

Urteil vom 07. July 2015, VII R 49/13

Ausschluss der Anrechnung von Steuerabzügen - Annahme einer Beschränkung der wegen Divergenz erfolgten Revisionszulassung - Fehlende Bindung des BFH an eine nicht begründete Feststellung des FG

BFH VII. Senat

EStG § 36 Abs 2 S 2 Nr 2, AO § 37 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, EStG § 44b Abs 5, FGO § 115 Abs 1

vorgehend FG Münster, 19. February 2013, Az: 6 K 187/11 AO

Leitsätze

1. NV: Die negative Voraussetzung des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F., es dürfe "nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt" worden sein, ist (auch) wirtschaftlich zu verstehen. Erfasst ist nicht nur eine Erstattung der Steuerabzüge an den Gläubiger der abzugspflichtigen Kapitaleinkünfte, für dessen Rechnung die Steuerabzüge ursprünglich einbehalten und abgeführt worden waren, oder eine Erstattung an den Steuerabzugspflichtigen gemäß § 44b Abs. 5 EStG, sondern auch eine sonstige Rückzahlung der Steuerabzüge an den Steuerabzugspflichtigen, soweit diese Zahlungen dem Gläubiger der abzugspflichtigen Kapitaleinkünfte weitergeleitet worden sind und dieser die betreffenden Vorgänge als Auskehrung der Steuerabzüge erkannt hat oder hätte erkennen müssen (Bestätigung des Urteils des I. Senats vom 20. Oktober 2010 I R 54/09, BFH/NV 2011, 641) .

2. NV: Das subjektive Merkmal des Erkennenmüssens liegt auch bei einer grob fahrlässigen Unkenntnis vor, d.h. wenn der Gläubiger der abzugspflichtigen Kapitaleinkünfte weitere Nachforschungen zu dem Hintergrund der Zahlungen hätte anstrengen müssen und dies zu einem Erkennen als Auskehrung von Steuerabzügen geführt hätte .

Tenor

Auf die Revision des Finanzamts wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 20. Februar 2013 6 K 187/11 AO insoweit aufgehoben und die Klage abgewiesen, als das Finanzgericht unter Änderung des Abrechnungsbescheids vom 27. Juni 2007 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 8. Februar 2008 und vom 2. März 2009 sowie der Einspruchsentscheidung vom 5. Mai 2009 hinsichtlich der X-GmbH, der Y-GmbH und der Z-GmbH zusätzlich anrechenbare Kapitalertragsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag anerkannt hat.

Im Übrigen wird die Revision des Finanzamts zurückgewiesen.

Die Revision der Klägerin wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Klägerin zu 85 v.H. und das Finanzamt zu 15 v.H. zu tragen.

Tatbestand

1. I. Der Unternehmensgegenstand der Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) war im Streitjahr 2000 der Erwerb und das Halten neu ausgegebener Anteile an Kapitalgesellschaften (sog. "Zielgesellschaften"), die über hohe Rücklagen aus versteuerten Gewinnen verfügten. Im Zusammenhang mit dem Systemwechsel vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren sollten die bei den Zielgesellschaften angesammelten Körperschaftsteuerguthaben durch ein von der Beigeladenen finanziertes "Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren" realisiert werden (sog. "Rücklagenmanagement"). Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28. Juni 2006 I R 97/05 (BFHE 214, 276, BFH/NV 2006, 2207) verwiesen.
2. Die Zielgesellschaften behielten von den Ausschüttungen an die Klägerin Kapitalertragsteuer in Höhe von 250.691.393,40 DM zuzüglich Solidaritätszuschlag in Höhe von 13.788.027,13 DM ein und führten diese an den Beklagten, Revisionsbeklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ab. Nachdem das FA mit einigen

Zielgesellschaften als "tatsächliche Verständigung" bezeichnete Vereinbarungen getroffen hatte, welche die Rechtsbeziehungen zwischen der Klägerin und diesen Zielgesellschaften nicht als Anteilerwerb mit nachfolgender Gewinnausschüttung, sondern als Darlehen einordnen (sog. "Darlehenslösung"), ersetzten die entsprechenden Zielgesellschaften die ursprünglich ausgestellten Steuerbescheinigungen durch sog. Nullbescheinigungen. Das FA zahlte daraufhin die Kapitalertragsteuer einschließlich des Solidaritätszuschlags (Steuerabzüge) den Zielgesellschaften zurück.

- 3 Am 27. Juni 2007 erließ das FA einen Abrechnungsbescheid, der in Gestalt der Änderungsbescheide vom 8. Februar 2008 und vom 2. März 2009 sowie der Einspruchsentscheidung vom 5. Mai 2009 Gegenstand des hiesigen Verfahrens ist. Darin lehnt das FA einen Erstattungsanspruch der Klägerin als Folge anrechenbarer Steuern i.S. des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der für das Streitjahr geltenden Fassung (a.F.; nunmehr § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG) ab, soweit die ursprünglich einbehaltenen und abgeführten Steuerabzüge aufgrund der Vereinbarungen mit den Zielgesellschaften diesen zurückgezahlt und anschließend von den Zielgesellschaften an die Klägerin weitergeleitet worden seien (sog. Weiterleitungsfälle). Im Übrigen erkannte das FA die von der Klägerin geltend gemachten Steuererstattungsansprüche an.
- 4 Das Finanzgericht (FG) änderte den angegriffenen Abrechnungsbescheid im ersten Rechtszug dahin, dass der Klägerin auch in den Weiterleitungsfällen ein Steuererstattungsanspruch aus anrechenbarer Kapitalertragsteuer in Höhe von 211.442.576,35 DM und dem darauf entfallenen Solidaritätszuschlag in Höhe von 11.629.341,71 DM zustehe. Der BFH hob das Urteil auf und verwies die Sache zurück an das FG (Urteil vom 20. Oktober 2010 I R 54/09, BFH/NV 2011, 641). Gemäß § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. sei eine Anrechnung unter anderem davon abhängig, dass "nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt" worden sei. Diese Voraussetzung sei wirtschaftlich zu verstehen, ohne dass es auf einen Widerruf bzw. eine Rückgabe der vorgelegten Steuerbescheinigung ankomme. Maßgebend sei, inwieweit zum einen die betreffenden Zielgesellschaften die zunächst einbehaltenen und abgeführten sowie später vom FA wieder erstatteten Steuerabzüge in der Folge an die Klägerin weitergeleitet hätten und zum anderen die Klägerin die betreffenden Vorgänge als Auskehrung von Kapitalertragsteuer erkannt habe oder hätte erkennen müssen. Etwaige verbleibende Zweifel gingen --vorbehaltlich einer Beweisvereitelung seitens der Klägerin-- zu Lasten des FA.
- 5 Im zweiten Rechtszug urteilte das FG nach weiteren Sachverhaltsermittlungen zu den betroffenen Zielgesellschaften A-GmbH, Y-GmbH, X-GmbH, B-GmbH, C-GmbH, D-GmbH, E-GmbH, Z-GmbH, F-GmbH, H-GmbH und I-GmbH, auf der Grundlage der vom BFH genannten Voraussetzungen seien weitere anrechenbare Kapitalertragsteuer in Höhe von 94.987.493,40 € und darauf entfallener Solidaritätszuschlag in Höhe von 5.221.550,77 € auszuweisen. Zu den Einzelheiten wird auf die in den Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1225 abgedruckten Entscheidungsgründe verwiesen.
- 6 Das FA macht mit seiner Revision eine grob fehlerhafte Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung geltend, welche die Grenze des Vertretbaren überschreite. Insbesondere seien bei der Beweiswürdigung allgemeine Erfahrungssätze ausgeblendet und weiterführende Beweisanträge verfahrensfehlerhaft übergangen worden. Es sei nicht vorstellbar, dass die hohen Geldbeträge überwiesen worden seien, ohne dass die Zielgesellschaften die Klägerin zuvor informiert hätten. Jedenfalls hätte die Klägerin den Hintergrund der Zahlungen erkennen müssen, sofern sie sich aktiv um Informationsbeschaffung bemüht hätte. Hinsichtlich des hierfür relevanten Zeitpunkts sei ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang mit der Weiterleitung der Zahlungen an die Klägerin ausreichend.
- 7 Die Anrechnung entfalle auch hinsichtlich der Zielgesellschaften A-GmbH und X-GmbH. Zwar seien die entsprechenden Steuerabzüge nicht der Klägerin, sondern deren Schwestergesellschaft gezahlt worden. Aufgrund der Personalunion der Gesellschaftergeschäftsführer sei dies aber wirtschaftlich als Zahlung an die Klägerin anzusehen. Dies werde bei der A-GmbH durch das Urteil des Landgerichts (LG) L vom 10. November 2010 bestätigt, wonach die Zahlung intern zugunsten der Klägerin vereinnahmt worden sei. Bei der X-GmbH komme hinzu, dass die Klägerin nicht auf deren Schreiben vom 10. Januar 2002 reagiert habe, in dem die X-GmbH die Weiterleitung der erstatteten Steuerabzüge auf ein Konto der Schwestergesellschaft der Klägerin angekündigt habe.
- 8 Hinsichtlich der Zielgesellschaften Z-GmbH und Y-GmbH sei ebenfalls davon auszugehen, dass die Zahlungen als Erstattung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag erkennbar gewesen seien, auch wenn sie durch die P-KG vorgenommen worden seien und die Beträge im Fall der Z-GmbH nicht deckungsgleich mit den einbehaltenen und abgeführten Steuerabzügen gewesen seien. Insbesondere habe das FG nicht berücksichtigt, dass der Klägerin die Darlehenslösung über Mitteilungen anderer Zielgesellschaften sowie über die Einsichtnahme in die Steuerakten im FG-Verfahren 9 K 5138/02 K bekannt gewesen sei. Darüber hinaus habe der Leiter der Steuerabteilung der P-KG

lediglich mitgeteilt, dass keine schriftliche Kommunikation stattgefunden habe. Daraus hätte das FG nicht schließen dürfen, dass weder schriftlich noch mündlich kommuniziert worden sei. Dies widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung. Die Ablehnung der entsprechenden Beweisanträge als Ausforschungsbeweise verletze den Anspruch auf rechtliches Gehör.

- 9 Schließlich sei die Anrechnung der Kapitalertragsteuer und des darauf entfallenen Solidaritätszuschlags auch bei der C-GmbH vollständig zu versagen, da sich der Hinweis auf einen Einbehalt in Höhe von 50.000 € unmissverständlich nur auf das Aufgeld bezogen habe. Dagegen habe die D-GmbH tatsächlich 203,17 € (397,37 DM) zu wenig an die Klägerin weitergeleitet. Insoweit habe das FG der Klage zutreffend stattgegeben.
- 10 Das FA beantragt, die Vorentscheidung insoweit aufzuheben und die Klage abzuweisen, als die vom FG vorgenommene Änderung des Abrechnungsbescheids vom 27. Juni 2007 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 8. Februar 2008 und vom 2. März 2009 und der Einspruchsentscheidung vom 5. Mai 2009 über die zusätzliche Erfassung einer anrechenbaren Kapitalertragsteuer in Höhe von 203,17 € (397,37 DM) hinausgeht,
- 11 hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und das Verfahren an das FG zurückzuverweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt, die Revision des FA als unzulässig zu verwerfen. Darüber hinaus beantragt sie sinngemäß, die Vorentscheidung sowie den Abrechnungsbescheid vom 27. Juni 2007 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 8. Februar 2008 und vom 2. März 2009 und der Einspruchsentscheidung vom 5. Mai 2009 dahin zu ändern, dass zusätzlich zur Änderung durch das FG weitere anrechenbare Kapitalertragsteuer in Höhe von 13.121.379,17 € (25.663.187,03 DM) sowie der darauf entfallene Solidaritätszuschlag in Höhe von 724.437,24 € (1.416.876,09 DM) erfasst werden.
- 13 Die Klägerin macht zunächst die Unzulässigkeit der Revision des FA geltend. Das FG habe die Zulassung der Revision ausdrücklich und eindeutig beschränkt, und zwar im Hinblick auf die Rechtsprechung des erkennenden Senats zu § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO), die zu einer vollständigen Anerkennung der Anrechnung führe. Dagegen seien keine Anhaltspunkte erkennbar, dass die Zulassung der Revision auch zu Gunsten des FA gelten sollte. Insoweit liege ein selbständiger und klar abgrenzbarer Teil des Streitstoffs vor, über den das FG durch Teilurteil (§ 98 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) hätte entscheiden können.
- 14 Darüber hinaus macht die Klägerin mit ihrer Revision geltend, zusätzlich zu den vom FG vorgenommenen Änderungen seien auch die Steuerabzüge der B-GmbH, der C-GmbH, der D-GmbH, der E-GmbH, der F-GmbH, der H-GmbH und der I-GmbH in voller Höhe als anrechenbare Steuern auszuweisen.
- 15 Zum einen fehle der erforderliche zeitliche Zusammenhang zwischen der Erstattung der Steuerabzugsbeträge und deren Weiterleitung. Hierfür dürfe die zeitliche Differenz zwischen diesen beiden Vorgängen einen Monat nicht überschreiten.
- 16 Zum anderen seien die Zahlungen der Zielgesellschaften nicht als Weiterleitung der erstatteten Steuerabzugsbeträge anzusehen, da sie nicht auf dem Gewinnverwendungsbeschluss, sondern --mit Ausnahme der Fälle der E-GmbH und der I-GmbH-- auf einer Vereinbarung der Zielgesellschaften mit der Beigeladenen beruhten, an der sie, die Klägerin, entgegen früherer Behauptungen des FA nicht beteiligt gewesen sei. Dies habe das FG für den BFH bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt.
- 17 Im Übrigen seien die im ersten Rechtszug vom I. Senat des BFH in BFH/NV 2011, 641 aufgestellten Voraussetzungen für die Durchführung einer Erstattung nicht erfüllt. Ihr, der Klägerin, sei der wirtschaftliche Hintergrund der Zahlungen nicht bekannt gewesen, und sie hätte ihn auch nicht erkennen müssen. Insbesondere hätte sie nicht nachfragen müssen, da sie in die Vereinbarungen über die Rückgängigmachung des Rücklagenmanagements nicht einbezogen worden sei. Zweifel gingen zu Lasten des FA.
- 18 Schließlich widerspreche die wirtschaftliche Betrachtungsweise des I. Senats des BFH in BFH/NV 2011, 641 den Urteilen des erkennenden Senats zur Bestimmung des Leistungsempfängers einer rechtsgrundlosen Steuererstattung gemäß § 37 Abs. 2 AO (Urteile vom 22. November 2011 VII R 27/11, BFHE 235, 133, BStBl II 2012, 167; vom 1. Dezember 2011 VII R 23/11, BFH/NV 2012, 689; vom 18. September 2012 VII R 53/11, BFHE 239, 292, BStBl II 2013, 270). Der Begriff der "Erstattung" müsse aber in § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F., § 37 Abs. 2 AO und § 44b Abs. 5 EStG einheitlich ausgelegt werden.
- 19 Das FA beantragt, die Revision der Klägerin zurückzuweisen.

20 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt .

Entscheidungsgründe

- 21 II. Die Revision des FA ist zulässig und teilweise begründet. Soweit das FG für die X-GmbH, die Y-GmbH und die Z-GmbH nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. anrechenbare Steuerabzüge angenommen hat, ist die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Im Übrigen ist die Revision des FA unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Revision der Klägerin ist insgesamt als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 22 1. Entgegen der Auffassung der Klägerin hat das FG die Zulassung der Revision nicht auf diejenigen Steuerabzüge beschränkt, für die es eine Anrechnung gemäß § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. verneint und die Klage abgewiesen hat. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob und inwieweit die erforderliche Teilbarkeit der Streitgegenstände vorliegt. Denn das FG hat zwar ausschließlich auf eine etwaige Divergenz zwischen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Urteil des I. Senats des BFH in BFH/NV 2011, 641 und der für die Klägerin (angeblich) günstigeren formalen Betrachtungsweise des erkennenden Senats im Rahmen des § 37 Abs. 2 AO in BFHE 235, 133, BStBl II 2012, 167, in BFHE 239, 292, BStBl II 2013, 270 und in BFH/NV 2012, 689 abgestellt. Daraus lässt sich aber schon deshalb keine Beschränkung der Zulassung der Revision zu Gunsten der Klägerin ableiten, weil für das FG nicht absehbar war, in welcher Weise der BFH die vom FG angenommene Divergenz auflösen würde. Das Ziel der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung kann aber nur dann erreicht werden, wenn die vom BFH endgültig gefundenen Maßstäbe auf sämtliche streitigen Sachverhalte anzuwenden sind.
- 23 2. Soweit die Vorentscheidung für die X-GmbH, die Y-GmbH und die Z-GmbH nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. anrechenbare Steuerabzüge angenommen hat, verletzt sie Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO) und ist auch nicht im Ergebnis richtig (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 24 a) Der erkennende Senat schließt sich der Rechtsprechung des I. Senats des BFH in BFH/NV 2011, 641 an.
- 25 Danach waren die Steuerabzüge aufgrund des Einbehalts durch die Zielgesellschaften i.S. des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. erhoben worden. Weder die Änderung der Steuerbescheinigungen noch die anschließende Rückzahlung der Steuerabzüge an die Zielgesellschaften oder deren Weiterleitung an die Klägerin konnten die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals ändern. Des Weiteren entfielen die Steuerabzüge auf bei der Veranlagung erfasste Einkünfte oder auf Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz geblieben sind.
- 26 Die negative Voraussetzung des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F., dass "nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt" worden sein dürfe, ist (auch) wirtschaftlich zu verstehen. Erfasst ist nicht nur eine Erstattung des FA an den Gläubiger der abzugspflichtigen Kapitaleinkünfte (im Streitfall die Klägerin), für dessen Rechnung die Steuerabzüge ursprünglich einbehalten worden waren, oder eine Erstattung an den Steuerabzugspflichtigen (im Streitfall die Zielgesellschaften) gemäß § 44b Abs. 5 EStG, sondern auch eine sonstige Rückzahlung der Steuerabzüge an den Steuerabzugspflichtigen, soweit diese Zahlungen der Klägerin weitergeleitet worden sind und die Klägerin die betreffenden Vorgänge als Auskehrung der Steuerabzüge erkannt hat oder hätte erkennen müssen.
- 27 b) Entgegen der Auffassung der Klägerin liegt darin keine Divergenz zur Rechtsprechung des erkennenden Senats im Rahmen des § 37 Abs. 2 AO (vgl. bereits Beschlüsse vom 27. August 2013 VII B 1/13 und VII B 2/13, nicht veröffentlicht).
- 28 In den Senatsentscheidungen in BFHE 235, 133, BStBl II 2012, 167, in BFH/NV 2012, 689 und in BFHE 239, 292, BStBl II 2013, 270 ging es darum, wer bei einer Steuererstattung des Finanzamts durch Überweisung auf ein (früheres) Konto des Steuerpflichtigen als Leistungsempfänger i.S. des § 37 Abs. 2 AO anzusehen ist, gegen den sich im Fall des fehlenden Rechtsgrunds für diese Zahlung der Rückzahlungsanspruch des Finanzamts richtet. Dies kann nach Auffassung des Senats nur derjenige sein, auf dessen Rechnung das Finanzamt gezahlt hat, und nicht die lediglich als Zahlstelle handelnde Bank.
- 29 Im Streitfall stellt sich dagegen die Frage, unter welchen Voraussetzungen die einem Abzugspflichtigen (ob mit oder ohne Rechtsgrund) zurückgezahlten Steuerabzüge vom Steuerpflichtigen (Gläubiger der abzugspflichtigen Kapitalerträge) weiterhin gemäß § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. angerechnet werden können. Sofern in der Rückzahlung an den Abzugspflichtigen eine direkte Leistung an den Gläubiger der abzugspflichtigen Kapitalerträge

zu sehen ist, scheidet eine Anrechnung bereits deshalb aus, weil der entsprechende Anrechnungsanspruch durch diese Leistung erloschen ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 7. Mai 2013 VIII R 17/09, BFH/NV 2013, 786). Darüber hinaus muss eine Anrechnung aber auch ausscheiden, wenn die dem Abzugspflichtigen zurückgezahlten Steuerabzüge dem Steuerpflichtigen weitergeleitet werden und der Steuerpflichtige dies erkannt hat oder hätte erkennen müssen. Denn eine doppelte Begünstigung des Steuerpflichtigen durch den Anspruch auf Anrechnung der Steuerabzüge und die gleichzeitige Weiterleitung der Rückzahlung der Steuerabzüge ist --jedenfalls unter diesen Voraussetzungen-- nicht vom Sinn und Zweck des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. gedeckt (vgl. auch Senatsbeschluss vom 5. Juli 2007 VII B 302/06, BFH/NV 2007, 2096).

- 30** c) Das FG hat zwar die mit Urteil in BFH/NV 2011, 641 entwickelten Voraussetzungen anhand des zusätzlich ermittelten Sachverhalts geprüft und ist zu dem Ergebnis gekommen, dass im Fall der X-GmbH bereits die Weiterleitung der erstatteten Steuerabzüge an die Klägerin fehle und die Klägerin in den Fällen der Y-GmbH und der Z-GmbH die weitergeleiteten Beträge nicht als Auskehrung der Steuerabzüge erkannt habe bzw. hätte erkennen müssen. Unabhängig davon, ob dies auf einer fehlerhaften Beweismwürdigung beruht oder das FG --wie vom FA beantragt-- weitere Beweise hätte erheben müssen, ist der Senat an diese Ergebnisse aber nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Denn das FG ist bei seiner Entscheidung sowohl hinsichtlich des Merkmals der Weiterleitung als auch hinsichtlich des Kennens bzw. Kennenmüssens von einem unzutreffenden rechtlichen Maßstab ausgegangen.
- 31** Hinsichtlich des Merkmals der Weiterleitung der zurückgezahlten Steuerabzüge an die Klägerin geht die Vorentscheidung zunächst zutreffend davon aus, dass nicht nur eine tatsächliche Überweisung bzw. Auszahlung zur Weiterleitung führt, sondern auch eine Verrechnung mit Gegenforderungen. Außerdem ist dem FG zuzustimmen, dass für die Weiterleitung keine zeitliche Einschränkungen bestehen, die über die verfahrensrechtlichen Restriktionen hinausgehen. Denn die mit Urteil in BFH/NV 2011, 641 entwickelten Voraussetzungen zur Beschränkung des Anrechnungsanspruchs gemäß § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. beruhen maßgeblich auf dem Gedanken der materiellen Steuergerechtigkeit und sollen --wie bereits dargelegt-- eine doppelte Begünstigung des Steuerpflichtigen durch den Anspruch auf Anrechnung der Steuerabzüge und die gleichzeitige Weiterleitung der Rückzahlung der Steuerabzüge vermeiden. Schließlich geht das FG zutreffend davon aus, dass trotz der Vereinbarungen mit der Beigeladenen über das bei ihr geführte Konto der Klägerin und dessen Verpfändung keine Weiterleitung an die Beigeladene vorliegt.
- 32** Darüber hinaus ist eine Weiterleitung entgegen der Auffassung des FG aber auch nicht allein deshalb ausgeschlossen, weil die Beträge auf das Konto einer anderen Person bzw. Gesellschaft überwiesen worden sind. Vielmehr ist in einem solchen Fall jedenfalls zu prüfen, ob dies auf Veranlassung oder zumindest mit Zustimmung der Klägerin geschehen ist, so dass es bei der Klägerin zu einem Durchgangserwerb der entsprechenden Zahlungen kommt oder die andere Person bzw. Gesellschaft für sie als Zahlstelle handelt.
- 33** Hinsichtlich des subjektiven Merkmals des Kennenmüssens kommt es --anders als das FG meint-- nicht allein darauf an, ob die Klägerin auf Grundlage der ihr bekannten Tatsachen hätte erkennen müssen, dass es sich bei den Zahlungen der entsprechenden Zielgesellschaften um eine Auskehrung der Steuerabzüge handelte. Vielmehr ist auch eine grob fahrlässige Unkenntnis schädlich, d.h. es ist zusätzlich zu prüfen, ob es sich der Klägerin unter Berücksichtigung der ihr bekannten Gesamtumstände hätte aufdrängen müssen, weitere Nachforschungen zu dem Hintergrund der Zahlungen anzustellen, und ihr dadurch bekannt geworden wäre, dass es sich bei den Zahlungen um eine Weiterleitung vom FA zurückgezahlten Steuerabzüge handelte.
- 34** d) Legt man diese Maßstäbe zugrunde, sind die zurückgezahlten Steuerabzüge auch im Fall der X-GmbH der Klägerin weitergeleitet worden. Eine Zurückverweisung an das FG ist hierfür nicht erforderlich, da dies aus den vom FG bindend festgestellten Tatsachen (§ 118 Abs. 2 FGO) folgt.
- 35** Zwar hat die X-GmbH die vom FA zurückgezahlten Steuerabzüge nicht auf ein Konto der Klägerin, sondern auf das Konto einer der Schwestergesellschaften der Klägerin überwiesen. Dies hatte sie der Klägerin aber in ihrem Schreiben vom 10. Januar 2002 ausdrücklich angekündigt. Da die Klägerin hierauf nicht reagiert hat, kann sie sich jedenfalls nicht darauf berufen, dass die Zahlung an eine Schwestergesellschaft nicht die Voraussetzungen einer Weiterleitung erfüllt. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Gesellschaftergeschäftsführer der Klägerin und ihrer Schwestergesellschaft identisch waren.
- 36** Diese Schlussfolgerung ist trotz der Feststellung des FG auf S. 34 des Urteils, die Schwestergesellschaft sei nicht als Zahlstelle eingeschaltet worden, revisionsrechtlich möglich. Denn diese Feststellung des FG ist für den Senat nicht

gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend. Da eine Begründung fehlt, ist nicht nachvollziehbar, woraus sich diese Feststellung ableitet.

- 37** e) Darüber hinaus hätte die Klägerin sowohl im Fall der X-GmbH als auch in den Fällen der Y-GmbH und der Z-GmbH den Hintergrund der von diesen Zielgesellschaften weitergeleiteten Steuerabzüge erkennen müssen. Hierfür ist ebenfalls keine Zurückverweisung an das FG erforderlich, da aus den vom FG bindend festgestellten Tatsachen (§ 118 Abs. 2 FGO) keine andere Schlussfolgerung möglich ist.
- 38** Zwar war die Klägerin nach den Feststellungen des FG weder in die Vereinbarungen zwischen dem FA und den Zielgesellschaften noch in die Rückabwicklungsverträge zwischen der Beigeladenen und den Zielgesellschaften eingebunden. Entscheidend ist aber, dass der alleinige Unternehmensgegenstand der Klägerin in dem Rücklagenmanagement bei den insgesamt 25 Zielgesellschaften bestand und auf dem Konto der Klägerin nur eine geringe Zahl Geschäftsvorfälle verbucht worden ist. Die Klägerin unterhielt zu den Zielgesellschaften keine anderen Geschäftsbeziehungen. Berücksichtigt man zusätzlich die Höhe der Zahlungen sowie die vorherige Korrektur der Steuerbescheinigungen, ist die fehlende Rückfrage bei den Überweisenden, welchen Hintergrund die Zahlungen haben, als eine grob fahrlässige Unkenntnis zu werten. Dabei war zusätzlich zu beachten, dass die A-GmbH die Klägerin bereits am 1. August 2001 zur Rückgabe der ursprünglich ausgestellten Steuerbescheinigung aufgefordert hat. Des Weiteren hat die X-GmbH bereits in ihrem Schreiben vom 10. Januar 2002 auf die mit dem FA vereinbarte Darlehenslösung hingewiesen. Beide Zeitpunkte liegen vor der Weiterleitung der zurückgezahlten Steuerabzüge an die Klägerin.
- 39** Da diese Tatsachen der Klägerin bereits zum Zeitpunkt der Weiterleitung der Zahlungen bekannt waren, kann im Streitfall dahingestellt bleiben, ob --wie vom FA angenommen-- für das Erkennen bzw. Erkennenmüssen der Zahlungen als Auskehrung der Steuerabzüge auch auf einen späteren Zeitpunkt abgestellt werden könnte.
- 40** 3. Soweit die Vorentscheidung für die Steuerabzüge bei der D-GmbH in Höhe eines Teilbetrags von 203,17 €, bei der C-GmbH in Höhe eines Teilbetrags von 50.000 € sowie bei der A-GmbH in Höhe von insgesamt 17.117.352,51 € die von der Klägerin begehrte Anrechnung gemäß § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. zulässt, ist sie zumindest im Ergebnis richtig (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 41** a) Die Steuerabzüge der D-GmbH sind in Höhe dieses Teilbetrags bereits nicht von der Revision des FA erfasst. Insoweit folgt das FA zutreffend den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO), dass die entsprechenden Steuerabzüge nicht der Klägerin weitergeleitet worden sind.
- 42** b) An die Feststellung des FG, dass bei der C-GmbH in Höhe von 50.000 € nicht von einer Weiterleitung an die Klägerin ausgegangen werden kann, ist der Senat entgegen der Auffassung des FA ebenfalls gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Das FG hat diese Tatsachenwürdigung in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise anhand des Buchungstextes vorgenommen und verbliebene Unklarheiten zu Recht zu Lasten des FA gehen lassen.
- 43** c) Darüber hinaus sind entgegen der Auffassung des FA auch die der A-GmbH zurückgezahlten Steuerabzüge nicht der Klägerin weitergeleitet worden.
- 44** Dies gilt unabhängig davon, ob eine Weiterleitung an die Schwestergesellschaft der Klägerin grundsätzlich ausgereicht hätte. Denn nach den bindenden und vom FA nicht angegriffenen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) war die Schwestergesellschaft der Klägerin einem zivilrechtlichen Rückzahlungsanspruch der A-GmbH ausgesetzt, den diese an ihren Gesellschafter abgetreten hat. Das LG hat einer entsprechenden Klage des Gesellschafters der A-GmbH gegen die Schwestergesellschaft der Klägerin mit Urteil vom ... 2010 stattgegeben. Zwar hat die Schwestergesellschaft der Klägerin gegen dieses Urteil Berufung eingelegt und nach Angaben des FA dieses Verfahren auch gewonnen. Aufgrund des Urteils des LG hatte sie aber die auf ihr Konto eingezahlten Steuerabzüge schon wieder im September 2011 zurückgezahlt, und nach den bindenden Feststellungen des FG war zum Zeitpunkt der Vorentscheidung noch keine gegenläufige Zahlung zu verzeichnen. Allein die Einbuchung einer entsprechenden Forderung reicht nicht für die tatsächliche Weiterleitung der Steuerabzüge an die Klägerin aus.
- 45** 4. Soweit die Vorentscheidung die von der Klägerin begehrte Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. abgelehnt hat, ist sie ebenfalls zumindest im Ergebnis richtig (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 46** Insofern liegen sowohl eine Weiterleitung an die Klägerin als auch ein Erkennenmüssen als Auskehrung der zurückgezahlten Steuerabzüge vor. Zur Begründung kann auf die Ausführungen unter 2. verwiesen werden. Auch hier ist keine Entscheidung über den spätesten Zeitpunkt des Erkennenmüssens als Auskehrung von Steuerabzügen

erforderlich. Denn das FG hat zutreffend dargelegt, dass die Klägerin in diesen Fällen bereits aus den zum Zeitpunkt der Weiterleitung bekannten Tatsachen, d.h. ohne weitere Nachfragen, eine Auskehrung von Steuerabzügen hätte erkennen müssen.

- 47** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 3 und 136 Abs. 1 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO). Dabei war unter anderem zu berücksichtigen, dass die Beigeladene keine Sachanträge gestellt hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de