifft diese Regelung lediglich die „Erhebung“ der Kirchensteuer durch Einbehalt seitens des Kirchensteuerabzugsverpflichteten; nur auf diesen soll verzichtet werden, wenn zum Zeitpunkt der Zahlung keine Kirchensteuerpflicht besteht. Der Beklagte weist zu Recht darauf hin, dass es sich bei dieser Bestimmung um eine Vereinfachungsregelung zugunsten des Kirchensteuerabzugsverpflichteten handelt. Denn dieser kann im Zeitpunkt der Abzugsverpflichtung praktisch keine Zwölfteilung vornehmen, weil er im weiteren Verlauf des Jahres erfolgende Veränderungen der Kirchensteuerpflicht (z.B. durch Ein- oder Austritt) noch nicht kennt; diese können erst nach Ablauf des Jahres im Wege der Veranlagung berücksichtigt werden. 27

Im Streitfall ist daher zu Recht bei der Veranlagung der Kläger Kirchensteuer auf die Dividendenzahlung festgesetzt worden. Die Höhe der Steuerfestsetzung ist – was die Kläger ausdrücklich klargestellt haben – zwischen den Beteiligten nicht streitig und nicht zu beanstanden, insbesondere ist die gemäß § 5 Abs. 2 Satz 1 KiStG NW vorzunehmende Zwölfteilung erfolgt. 28

Die Revision war nicht zuzulassen; der Senat hat dem Rechtsstreit keine grundsätzliche Bedeutung beigemessen (§ 115 Abs. 2 FGO). 29

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 30