

Urteil vom 08. September 2010, I R 90/09

Anrechnung von Kapitalertragsteuer auf Fondserträge - Auslegung des § 7 Abs. 7 InvStG a.F. - Sicherungszweck der Erhebung von Kapitalertragsteuer - Erstattung der Kapitalertragsteuer nach § 37 Abs. 2 AO - Bindungswirkung der Anrechnungsverfügung gegenüber einem nachfolgenden Abrechnungsbescheid - Keine Anrufung des Großen Senats des BFH

BFH I. Senat

AuslInvestmG § 17 Abs 1 S 3, AuslInvestmG § 18a Abs 1 Nr 3, InvStG § 2 Abs 1, InvStG § 7 Abs 1 S 1 Nr 3, InvStG § 7 Abs 7, EStG § 36 Abs 2 Nr 2, EStG § 43 Abs 1, AO § 131 Abs 2 S 1 Nr 3, AO § 37 Abs 2, AO § 218 Abs 2, FGO § 11 Abs 2

vorgehend FG München, 25. Mai 2009, Az: 13 K 3451/07

Leitsätze

Eine Kapitalertragsteuer auf Erträge aus Investmentfonds ist nur dann anzurechnen, wenn die entsprechenden Kapitalerträge beim Anleger oder bei seinem Rechtsvorgänger als Einnahmen erfasst worden sind .

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Anrechnung von Kapitalertragsteuer.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erhielt im Jahr 1998 von seiner Mutter unentgeltlich Anteile an der niederländischen Kapitalgesellschaft X. Bei X handelt es sich um einen Investmentfonds, der keine Gewinne ausschüttete und dessen Erträge bis zum Veranlagungszeitraum 2003 dem Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen (AuslInvestmG) und seit dem Veranlagungszeitraum 2004 dem Investmentsteuergesetz (InvStG a.F.) unterliegen (vgl. § 18 Abs. 1, § 19 Abs. 3 InvStG a.F.). Die von ihm thesaurierten Erträge gelten als mit Ablauf des Geschäftsjahres des X zugeflossen (§ 17 Abs. 1 Satz 3 AuslInvestmG; § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG a.F.); die darauf entfallende Kapitalertragsteuer wird erst bei Veräußerung oder Rückgabe der Anteilsscheine einbehalten und abgeführt (§ 18a Abs. 1 Nr. 3 AuslInvestmG; § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG a.F.). Der Kläger ließ seine Anteile seit dem 15. Dezember 2004 durch die D-Bank verwahren und veräußerte sie am 16. Dezember 2004 für 1.471.465,80 €. Die D-Bank führte für nach dem 31. Dezember 1993 bis zum Verkaufstag angefallene ausschüttungsgleiche Erträge Zinsabschlagsteuer in Höhe von 172.085,68 € sowie einen Solidaritätszuschlag zur Zinsabschlagsteuer in Höhe von 9.464,72 € ab und erstellte eine entsprechende Steuerbescheinigung; die genannten ausschüttungsgleichen Erträge hatte sie mit 573.619,53 € berechnet.
- 3 In seiner Einkommensteuererklärung für 2004 (Streitjahr) erklärte der Kläger im Zusammenhang mit den Anteilen an X keine steuerpflichtigen Einnahmen. Er beantragte jedoch die Anrechnung der einbehaltenen und abgeführten Zinsabschlagsteuer in Höhe von 172.085,68 € sowie des Solidaritätszuschlags. Dem folgte das seinerzeit für die Besteuerung des Klägers zuständige Finanzamt (FA C) nicht. Es berücksichtigte vielmehr zunächst in einem vom 9. September 2005 datierenden Einkommensteuerbescheid die von der D-Bank ermittelten ausschüttungsgleichen Erträge als steuerpflichtige Einnahmen des Klägers und rechnete die Zinsabschlagsteuer und den Solidaritätszuschlag antragsgemäß an. Während eines deshalb geführten Einspruchsverfahrens und im Anschluss an eine Betriebsprüfung änderte das FA C die zuvor erlassenen Bescheide; es erfasste nunmehr in den Einkommensteuerbescheiden für 2000 bis 2003 ausschüttungsgleiche Erträge in Höhe von insgesamt 246.657,48 € und rechnete die darauf entfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt 73.997,28 € sowie Solidaritätszuschläge in Höhe von insgesamt 4.069,85 € im Streitjahr an. Von einer Erfassung ausschüttungsgleicher Erträge für die Vorjahre sah es im Hinblick auf den Ablauf der maßgeblichen Festsetzungsfristen ab; ebenso wurde

auf diese Erträge entfallende Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlägen nicht mehr angerechnet. Die für 2004 ergangene Anrechnungsverfügung änderte das FA C entsprechend ab.

- 4 Der Kläger beantragte nunmehr den Erlass eines Abrechnungsbescheides, wobei er darauf hinwies, dass die auf die Erträge aus 1994 bis 1999 entfallenden Kapitalertragsteuern und Solidaritätszuschläge nicht angerechnet worden seien. Das FA C erließ daraufhin einen solchen Bescheid, in dem es an seiner bisherigen Handhabung festhielt. Dieser Bescheid wurde später geändert, wovon der hier streitige Punkt aber nicht berührt wurde. Die Klage gegen den geänderten Abrechnungsbescheid hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen (FG München, Urteil vom 26. Mai 2009 13 K 3451/07); sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1472 abgedruckt.
- 5 Mit seiner vom FG zugelassenen Revision rügt der Kläger eine Verletzung materiellen Rechts. Er beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den angefochtenen Bescheid dahin zu ändern, dass auf die Einkommensteuer 2004 weitere 98.088,58 € Kapitalertragsteuer und ein weiterer Solidaritätszuschlag in Höhe von 5.394,87 € angerechnet werden, hilfsweise, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zu verpflichten, 98.088,58 € Kapitalertragsteuer und 5.394,87 € Solidaritätszuschlag zu erstatten.
- 6 Das FA, das während des Einspruchsverfahrens für die Besteuerung des Klägers zuständig geworden ist, beantragt Zurückweisung der Revision.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Dessen Feststellungen lassen eine abschließende Beurteilung der im Streitfall maßgeblichen Rechtslage nicht zu.
- 8 1. Nach den Feststellungen des FG, die nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffen wurden und deshalb für den erkennenden Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO), hat der Kläger im Jahr 2004 Anteile an X veräußert. X war ein thesaurierender ausländischer Investmentfonds, dessen Erträge dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterlagen, soweit sie als dem Anleger nach dem 31. Dezember 1993 zugeflossen galten und noch nicht dem Steuerabzug unterlegen hatten (§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 InvStG a.F.). Die D-Bank als die den Kapitalertrag auszahlende Stelle musste den entsprechenden Steuerabzug vornehmen, wobei der Umfang ihrer Einbehaltungs- und Abführungspflicht nicht durch § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 InvStG a.F. eingeschränkt war, da sie den Investmentanteil weder für den Anleger erworben noch an ihn veräußert und seitdem verwahrt hatte. Dieser Vorgabe entsprechend ist die D-Bank verfahren. Das ist zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf daher keiner vertieften Erörterung.
- 9 2. Nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) wird unter bestimmten, in der Vorschrift aufgeführten Voraussetzungen auf die Einkommensteuer die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer angerechnet. Zu der durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer zählt u.a. die Kapitalertragsteuer (§ 43 Abs. 1 EStG). Diese wird bei Erträgen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG --und damit auch bei Erträgen aus Investmentanteilen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG a.F.)-- für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge erhoben (§ 44 Abs. 1 Satz 1 EStG). Daraus folgt im Hinblick auf die Besteuerung von Erträgen aus Investmentanteilen im Grundsatz, dass u.a. die gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG a.F. erhobene Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer des Anlegers angerechnet wird. Das wird durch § 7 Abs. 7 InvStG a.F. bestätigt, der ergänzend bestimmt, dass für die Anrechnung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 EStG die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend gelten.
- 10 3. Die in § 7 Abs. 7 InvStG a.F. angeordnete "entsprechende" Geltung der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften bewirkt, dass im Bereich der Erträge aus Investmentanteilen die Anrechnung der Kapitalertragsteuer denselben Regeln unterliegt wie bei anderen Kapitalerträgen. Das bedeutet insbesondere, dass eine Anrechnung nur unter den in § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG genannten Voraussetzungen stattfindet. Diese Voraussetzungen gehen u.a. dahin, dass eine durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer nur insoweit angerechnet wird, als sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder auf bestimmte bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibende Bezüge entfällt.
- 11 a) Der Senat folgt nicht der Ansicht des Klägers, dass § 7 Abs. 7 InvStG a.F. nur auf die in § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG

bestimmte Rechtsfolge verweise, nicht aber die dort aufgestellten Voraussetzungen in Bezug nehme. Eine solche Einschränkung wird weder durch den Wortlaut noch durch den Zweck des § 7 Abs. 7 InvStG a.F. gerechtfertigt. Insbesondere kann sie nicht daraus abgeleitet werden, dass § 7 Abs. 7 InvStG a.F. (nur) eine "entsprechende" Geltung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes anordnet.

- 12** aa) Gegen die vom Kläger befürwortete Deutung spricht zum einen die Entstehungsgeschichte des Gesetzes. So heißt es in der Gesetzesbegründung zu § 18a AuslInvestmG u.a., dass einbehaltene Kapitalertragsteuer im Veräußerungsfall nur dann erstattet werden solle, wenn die ausschüttungsgleichen Erträge bereits versteuert worden seien (Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BTDrucks 12/5630, S. 79). Zu § 7 InvStG a.F., der in dem hier interessierenden Punkt inhaltlich mit § 18a AuslInvestmG übereinstimmt, fehlt zwar eine dementsprechende ausdrückliche Erklärung der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe; die Gesetzesmaterialien enthalten aber auch keine davon abweichende Erläuterung. Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, spricht dies dafür, dass die Regelung in § 7 Abs. 7 InvStG a.F. von denselben Erwägungen getragen ist wie die zuvor in § 18a AuslInvestmG getroffene. Hätte der Gesetzgeber anordnen wollen, dass die Anrechnung nunmehr nur noch von der Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer abhängt und von den übrigen Voraussetzungen des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG unabhängig sei, so hätte er dies jedenfalls deutlicher zum Ausdruck gebracht.
- 13** bb) Zudem würde namentlich ein Verzicht auf die Erfassung der betreffenden Einnahmen bei der Einkommensteuer dem Zweck der Kapitalertragsteuer widersprechen. Denn durch die rechtliche Verknüpfung zwischen der Besteuerung von Kapitalerträgen einerseits und dem Abzug sowie der Anrechnung von Kapitalertragsteuer andererseits will der Gesetzgeber Steuerverkürzungen entgegenreten und Steuerausfälle vermeiden. Die Erhebung der Kapitalertragsteuer soll sicherstellen, dass Kapitalerträge auch dann besteuert werden, wenn sie im Rahmen einer Veranlagung des Gläubigers zur Einkommensteuer nicht erklärt und in der Folge nicht erfasst werden; eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer soll deshalb nur dann erfolgen, wenn diese Gefahr durch die steuerliche Erfassung der Kapitalerträge beseitigt ist. Die hiernach aus der Sicht des Gesetzgebers zu vermeidende Gefahr besteht indessen auch im Bereich der Erträge aus Investmentanteilen. Folgerichtig ist denn auch insoweit eine Erhebung von Kapitalertragsteuer vorgesehen. Diese würde ihres Sicherungszwecks entkleidet, wenn sie --der Ansicht des Klägers entsprechend-- unabhängig von einer Erfassung der steuerpflichtigen Einnahmen angerechnet werden müsste. Eine solche Lösung würde die Erhebung der Kapitalertragsteuer in diesem Bereich letztlich überflüssig machen und zu einem in diesem Sinne widersinnigen Ergebnis führen. Sie kann daher auch unter diesem Gesichtspunkt aus § 7 Abs. 7 InvStG a.F. nicht abgeleitet werden.
- 14** cc) Die vom Kläger angestellten Überlegungen zur Berücksichtigung der Verhältnisse eines Rechtsvorgängers stützen sie ebenfalls nicht.
- 15** Der Kläger weist allerdings zu Recht darauf hin, dass nach dem System des § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvStG a.F. zwischen dem Zufluss ausschüttungsgleicher Erträge und der Abführung der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer keine zeitliche Korrespondenz besteht. Denn die ausschüttungsgleichen Erträge gelten mit Ablauf des Geschäftsjahres, in dem sie (vom Investmentfonds) vereinnahmt worden sind, als (dem Anleger) zugeflossen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG a.F.; ebenso zur Rechtslage bis zum Veranlagungszeitraum 2003 § 17 Abs. 1 Satz 3 AuslInvestmG); der Anleger muss sie daher --dem Transparenzprinzip entsprechend-- in dem Veranlagungszeitraum versteuern, in dem der Investmentfonds sie erzielt hat (Carlé in Korn, Einkommensteuergesetz, § 2 InvStG Rz 12). Dagegen wird die auf ausschüttungsgleiche Erträge entfallende Kapitalertragsteuer erst dann erhoben, wenn der Anteil veräußert oder zurückgegeben wird (Hamacher in Korn, a.a.O., § 7 InvStG Rz 8). Das kann im Einzelfall zur Folge haben, dass die Abzugsteuer zu Lasten eines Anlegers einzubehalten ist, dem die entsprechenden Einnahmen nicht zuzurechnen sind, während derjenige, der tatsächlich die Einnahmen erzielt hat, nicht mit Kapitalertragsteuer belastet wird. Zu denken ist etwa an eine unentgeltliche Übertragung der Investmentanteile in der Zeit zwischen der Erzielung der ausschüttungsgleichen Erträge und dem Eintritt des die Kapitalertragsteuer auslösenden Umstandes. Daraus kann aber entgegen der Ansicht des Klägers nicht abgeleitet werden, dass die Kapitalertragsteuer unabhängig von der Erfassung der für sie maßgeblichen Erträge anzurechnen ist.
- 16** Denn auch dann, wenn in der Zeit zwischen der Erzielung jener Erträge und der Vornahme des Steuerabzugs der Inhaber der Anteile gewechselt hat, kann die Kapitalertragsteuer ihre Sicherungsfunktion erfüllen. Ihre Erhebung verhindert nämlich dann ebenso wie in Fällen ohne Anteilseignerwechsel, dass Kapitalerträge der gesetzlich vorgesehenen Besteuerung gänzlich entgehen. Es entspricht mithin dem Zweck des Gesetzes, in einem solchen Fall die Anrechnung der Kapitalertragsteuer ebenfalls nur dann zu gewähren, wenn die entsprechenden Erträge tatsächlich versteuert worden sind. Dass in dieser Situation die Gefahr des Steuerausfalls einerseits und die

Versagung der Anrechnung andererseits bei zwei verschiedenen Personen eintreten, ist dabei nicht entscheidend; aus der Sicht des Gesetzgebers kommt es vielmehr vor allem darauf an, dass im Ergebnis die Erfassung des Ertrags gewährleistet ist. Deshalb ist es auch unter Berücksichtigung der Möglichkeit zwischenzeitlicher Anteilsveräußerungen sachgerecht, § 7 Abs. 7 InvStG a.F. dahin zu deuten, dass die Vorschrift auf die in § 36 Abs. 2 EStG genannten Anrechnungsvoraussetzungen verweist.

- 17** b) Nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG ist die Anrechnung einer Abzugsteuer auch dann geboten, wenn diese Steuer auf nach § 3 Nr. 40 EStG oder nach § 8b Abs. 1 und 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibende Bezüge entfällt. Dass die von der D-Bank einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer sich auf solche Erträge bezieht, ist jedoch weder vom FG festgestellt noch vom Kläger geltend gemacht worden.
- 18** 4. Der Vortrag, dass ein Teil der in Rede stehenden ausschüttungsgleichen Erträge wegen des Ablaufs von Festsetzungsfristen nicht mehr besteuert werden dürfe, verhilft der Revision ebenfalls nicht zum Erfolg. Denn indem § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG von den bei der Veranlagung "erfassten" Einkünften spricht, setzt er die tatsächliche Erfassung jener Einkünfte voraus; er schließt damit eine Anrechnung aus, wenn die Abzugsteuer sich auf Einkünfte bezieht, die bei der Veranlagung nicht berücksichtigt worden sind und aus Fristgründen nicht mehr berücksichtigt werden dürfen. Das entspricht der Sicherungsfunktion der Kapitalertragsteuer, die in dieser Situation sogar besonders zur Geltung kommt. Dass gemäß § 47 der Abgabenordnung (AO) der Ablauf der Festsetzungsfrist ebenso wie die Entrichtung der Steuer zum Erlöschen des Steueranspruchs führt, ist in diesem Zusammenhang ohne Belang.
- 19** 5. Jedoch ist die Revision deshalb begründet, weil das FG nicht festgestellt hat, ob die Mutter des Klägers die vor der Übertragung der Anteile angefallenen ausschüttungsgleichen Erträge versteuert hat. Das FA C war zwar im Verwaltungsverfahren erklärtermaßen davon ausgegangen, dass alle in den Jahren 1994 bis 1999 angefallenen ausschüttungsgleichen Erträge nicht versteuert worden seien und wegen des Ablaufs der Festsetzungsfristen nicht mehr besteuert werden könnten. Eine eigenständige Feststellung dazu hat das FG aber, was die Besitzzeit der Mutter des Klägers angeht, nicht getroffen. Das wäre indessen notwendig gewesen, da eine Versagung der Anrechnung gegenüber dem Kläger sowohl dem Wortlaut des Gesetzes widersprechen als auch über dessen Ziel hinausschießen würde, wenn und soweit die Kapitalerträge in Veranlagungen gegenüber der Mutter tatsächlich erfasst worden sind. Die objektive Beweislast (Feststellungslast) hierfür trägt zwar der Kläger, da er die streitige Anrechnung begehrt und die Erfassung der Erträge zu den Voraussetzungen der Anrechnung gehört; seiner Sphäre ist eine etwaige Unaufklärbarkeit in diesem Punkt auch dann zuzuordnen, wenn er keinen unmittelbaren Erkenntniszugriff auf die steuerliche Einbeziehung der betreffenden Einkünfte hat. Doch hätte das FG diesen Punkt jedenfalls zum Gegenstand seiner Entscheidung machen und dem Kläger ggf. Gelegenheit geben müssen, den ihm obliegenden Nachweis zu führen. Das ist nicht geschehen und kann im Revisionsverfahren nicht nachgeholt werden, weshalb die Sache zu diesem Zweck an das FG zurückverwiesen werden muss.
- 20** 6. Soweit es an einer Erfassung der Erträge gegenüber der Mutter des Klägers fehlt, ist der angefochtene Abrechnungsbescheid rechtmäßig. Das FA C war bei seinem Erlass insbesondere nicht daran gebunden, dass es im Bescheid vom 9. September 2005 die von der D-Bank abgeführte Kapitalertragsteuer in vollem Umfang auf die Einkommensteuer des Klägers angerechnet hatte. In diesem Zusammenhang kann offenbleiben, ob --wie der VII. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) wiederholt entschieden hat-- eine Anrechnungsverfügung Bindungswirkung gegenüber einem nachfolgenden Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 AO) entfalten kann (BFH-Urteil vom 27. Oktober 2009 VII R 51/08, BFHE 227, 327, BStBl II 2010, 382, m.w.N.; anders Senatsurteile vom 28. April 1993 I R 100/92, BFHE 171, 397, BStBl II 1993, 836; vom 28. April 1993 I R 123/91, BFHE 170, 573, BStBl II 1994, 147). Denn auch wenn man dies im Grundsatz bejaht, besteht im Verfahren nach § 218 Abs. 2 AO jedenfalls dann keine Bindung an eine vorausgegangene Anrechnungsverfügung, wenn diese nach den dafür maßgeblichen Vorschriften zurückgenommen oder widerrufen werden kann. So liegen die Dinge im Streitfall:
- 21** Nach § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO kann ein begünstigender rechtmäßiger Verwaltungsakt widerrufen werden, wenn die Finanzbehörde aufgrund nachträglich eingetretener Tatsachen berechtigt wäre, den Verwaltungsakt nicht zu erlassen, und wenn ohne den Widerruf das öffentliche Interesse gefährdet würde. Diese Vorschrift greift nach der Rechtsprechung des BFH u.a. dann ein, wenn eine Verfügung über die Anrechnung von Lohnsteuer inhaltlich an einen Einkommensteuerbescheid anschließt und jener Bescheid in der Folge dahin geändert wird, dass bislang dort erfasste Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht mehr berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2008 VII R 43/07, BFHE 223, 344, BStBl II 2009, 344); in einem solchen Fall darf deshalb die Anrechnungsverfügung in der Weise widerrufen werden, dass die Finanzbehörde nunmehr von einer Anrechnung der Lohnsteuer absieht. Dem liegt die Erwägung zu Grunde, dass eine Anrechnung von Lohnsteuer an die Voraussetzungen des § 36 Abs. 2

Nr. 2 Satz 1 EStG gebunden ist, dass die in jener Vorschrift geforderte steuerliche Erfassung der dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Einnahmen eine "Tatsache" i.S. des § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO darstellt und dass deshalb das spätere Entfallen dieser Erfassung als "nachträglicher Eintritt" einer für die Anrechnung maßgeblichen Tatsache einen Widerruf der Anrechnungsverfügung rechtfertigt. Diese Rechtsprechung, die der erkennende Senat für zutreffend hält, lässt sich uneingeschränkt auf die Anrechnung von Kapitalertragsteuer übertragen. Der dort entwickelte Grundsatz greift deshalb im Streitfall ein.

- 22** Denn die Anrechnungsverfügung vom 9. September 2005, auf die sich der Kläger beruft, schließt inhaltlich an die Festsetzung der Einkommensteuer im Bescheid vom selben Tag an. In diesem Bescheid hatte das FA C die ausschüttungsgleichen Erträge aus der Beteiligung an X, die in den Jahren 1993 bis 2003 angefallen waren, in vollem Umfang als Einnahmen erfasst. Im weiteren Verlauf ist der Einkommensteuerbescheid 2004 auf den Einspruch des Klägers hin geändert und sind die den Jahren 1994 bis 1999 zuzuordnenden ausschüttungsgleichen Erträge nicht mehr in Einkommensteuerbescheiden erfasst worden. Die zunächst ergangene Anrechnungsverfügung durfte deshalb nach § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO an diese Handhabung angepasst werden. Das wiederum rechtfertigt die dem entsprechenden Ansätze in dem angefochtenen Abrechnungsbescheid, der mithin unter diesem Gesichtspunkt keinen Rechtsfehler aufweist.
- 23** 7. Dem Hilfsantrag des Klägers hat das FG zu Recht nicht entsprochen. In diesem Zusammenhang muss nicht erörtert werden, ob der Ansicht des FG zu folgen ist, dass über den damit geltend gemachten Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer zunächst in einem weiteren Abrechnungsbescheid hätte entschieden werden müssen. Denn jedenfalls scheidet die vom Kläger begehrte Erstattung der Kapitalertragsteuer daran, dass diese nicht rechtsgrundlos einbehalten und abgeführt worden ist:
- 24** Der Kläger stützt sein Erstattungsbegehren auf § 37 Abs. 2 AO. Nach dieser Vorschrift hat u.a. derjenige, auf dessen Rechnung eine Steuer ohne rechtlichen Grund gezahlt worden ist, gegen den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten Betrages (§ 37 Abs. 2 Satz 1 AO); das gilt auch dann, wenn der rechtliche Grund für die Zahlung später wegfällt (§ 37 Abs. 2 Satz 2 AO). Dazu hat der Senat jedoch bereits entschieden, dass die Anmeldung einer Kapitalertragsteuer einen Rechtsgrund für deren Zahlung bildet und dass deshalb eine Erstattung der Kapitalertragsteuer nach § 37 Abs. 2 AO nicht erreicht werden kann, solange und soweit die Anmeldung fortbesteht und kein gegenläufiger Steuerbescheid ergangen ist (Senatsurteil vom 28. Juni 2006 I R 47/05, BFH/NV 2007, 2, m.w.N.). Dieser Grundsatz, an dem festzuhalten ist, greift im Streitfall ein. Die Anmeldung der Kapitalertragsteuer durch die D-Bank, die nach den Feststellungen des FG unverändert besteht, bildet hiernach einen rechtlichen Grund für die Steuerzahlung. Daher ist für eine Erstattung auf der Grundlage des § 37 Abs. 2 AO kein Raum.
- 25** Dieser Beurteilung steht nicht, wie die Revision meint, das Urteil des BFH vom 31. August 1999 VIII R 23/98 (BFH/NV 2000, 420) entgegen. Dort ist zwar ausgeführt, dass eine Erstattung von Kapitalertragsteuer nach § 37 Abs. 2 AO in Betracht komme. Doch handelt es sich dabei zum einen um eine beiläufige Bemerkung, die die seinerzeit getroffene Entscheidung nicht getragen hat. Zum anderen enthält das Urteil keine Ausführungen dazu, auf welchem verfahrensrechtlichen Weg die dort erwähnte Erstattung erreicht werden kann. Angesichts dessen weicht der erkennende Senat mit der hier vorgenommenen Beurteilung nicht i.S. des § 11 Abs. 2 FGO von jener Entscheidung ab, weshalb eine Anrufung des Großen Senats des BFH nicht erforderlich ist.
- 26** 8. Das Urteil des FG war aufzuheben. Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, damit dieses die notwendigen Feststellungen zur tatsächlichen Erfassung der Kapitalerträge nachholen kann.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de