

Urteil vom 25. März 2021, VIII R 7/18

Zur Berücksichtigung nacherklärter Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 173 Abs. 1 AO im Rahmen einer Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG

ECLI:DE:BFH:2021:U.250321.VIIIR7.18.0

BFH VIII. Senat

AO § 173 Abs 1, EStG § 32d Abs 1, EStG § 32d Abs 6, EStG § 36 Abs 2 S 2, EStG § 43 Abs 5, EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 16. Mai 2017, Az: 3 K 268/15

Leitsätze

1. In den Vergleich, ob die nachträglich bekannt gewordene Tatsache der Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen zu einer höheren (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder einer niedrigeren (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO) Steuer führt, ist im Rahmen der Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG nicht nur die festgesetzte Einkommensteuer, sondern auch die durch den Abzug vom Kapitalertrag abgegoltene Einkommensteuer einzubeziehen (vgl. BFH-Urteil vom 12.05.2015 - VIII R 14/13, BFHE 250, 64, BStBl II 2015, 806).
2. In einen entsprechenden Vergleich sind auch anzurechnende Abzugsbeträge einzubeziehen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Einbeziehung der nacherklärten Kapitalerträge in die Veranlagung und die damit verbundene erhöhte Steuerfestsetzung nicht das Ziel des Änderungsbegehrens, sondern eine notwendige Voraussetzung für die Erstattung der inländischen Abzugsbeträge ist. Eine Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids kann in diesen Fällen nur nach Maßgabe des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO erfolgen.
3. In einen entsprechenden Vergleich sind auch die mit den nacherklärten Kapitalerträgen in Zusammenhang stehenden, anrechenbaren ausländischen Steuerbeträge und EU-Quellensteuern einzubeziehen, deren Anrechnung und Erstattung erreicht werden soll. Auch in diesem Fall ist die begehrte Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids nur unter den Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zulässig.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 17.05.2017 - 3 K 268/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 (Streitjahre) aufgrund nacherklärter Kapitaleinkünfte geändert werden können.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte in den Streitjahren neben geringen Einkünften aus gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit auch Einkünfte aus Kapitalvermögen. In seinen Steuererklärungen für die Streitjahre beantragte er jeweils die Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für die Streitjahre in den

Bescheiden vom 26.01.2012 (2010), 28.02.2013 (2011) und 05.03.2014 (2012) auf jeweils 0 € fest. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen unterwarf das FA jeweils der tariflichen Einkommensteuer. Dies führte zur Erstattung der anrechenbaren Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags in voller Höhe.

- 4 Nach Eintritt der Bestandskraft dieser Einkommensteuerbescheide erklärte der Kläger am 10.12.2014 bisher nicht erklärte Kapitalerträge, die nur teilweise dem inländischen Steuerabzug unterlegen hatten, unter Beifügung entsprechend geänderter Anlagen KAP und der Original-Steuerbescheinigungen nach. Bei der beantragten Besteuerung der nacherklärten Kapitalerträge mit der tariflichen Einkommensteuer würden sich in den Streitjahren zwar höhere Steuerfestsetzungen ergeben, die Einbeziehung dieser Kapitalerträge in die Veranlagung würde jedoch zugleich zu einer Erstattung von Kapitalertragsteuer- und Solidaritätszuschlagsbeträgen sowie ausländischer Steuer bzw. EU-Quellensteuer führen.
- 5 Das FA lehnte die Änderung der bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre mit Bescheid vom 12.03.2015 ab. Den nachfolgenden Einspruch des Klägers wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 06.08.2015 zurück. Eine Änderung der bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide komme nicht in Betracht, da es an einer Änderungsnorm fehle. Die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) lägen nicht vor, da sich infolge der Anrechnung der Steuerabzugsbeträge insgesamt eine niedrigere Steuer ergebe. Eine Änderung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO scheide aus, da den Kläger grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der nacherklärten Kapitalerträge treffe.
- 6 Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Auffassung, die begehrte Änderung der bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide sei gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zulässig (Urteil des Niedersächsischen FG vom 17.05.2017 - 3 K 268/15, Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1333).
- 7 Seine hiergegen gerichtete Revision begründet das FA mit der Verletzung von Bundesrecht.
- 8 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des Niedersächsischen FG vom 17.05.2017 - 3 K 268/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Er ist der Auffassung, die Grundsätze des Urteils des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.05.2015 - VIII R 14/13 (BFHE 250, 64, BStBl II 2015, 806) seien auf den Streitfall nicht anwendbar, da es an einem nachträglichen Antrag auf Günstigerprüfung fehle. Folglich seien bei der Prüfung, ob nachträglich bekannt gewordene Tatsachen zu einer höheren oder niedrigeren Steuer i.S. des § 173 AO führten, die Steueranrechnungsbeträge unbeachtlich. Die nachträglich erklärten Kapitalerträge bewirkten ohne Berücksichtigung der Abzugsbeträge eine höhere festzusetzende Steuer. Daher sei die begehrte Änderung der Einkommensteuerbescheide gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich. Die Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO scheide aus.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar zutreffend erkannt, dass die Klage zulässig ist (s. unter 1.). Es hat jedoch rechtsfehlerhaft angenommen, dass die vom Kläger begehrte Änderung der bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide der Streitjahre gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich ist (s. unter 2.). Die Entscheidung des FG war daher aufzuheben und die Klage --mangels Eingreifens einer Änderungsnorm-- abzuweisen (s. unter 3. und 4.).
- 12 1. Die Klage ist zulässig, obwohl der Kläger eine Erhöhung der auf 0 € festgesetzten Einkommensteuer für die Streitjahre begehrt. Es fehlt insbesondere nicht an einer Klagebefugnis des Klägers gemäß § 40 Abs. 2 FGO.
- 13 a) Auch eine zu niedrige Steuerfestsetzung kann eine Beschwer auslösen, wenn die Festsetzung sich in bindender Weise auf einem anderen rechtlichen Gebiet ungünstig auswirkt, weil der Regelungsgehalt des Steuerbescheids ausnahmsweise über die bloße Steuerfestsetzung hinausreicht (z.B. BFH-Urteil vom 17.06.2009 - VI R 46/07, BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72). Dies ist z.B. der Fall, wenn eine inhaltliche Verknüpfung zwischen Steuerfestsetzungs- und Steuererhebungsverfahren besteht (vgl. § 36 Abs. 2 EStG) und diese bewirkt, dass die im Wege des

Steuerabzugs erhobene Einkommensteuer nur angerechnet werden kann, wenn die entsprechenden Einkünfte in die Veranlagung einbezogen worden sind (z.B. BFH-Urteile in BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72, zur Anrechnung von Lohnsteuer, und vom 19.07.1994 - VIII R 58/92, BFHE 176, 317, BStBl II 1995, 362, zur Anrechnung von Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer).

- 14** b) Danach ist der Kläger klagebefugt. Die von ihm letztlich erstrebte Anrechnung und Erstattung der in Zusammenhang mit den nacherklärten Kapitalerträgen stehenden Steuerabzugsbeträge setzt voraus, dass die nacherklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Veranlagung einbezogen werden. Dies gilt sowohl in Bezug auf die Kapitalertragsteuer als auch die ausländische Steuer und die EU-Quellensteuer. Somit ist der Kläger durch die Nichtberücksichtigung der nacherklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Streitjahren und die Steuerfestsetzung in Höhe von 0 € beschwert.
- 15** 2. Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO im Streitfall vorliegen. Zwar ist es zutreffend davon ausgegangen, dass mit der Erklärung des Klägers vom 10.12.2014 nachträglich neue Tatsachen bekannt geworden sind, die zu einer niedrigeren Steuer führen (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO). Es hat jedoch zu Unrecht angenommen, die vom Kläger begehrte Änderung des Einkommensteuerbescheids sei wegen der Unbeachtlichkeit des Verschuldens des Klägers zulässig (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO). Seine Entscheidung war daher aufzuheben.
- 16** a) Steuerbescheide sind nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Das Verschulden ist unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln im Sinne der Nr. 1 stehen. Letztere sind nachträglich bekannt gewordene Tatsachen oder Beweismittel, die zu einer höheren Steuer führen.
- 17** b) Tatsache im Sinne dieser Vorschrift ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestands sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften materieller oder immaterieller Art (vgl. BFH-Urteil vom 30.10.2003 - III R 24/02, BFHE 204, 10, BStBl II 2004, 394, m.w.N.). Auch Kapitalerträge aus jeweils einzeln zu betrachtenden Kapitalanlagen sind Tatsachen in diesem Sinne (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.11.2014 - VIII R 12/12, juris, zum nachträglichen Bekanntwerden von Zinseinnahmen, und vom 14.05.2014 - VIII R 37/12, BFH/NV 2014, 1883, m.w.N.; Blümich/Ratschow, § 20 EStG Rz 48, m.w.N.).
- 18** c) Ob die angestrebte Änderung zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führt, kann im Rahmen des § 173 Abs. 1 AO grundsätzlich nur aus einem Vergleich der ursprünglichen mit der beabsichtigten Steuerfestsetzung abgeleitet werden. Anzurechnende Abzugs- oder Vorauszahlungsbeträge sind grundsätzlich nicht mit in die Betrachtung einzubeziehen (vgl. von Wedelstädt in Gosch, AO § 173 Rz 37; Frotzcher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 173 AO Rz 166; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 173 AO Rz 148; Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 173 Rz 103; Anwendungserlass zur Abgabenordnung Nr. 1.4. zu § 173; im Ausgangspunkt ebenso: BFH-Urteil vom 16.03.1990 - VI R 90/86, BFHE 160, 213, BStBl II 1990, 610; anderer Ansicht Loose in Tipke/Kruse, § 173 AO Rz 58).
- 19** d) Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht ausnahmslos.
- 20** aa) So hat der BFH für den Fall einer Nettolohnvereinbarung unter Verweis auf § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG entschieden, dass bei dem Vergleich, ob die Änderung i.S. des § 173 Abs. 1 AO zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führt, die anzurechnenden Abzugsteuern nicht unberücksichtigt bleiben können. Im Fall einer behaupteten Nettolohnvereinbarung ist danach zu fragen, ob sich die Position des Steuerpflichtigen insgesamt gesehen verbessert oder verschlechtert (vgl. BFH-Urteil in BFHE 160, 213, BStBl II 1990, 610).
- 21** bb) Eine weitere Ausnahme hat der entscheidende Senat für die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG anerkannt. Diese folgt daraus, dass nach § 32d Abs. 6 EStG für die Günstigerprüfung eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist. Danach ist bei der Frage, ob die nachträglich bekannt gewordene Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 AO zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führt, nicht allein auf die im zu ändernden Einkommensteuerbescheid festzusetzende --höhere-- Steuer, sondern auch auf die durch den Abzug vom Kapitalertrag nach § 43 Abs. 5 EStG abgegoltene Einkommensteuer abzustellen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 250, 64, BStBl II 2015, 806, Rz 18). Dies führt bei einem erfolgreichen Antrag auf Günstigerprüfung dazu, dass sich --trotz höherer Steuerfestsetzung im Änderungsbescheid-- insgesamt eine niedrigere Steuer ergibt, so dass für die Änderung eines bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt sein müssen. Der X. Senat des

BFH hat diese Erwägungen auf die Antragsveranlagung gemäß § 32d Abs. 4 EStG übertragen (vgl. BFH-Urteil vom 21.08.2019 - X R 16/17, BFHE 266, 163, BStBl II 2020, 99).

- 22** cc) Offengelassen hat der erkennende Senat im BFH-Urteil in BFHE 250, 64, BStBl II 2015, 806, Rz 18 allerdings die Frage, ob in den gemäß § 173 Abs. 1 AO anzustellenden Vergleich aufgrund der Verklammerung von Festsetzungs- und Erhebungsverfahren durch § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auch anzurechnende Abzugsbeträge einzubeziehen sind. Er bejaht diese jedenfalls dann, wenn --wie im Streitfall-- die Einbeziehung der nacherklärten Kapitalerträge in die Veranlagung und die damit verbundene erhöhte Steuerfestsetzung nicht das Ziel des Änderungsbegehrens, sondern lediglich eine notwendige Voraussetzung für die Erstattung der inländischen Abzugsbeträge ist, die für die erzielten Kapitalerträge einbehalten wurden. Steuerpflichtige, die abgeltend besteuerte Kapitalerträge nacherklären, um --insbesondere nach erfolgreicher Günstigerprüfung-- im Rahmen der Veranlagung eine Anrechnung und Erstattung der bereits gezahlten Kapitalertragsteuer zu erreichen, können die Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids danach nicht unabhängig von der Frage ihres Verschuldens am nachträglichen Bekanntwerden dieser Einkünfte, sondern nur nach Maßgabe des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO erreichen. Sie werden mithin wie jene Steuerpflichtigen behandelt, die nachträglich steuermindernde Umstände wie z.B. abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklären und so eine Herabsetzung der bestandskräftig festgesetzten Einkommensteuer erreichen wollen. Dies ist in Anbetracht des angestrebten wirtschaftlichen Ergebnisses sachgerecht, zielt das Begehren der Steuerpflichtigen, die abgeltend besteuerte Kapitalerträge nacherklären, in diesen Fällen doch vorrangig auf die Anrechnung und Erstattung bereits entrichteter Steuern ab.
- 23** dd) Sachgerecht ist danach auch, in den gemäß § 173 Abs. 1 AO anzustellenden Vergleich die mit den nacherklärten Kapitalerträgen in Zusammenhang stehenden anrechenbaren ausländischen Steuerbeträge und EU-Quellensteuern einzubeziehen, deren Anrechnung und Erstattung erreicht werden soll. Erklärt der Steuerpflichtige mithin ausländische Kapitalerträge nach, für die ausländische Steuer bzw. EU-Quellensteuer einbehalten wurde, um --gegebenenfalls nach erfolgreicher Günstigerprüfung oder nach § 32d Abs. 4 EStG-- deren Anrechnung und Erstattung zu erreichen, müssen für die Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt sein.
- 24** e) Ausgehend von diesen Grundsätzen sind dem FA mit der Erklärung des Klägers vom 10.12.2014 nachträglich neue Tatsachen bekannt geworden, die gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu einer niedrigeren Steuer führen.
- 25** In den Vergleich, ob die nachträglich bekannt gewordenen Kapitalerträge zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führen, ist die durch den Abzug vom Kapitalertrag gemäß § 43 Abs. 5 EStG abgegoltene Einkommensteuer mit einzubeziehen.
- 26** Auch die vom Kläger nacherklärten (ausländischen) Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht dem inländischen Kapitalertragsteuerabzug unterliegen haben, führen bei der gebotenen Gesamtbetrachtung zu einer niedrigeren Steuer. Zwar ergibt sich infolge des Antrags auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG eine höhere Steuerfestsetzung. Diese würde unter Berücksichtigung der vom Kläger in diesem Zusammenhang geltend gemachten Anrechnung der Abzugsbeträge (ausländische Steuer sowie EU-Quellensteuer) jedoch zu einer insgesamt niedrigeren Steuer führen, da der Kläger insbesondere eine vollständige Erstattung der Quellensteuer nach der Zinsinformationsverordnung erreichen könnte.
- 27** Schließlich sind auch die vom Kläger für das Jahr 2012 nacherklärten verrechenbaren Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (in Höhe von 6.335 €) als dem FA nachträglich bekannt gewordene steuermindernde Tatsachen anzusehen.
- 28** f) Nach den bindenden Feststellungen des FG trifft den Kläger am nachträglichen Bekanntwerden dieser Tatsachen ein grobes Verschulden.
- 29** Dieses Verschulden ist --entgegen der Auffassung des FG-- nicht unbeachtlich. Unbeachtlich wäre das Verschulden gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO nur dann, wenn die dem Steuerabzug unterliegenden (nacherklärten) Kapitaleinkünfte des Klägers in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit steuererhöhenden Tatsachen stünden. Hieran fehlt es jedoch, denn im Streitfall sind --wie dargelegt-- keine steuererhöhenden, sondern bei der gebotenen Gesamtbetrachtung ausschließlich steuermindernde Tatsachen nachträglich bekannt geworden.
- 30** 3. Die Entscheidung des FG erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als zutreffend, denn die vom Kläger

begehrte Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen der Streitjahre kann nicht auf eine andere Änderungsnorm, insbesondere nicht auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gestützt werden. Allein die Vorlage der Steuerbescheinigung über die erzielten Kapitaleinkünfte ist kein rückwirkendes Ereignis im Sinne der Vorschrift. Dies wird durch § 175 Abs. 2 Satz 2 AO ausdrücklich angeordnet. Die Entscheidung des FG war daher aufzuheben.

- 31** 4. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist abzuweisen, da die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht vorliegen und auch keine andere Änderungsnorm eingreift.
- 32** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de