Urteil vom 20. Oktober 2010, I R 54/09

Gegenstand einer Untätigkeitsklage bei Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts - Rechtsfolgen der Rückabwicklung eines "Rücklagemanagements" - Erhebung einer Kapitalertragsteuer - anteilige Anrechnung einer Abzugsteuer bei nicht vollständig bei der Veranlagung erfassten Einkünfte - Kapitalertragsteuerbescheinigung als sachlich-rechtliche Voraussetzung für Anrechnung - Einlegung einer Anschlussrevision

BFH I. Senat

EStG § 36 Abs 2 S 2 Nr 2, EStG § 43 Abs 1, EStG § 45a Abs 2, KStG § 49 Abs 1, AO § 365 Abs 1 S 3, FGO § 45, FGO § 46 Abs 1, FGO § 120

vorgehend FG Münster, 12. Mai 2009, Az: 6 K 4808/07 AO

Leitsätze

1. NV: Wurde ein Verwaltungsakt zunächst mit einer Sprungklage und später mit einer Untätigkeitsklage verworfen und hat das FA zunächst die Zustimmung zur Sprungklage verweigert und im Anschluss an eine spätere Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts über den deshalb bei ihm anhängig gewordenen Einspruch entschieden, so wird der geänderte Verwaltungsakt in Gestalt der Einspruchsentscheidung zum Gegenstand der Untätigkeitsklage.

2. NV: War ein Unternehmen an einer Kapitalgesellschaft beteiligt und hat es von dieser eine Gewinnausschüttung erhalten, so ist die von der Kapitalgesellschaft einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer auch dann auf die Steuer des Unternehmens anzurechnen oder diesem zu erstatten, wenn die Kapitalgesellschaft die zunächst von ihr ausgestellte Steuerbescheinigung in der Folge widerrufen und zurückerhalten hat.

3. NV: Hat aber die Kapitalgesellschaft die zunächst abgeführte Kapitalertragsteuer vom FA zurückerhalten und sodann an den Empfänger der Gewinnausschüttung weitergeleitet, so kann dieser keine Anrechnung oder Erstattung der Kapitalertragsteuer verlangen, wenn er die an ihn gelangte Zahlung als Auskehrung der Kapitalertragsteuer erkannt hat oder erkennen musste.

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit eines Abrechnungsbescheids.

2 Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Sie war zunächst als GmbH gegründet worden und hat durch eine auf den 30. Dezember 2000 wirkende Umwandlung ihre heutige Rechtsform erhalten.

3 Der Unternehmensgegenstand der Klägerin war im Streitjahr (2000) der Erwerb und das Halten von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Rahmen eines "Rücklagenmanagements". Dabei wurde im Anschluss an den Erwerb geringfügiger Beteiligungen an den betreffenden Kapitalgesellschaften ("Zielgesellschaften") diesen zunächst Kapital zugeführt, das jene Gesellschaften sodann für Ausschüttungen verwenden sollten. Dadurch sollten bei den "Zielgesellschaften" vorhandene Körperschaftsteuerguthaben steuermindernd realisiert werden. Wegen der Einzelheiten des von der Klägerin verfolgten Konzepts wird auf das Senatsurteil vom 28. Juni 2006 I R 97/05 (BFHE 214, 276) verwiesen. Die Geschäftstätigkeit der Klägerin wurde durch eine Bank finanziert, die das Finanzgericht (FG) zum Klageverfahren beigeladen hat.

4 Die "Zielgesellschaften" schütteten im Streitjahr insgesamt (Vorzugs-)Dividenden in Höhe von 738.286.233,08 DM (1.002.765.653,61 DM Brutto-Dividende abzüglich 250.691.393,40 DM Kapitalertragsteuer und 13.788.027,13 DM Solidaritätszuschlag) aus und führten die Kapitalertragsteuer jeweils an die zuständigen Finanzämter ab. Die Klägerin verwendete die erhaltenen Dividendenzahlungen zur Ablösung ihrer Verbindlichkeiten gegenüber der Beigeladenen. Ferner trat sie am 30. Januar 2001 einen Teil der ihr aus der Körperschaftsteuer-Veranlagung für das Streitjahr zustehenden Steuererstattungsansprüche in Höhe von 557.882.000 DM an die Beigeladene ab. Die

Wirksamkeit dieser Abtretung wurde von der Klägerin zunächst angezweifelt, ist aber inzwischen nicht mehr im Streit.

5 Die Finanzverwaltung führte im Jahr 2001 mit den einzelnen "Zielgesellschaften" Verhandlungen, an denen die Klägerin nicht beteiligt war und die auf eine Rückabwicklung des Gestaltungsmodells "Rücklagenmanagement" abzielten. Dabei wurden mit mehreren "Zielgesellschaften" als "tatsächliche Verständigung" bezeichnete Vereinbarungen getroffen, nach denen die Rechtsbeziehungen zwischen der Klägerin und der jeweiligen Gesellschaft nicht im Sinne eines Anteilserwerbs mit nachfolgender Gewinnausschüttung, sondern als Darlehensverhältnis angesehen wurde. Im Gefolge dieser Vereinbarungen widerriefen die betreffenden Gesellschaften die von ihnen ursprünglich ausgestellten Steuerbescheinigungen, in denen jeweils eine Gewinnausschüttung unter Einbehaltung von Kapitalertragsteuer bescheinigt worden war, und ersetzten sie durch Bescheinigungen mit einem Ausweis einbehaltener Kapitalertragsteuer in Höhe von 0 DM ("Nullbescheinigungen"). Die von den "Zielgesellschaften" abgeführte Kapitalertragsteuer wurde in der Folge an diese erstattet und von ihnen zum Teil an die Klägerin weitergeleitet.

6 In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin Anrechnungsbeträge in Höhe von 429.756.675 DM (Körperschaftsteuer), 250.691.393 DM (Kapitalertragsteuer), 394.237 DM (Zinsabschläge) und 13.809.710 DM (Solidaritätszuschläge) geltend. Der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte diesem Begehren nicht vollständig. Er versagte im Ergebnis insbesondere die Anrechnung von Kapitalertragsteuer insoweit, als diese Gegenstand inzwischen widerrufener Steuerbescheinigungen der "Zielgesellschaften" war. Auf dieser Basis erging am 25. Juni 2007 ein (geänderter) Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr; den sich aus diesem Bescheid ergebenden Erstattungsbetrag zahlte das FA --unter Abzug eines schon zuvor an die Beigeladene gezahlten Teilbetrags-- auf Grund der Abtretungsanzeige vom 30. Januar 2001 an die Beigeladene aus.

7 Im weiteren Verlauf kam es zu außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren, deren Gegenstand die Frage war, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen das FA der Klägerin die von den "Zielgesellschaften" abgeführten Steuerbeträge erstatten müsse. Im Streitfall geht es nur um die Erstattung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer; in diesem Zusammenhang ist unstreitig, dass im Kern zwischen drei Fallgruppen zu unterscheiden ist: (a) Fällen, in denen der "Zielgesellschaft" die zunächst abgeführte Steuer nicht erstattet wurde (nachfolgend: "Beteiligung"), (b) Fällen, in denen die abgeführte Steuer an die "Zielgesellschaft" erstattet, von dieser aber nicht an die Klägerin weitergeleitet wurde (nachfolgend: "Erstattung") und (c) Fällen, in denen die "Zielgesellschaft" die ihr erstattete Steuer an die Klägerin weitergeleitet hat (nachfolgend: "Weiterleitung"). In Zahlen stellen sich diese Fallgruppen nach den Angaben des FA wie folgt dar (Beträge in DM):

8

	Kapitalertragsteuer	Solidaritätszuschlag
Beteiligung	15.032.650,00	826.795,75
Erstattung	24.216.166,75	1.331.889,67
Weiterleitung	211.442.576,25	11.629.341,71
	250.691.393,00	13.788.027,13

9 Am 27. Juni 2007 erließ das FA einen Abrechnungsbescheid, in dem es heißt, dass die aus dem Körperschaftsteuerbescheid vom 25. Juni 2007 resultierenden Guthaben zur Körperschaftsteuer (39.121.134,25 € = 76.514.287,90 DM) und zum Solidaritätszuschlag (433.820,31 € = 848.478,77 DM) an die Beigeladene ausgezahlt worden und die Steueransprüche insoweit erloschen seien. Diesen Bescheid focht die Klägerin mit einer Sprungklage an, zu der das FA die Zustimmung versagte. Zudem erhob sie in der Folge eine gegen den Bescheid gerichtete Untätigkeitsklage. Nachdem der Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr am 16. November 2007 geändert worden war, erließ das FA am 8. Februar 2008 einen geänderten Abrechnungsbescheid; darin hielt es daran fest, dass der Klägerin weder die Kapitalertragsteuer noch der Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer zu erstatten seien.

10 Am 2. März 2009 erließ das FA erneut einen geänderten Abrechnungsbescheid. In diesem rechnete es sowohl die Kapitalertragsteuer als auch den Solidaritätszuschlag nur insoweit nicht mehr an, als sie den "Zielgesellschaften" erstattet und von diesen an die Klägerin weitergeleitet worden waren. Ausweislich des angefochtenen Urteils ergeben sich daraus angerechnete Beträge in Höhe von 39.248.816,75 DM (Kapitalertragsteuer) und 2.180.368,44 DM (Solidaritätszuschlag); die nicht angerechneten Beträge belaufen sich auf 211.442.576,25 DM

(Kapitalertragsteuer) und 11.629.341,71 DM (Solidaritätszuschlag). Das FA nahm ferner an, dass die verschiedenen geänderten Abrechnungsbescheide zum Gegenstand des den Bescheid vom 27. Juni 2007 betreffenden Einspruchsverfahrens geworden seien, und wies diesen Einspruch als unbegründet zurück.

11 Das FG ging davon aus, dass im Anschluss an die Einspruchsentscheidung über die bei ihm anhängige Untätigkeitsklage gegen den Bescheid vom 27. Juni 2007 zu entscheiden sei, und gab dieser Klage statt (FG Münster, Urteil vom 13. Mai 2009 6 K 4808/07 AO). In der Entscheidungsformel seines Urteils heißt es, der Abrechnungsbescheid vom 27. Juni 2007 in Gestalt der nachfolgenden Änderungsbescheide werde dahin abgeändert, dass weitere anrechenbare Kapitalertragsteuer in Höhe von 211.442.576,35 DM und darauf entfallender Solidaritätszuschlag in Höhe von 11.629.341,78 DM ausgewiesen werden; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1552 abgedruckt.

12 Mit seiner vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in seiner für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG 1997). Es beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen. Ferner beantragt sie, die vom FG getroffene Kostenentscheidung zu ihren Gunsten abzuändern.

14 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

15 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Es teilt die Ansicht des FA, hat aber ebenfalls keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

16 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Dessen Feststellungen lassen keine abschließende Beurteilung der Frage zu, in welchem Umfang die Klägerin eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer und des daran anschließenden Solidaritätszuschlags beanspruchen kann.

17 1. Das FG hat die Klage als zulässig angesehen und zudem angenommen, dass Gegenstand des Klageverfahrens der geänderte Abrechnungsbescheid vom 2. März 2009 gewesen sei. Dem ist zuzustimmen.

18 a) Nach § 44 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist in Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, eine Klage beim FG regelmäßig nur nach erfolgloser Durchführung des Vorverfahrens über jenen Rechtsbehelf zulässig. Ist aber über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden, so ist die Klage ohne vorherigen Abschluss des Vorverfahrens zulässig (§ 46 Abs. 1 Satz 1 FGO). Eine solche "Untätigkeitsklage" hat die Klägerin im Streitfall erhoben.

19 b) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist, wenn eine Untätigkeitsklage erhoben wurde und in der Folge über einen Einspruch gegen den dort angefochtenen Verwaltungsakt entschieden wird, das die Untätigkeitsklage betreffende Verfahren fortzusetzen; in einem solchen Fall wird die Einspruchsentscheidung zum Gegenstand des Klageverfahrens (BFH-Beschluss vom 28. Oktober 1988 III B 184/86, BFHE 155, 12, BStBl II 1989, 107; BFH-Urteil vom 19. August 2003 VIII R 44/01, BFH/NV 2004, 925). Dem pflichtet der erkennende Senat bei.

20 c) Im Streitfall hatte die Klägerin im Vorfeld ihrer Untätigkeitsklage eine Sprungklage (§ 45 Abs. 1 FGO) erhoben, die gemäß § 45 Abs. 3 FGO als Einspruch zu behandeln war, nachdem das FA ihr nicht zugestimmt hatte. Gegenstand sowohl des dadurch eingeleiteten Einspruchsverfahrens als auch der Untätigkeitsklage war ursprünglich der Abrechnungsbescheid des FA vom 27. Juni 2007. In der Folge hat das FA indessen zunächst am 8. Februar 2008 und sodann am 2. März 2009 erneut Abrechnungsbescheide erlassen, die sich ebenso wie der Bescheid vom 27. Juni 2007 auf die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen auf die Körperschaftsteuer der Klägerin für das Streitjahr beziehen. Diese Bescheide sind gemäß § 365 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) zum Gegenstand des seinerzeit anhängigen Einspruchsverfahrens geworden.

21 Denn nach jener Vorschrift wird, wenn der im Einspruchsverfahren angefochtene Verwaltungsakt geändert oder ersetzt wird, der neue Verwaltungsakt zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Die in § 365 Abs. 3 Satz 1 AO enthaltene Regelung entspricht insoweit derjenigen, die § 68 Satz 1 FGO für das Klageverfahren trifft. § 68 FGO ist

indessen u.a. auf Abrechnungsbescheide anwendbar (Senatsurteil vom 31. Juli 1991 I R 4/89, BFHE 165, 387, BStBl II 1992, 98); für § 365 Abs. 3 Satz 1 AO muss dasselbe gelten.

22 d) Die Überführung der geänderten Abrechnungsbescheide in das Einspruchsverfahren hatte im Hinblick auf die Untätigkeitsklage der Klägerin zur Folge, dass Gegenstand des fortzusetzenden Klageverfahrens nunmehr ebenfalls der zuletzt geänderte Abrechnungsbescheid war. Denn die Besonderheit der Untätigkeitsklage besteht lediglich darin, dass sie vor der Entscheidung über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf erhoben werden kann (BFH-Urteil vom 27. Juni 2006 VII R 43/05, BFH/NV 2007, 396, 398); in allen anderen Punkten ist eine nach § 46 Abs. 1 FGO erhobene Klage nicht anders zu behandeln als eine Klage, die nach Abschluss eines Einspruchsverfahrens erhoben wird. Im letztgenannten Fall würde indessen ein Änderungsbescheid wegen § 365 Abs. 3 Satz 1 AO zum Gegenstand der Klage; bei einer Untätigkeitsklage kann es daher nicht anders sein (ebenso im Ergebnis Steinhauff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 46 FGO Rz 204). Zudem wäre nicht einsichtig, dass ein zulässigerweise nach § 46 Abs. 1 FGO eingeleitetes Klageverfahren abgebrochen werden und der Kläger eine erneute Klage erheben müsste, wenn die Finanzbehörde im Einspruchsverfahren über einen inzwischen ergangenen Änderungsbescheid entscheidet; dies würde insbesondere dem von § 46 Abs. 1 FGO verfolgten Beschleunigungszweck zuwiderlaufen. Im Streitfall war daher im Anschluss an das Ergehen der Einspruchsentscheidung Gegenstand der Untätigkeitsklage der Abrechnungsbescheid vom 2. März 2009. Über diesen Bescheid hat das FG folglich zu Recht entschieden.

23 2. In der Sache hat das FG angenommen, dass die streitigen Beträge gemäß § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG 1997 i.V.m. § 49 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der hier maßgeblichen Fassung (KStG 1999) auf die gegenüber der Klägerin festgesetzte Steuer anrechenbar seien. Diese Beurteilung wird von den von ihm getroffenen tatsächlichen Feststellungen nicht vollständig getragen.

24 a) Nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG 1997 ist auf die Einkommensteuer unter den dort genannten Voraussetzungen eine durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer anzurechnen. Diese Regelung gilt im Hinblick auf die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen auf die Körperschaftsteuer entsprechend (§ 49 Abs. 1 KStG 1999).

25 b) Im Streitfall ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass es gegenüber der Klägerin zu einem Steuerabzug i.S. des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG 1997 gekommen ist. Denn nach den Feststellungen des FG, die nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffen wurden und deshalb für den Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO), haben die "Zielgesellschaften" gegenüber der Klägerin jeweils Kapitalertragsteuer einbehalten. Dazu waren sie gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 1997 verpflichtet, da die Klägerin von ihnen jeweils eine Dividende i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1997 erhalten hat. Der Senat verweist dazu auf sein Urteil in BFHE 214, 276; an den dort entwickelten Grundsätzen hält er fest. Bei der Kapitalertragsteuer geht es um eine Erhebung von Einkommensteuer durch Steuerabzug (§ 43 Abs. 1 EStG 1997); für den an die Kapitalertragsteuer anknüpfenden Solidaritätszuschlag, der eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer darstellt (§ 1 des Solidaritätszuschlagsgesetzes), gilt dasselbe.

26 c) Das FG hat des Weiteren zutreffend angenommen, dass die genannten Steuerabzugsbeträge im Streitfall "erhoben" worden sind. Denn die "Erhebung" einer Kapitalertragsteuer erfolgt dadurch, dass der zum Steuerabzug verpflichtete Kapitalertragsschuldner bei der Auszahlung des Kapitalertrags die Steuer ordnungsgemäß einbehält (BFH--Urteil vom 23. April 1996 VIII R 30/93, BFHE 181, 7). Das ist nach den ebenfalls nicht angegriffenen und deshalb bindenden Feststellungen des FG im Streitfall geschehen.

27 Dem FG ist ferner dahin zu folgen, dass weder die spätere Rückzahlung der Steuerbeträge an die "Zielgesellschaften" noch die Weiterleitung der gezahlten Beträge an die Klägerin das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals "erhoben" berührt. Denn die erfolgte Erhebung kann nicht mit steuerlicher Wirkung ungeschehen gemacht werden. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 EStG 1997 weist als den im Verhältnis zur "Erhebung" gegenläufigen Vorgang allein die "Erstattung" aus und bestimmt gerade nicht, dass die spätere Auszahlung des Abzugsbetrags an den Steuerschuldner die Erhebung rückgängig macht. Die dem BFH-Urteil vom 28. April 1961 VI 301/60 U (BFHE 73, 289, BStBl III 1961, 372) zu Grunde liegende abweichende Sicht beruht darauf, dass das seinerzeit anzuwendende Recht (§ 47 Abs. 1 EStG 1955) im Zusammenhang mit der Anrechnung nur von "einbehaltenen" und nicht zusätzlich von "nicht erstatteten" Beträgen sprach; sie kann daher auf die im Streitfall maßgebliche Gesetzesfassung nicht übertragen werden.

28 d) § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG 1997 setzt überdies voraus, dass der Steuerabzugsbetrag auf bei der Veranlagung erfasste Einkünfte oder auf die nach § 8b Abs. 1 KStG 1999 außer Ansatz bleibenden Beträge entfällt. Auch das ist vorliegend der Fall und zwischen den Beteiligten nicht streitig.

29 e) Indessen macht § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG 1997 eine Anrechnung zudem davon abhängig, dass "nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist". Ob und inwieweit diese Voraussetzung im Streitfall erfüllt ist, lässt sich anhand der vom FG getroffenen Feststellungen nicht abschließend beurteilen.

30 aa) Das FG hat angenommen, dass § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG 1997 insoweit nur auf die gesetzlich vorgesehenen Erstattungsvorgänge (z.B. § 42b Abs. 1 Satz 1 EStG 1997 zur Lohnsteuer; §§ 44b, 44c EStG 1997 zur Kapitalertragsteuer) verweise und dass ein solcher hier nicht vorliege. Für diese Beurteilung lässt sich zwar anführen, dass das Gesetz von "die" (nicht: "eine") Erstattung spricht; das mag auf den ersten Blick darauf hinweisen, dass nur diejenigen Vorgänge zum Ausschluss der Anrechnung führen sollen, die das Gesetz selbst als "Erstattung" bezeichnet (ebenso evtl. Seibel in Herrmann/Heuer/ Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 36 EStG Rz 22). Eine solche Betrachtung schöpft jedoch die Problematik nicht aus.

31 Denn der BFH hat die in § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG 1997 getroffene Regelung stets "wirtschaftlich" verstanden. So ist nach seiner Rechtsprechung einerseits eine Abzugsteuer nicht insgesamt, sondern nur anteilig anzurechnen, wenn sie sich auf nicht vollständig bei der Veranlagung erfasste Einkünfte bezieht (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2000 VII R 69/99, BFHE 194, 162, BStBl II 2001, 353, m.w.N.); das lässt sich aus dem Wortlaut der Regelung, der nur von einer Erfassung bei den "bei der Veranlagung erfassten Einkünften" spricht, zumindest nicht unmittelbar ableiten (kritisch Gosch/Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 36 Rz 10). Andererseits wurde über den Normtext hinaus eine Anrechnung von Lohnsteuer in Fällen befürwortet, in denen kein steuerpflichtiger Arbeitslohn zugeflossen und dennoch Lohnsteuer abgeführt worden war (BFH-Urteil vom 23. Mai 2000 VII R 3/00, BFHE 192, 398, BStBl II 2000, 581; ebenso Brenner in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 36 Rz D 161 und D 164; Seibel in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 36 EStG Rz 24; kritisch auch insoweit Gosch, ebenda). In allen diesen Fällen wurde vor allem auf die "materielle Steuergerechtigkeit" verwiesen, in deren Interesse die Abzugsteuer stets, aber auch nur in dem sachlich gebotenen Umfang zur Anrechnung zuzulassen sei. In demselben Sinne hat der BFH schließlich einen Anspruch auf Anrechnung von Lohnsteuer in Fällen für nicht gegeben erachtet, in denen ein Arbeitgeber die Lohnsteuer zwar zunächst einbehalten, später aber im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs an den Arbeitnehmer ausgekehrt hatte (BFH-Beschluss vom 5. Juli 2007 VII B 302/06, BFH/NV 2007, 2096; ähnlich schon BFH-Urteil in BFHE 73, 289, BStBl III 1961, 372). Ob dies nur dann gilt, wenn der Arbeitnehmer die Auskehrung der Lohnsteuer als solche erkannt hat, hat er dabei offengelassen.

32 bb) Im Streitfall kann hiernach nicht schon insoweit eine "Erstattung" als "durchgeführt" i.S. des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG 1997 angesehen werden, als die von den "Zielgesellschaften" einbehaltenen und abgeführten Beträge später an diese zurückgezahlt worden sind. Denn eine solche Sachbehandlung würde zu wertungswidersprüchlichen Ergebnissen führen: Hat ein Abzugsverpflichteter den Abzugsbetrag einbehalten, sodann aber statt ordnungsgemäßer Abführung für sich behalten, so besteht ein Anspruch des Steuerschuldners auf Anrechnung (BFH-Urteil in BFHE 181, 7); dann kann es nicht anders sein, wenn der Abzugsbetrag zunächst einbehalten und abgeführt, später aber dem Abzugspflichtigen erstattet worden ist. Anders ist es aber, wenn und soweit der Abzugspflichtige den betreffenden Betrag in der Folge an den Steuerschuldner weiterleitet und der Steuerschuldner dies als Auskehrung des Abzugsbetrags erkennt oder erkennen muss. Dann steht nämlich die Weiterleitung wirtschaftlich der Auskehrung einer zunächst einbehaltenen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber gleich; deshalb ist sie ebenso wie jene als "Erstattung" i.S. des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG 1997 anzusehen. Daher ist im Streitfall, soweit die Klägerin von den "Zielgesellschaften" die zunächst einbehaltene Kapitalertragsteuer erhalten hat und dieser Hintergrund der Zahlung durch die "Zielgesellschaften" für die Klägerin eindeutig erkennbar war, für eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer kein Raum.

33 cc) Das FG hat eine solche Handhabung mit dem Hinweis abgelehnt, es sei nicht ausgeschlossen, dass einzelne "Zielgesellschaften" den zunächst an die Klägerin weitergeleiteten Betrag später unter Hinweis auf die Regeln zur ungerechtfertigten Bereicherung (§ 812 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) zurückforderten. Es sei nicht sachgerecht, der Klägerin trotz dieses Risikos die Anrechnung zu verwehren, und zudem dürfe die Besteuerung nicht durch das zivilrechtliche Verhältnis zwischen der Klägerin und den einzelnen Zielgesellschaften beeinflusst werden. Diese Überlegung greift jedoch nicht durch. Denn zum einen ist die Gefahr einer erfolgreichen Rückforderung durch eine "Zielgesellschaft" gering, da die Auskehrung einer von der Finanzbehörde zurückgezahlten Kapitalertragsteuer an die Klägerin letztlich auf dem ursprünglich gefassten Gewinnverwendungsbeschluss der jeweiligen "Zielgesellschaft" beruht und daher nicht ohne rechtlichen Grund erfolgt. Dem entsprechend hat weder das FG festgestellt noch die Klägerin geltend gemacht, dass es im Streitfall zu einer erfolgreichen Rückforderung durch eine "Zielgesellschaft" gekommen ist. Zum anderen hat das FA zu Recht darauf hingewiesen, dass ein etwa von der Klägerin an eine "Zielgesellschaft" zurückgezahlter Betrag ggf. nachträglich angerechnet werden müsste. Der Blick auf eine mögliche Zahlungsverjährung (§ 228 AO) hindert eine solche Sicht der Dinge nicht, da in der beschriebenen

Situation der Anrechnungsanspruch erst mit der Rückzahlung des betreffenden Betrags an die "Zielgesellschaft" entstehen, jedenfalls aber nicht vorher fällig (§ 229 Abs. 1 Satz 1 AO) würde. Im Ergebnis trägt eine solche Lösung mithin den wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung, ohne über den Wortlaut des Gesetzes hinwegzugehen oder den Steuerschuldner einem nicht hinnehmbaren Risiko auszusetzen. Sie ist daher vorzugswürdig.

34 f) Für die Entscheidung des Rechtsstreits spielt hingegen keine Rolle, dass und inwieweit die "Zielgesellschaften" die von ihnen ausgestellten Steuerbescheinigungen in der Folge widerrufen und ggf. zurückerhalten haben. Zwar waren jene Gesellschaften nach Maßgabe des § 45a Abs. 2 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 1997 zur Ausstellung von Steuerbescheinigungen verpflichtet und wird eine durch Steuerabzug erhobene Steuer nicht angerechnet, wenn die in § 45a Abs. 2 EStG 1997 bezeichnete Bescheinigung nicht vorgelegt worden ist (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 EStG 1997). Auch ist die nach § 45a Abs. 2 EStG 1997 auszustellende Bescheinigung --ebenso wie die in § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG 1997 geforderte Bescheinigung über anzurechnende Körperschaftsteuer (dazu BFH-Beschluss vom 26. September 1991 VIII B 41/91, BFHE 165, 287, BStBl II 1991, 924)-- nicht nur Beweismittel, sondern sachlich-rechtliche Voraussetzung der Anrechnung (BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842). Im Streitfall hat die Klägerin nach den Feststellungen des FG die entsprechenden Bescheinigungen aber vorgelegt, und das Gesetz enthält keine Aussage des Inhalts, dass der Widerruf oder die Rückgabe einer einmal vorgelegten Bescheinigung die Wirkung der Vorlage rückgängig macht. Die Wirkung der Bescheinigung als Anrechnungsvoraussetzung bleibt vielmehr, wiederum ebenso wie bei der Bescheinigung über anrechenbare Körperschaftsteuer (dazu Senatsbeschluss vom 20. August 2007 I B 98/07, BFH/NV 2007, 2276), in einem solchen Fall bestehen. Dass die Anrechnung von Körperschaftsteuer rechnerisch anderen Gesetzen folgt als die Anrechnung von Kapitalertragsteuer, ändert daran entgegen der Ansicht des FA nichts.

35 g) Im Ergebnis hängt die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids mithin davon ab, inwieweit zum einen die "Zielgesellschaften" die zunächst einbehaltenen und abgeführten sowie später an sie erstatteten Kapitalertragsteuerbeträge in der Folge an die Klägerin weitergeleitet haben und zum anderen die Klägerin die betreffenden Vorgänge als Auskehrung von Kapitalertragsteuer erkannt hat oder erkennen musste. Beides hat das FG nicht festgestellt, was im Revisionsverfahren nicht nachgeholt werden kann. Deshalb muss das Verfahren zu diesem Zweck an das FG zurückverwiesen werden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Dieses wird sich, insbesondere anhand von der Klägerin einzureichender Unterlagen und von den "Zielgesellschaften" einzuholender Auskünfte, ein Bild über die maßgeblichen Vorgänge machen. Zweifel an der Höhe der weitergeleiteten Beträge oder an der Erkennbarkeit der wirtschaftlichen Hintergründe der von den "Zielgesellschaften" geleisteten Zahlungen müssen dabei --vorbehaltlich einer Beweisvereitelung seitens der Klägerin-- zu Lasten des FA gehen.

36 3. Die Klägerin hat ihrerseits nicht Revision eingelegt. Sie hat aber auf die Revision des FA hin u.a. eine ihr günstige Änderung der im angefochtenen Urteil getroffenen Kostenentscheidung begehrt. Das ist als Einlegung einer Anschlussrevision anzusehen, die verfahrensrechtlich auf den Kostenausspruch beschränkt werden kann (Ruban in Gräber, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 120 Rz 88, m.w.N.). Die Anschlussrevision ist innerhalb der dafür maßgeblichen Frist --nämlich vor Ablauf eines Monats nach der Zustellung der Revisionsbegründung an die Klägerin (vgl. dazu BFH-Urteil vom 27. März 2007 VII R 13/05, BFH/NV 2007, 1383; Ruban in Gräber, a.a.O., § 120 Rz 84, m.w.N.)-- eingelegt worden und deshalb auch insoweit zulässig.

37 4. Nachdem auf die Revision des FA hin das Verfahren an das FG zurückverwiesen wird, hält der Senat es für zweckmäßig, dem FG die Entscheidung über die Kosten des gesamten Rechtsstreits zu übertragen (§ 143 Abs. 2 FGO). Im Rahmen der insoweit zu treffenden Entscheidung wird das FG nicht nur die im Revisionsverfahren vorgetragenen Überlegungen der Klägerin zur Kostenverteilung berücksichtigen müssen. Es wird vielmehr außerdem zu beachten haben, dass die Kosten des Rechtsstreits um die Höhe der anzurechnenden Steuern möglicherweise insgesamt dem FA auferlegt werden müssen, wenn die Klägerin in diesem Punkt in der Sache vollständig obsiegt. Das FG hat die Verfahrenskosten insoweit zum Teil der Klägerin auferlegt und zur Begründung sinngemäß ausgeführt, dass die Klägerin die anzurechnenden Beträge ohnehin an die Beigeladene werde abführen müssen und daher bei wirtschaftlicher Betrachtung letztlich nur einen eingeschränkten Erfolg erziele. Jedoch ist die Frage der Weiterleitung an die Beigeladene nicht Gegenstand des Rechtsstreits um die Höhe der Anrechnungsbeträge, weshalb eine der Klägerin günstigere Kostenentscheidung nicht ausgeschlossen erscheint. Daher ist auch auf die Anschlussrevision der Klägerin das Verfahren an das FG zurückzuverweisen, das erneut über die Verteilung der Verfahrenskosten entscheiden wird (§ 143 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de