

# Urteil vom 12. Dezember 2023, VIII R 31/21

## Erteilung einer Bescheinigung nach § 44a Abs. 5 Satz 4 EStG bei unbeschränkt steuerpflichtigen Holdingkapitalgesellschaften

ECLI:DE:BFH:2023:U.121223.VIIIR31.21.0

BFH VIII. Senat

EStG § 44a Abs 5 S 1, EStG § 44a Abs 5 S 4, EStG § 44a Abs 5 S 5, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 1, KStG § 8b Abs 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, KStG VZ 2016, EStG VZ 2016

vorgehend FG München, 15. März 2021, Az: 7 K 1827/18

## Leitsätze

1. Soweit die Einnahmen einer Holdingkapitalgesellschaft ausschließlich aus nach § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (weitgehend) steuerfreien Beteiligungseinkünften bestehen, ist bei ihr eine zwangsläufige Überzahlersituation aufgrund der "Art der Geschäfte" dauerhaft gegeben.
2. Sieht die Satzung einer Holdingkapitalgesellschaft vor, dass die Gesellschaft auch eine weitere Geschäftstätigkeit entfalten darf, mit der sie die Überzahlersituation vermeiden könnte, kommt es darauf nicht an, wenn die Gesellschaft von dieser Möglichkeit tatsächlich dauerhaft keinen Gebrauch macht und nach ihrer Struktur auch nicht dazu in der Lage wäre, eine solche weitere Geschäftstätigkeit auszuüben. Dasselbe gilt, wenn die Gesellschaft von der Ermächtigung zwar Gebrauch macht, dabei aber nicht am Markt tätig wird und wenn sie ohne vorherige Änderung ihrer Struktur nicht in der Lage wäre, die entfaltete Tätigkeit mit Gewinn auch am Markt anzubieten.
3. Der Dauerhaftigkeit einer solchen Situation steht nicht entgegen, dass die Gesellschaft ihre Struktur ändern könnte.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 15.03.2021 - 7 K 1827/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) eine Bescheinigung gemäß § 44a Abs. 5 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (EStG) auszustellen ist.
  - 2 Die Klägerin ist eine GmbH. Gegenstand des Unternehmens ist neben dem Halten und Verwalten eigenen Vermögens auch die Beratung von Unternehmen (ohne Rechts- oder Steuerberatung). Die Klägerin ist Alleingesellschafterin der XY GmbH (im Weiteren: Tochtergesellschaft). Andere Beteiligungen hat die Klägerin seit ihrer Gründung nicht. Aus der Beteiligung bezieht die Klägerin jährliche Ausschüttungen. Beratungsleistungen erbringt sie nur gegenüber ihrer Tochtergesellschaft, um ihre Gewinnausschüttungen zu steigern. Da sie nicht über eigenes Personal verfügt, kauft sie die Beratungsleistungen ein und stellt sie der Tochtergesellschaft weitgehend kostendeckend zur Verfügung. Die festgesetzte Körperschaftsteuer war in der Vergangenheit stets niedriger als die anzurechnende Kapitalertragsteuer.
  - 3 Mit Schreiben vom 11.10.2016 beantragte die Klägerin eine Bescheinigung gemäß § 44a Abs. 5 Satz 4 EStG ab dem

01.01.2016. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) lehnte den Antrag ab. Nach erfolglosem Einspruch hat die Klägerin Klage auf Erteilung einer Bescheinigung gemäß § 44a Abs. 5 Satz 4 EStG erhoben. Die Klage hatte aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 759 veröffentlichten Gründen Erfolg.

- 4 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von § 44a Abs. 5 Satz 1 EStG. Das Finanzgericht (FG) habe die Vorschrift fehlerhaft ausgelegt, indem es auf die tatsächlich von der Klägerin ausgeübte Tätigkeit abgestellt habe und nicht darauf, dass die Klägerin nach der Satzung Beratungsleistungen erbringen dürfe.
- 5 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Die Revision sei unzulässig, da das FA nicht hinreichend darlege, woraus sich die Verletzung materiellen Bundesrechts durch die Entscheidung des FG ergebe (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision sei jedenfalls unbegründet. Das FG habe zu Recht entschieden, dass die Klägerin die Voraussetzungen des § 44a Abs. 5 Satz 1 EStG erfülle und ihr daher eine Bescheinigung gemäß § 44a Abs. 5 Satz 4 EStG auszustellen sei.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 1. Die Revision des FA ist zulässig. Die Revisionsbegründung entspricht noch den Anforderungen des § 120 Abs. 3 FGO. Der Revisionskläger muss die Umstände bezeichnen, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO). Das FA macht geltend, das FG habe das Merkmal "auf Grund der Art seiner Geschäfte" in § 44a Abs. 5 Satz 1 EStG fehlerhaft ausgelegt. Darin liegt die Rüge eines Rechtsanwendungsfehlers.
- 9 2. Die Revision ist aber unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat rechtsfehlerfrei erkannt, dass die Klägerin einen Anspruch auf Erteilung der Bescheinigung gemäß § 44a Abs. 5 Satz 4 EStG hat.
- 10 a) Die klageweise begehrte Bescheinigung gemäß § 44a Abs. 5 Satz 4 EStG ist ein begünstigender Verwaltungsakt im Sinne des § 130 Abs. 2 der Abgabenordnung. Zwar erledigt sich das Klagebegehren fortlaufend, wenn die einbehaltene Kapitalertragsteuer angerechnet oder erstattet wird. Da die ablehnende Entscheidung des FA aber keine zeitliche Begrenzung enthält, wirkt sie auch in die Zukunft. Deshalb besteht das rechtliche Interesse der Klägerin an der Erteilung der Bescheinigung fort, ohne dass es hierzu einer Klageerweiterung bedarf. Statthafte Klageart ist die Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Variante 2 FGO).
- 11 b) Bei Kapitalerträgen, die dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen und die einem unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Gläubiger zufließen, ist der Steuerabzug nicht vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge Betriebseinnahmen des Gläubigers sind und die Kapitalertragsteuer bei ihm aufgrund der Art seiner Geschäfte auf Dauer höher wäre als die gesamte festzusetzende Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer (§ 44a Abs. 5 Satz 1 EStG). Diese Voraussetzungen sind durch eine Bescheinigung des für den Gläubiger zuständigen Finanzamts nachzuweisen (§ 44a Abs. 5 Satz 4 EStG). Die Bescheinigung ist unter dem Vorbehalt des Widerrufs auszustellen (§ 44a Abs. 5 Satz 5 EStG).
- 12 Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass die Ausschüttungen der Tochtergesellschaft bei der Klägerin als Betriebseinnahmen zu erfassen sind. Das FG hat überdies festgestellt, dass die Kapitalertragsteuer in der Vergangenheit stets höher war als die festgesetzte Körperschaftsteuer der Klägerin (sogenannte Überzahlersituation). Auch darüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Streitig ist allein, ob dies seine Ursache in der "Art der Geschäfte" der Klägerin hatte und ob die Situation auf Dauer besteht.
- 13 c) Der Bundesfinanzhof (BFH) hat § 44a Abs. 5 Satz 4 EStG in der Vergangenheit restriktiv ausgelegt. Die Überzahlersituation muss danach auf der Geschäftsstruktur beruhen (vgl. BFH-Urteile vom 27.08.1997 - I R 22/97, BFHE 184, 334, BStBl II 1997, 817 und vom 29.03.2000 - I R 32/99, BFHE 192, 59, BStBl II 2000, 496, jeweils unter Verweis auf die Gesetzesbegründung, BTDrucks 12/2501, S. 20). Sie muss der ausgeübten Geschäftstätigkeit derart immanent sein, dass ein wirtschaftlich besseres Ergebnis zwangsläufig nicht erzielt werden kann (vgl. BFH-Urteile

vom 27.08.1997 - I R 22/97, BFHE 184, 334, BStBl II 1997, 817 und vom 29.03.2000 - I R 32/99, BFHE 192, 59, BStBl II 2000, 496). Unerheblich ist, wenn sich eine Überzahlersituation aus der jeweiligen Marktsituation ergibt (vorübergehende Gewinnlosigkeit, Preisverfall, Insolvenz oder schlechte Marktlage) oder wenn sie auf individuellen Gegebenheiten beruht. Wäre es dem Steuerpflichtigen tatsächlich und nach seinem satzungsmäßigen Unternehmensgegenstand möglich, die Überzahlersituation abzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 27.08.1997 - I R 22/97, BFHE 184, 334, BStBl II 1997, 817), ist diese nicht strukturell bedingt (vgl. BFH-Urteil vom 29.03.2000 - I R 32/99, BFHE 192, 59, BStBl II 2000, 496). Der BFH hat deshalb einen Anspruch auf die Erteilung der Bescheinigung stets verneint, wenn die Überzahlersituation nicht auf die "Art der Geschäfte" zurückzuführen war, sondern auf die Art und Weise, in der diese ausgeübt wurden (vgl. BFH-Urteil vom 27.08.1997 - I R 22/97, BFHE 184, 334, BStBl II 1997, 817). Die Überzahlersituation liegt "auf Dauer" vor, wenn ihr Ende auf einen noch nicht feststehenden und nicht absehbaren Zeitpunkt fällt (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.1995 - I R 118/94, BFHE 179, 396, BStBl II 1196, 199).

- 14** d) Der erkennende Senat schließt sich der bisherigen BFH-Rechtsprechung im Grundsatz an. Soweit der BFH allerdings in der Vergangenheit eine auf Dauer bestehende strukturelle Überzahlersituation bei Holdingkapitalgesellschaften verneint hat (BFH-Urteil vom 27.08.1997 - I R 22/97, BFHE 184, 334, BStBl II 1997, 817), lag dem eine andere Rechtslage zugrunde. Mit der Neufassung des § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (KStG) durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433) sind laufende (§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG) und einmalige (§ 8b Abs. 2 Satz 1 KStG) Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG unter weiteren Voraussetzungen in der Regel zu 95 % steuerfrei gestellt worden.
- 15** aa) Soweit die Einnahmen einer Holdingkapitalgesellschaft ausschließlich aus nach § 8b Abs. 1 KStG (weitgehend) steuerfreien Beteiligungseinkünften bestehen, ist bei ihr aus Rechtsgründen zwangsläufig eine Überzahlersituation aufgrund der "Art der Geschäfte" dauerhaft gegeben, denn gemäß § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG ist § 8b Abs. 1 KStG beim Kapitalertragsteuerabzug nicht zu berücksichtigen. Die (weitgehende) Steuerfreiheit der Beteiligungserträge wird erst durch die Anrechnung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer bewirkt, die gemäß § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG im Rahmen der Veranlagung erstattet werden kann. Dabei wird die "Art der Geschäfte" --wie bisher-- im Regelfall durch die im Rahmen des satzungsgemäßen Gegenstands tatsächlich entfaltete Tätigkeit bestimmt.
- 16** bb) Sieht die Satzung einer solchen Holdingkapitalgesellschaft vor, dass die Gesellschaft auch eine weitere Geschäftstätigkeit entfalten darf, mit der sie die Überzahlersituation vermeiden könnte, kommt es darauf nicht an, wenn die Gesellschaft von dieser Möglichkeit tatsächlich dauerhaft keinen Gebrauch macht und nach ihrer Struktur auch nicht dazu in der Lage wäre, eine solche weitere Geschäftstätigkeit auszuüben (Brandis/Heuermann/Jachmann, § 44a EStG Rz 89). Auf den abstrakten Geschäftszweck kann nicht allein abgestellt werden. Sonst müsste auch eine außerhalb des satzungsgemäßen Unternehmenszwecks entfaltete weitere Geschäftstätigkeit unbeachtlich sein. Entscheidend ist, ob die Gesellschaft aufgrund ihrer (gegenwärtigen) Struktur auch tatsächlich in der Lage wäre, die erlaubte weitere Tätigkeit (jederzeit) aufzunehmen. Dann beruht die Überzahlersituation nicht mehr auf der "Art der Geschäfte".
- 17** Aus dem BFH-Urteil vom 29.03.2000 - I R 32/99 (BFHE 192, 59, BStBl II 2000, 496) ergibt sich nichts anderes. Dort ist die Erteilung einer Bescheinigung gemäß § 44a Abs. 5 Satz 4 EStG nicht wegen des satzungsgemäßen Unternehmensgegenstands verneint worden, sondern wegen der tatsächlichen "Art der Geschäfte" der Gesellschaft.
- 18** Ob die Gesellschaft ohne vorherige Änderung ihrer Struktur nicht in der Lage wäre, die in der Satzung vorgesehene weitere Geschäftstätigkeit auch tatsächlich zu entfalten, ist im Wesentlichen Tatfrage, deren Feststellung und Beurteilung dem FG als Tatsacheninstanz obliegt.
- 19** cc) Nichts anderes gilt, wenn die Gesellschaft --wie im Streitfall-- von der Ermächtigung zwar Gebrauch macht, dabei aber nicht am Markt tätig wird. Wäre die Gesellschaft ohne eine vorherige Änderung ihrer Struktur nicht in der Lage, die Tätigkeit mit Gewinn am Markt anzubieten, steht auch in diesem Fall die tatsächlich entfaltete Tätigkeit, die über das reine Halten und Verwalten eigener Beteiligungen hinausgeht, der Annahme nicht entgegen, dass die Überzahlersituation auf der "Art der Geschäfte" beruht. Das wäre anders, wenn die Gesellschaft die Tätigkeit ohne vorherige Änderung ihrer Struktur (jederzeit) auch am Markt anbieten könnte oder tatsächlich am Markt anböte, jedoch ohne Erfolg. Dann beruht die Überzahlersituation nicht mehr auf der "Art der Geschäfte", sondern auf der Art und Weise, in der diese Geschäfte erbracht werden.
- 20** Ob die Gesellschaft strukturell nicht in der Lage ist, ihre Tätigkeit (jederzeit) mit Gewinn am Markt anzubieten oder ob sie lediglich erfolglos agiert, ist wiederum Tatfrage, deren Beurteilung in erster Linie dem FG obliegt.

- 21** dd) Der Dauerhaftigkeit einer solchen Situation steht schließlich im Grundsatz nicht entgegen, dass die Gesellschaft ihre Struktur ändern könnte. Auch die Satzung könnte im Rahmen des gesellschaftsrechtlich Möglichen jederzeit geändert werden. Bestehen keine Anhaltspunkte, dass die bestehende Geschäftsstruktur oder die Satzung geändert werden sollen, ist die Überzahlersituation auch unter den beschriebenen besonderen Umständen von Dauer. Für die Annahme einer strukturell bedingten dauerhaften Überzahlersituation muss nicht jede Änderung der tatsächlichen Verhältnisse ausgeschlossen sein. Das ergibt sich bereits daraus, dass die Bescheinigung unter dem Vorbehalt des Widerrufs zu erteilen ist (§ 44a Abs. 5 Satz 5 EStG). Ändern sich die tatsächlichen Verhältnisse und entfällt deshalb die Dauerüberzahlersituation oder ist sie nicht mehr strukturell bedingt, kann die Bescheinigung jederzeit widerrufen werden.
- 22** Die Feststellung und Bewertung entsprechender tatsächlicher Anhaltspunkte ist wiederum Sache des FG.
- 23** e) Nach diesen Maßstäben hat das FG zu Recht erkannt, dass der Klägerin eine Bescheinigung gemäß § 44a Abs. 5 Satz 4 EStG auszustellen ist. Bei der Klägerin handelt es sich zwar nicht um eine reine Holdingkapitalgesellschaft, da ihre Satzung neben dem Halten und Verwalten eigener Beteiligungen auch die Erbringung von Beratungsleistungen vorsieht und die Klägerin auch Beratungsleistungen erbringt. Auf der Grundlage seiner tatsächlichen Feststellungen konnte das FG jedoch ohne Rechtsfehler davon ausgehen, dass die Voraussetzungen des § 44a Abs. 5 Satz 1 EStG im Streitfall dennoch erfüllt sind.
- 24** aa) Zum einen bietet die Klägerin ihre Beratungsleistungen nicht am Markt an, sondern berät ausschließlich ihre Tochtergesellschaft. Zum andern ist sie auch nicht dafür ausgestattet, Beratungsleistungen mit Gewinn am Markt anbieten zu können, da sie mangels eigenen Personals die (von ihr erbrachten) Beratungsleistungen selbst einkaufen muss. Aus diesen tatsächlichen Feststellungen konnte das FG rechtsfehlerfrei den Schluss ziehen, dass die Klägerin aufgrund ihrer Struktur nicht in der Lage war und ist, eine Beratungstätigkeit mit Gewinn am Markt anzubieten. Dieser Schluss ist zumindest möglich. An die tatsächlichen Feststellungen des FG und seine tatsächlichen Schlussfolgerungen ist der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Dies zugrunde gelegt, beruht die Überzahlersituation der Klägerin auf der "Art ihrer Geschäfte" und nicht auf der Art und Weise, wie sie ihre Geschäfte erbringt.
- 25** Ob die Klägerin für die von ihr eingekauften Beratungsleistungen von ihrer Tochtergesellschaft auch einen höheren als den Einkaufspreis hätte verlangen können, ist unerheblich, weil ein solcher Preis am Markt jedenfalls nicht realisiert werden könnte. Jeder Dritte würde in diesem Fall die Beratung ohne Zwischenschaltung der Klägerin selbst in Auftrag geben.
- 26** bb) Ohne Rechtsfehler hat das FG schließlich erkannt, dass die Überzahlersituation der Klägerin auch auf Dauer besteht. Das FG hat keine Anhaltspunkte dafür festgestellt, dass sich an der bisherigen Situation in absehbarer Zeit etwas ändern werde. Daraus konnte das FG auf die Dauerhaftigkeit der Situation schließen.
- 27** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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