

# Urteil vom 29. Januar 2015, I R 11/13

## Erstattungsanspruch (Kapitalertragsteuer)

BFH I. Senat

AO § 37 Abs 2, EStG § 44b Abs 5, EStG § 50d Abs 1, EStG § 50d Abs 3

vorgehend FG Köln, 27. November 2012, Az: 7 K 2640/08

## Leitsätze

1. NV: Wird erst nach Festsetzung und Abführung der Kapitalertragsteuer eine Freistellungsbescheinigung gemäß 50d Abs. 3 EStG a.F. erteilt und in Folge dessen die Festsetzung der Kapitalertragsteuer aufgehoben, steht dem Gläubiger der Kapitalerträge hinsichtlich der Kapitalertragsteuer ein Erstattungsanspruch aus § 37 Abs. 2 Satz 1 AO zu.
2. NV: Für eine analoge Anwendung des § 44b Abs. 5 EStG (Erstattungsanspruch des Schuldners der Kapitalerträge) ist mangels gesetzlicher Regelungslücke kein Raum.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 28. November 2012 7 K 2640/08 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

## Tatbestand

- 1 I. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) ein Anspruch auf Erstattung abgeführter Kapitalertragsteuer zusteht.
- 2 Die Klägerin ist eine in Großbritannien ansässige Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer "Private Limited Company" (PLC). Sie ist alleinige Gesellschafterin der sich in Liquidation befindlichen X-GmbH (Beigeladene).
- 3 Die Klägerin beantragte 1999 beim damaligen Bundesamt für Finanzen --BfF-- (seit dem 1. Januar 2006: Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) gestützt auf die seinerzeit geltende Regelung in § 44d des Einkommensteuergesetzes 1997 (EStG 1997), wonach Kapitalertragsteuer auf die Gewinnausschüttung einer inländischen Tochtergesellschaft an ihre ausländische Muttergesellschaft auf Antrag nicht zu erheben ist (jetzt § 43b EStG 2009), die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung gemäß § 50d Abs. 3 EStG 1997 für die ihr von der Beigeladenen zufließenden Gewinnausschüttungen. Das BfF lehnte die Erteilung der Bescheinigung ab. Auf die hiergegen erhobene Klage verpflichtete das Finanzgericht (FG) Köln (Urteil vom 16. März 2006 2 K 2916/02) das BZSt dazu, der Klägerin die beantragte Freistellungsbescheinigung zu erteilen. Das BZSt kam dieser Verpflichtung nach. Die Bescheinigung vom 20. September 2006 war gültig für Kapitalerträge, die der Klägerin im Zeitraum vom 1. Dezember 1999 bis zum 30. November 2002 von der Beigeladenen zufließen.
- 4 Bereits während des zur Erteilung der Freistellungsbescheinigung geführten Einspruchsverfahrens hatte die Beigeladene im Januar 2001 eine Bruttodividende in Höhe von 9.000.000 DM an die Klägerin ausgeschüttet und dabei keine Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte deswegen mit Bescheid vom 12. März 2001 gegenüber der Beigeladenen die Kapitalertragsteuer in Höhe von 2.250.000 DM und den Solidaritätszuschlag in Höhe von 123.750 DM unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest (Nachforderungsbescheid). Der Bescheid wurde von der Beigeladenen mit Einspruch angefochten.

- 5 In der Folgezeit wurden die im Bescheid vom 12. März 2001 nachgeforderten Beträge in Höhe von 2.000.000 DM von der Klägerin und in Höhe von 373.750 DM von der Beigeladenen an das FA entrichtet. Die von der Klägerin vorgenommene Banküberweisung enthielt auf der zugehörigen Bankbestätigung den Vermerk ("Verwendungszweck"): "Details of payment: Kapitalertragsteuer in Sachen (Beigeladene), ..., Steuernummer ... VBZ ... Festsetzungsbescheid vom 12.3.2001."
- 6 Im September 2006 forderte die Klägerin das FA unter Hinweis auf die zwischenzeitlich erteilte Freistellungsbescheinigung auf, die gezahlte Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag an sie zu erstatten.
- 7 Das FA hob daraufhin zwar den Nachforderungsbescheid vom 12. März 2001 mit Blick auf die ergangene Freistellungsbescheinigung auf; es weigerte sich jedoch, der Klägerin die Beträge zu erstatten. Vielmehr vertrat es die Ansicht, dass die Beigeladene die Erstattungsberechtigte, ihr Anspruch aber infolge Aufrechnung erfüllt sei.
- 8 Das daraufhin von der Klägerin angerufene FG lud zunächst die Beigeladene zum Verfahren bei und gab sodann der Klage statt. Sein Urteil vom 28. November 2012 7 K 2640/08 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 705 veröffentlicht.
- 9 Mit seiner Revision rügt das FA, dass das FG zu Unrecht die Regelung in § 44b Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 nicht analog angewendet habe und deshalb die Erstattungsberechtigung rechtsfehlerhaft der Klägerin zugewiesen worden sei. Außerdem sei § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) verletzt worden. Es beantragt deshalb, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler die Erstattungsberechtigung der Klägerin zugewiesen.
- 12 1. Ist eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt worden, so hat derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten Betrages (§ 37 Abs. 2 Satz 1 AO).
- 13 2. Im Streitfall sind diese Voraussetzungen in Person der Klägerin erfüllt.
- 14 a) Es besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit darüber, dass mit der Aufhebung des Nachforderungsbescheids vom 12. März 2001 der rechtliche Grund für das Behaltendürfen der vom FA empfangenen Zahlungen entfallen ist (vgl. § 37 Abs. 2 Satz 2 AO).
- 15 b) Die Zahlung ist bezogen auf beide Teilbeträge auf Rechnung der Klägerin bewirkt worden, daher ist sie die Gläubigerin des Erstattungsanspruchs.
- 16 aa) In denjenigen Fällen, in denen ein Dritter für Rechnung des Steuerschuldners die Steuer zu entrichten hat, ist grundsätzlich der Steuerschuldner erstattungsberechtigt (Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 37 AO Rz 61, m.w.N.). Im Streitfall wurde die Beigeladene in ihrer Eigenschaft als gemäß §§ 44 Abs. 1 Satz 3, 50d Abs. 1 EStG 1997 i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) --EStG 1997 n.F.-- entrichtungspflichtige Vergütungsschuldnerin zur Zahlung herangezogen (vgl. zur Einbehaltungs- und Abführungspflicht z.B. Senatsurteile vom 11. Januar 2012 I R 25/10, BFHE 236, 318; vom 19. Dezember 2012 I R 81/11, BFH/NV 2013, 698). Sie hat damit aufgrund einer eigenen Rechtspflicht für Rechnung der beschränkt steuerpflichtigen Klägerin (§ 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG 1997 n.F.) gezahlt. Denn Letztere war als Gläubigerin der Kapitalerträge Schuldnerin der Kapitalertragsteuer (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG 1997 n.F.). Bei der Anordnung von Steuerentrichtungspflichten geht der Gesetzgeber selbst davon aus, dass der entrichtungspflichtige Dritte auf Rechnung des Steuerschuldners leistet, was sich unmittelbar aus § 43 Satz 2 AO oder aus § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG 1997 n.F. ergibt. Zwischen der Zahlung des Entrichtungspflichtigen aufgrund einer von ihm selbst abgegebenen Kapitalertragsteueranmeldung (vgl. § 45a Abs. 1, § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG 1997 n.F.) und einer Zahlung aufgrund eines als Folge der Nichtabgabe der gebotenen Steueranmeldung ergangenen Steuerbescheids (vgl. § 167 Abs. 1 Satz 1 AO; vgl. dazu Senatsurteil in BFH/NV 2013, 698) bestehen insoweit keine Unterschiede. Der Entrichtungspflichtige zahlt in beiden Fällen erkennbar auf die Steuerschuld des

Gläubigers der Kapitalerträge als dem Schuldner der Kapitalertragsteuer (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 37 AO Rz 58, 68; Klein/ Ratschow, AO, 12. Aufl., § 37 Rz 61, 63, jeweils m.w.N.). Als die Beigeladene dem Leistungsgebot aus dem Nachforderungsbescheid nachkam, hat sie damit allein ihrer "normalen" Entrichtungspflicht genügt. Diese Zahlung wird aber dem gesetzlichen Regelfall entsprechend der materiellen Steuerschuld des Steuerschuldners zugeordnet. Nichts anderes kann für den Teilbetrag gelten, den die Klägerin selbst geleistet hat.

- 17** bb) Gewichtige Gründe, den Erstattungsanspruch entgegen der gesetzlichen Konzeption ausnahmsweise dem entrichtungspflichtigen Dritten zuzuweisen, bestehen nicht.
- 18** aaa) In der zum Lohnsteuerrecht ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) wurde ein eigener Erstattungsanspruch des entrichtungspflichtigen Arbeitgebers ausnahmsweise vereinzelt anerkannt. Doch handelte es sich hierbei um mit dem Streitfall nicht vergleichbare Konstellationen. So wurde die Erstattungsberechtigung des Arbeitgebers etwa dann angenommen, wenn er die Lohnsteuer versehentlich doppelt abführt, diese aber nur einfach dem Arbeitnehmer belastet, oder wenn er zwar Lohnsteuer abführt, den Arbeitslohn jedoch nicht auszahlt (BFH-Beschluss vom 15. November 1999 VII B 155/99, BFH/NV 2000, 547; anders jedoch BFH-Urteil vom 17. Juni 2009 VI R 46/07, BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72; zum Ganzen vgl. Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 37 AO Rz 61; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 37 AO Rz 67). Überträgt man diese Rechtsprechung sinngemäß auf den Streitfall, so ist zu konstatieren, dass weder eine Doppelzahlung zur Beurteilung ansteht, noch Kapitalertragsteuer ohne Auszahlung der Kapitalerträge abgeführt wurde. Ob der Senat dem in einem Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde ergangenen BFH-Beschluss in BFH/NV 2000, 547, auf den das FA maßgeblich abstellt, folgen könnte, kann somit dahinstehen.
- 19** bbb) Ob in einem zivilrechtlichen Sinne die Klägerin, die die Bruttodividende ungekürzt erhalten hat, zulasten der Beigeladenen --jedenfalls in Höhe des von der Beigeladenen geleisteten Teilbetrages-- ungerechtfertigt bereichert ist, wenn ihr und nicht jener die Kapitalertragsteuer erstattet wird, rechtfertigt entgegen der Revisionsbegründung des FA keine vom Gesetz abweichende steuerliche Zuordnung der Zahlung. Wird der entrichtungspflichtige Dritte wegen Nichterfüllung seiner Einbehaltungs- und Abführungspflicht in Haftung genommen, so geht nunmehr auch der Gesetzgeber in § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645, BStBl I 2003, 710) davon aus, dass sich der Gläubiger der Kapitalerträge --und nicht der Dritte-- die Beträge erstatten lassen kann (Schmidt/Loschelder, EStG, 33. Aufl., § 50d Rz 36; Klein/Hagena in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 50d EStG Rz 16 und 17). Dies macht deutlich, dass die Zuweisung der Erstattungsberechtigung an die Klägerin den Wertungen des Gesetzgebers nicht zuwiderläuft.
- 20** 3. Der tatbestandlich erfüllte allgemeine Erstattungsanspruch aus § 37 Abs. 2 Satz 1 AO wird nicht von Spezialregelungen verdrängt.
- 21** a) Der Erstattungsanspruch aus § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 1997 n.F. i.V.m. § 37 Abs. 2 AO ist nicht einschlägig, weil im Streitfall kein Freistellungsbescheid, sondern lediglich eine Freistellungsbescheinigung ergangen ist (zur Unterscheidung vgl. Senatsurteil vom 11. Oktober 2000 I R 34/99, BFHE 193, 336, BStBl II 2001, 291). Da § 50d EStG 1997 n.F. keine Erstattungsregelung für den Fall der nachträglichen Erteilung einer Freistellungsbescheinigung enthält, ist auf die allgemeine Vorschrift des § 37 Abs. 2 AO zurückzugreifen.
- 22** b) § 44b Abs. 5 EStG 1997 regelt Fälle der Erstattung einbehaltener und abgeführter Kapitalertragsteuern. Erstattungsberechtigt ist abweichend von der Grundregel des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO nicht der Steuerschuldner, also der Gläubiger der Kapitalerträge, sondern gemäß § 44b Abs. 5 Satz 2 EStG 1997 der Schuldner der Kapitalerträge als entrichtungspflichtiger Dritter (vgl. Senatsurteil vom 14. Juli 2004 I R 100/03, BFHE 207, 159, BStBl II 2005, 31). Die Voraussetzungen einer Erstattung gemäß § 44b Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 liegen im Streitfall indes nicht vor. Eine Erstattung gemäß § 44b Abs. 5 Satz 1 Alternative 1 EStG 1997 setzt eine fehlende Verpflichtung zum Einbehalten und Abführen der Kapitalertragsteuer voraus. Hieran fehlt es, weil die Beigeladene aufgrund Gesetzes (§ 44 Abs. 1 Satz 3, § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG 1997 n.F.) im Fall des § 44d EStG 1997 --entspricht § 43b EStG 2009-- zum Einbehalt und zur Abführung der Kapitalertragsteuer verpflichtet war (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 20. Aufl., § 44b Rz 12). Darin liegt auch der Unterschied zum Senatsurteil in BFHE 207, 159, BStBl II 2005, 31, das vom FA argumentativ herangezogen wird. Im damals entschiedenen Fall bestand keine Abzugsverpflichtung, so dass § 44b Abs. 5 EStG 1997 unmittelbar einschlägig war. Die in § 44b Abs. 5 Satz 1 Alternative 2 EStG 1997 aufgeführten Erstattungstatbestände sind ebenfalls nicht gegeben, weil es im Streitfall nicht um die verspätete Vorlage der dort genannten Bescheinigungen (z.B. Nichtveranlagungsbescheinigungen, Freistellungsaufträge) geht.
- 23** c) Für eine analoge Anwendung des § 44b Abs. 5 Satz 1 Alternative 1 oder 2 EStG 1997 ist kein Raum (vgl.

Ramackers in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 44b Rz 38, zur nachträglich erteilten Freistellungsbescheinigung gemäß § 50d Abs. 2 EStG 2009). Es fehlt bereits an einer Regelungslücke. Der Sachverhalt der nachträglich erteilten Freistellungsbescheinigung ist nicht, wie bei der Gesetzesanalogie vorausgesetzt, ungeregt, sondern geregelt. Wird nämlich aufgrund der nachträglich erteilten Freistellungsbescheinigung, wie im Streitfall geschehen, der Rechtsgrund für das Behaltendürfen der Steuer (Nachforderungsbescheid vom 12. März 2001) beseitigt, dann löst dies unmittelbar eine Erstattungspflicht gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO aus (Buciek, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2001, 102, 104; Klein, IStR 2002, 157; Frotscher in Frotscher, EStG, § 50d Rz 29 f.). Dort ist auch die Frage, welcher Person die Erstattungsberechtigung zusteht, durch das Tatbestandsmerkmal "derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist", ausdrücklich geregelt. Dem entsprechend steht im Fall der nachträglich erteilten Freistellungsbescheinigung gemäß § 50d Abs. 3 EStG 1997 n.F. dem Gläubiger der Kapitalerträge ein Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO zu (Buciek, a.a.O.; Klein, a.a.O.; Frotscher, a.a.O.). Davon geht ersichtlich auch das Senatsurteil in BFHE 193, 336, BStBl II 2001, 291 aus.

**24** Zudem handelt es sich bei der Regelung des § 44b Abs. 5 EStG 1997, insbesondere was die in Satz 2 angeordnete Zuweisung der Erstattungsberechtigung an den Vergütungsschuldner betrifft, nicht um die Ausprägung eines allgemeinen Rechtsgedankens, sondern ihrerseits um eine spezielle Ausnahme von den Grundregeln der § 37 Abs. 2, § 43 Satz 2 AO (Oettler in Lademann, EStG, § 44b Rz 29; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 37 AO Rz 61a). Vorschriften mit Ausnahmecharakter sind aber grundsätzlich eng und nicht extensiv auszulegen und anzuwenden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29. Mai 2008 IX R 62/05, BFHE 221, 227, BStBl II 2008, 856; vom 20. Februar 2013 XI R 12/11, BFHE 241, 72, BStBl II 2013, 645).

**25** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 und § 139 Abs. 4 FGO.

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