

# Urteil vom 29. April 2020, XI R 14/18

## Prozesszinsen und Erstattungsanspruch "auf Grund" einer gerichtlichen Entscheidung

ECLI:DE:BFH:2020:U.290420.XIR14.18.0

BFH XI. Senat

AO § 236 Abs 1 S 1, EStG § 43 Abs 1, EStG § 44 Abs 1, EStG § 44 Abs 5

vorgehend FG Köln, 21. November 2017, Az: 9 K 2661/15

## Leitsätze

NV: Nach § 236 Abs. 1 Satz 1 AO sind Erstattungs- und Vergütungsansprüche zu verzinsen, wenn durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung oder auf Grund einer solchen Entscheidung eine festgesetzte Steuer herabgesetzt oder eine Steuervergütung gewährt wird. Auch wenn auf dieser Grundlage Steuererstattungsansprüche dann nicht verzinst werden, wenn um sie selbst in der Hauptsache gestritten wird, kann für das Tatbestandsmerkmal "auf Grund" einer gerichtlichen Entscheidung ein mittelbarer Zusammenhang mit einer Steuerherabsetzung jedenfalls dann ausreichend sein, wenn das klageweise verfolgte Ziel des Klägers (Rechtsposition als Gläubiger eines Erstattungsanspruchs) nur durch die Anfechtung eines Abrechnungsbescheids erreicht werden konnte .

## Tenor

Das Urteil des FG Köln vom 22.11.2017 - 9 K 2661/15, der Ablehnungsbescheid vom 10.08.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 02.09.2015 werden aufgehoben und der Beklagte wird verpflichtet, den Erstattungsbetrag von ... € für den Zeitraum vom 03.08.2008 bis zum 08.06.2015 zu verzinsen.

Der Beklagte trägt die Kosten des gesamten Verfahrens.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Festsetzung von Prozesszinsen gemäß § 236 der Abgabenordnung (AO).
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine in Großbritannien ansässige Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer Private Limited Company. Sie war in der Vergangenheit alleinige Gesellschafterin der --zwischenzeitlich vom Amtsgericht X (Az. ...) durch Ablehnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse aufgelösten-- ... GmbH (B GmbH).
- 3 Am 27.12.1999 beantragte die Klägerin beim damaligen Bundesamt für Finanzen (BfF) eine Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) a.F. für ihr von der B GmbH zufließende Kapitalerträge, was das BfF ablehnte. Während des hiergegen gerichteten Einspruchsverfahrens schüttete die B GmbH eine Brutto-Dividende in Höhe von ... DM an die Klägerin aus, ohne Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen, woraufhin der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 12.03.2001 Kapitalertragsteuer in Höhe von ... DM und Solidaritätszuschlag in Höhe von ... DM gegenüber der B GmbH als "Schuldner/auszahlende Stelle" unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festsetzte. In der Folgezeit zahlten die Klägerin (... DM) und die B GmbH (... DM) die nachgeforderten Beträge.
- 4 Nachdem das BfF den Einspruch der Klägerin gegen die Ablehnung der Erteilung einer Freistellungsbescheinigung zurückgewiesen hatte, verpflichtete das Finanzgericht (FG) Köln das BfF mit Urteil vom 16.03.2006 - 2 K 2916/02 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2006, 980) zur Erteilung der Freistellungsbescheinigung. Das (nunmehr zuständige) Bundeszentralamt für Steuern erteilte daraufhin am 20.09.2006 eine Freistellungsbescheinigung für

Kapitalerträge, die der Klägerin im Zeitraum vom 01.12.1999 bis zum 30.11.2002 von der B GmbH zugeflossen waren.

- 5 Im Hinblick auf diese Freistellungsbescheinigung forderte die Klägerin das FA auf, die gezahlte Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag an sie zu erstatten. Das FA hob daraufhin den Nachforderungsbescheid vom 12.03.2001 gegenüber der B GmbH am 14.02.2007 auf, verweigerte aber die Erstattung der gezahlten Beträge an die Klägerin. Vielmehr erklärte es mit weiterem Bescheid vom 14.02.2007 gegenüber der B GmbH die Aufrechnung eines seiner Meinung nach aus der Aufhebung des Bescheids vom 12.03.2001 resultierenden Erstattungsguthabens der B GmbH in Höhe von ... € mit diversen Steuerschulden der B GmbH in gleicher Höhe. Hierzu erließ das FA am 04.06.2007 einen Abrechnungsbescheid gegenüber der B GmbH und am 18.03.2008 gegenüber der Klägerin. In diesen Bescheiden führte das FA aus, Berechtigte des aus der Aufhebung des Nachforderungsbescheids vom 12.03.2001 resultierenden Erstattungsanspruchs sei die B GmbH, nicht die Klägerin; dieser Erstattungsanspruch sei durch Aufrechnung mit Steuerschulden der B GmbH erloschen.
- 6 Die nach erfolglosem Einspruch (Einspruchsentscheidung vom 27.06.2008) am 03.08.2008 erhobene Klage der Klägerin gegen den Abrechnungsbescheid vom 18.03.2008 hatte Erfolg (Urteil des FG Köln vom 28.11.2012 - 7 K 2640/08, EFG 2013, 705). Die vom FA hiergegen eingelegte Revision wies der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 29.01.2015 - I R 11/13 (BFH/NV 2015, 950) als unbegründet zurück. Erstattungsberechtigt sei die Klägerin.
- 7 Anschließend beantragte die Klägerin am 08.05.2015 die Auszahlung der anstehenden Beträge auf das Konto ihres Prozessbevollmächtigten. Mit Abrechnungsbescheid vom 28.05.2015 änderte das FA daraufhin den Abrechnungsbescheid vom 18.03.2008 dahingehend, dass der Erstattungsanspruch aus der Aufhebung des Bescheids über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer vom 13.02.2007 der Klägerin zustehe. Der Betrag von ... € sei an die Klägerin zu erstatten. Am 08.06.2015 verfügte das FA die beantragte Erstattung.
- 8 Mit Schriftsatz vom 31.05.2015 bat der Prozessbevollmächtigte "noch um Festsetzung der angefallenen Zinsen". Das FA lehnte die Festsetzung von Prozesszinsen (§ 236 AO) ab. Den Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 02.09.2015 zurück. Hiergegen erhob die Klägerin am 04.10.2015 Klage, mit der sie ihr Begehren auf Festsetzung von Prozesszinsen auf den Erstattungsbetrag von ... € für das finanzgerichtliche Verfahren vor dem FG Köln (Az. 7 K 2640/08) und das Revisionsverfahren vor dem BFH (Az. I R 11/13) weiterverfolgte. Mit Urteil vom 22.11.2017 - 9 K 2661/15 (EFG 2018, 429) wies das FG Köln diese Klage ab.
- 9 Mit der Revision macht die Klägerin geltend, dass durch den Bescheid des FA vom 18.03.2008, in dem der Anspruch der Klägerin auf Erstattung der Kapitalertragsteuerbeträge abgelehnt worden sei, das Steuerschuldverhältnis zwischen den Beteiligten des vorliegenden Verfahrens erstmalig betroffen gewesen sei. Somit sei kein Unterschied zu den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger im Klagewege gegen seinen Einkommensteuerbescheid vorgehe, zu erkennen.
- 10 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Köln vom 22.11.2017 - 9 K 2661/15 aufzuheben und den Erstattungsbetrag von ... € für den Zeitraum vom 03.08.2008 bis zum 08.06.2015 zu verzinsen.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht dahin erkannt, dass eine Verzinsung des Erstattungsbetrages nicht in Betracht kommt. Die Klägerin hat einen Anspruch auf Verzinsung des vom FA erstatteten Betrages nach § 236 Abs. 1 Satz 1 AO.
- 13 1. Wird durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung oder auf Grund einer solchen Entscheidung eine festgesetzte Steuer herabgesetzt oder eine Steuervergütung gewährt, so ist der zu erstattende oder zu vergütende Betrag nach § 236 Abs. 1 Satz 1 AO vom Tag der Rechtshängigkeit bis zum Tag der Auszahlung zu verzinsen.
- 14 a) "Durch" eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung (§ 236 Abs. 1 Satz 1 Variante 1 AO) wird die Steuer herabgesetzt, wenn das Gericht sie unmittelbar selbst nach § 100 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 FGO niedriger

festsetzt (BFH-Urteil vom 29.08.2012 - II R 49/11, BFHE 238, 499, BStBl II 2013, 104, Rz 13; Heuermann in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 236 AO Rz 20).

- 15** Daran fehlt es im Streitfall. Weder wurde mit der gerichtlichen Entscheidung des FG Köln vom 28.11.2012 - 7 K 2640/08 (EFG 2013, 705) noch mit dem Urteil des FG Köln vom 16.03.2006 - 2 K 2916/02 (EFG 2006, 980) bzw. vom 22.11.2017 - 9 K 2661/15 (EFG 2018, 429) über eine Herabsetzung der Steuer entschieden. In der erstgenannten Entscheidung des FG war Gegenstand des Klageverfahrens ein Abrechnungsbescheid, der im Erhebungsverfahren, und damit außerhalb des Festsetzungsverfahrens ergeht. Der Erstattungsanspruch beruht also nicht darauf, dass eine festgesetzte Steuer herabgesetzt worden ist (vgl. BFH-Urteile vom 12.05.1987 - VII R 203/83, BFHE 150, 298, BStBl II 1987, 702; vom 05.04.1990 - VII R 2/89, BFHE 160, 400, BStBl II 1990, 719; BFH-Beschlüsse vom 20.01.1999 - IV B 40/98, BFH/NV 1999, 1055; vom 01.04.2008 - V B 178/06, Zeitschrift für Steuern und Recht 2008, R698; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 236 AO Rz 6, m.w.N.). Die zweitgenannte Entscheidung des FG hatte die Erteilung der Freistellungsbescheinigung und die drittgenannte Entscheidung hatte die hier streitigen Prozesszinsen zum Gegenstand. Auch durch diese gerichtlichen Verfahren wurden keine Steuern herabgesetzt.
- 16** b) Im Streitfall sind allerdings die tatbestandlichen Anforderungen der zweiten Variante des § 236 Abs. 1 Satz 1 AO erfüllt.
- 17** aa) Hiernach reicht es aus, wenn die festgesetzte Steuer "auf Grund" einer gerichtlichen Entscheidung herabgesetzt wird. Diese Voraussetzung wird insbesondere dann als erfüllt angesehen, wenn das Gericht den Verwaltungsakt nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO zwar nicht selbst ändert, allerdings die Finanzbehörde die Steuer nach Aufhebung des angefochtenen Bescheids durch das Gericht gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 FGO weisungsgemäß festsetzt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 238, 499, BStBl II 2013, 104, Rz 14; vom 16.12.1987 - I R 350/83, BFHE 152, 401, BStBl II 1988, 600; Heuermann in HHSp, § 236 AO Rz 21; Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 236 AO Rz 12). In der Rechtsprechung wird aber auch die Ansicht vertreten, dass die Steuerherabsetzung nicht zwingend durch Änderung des angefochtenen Bescheids selbst geschehen müsse, auch wenn dies dem Regelfall entspreche. Eine formalrechtliche Verknüpfung zwischen der Steuerfestsetzung und dem Herabsetzen sei nach dem Regelungstext des § 236 Abs. 1 Satz 1 AO nicht zwangsläufig (vgl. BFH-Urteile in BFHE 152, 401, BStBl II 1988, 600, 601; vom 05.04.2006 - I R 80/04, BFH/NV 2006, 1435; BFH-Beschluss vom 27.04.2005 - I R 80/04, BFH/NV 2005, 1481).
- 18** bb) Der Streitfall ist durch die besondere Konstellation geprägt, dass sich das von der Klägerin mit ihrer Anfechtungsklage gegen den Abrechnungsbescheid verfolgte Ziel --die Steuererstattung anstelle der B GmbH zu erhalten-- "auf Grund" einer Entscheidung des FG Köln vom 28.11.2012 und des BFH vom 29.01.2015 erreicht wurde.
- 19** Insoweit hatte die erfolgreiche Anfechtungsklage gegen den Abrechnungsbescheid vom 18.03.2008 eine Wirkung wie eine Anfechtungsklage gegen einen Nachforderungsbescheid über die Kapitalertragsteuer gegen die Klägerin. Als Gläubigerin der Kapitalerträge ist sie Schuldnerin der Kapitalertragsteuer (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG) und die B GmbH Entrichtungsverpflichtete (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG). In dieser Funktion der Verfahrensbeteiligten konnte das FA neben einem Haftungsbescheid gemäß § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG oder Nachforderungsbescheid gemäß § 167 Abs. 1 Satz 1 AO gegen die B GmbH (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 19.12.2012 - I R 81/11, BFH/NV 2013, 698, Rz 18 ff.; vom 21.09.2017 - VIII R 59/14, BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, Rz 36) auch einen Kapitalertragsteuer-Nachforderungsbescheid --als Teil des Steuerabzugsverfahrens-- gegen die Klägerin als Schuldnerin der Kapitalertragsteuer gemäß § 44 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG i.V.m. § 155 AO erlassen (vgl. BFH-Beschluss vom 07.01.2004 - I B 197/03, BFH/NV 2004, 635, unter II.1.b; Blümich/Lindberg, § 44 EStG Rz 30; Knaupp in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 44 Rz 9; Anemüller in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner, EStG, 5. Aufl., § 44 Rz 81 f.). Wäre gegen die Klägerin ein solcher Nachforderungsbescheid wegen der Kapitalertragsteuer erlassen worden und hätte sie diesen Bescheid gerichtlich angefochten, wären auf Grund der gerichtlichen Entscheidung die Nachforderung wegen der vorliegenden Freistellungsbescheinigung aufgehoben und die Zinsen nach § 236 Abs. 1 Satz 1 AO festgesetzt worden. Nichts anderes kann jedoch dann gelten, wenn --wie hier-- gegen die B GmbH als Entrichtungsverpflichtete statt gegen die Klägerin der Nachforderungsbescheid erlassen wurde und nach Aufhebung des Nachforderungsbescheids ein fehlerhafter Abrechnungsbescheid gegen die B GmbH erlassen wurde. Diese besondere verfahrensrechtliche Situation rechtfertigt es, die Erstattung als eine Herabsetzung der Steuer "auf Grund" einer gerichtlichen Entscheidung anzusehen; sie ist nicht mit der Situation vergleichbar, in der der Steuerpflichtige von vornherein und ausschließlich Klage gegen einen Verwaltungsakt im steuerlichen Erhebungsverfahren erhebt.

- 20** Eine davon abweichende, an einem eng verstandenen Wortlaut haftende Regelungsauslegung würde demgegenüber zu sinnwidrigen und wirtschaftlich ungerechtfertigten Ergebnissen führen und dem Zweck des § 236 AO, dem Gläubiger eines Erstattungsanspruchs für die Vorenthaltung des Kapitals und der damit verbundenen Nutzungsmöglichkeiten ab Rechtshängigkeit eine Entschädigung zu gewähren (vgl. BFH-Urteile vom 16.11.2000 - XI R 31/00, BFHE 196, 1, BStBl II 2002, 119, unter II.1.; vom 15.10.2003 - X R 48/01, BFHE 204, 1, BStBl II 2004, 169, unter II.1., m.w.N.; vom 25.01.2007 - III R 85/06, BFHE 216, 405, BStBl II 2007, 598, unter II.1.; in BFHE 238, 499, BStBl II 2013, 104, Rz 10), widersprechen.
- 21** 2. Da die Vorinstanz eine abweichende Rechtsauffassung vertreten hat, war ihr Urteil aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Zinsen sind für den Zeitraum vom 03.08.2008 bis zum 08.06.2015 festzusetzen. Der Beginn des Zinszeitraums (03.08.2008) entspricht dem Tag der Klageerhebung gegen den Abrechnungsbescheid vom 18.03.2008 und damit dem Tag der Rechtshängigkeit i.S. des § 236 Abs. 1 Satz 1 AO. Der Tag der Auszahlung i.S. des § 236 Abs. 1 Satz 1 AO war der 08.06.2015. An diesem Tag erstattete das FA die nachgeforderte Kapitalertragsteuer an die Klägerin. Die Ermittlung und Berechnung des Zinsbetrages wird dem FA nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung überlassen (§ 121 Satz 1 i.V.m. --rechtsanalog-- § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 22** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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