

# Urteil vom 28. Juni 2022, VII R 65/18

## Anrechnung von Kapitalertragsteuer nach einer sog. Delta-Korrektur

ECLI:DE:BFH:2022:U.280622.VIIR65.18.0

BFH VII. Senat

AO § 218 Abs 2, EStG § 20 Abs 3a, EStG § 32d Abs 4, EStG § 36 Abs 2 Nr 2, EStG § 43 Abs 5, EStG § 43a Abs 3 S 7, EStG § 45a Abs 2, EStG § 45a Abs 3, EStG VZ 2012 , AO § 157 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 06. September 2018, Az: 12 K 12087/16

## Leitsätze

NV: Steuerabzüge, die auf Einkünfte entfallen, die bei der Veranlagung nicht erfasst worden sind, sind von der Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ausgeschlossen.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 06.09.2018 - 12 K 12087/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob Kapitalertragsteuern, die dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) im Jahr 2012 von seiner Depotbank aufgrund einer Korrektur nach § 43a Abs. 3 Satz 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) --sog. Delta-Korrektur-- für im Jahr 2009 angerechnete spanische und norwegische Quellensteuerbeträge nachbelastet wurden, als Steuerabzugsbeträge im angefochtenen Abrechnungsbescheid für das Jahr 2012 zu berücksichtigen sind.
- 2** Der Kläger hatte im Jahr 2009 neben weiteren Einkünften Dividenden aus norwegischen und spanischen Aktien bezogen, für die seine Depotbank, die X-Bank, unter Berücksichtigung anrechenbarer ausländischer Quellensteuern in Höhe von jeweils 15 % auf den Bruttoertrag der Kapitalerträge (insgesamt 132,09 €) inländische Kapitalertragsteuern in Höhe von insgesamt 88,10 € einbehalten hatte. Diese Kapitaleinkünfte waren nur im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs besteuert worden; in seiner Einkommensteuererklärung für 2009 hatte der Kläger keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt. Weder in Spanien noch in Norwegen hatte der Kläger zudem eine Erstattung der einbehaltenen spanischen und norwegischen Quellensteuer beantragt.
- 3** Am 08.09.2011 und am 15.11.2011 veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) jeweils Schreiben zur Anrechnung spanischer und norwegischer Quellensteuern (BStBl I 2011, 854 und 1113). Darin wurde ausgeführt, dass in den Fällen, in denen im jeweiligen Staat nach dem Recht dieses Staates ein Anspruch auf teilweise oder vollständige Erstattung der ausländischen Steuer bestehe, die deutsche Kapitalertragsteuer ohne Anrechnung der ausländischen Steuer erhoben werden solle. In den Fällen, in denen trotz der Erstattungsmöglichkeit eine Anrechnung vorgenommen und nicht bereits korrigiert worden sei, sei die Anrechnung gegebenenfalls nach § 43a Abs. 3 Satz 7 EStG zu korrigieren.
- 4** Im Jahr 2012 belastete die X-Bank das Depotkonto des Klägers für die Dividendeneinnahmen von 2009 wegen nicht anrechenbarer spanischer und norwegischer Quellensteuer mit Kapitalertragsteuern (und Solidaritätszuschlag) in Höhe von insgesamt 132,09 € (und 7,25 €). Auf Nachfrage des Klägers verwies die X-Bank auf die BMF-Schreiben

vom 08.09.2011 und vom 15.11.2011 und führte aus, sie sei gemäß § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG an die Vorgaben des BMF zum Umfang der anrechenbaren Quellensteuern und zur Korrektur einer fehlerhaften Anrechnung im Wege der sog. Delta-Korrektur nach § 43a Abs. 3 Satz 7 EStG gebunden. Einem weiteren BMF-Schreiben vom 16.11.2010 (BStBl I 2010, 1305) zufolge werde es nicht beanstandet, wenn die erforderlichen Korrekturen erst ab 2012 vorgenommen würden. Ein Widerspruch gegen die Steuerkorrekturen sei auf Bankenebene nicht möglich. Eine Klärung über eine eventuelle Korrektur der Anrechnung der ausländischen Quellensteuern habe im Rahmen der persönlichen Einkommensteuerveranlagung mit dem zuständigen Wohnsitz-Finanzamt zu erfolgen.

- 5 Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 erklärte der Kläger unter anderem Kapitalerträge aus Steuerbescheinigungen zweier anderer auszahlender Stellen in Höhe von insgesamt 1.820 €. Die darin bescheinigten (hier nicht streitigen) Steuerabzugsbeträge beliefen sich auf 378,11 € (Kapitalertragsteuer) und 20,79 € (Solidaritätszuschlag). Die Einkünfte in Höhe von 1.820 € kürzte der Kläger in der Anlage KAP um einen Betrag von 529 € auf 1.291 € (korrigierter Betrag). Zur Begründung verwies er auf die Belastung seines Depotkontos durch die X-Bank und führte hierzu aus, eine rückwirkende Steuerkorrektur für das Jahr 2009 im Jahr 2012 sei weder nach § 43a Abs. 3 Satz 7 EStG noch aufgrund der einschlägigen BMF-Schreiben möglich gewesen. Die Summe der ursprünglich im Jahr 2009 angerechneten Quellensteuern, die im Jahr 2012 per Korrekturbuchung nicht mehr angerechnet worden seien und demzufolge die ihm bescheinigten Kapitalerträge erhöht hätten, betrage 528,36 €. Dies entspreche den Nachbelastungen der X-Bank in Höhe von 132,09 € multipliziert mit 4 (wegen des Steuersatzes auf Kapitalerträge von 25 %). Die erklärten und bescheinigten Kapitalerträge von 1.820,02 € seien daher um diesen Betrag auf den Betrag von 1.291 € zu mindern gewesen.
- 6 Die Mitteilungen der X-Bank über die streitigen Steuernachforderungen legte der Kläger vor.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erfasste mit Einkommensteuerbescheid 2012 vom 05.09.2013 die von dem Kläger erklärten Kapitalerträge ungekürzt, d.h. in Höhe von 1.820 €, und ging unter Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags von 801 € von Kapitalerträgen gemäß § 32d EStG in Höhe von 1.019 € aus. Die von den auszahlenden Stellen bescheinigte Kapitalertragsteuer in Höhe von 379 € und den Solidaritätszuschlag in Höhe von 20,79 € berücksichtigte das FA im Anrechnungsteil des Bescheids. Eine Anrechnung der durch die X-Bank nachbelasteten Kapitalertragsteuer erfolgte nicht.
- 8 Den dagegen gerichteten Einspruch des Klägers vom 09.09.2013 wies das FA mit Entscheidung vom 05.12.2013 zurück. Zur Begründung führte das FA unter anderem aus, da der Kläger einen Anspruch auf Erstattung der ursprünglich von Spanien bzw. Norwegen einbehaltenen Quellensteuer habe, hätte diese nach § 32d Abs. 5 EStG nicht auf die Kapitalertragsteuer angerechnet werden dürfen, was die X-Bank bei dem im Jahr 2009 vorgenommenen Steuereinbehalt jedoch nicht berücksichtigt habe. Dieser Fehler habe im Jahr 2012 noch korrigiert werden dürfen; denn der bestandskräftige Einkommensteuerbescheid für 2009 habe keine Feststellungen bezüglich der Kapitalerträge des Klägers enthalten.
- 9 Der Kläger erhob gegen die Einkommensteuerfestsetzung für 2012 Klage (Aktenzeichen 5 K 5382/13). In der mündlichen Verhandlung vom 15.12.2015 wies der Vorsitzende Richter darauf hin, dass um die Anrechnung bzw. Nachberechnung der ausländischen Kapitalertragsteuer gestritten werde und dass es sich damit um einen Fall des Erhebungsverfahrens handle; das Ziel, die Nacherhebung rückgängig zu machen, könne daher nur im Verfahren über einen Abrechnungsbescheid erreicht werden. Der Kläger beantragte daraufhin den Erlass eines Abrechnungsbescheids, und die Beteiligten erklärten den Rechtsstreit über die Einkommensteuerfestsetzung für 2012 in der Hauptsache für erledigt.
- 10 Mit Abrechnungsbescheid vom 15.01.2016 lehnte das FA eine Berücksichtigung der nachbelasteten Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt 132,09 € und des Solidaritätszuschlags in Höhe von 7,25 € als weitere Steuerabzugsbeträge neben der bescheinigten Kapitalertragsteuer ab. Der dagegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg.
- 11 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage gegen den Abrechnungsbescheid ab. Dem Kläger stehe kein Anspruch auf den begehrten Ausweis eines weiteren Steuerabzugsbetrags für Kapitalertragsteuer in Höhe von 132,09 € zur Einkommensteuer 2012 im Abrechnungsbescheid zu. Der zu niedrige Kapitalertragsteuereinbehalt des Jahres 2009 sei im Jahr 2012 von der X-Bank zutreffend gemäß § 43a Abs. 3 Satz 7 EStG korrigiert worden. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 276, veröffentlicht worden.
- 12 Mit seiner Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er rügt die Verletzung materiellen Bundesrechts. Das FG habe § 32d Abs. 5, § 43a Abs. 3 Satz 7 und § 20 Abs. 3a EStG sowie ferner § 158 des Bürgerlichen Gesetzbuchs,

§ 43 Abs. 5 Satz 1 1. Halbsatz EStG i.V.m. § 47 der Abgabenordnung (AO), § 164 Abs. 2 AO, § 168 AO, § 157 AO und § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG unzutreffend ausgelegt.

- 13** Der Kläger beantragt,  
die Vorentscheidung aufzuheben und den Abrechnungsbescheid des FA vom 15.01.2016 zur Einkommensteuer 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.03.2016 dahingehend zu ändern, dass die in Norwegen und Spanien einbehaltene Kapitalertragsteuer für Dividenden des Jahres 2009 in Höhe von 132,09 € angerechnet wird.
- 14** Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Mit Schreiben vom 26.01.2022 hat der erkennende Senat die Beteiligten darauf hingewiesen, dass eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG nur in Betracht komme, wenn die der Kapitalertragsteuer zugrunde liegenden Einkünfte bei der Veranlagung erfasst worden seien, und dass gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer nicht angerechnet werde, wenn die in § 45a Abs. 2 oder Abs. 3 EStG bezeichnete Bescheinigung nicht vorgelegt worden sei.
- 16** Der Kläger hat daraufhin eine Steuerbescheinigung der X-Bank für den Zeitraum 01.01.2012 bis 31.12.2012 vorgelegt und ergänzend (u.a.) ausgeführt, nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) könnten die Voraussetzungen für eine Anrechnung der geleisteten Kapitalertrag- oder Körperschaftsteuer vom Steuerpflichtigen nachträglich geschaffen werden (Hinweis auf Senatsurteil vom 12.02.2008 - VII R 33/06, BFHE 220, 225, BStBl II 2008, 504, und auf BFH-Urteil vom 18.09.2007 - I R 54/06, BFHE 219, 67, BStBl II 2018, 694). Dies habe er durch Vorlage der Steuerbescheinigung getan und dadurch gleichzeitig seinen Antrag nach § 32d Abs. 4 EStG vervollständigt. Auch seien die im Jahr 2009 zugeflossenen spanischen und norwegischen Dividenden im Zuge des Besteuerungsverfahrens für 2012 von dem FA tatsächlich "erfasst" worden; denn er habe in seiner Einkommensteuererklärung für 2012 durch das Beifügen der Anlage KAP und die zugehörigen Erläuterungen bezüglich der Dividenden aus Spanien und Norwegen die Besteuerung durch die X-Bank detailliert aufgeschlüsselt. Das FA habe über den darin liegenden Überprüfungsantrag nach § 32d Abs. 4 EStG mit der Einkommensteuerfestsetzung entschieden und damit die fraglichen Kapitaleinkünfte in eine Veranlagung einbezogen.
- 17** Die Beteiligten haben erklärt, dass sie mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden sind.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist unbegründet und wird nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückgewiesen. Das Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO).
- 19** 1. Der Senat entscheidet gemäß §§ 121 Satz 1, 90 Abs. 2 FGO mit Zustimmung der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.
- 20** 2. Im Ergebnis zutreffend hat das FG entschieden, dass der angefochtene Abrechnungsbescheid vom 15.01.2016 rechtmäßig ist.
- 21** Eine Anrechnung der streitigen Kapitalertragsteuern in Höhe von insgesamt 132,09 € ist schon deshalb ausgeschlossen, weil die der Nachbelastung zugrunde liegenden Einkünfte nicht i.S. von § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 Alternative 1 EStG (in der Fassung durch das Steueränderungsgesetz 2003 vom 15.12.2003, BGBl I 2003, 2645) bei der Veranlagung "erfasst" worden sind.
- 22** a) Über Streitigkeiten, die die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis betreffen, entscheidet die Finanzbehörde gemäß § 218 Abs. 2 AO durch Abrechnungsbescheid. Das gilt insbesondere auch für Streitigkeiten über die Anrechnung von Vorauszahlungen oder von --wie im vorliegenden Streitfall-- Steuerabzugsbeträgen (s. Senatsurteil vom 12.06.1986 - VII R 103/83, BFHE 147, 1, BStBl II 1986, 702, unter II.; Senatsbeschluss vom 10.02.2009 - VII B 265/08, BFH/NV 2009, 888, unter II.1.; vgl. auch BFH-Beschluss vom 12.10.2015 - VIII B 143/14, BFH/NV 2016, 40, Rz 11, zur Kapitalertragsteuer; BFH-Urteil vom 15.01.2015 - I R 69/12, BFHE 249, 99, Rz 15, zur Körperschaftsteuer; Loose in Tipke/Kruse, § 218 AO Rz 17).

- 23** b) Gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 Alternative 1 EStG 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. Gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG wird die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer nicht angerechnet, wenn die in § 45a Abs. 2 oder Abs. 3 EStG bezeichnete Bescheinigung nicht vorgelegt worden ist.
- 24** Einkünfte sind i.S. von § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 Alternative 1 EStG bei der Veranlagung "erfasst" worden, wenn die betreffenden Kapitalerträge zur Besteuerungsgrundlage (§ 157 Abs. 2 AO) geworden sind. Eine Steueranrechnung ist daher ausgeschlossen, wenn die mit dem Steuerabzug konkret belasteten Einkünfte bei der Veranlagung --rechtmäßig oder rechtswidrig-- unberücksichtigt geblieben sind (vgl. Senatsurteil vom 12.11.2013 - VII R 28/12, BFH/NV 2014, 339, Rz 9; BFH-Beschluss vom 25.08.2020 - VI B 1/20, BFH/NV 2021, 13, Rz 13). Dies gilt insbesondere auch für Einkünfte aus Kapitalvermögen, bei denen die Einkommensteuer mit dem Steuerabzug abgegolten ist, soweit die Einkünfte nicht auf Antrag des Gläubigers in die besondere Besteuerung von Kapitalerträgen nach § 32d EStG einbezogen worden sind (§ 43 Abs. 5 Satz 1 und 3 EStG; s.a. Geurts in Bordewin/Brandt, § 36 EStG Rz 16 und 22; Brandis/Heuermann/Ettlich, § 36 EStG Rz 135; Tormöhlen in Korn, § 36 EStG Rz 33 und 33.1; Lammers in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 36 EStG Rz 42).
- 25** In zeitlicher Hinsicht folgt daraus, dass die Anrechnung grundsätzlich auf die Steuer desjenigen Veranlagungszeitraums bezogen werden muss, in dem die entsprechenden Einkünfte im Steuerbescheid angesetzt worden sind (BFH-Urteil in BFHE 219, 67, BStBl II 2018, 694, unter II.2., m.w.N.; HHR/Lammers, § 36 EStG Rz 42; Brandis/Heuermann/Ettlich, § 36 EStG Rz 144; BeckOK EStG/F. Seelig, 12. Ed. [01.03.2022], EStG § 36 Rz 130; Geisenberger in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 36 Rz D62).
- 26** c) Ausgehend hiervon kommt im vorliegenden Streitfall eine Anrechnung der dem Kläger nachbelasteten Kapitalertragsteuer in Höhe von 132,09 € schon deshalb nicht in Betracht, weil die der Nachbelastung zugrunde liegenden Einkünfte nicht i.S. von § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 Alternative 1 EStG bei der Veranlagung "erfasst" worden sind. Etwas anderes ergibt sich auch nicht dann, wenn man annimmt, dass der Kläger mit seinem Vorbringen im Zusammenhang mit der Einkommensteuererklärung für 2012 einen (konkludenten) Antrag nach § 32d Abs. 4 EStG gestellt hat; denn das FA hat eine Berücksichtigung der streitgegenständlichen Kapitalerträge abgelehnt, und der Kläger hat die dagegen erhobene Klage für erledigt erklärt. Die betreffenden Kapitalerträge sind somit weder im Jahr 2009 noch im Jahr 2012 im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt worden. Es kann daher im Streitfall dahingestellt bleiben, auf welches dieser Jahre im Rahmen einer periodenübergreifenden Korrektur nach § 43a Abs. 3 Satz 7 EStG grundsätzlich abzustellen ist (zur Frage der zeitlichen Zurechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 3a Satz 1 EStG s. einerseits etwa Brandis/Heuermann/Jachmann-Michel, § 43a Rz 120: fingierter kapitalertragsteuerpflichtiger Vorgang im Jahr der Kenntnisnahme; und andererseits HHR/Buge, § 20 EStG Rz 555: nur verfahrensrechtliche Wirkung).
- 27** Demzufolge lassen sich die von dem Kläger aufgeworfenen Fragen nach der Reichweite und den Grenzen einer Korrektur nach § 43a Abs. 3 Satz 7 EStG in dem vorliegenden Verfahren nicht klären. Dies hätte im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung für 2012 geklärt werden müssen und zwar im Wege der Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG, nicht im Wege eines Abrechnungsbescheids.
- 28** Ob eine Anrechnung ungeachtet dessen auch deswegen ausscheidet, weil es an einer entsprechenden Bescheinigung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG fehlt, kann hier nicht entschieden werden; denn das FG hat dazu keine Feststellungen getroffen. Nur ergänzend weist der erkennende Senat daher darauf hin, dass in der von dem Kläger im Revisionsverfahren mit Schriftsatz vom 14.02.2022 vorgelegten Steuerbescheinigung der X-Bank vom 07.05.2013 die hier streitigen nachbelasteten Kapitalertragsteuern nicht --als negative Beträge-- ausgewiesen worden sind (s. dazu BMF-Schreiben vom 20.12.2012, BStBl I 2013, 36, Rz 36).
- 29** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)