

Beschluss vom 27. Januar 2026, VIII B 81/24

Neubeginn der Zahlungsverjährung bei gleichzeitiger Änderung von Anrechnungsverfügung und Ergehen einer geänderten Steuerfestsetzung

ECLI:DE:BFH:2026:B.270126.VIIIB81.24.0

BFH VIII. Senat

AO § 130 Abs 2 Nr 3, AO § 131 Abs 2 S 1 Nr 3, AO § 228, AO § 229 Abs 1 S 3, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 36 Abs 2 Nr 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 4, KStG § 8 Abs 1, FGO § 115 Abs 2, EStG VZ 2006, KStG VZ 2006

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 05. Juni 2024, Az: 4 K 1337/22

Leitsätze

NV: Werden statt zuvor veranlagter Dividenden in einem geänderten Körperschaftsteuerbescheid Dividendenkompensationszahlungen erfasst, die vor Geltung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes nicht zu den betrieblichen Kapitalerträgen, sondern zu den übrigen Betriebseinnahmen gehören und keinem Steuereinbehalt unterliegen konnten, löst dies eine Anpassungsverpflichtung für die Anrechnungsverfügung gemäß § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) und einen Neubeginn der Zahlungsverjährungsfrist gemäß § 228 AO für den gesamten Steueranspruch aus (Fortentwicklung des Senatsbeschlusses vom 25.07.2025 - VIII B 17/24, BFH/NV 2025, 1273).

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 05.06.2024 - 4 K 1337/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Versagung der Anrechnung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag im Zusammenhang mit einem Bezug von Dividenden zum Jahr 2006 (Streitjahr).
- 2 Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist eine GmbH. Der gesellschaftsvertragliche Unternehmensgegenstand der Klägerin ist ...
- 3 Die Klägerin erklärte im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr (eingegangen am 07.01.2008) Dividenden nebst einbehaltener Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag. Hierzu legte sie 15 mit "Dividendengutschriften ..." überschriebene, von der X-Bank ausgestellte und an die Klägerin adressierte Steuerbescheinigungen vor. Zudem wurden die Dividenden als Bestandteil der Einkünfte der Klägerin für die körperschaftsteuerliche Einkommensermittlung behandelt. Eine Korrektur nach § 8b des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung (KStG) machte die Klägerin allerdings nicht geltend.
- 4 Das ursprünglich für die Veranlagung zuständige Finanzamt (Finanzamt B, im Folgenden: FA B) veranlagte die Klägerin hinsichtlich der Dividenden erklärungsgemäß und rechnete die bescheinigten Beträge an (Körperschaftsteuerbescheid 2006 vom 29.04.2008). Aufgrund der Anrechnung ergab sich eine Körperschaftsteuererstattung zugunsten der Klägerin. Nach den nicht mit Verfahrensrügen angefochtenen Feststellungen des Finanzgerichts (FG) ging das FA B bei der Veranlagung davon aus, dass die Klägerin die bescheinigten Dividenden originär bezogen hatte. Unter dem 23.12.2008 erließ das FA B einen hinsichtlich der

festgesetzten Körperschaftsteuer und der anzurechnenden Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags unveränderten Körperschaftsteuerbescheid für 2006, in dem es unter anderem heißt, dass die Bescheide nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändert seien und der Vorbehalt der Nachprüfung bestehen bleibe.

- 5 Auf der Grundlage einer Prüfungsanordnung vom 06.11.2012 wurde gegenüber der Klägerin eine Außenprüfung unter anderem wegen Körperschaftsteuer für das Streitjahr angeordnet. Während der Außenprüfung gelangten die Prüfer zu der Auffassung, dass die bescheinigten Dividenden aus Aktientransaktionen jeweils um den Hauptversammlungstag stammten. Die Aktien, deren Dividendenbezug der Klägerin bescheinigt worden sei, seien der Klägerin jeweils erst nach dem Ausschüttungsbeschluss der Aktiengesellschaften geliefert worden. Die Klägerin habe nicht die Originaldividenden, sondern Dividendenkompensationszahlungen vereinnahmt.
- 6 Mit einem während der Außenprüfung ergangenen Bescheid vom 31.01.2014 zur Änderung der Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen zur Körperschaftsteuer 2006 versagte das FA B --ohne die Körperschaftsteuerfestsetzung zu ändern-- die Anrechnung der auf die bescheinigten Dividendenbezüge entfallenden Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags. Zur Begründung führte es aus: Die Klägerin sei am Tag der Hauptversammlung weder wirtschaftlicher noch zivilrechtlicher Eigentümer der Aktien gewesen. Das Verpflichtungsgeschäft sei zwar cum Dividende abgeschlossen worden, jedoch sei die Belieferung erst nach dem Hauptversammlungsstichtag ex Dividende erfolgt. Die Voraussetzungen für die Anrechnung der von den Dividenden erhobenen Steuerabzugsbeträge nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) lägen daher nicht vor. Von den Dividendenkompensationszahlungen seien weder Kapitalertragsteuer noch Solidaritätszuschlag einbehalten worden. Die Rücknahme werde auf § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO gestützt, da die bisherige Anrechnungsverfügung auf unrichtigen Angaben der Klägerin beruhe, die ursächlich für die Gewährung der bisher höheren Steueranrechnungsbeträge seien.
- 7 Die Klägerin erhob Einspruch und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Bescheids vom 31.01.2014, welche auch gewährt wurde.
- 8 Im Prüfungsbericht vom 27.02.2019 hielten die Betriebsprüfer an ihrer Auffassung fest, dass die Klägerin nicht wirtschaftliche Eigentümerin der an sie gelieferten Aktien im Zeitpunkt der Ausschüttung gewesen sei. Es sei jeweils von einer Belieferung erst nach dem Tag des Ausschüttungsbeschlusses auszugehen. Die Klägerin habe statt der Originaldividenden Einkünfte aus Dividendenkompensationszahlungen erzielt.
- 9 Das FA B schloss sich wiederum der Ansicht der Betriebsprüfer an und erließ am 21.03.2019 unter Berufung auf § 164 Abs. 2 AO unter anderem einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2006 und einen entsprechenden Verlustvortragsbescheid zum 31.12.2006. Es änderte die Qualifizierung der Dividendeneinkünfte in sonstige Betriebseinnahmen, was sich auf die Höhe des bisher veranlagten körperschaftsteuerlichen Einkommens aber nicht auswirkte. Daher setzte das FA B wie zuvor Körperschaftsteuer in Höhe von 0 € fest. Nach den Erläuterungen und einer Anlage zum geänderten Bescheid vertrat das FA B die Auffassung, dass eine materielle Anrechnungsberechtigung nicht bestehe. Der Einbehalt von Kapitalertragsteuer auf Dividendenkompensationszahlungen sei vor dem Hintergrund einer für das Jahr 2006 fehlenden gesetzlichen Abzugspflicht auszuschließen. Das in § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO eröffnete intendierte Erschließungsermessen werde dahingehend ausgeübt, dass der materiell-rechtlichen Richtigkeit Vorrang vor dem Schutz des Vertrauens der Klägerin in den Bestand der bisherigen Anrechnungsverfügung gewährt werde. Die neue --inhaltlich unveränderte-- Anrechnungsverfügung trete an die Stelle der zuvor geänderten Anrechnungsverfügung vom 31.01.2014. Sie werde zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Die AdV hob das FA B auf.
- 10 Mit Einspruchsentscheidung vom 19.11.2019 wies der zuständig gewordene Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt C --FA--) nur den Einspruch gegen die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2006 bis 31.12.2009 als unbegründet zurück. Im Übrigen wurde bislang weder über die Einsprüche gegen den geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2006 noch über den Bescheid zur Versagung der Anrechnung von Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags vom 21.03.2019 entschieden. Eine AdV des mit dem Einspruch angefochtenen Körperschaftsteuerbescheids für 2006 und der Anrechnungsverfügung vom 21.03.2019 beantragte die Klägerin nicht.
- 11 Im Klageverfahren hat die Klägerin im Hauptantrag eine Nichtigkeitsfeststellungsklage gegen den Bescheid vom 31.01.2014 zur Rücknahme der Anrechnungsverfügung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer 2006 erhoben, welche das FG mangels eines Feststellungsinteresses als unzulässig und zudem mangels Nichtigkeit des Bescheids als unbegründet abgewiesen hat. In einem ersten Hilfsantrag hat die Klägerin eine Anfechtungsklage gegen den Bescheid vom 31.01.2014 zur Rücknahme der Anrechnungsverfügung von

Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer 2006 erhoben, welche das FG ebenfalls als unzulässig und mangels Nichtigkeit des Bescheids als unbegründet abgewiesen hat. Im zweiten Hilfsantrag hat die Klägerin eine Anfechtungsklage gegen den Bescheid vom 21.03.2019 erhoben. Das FG hat die Klage insoweit als zulässige Untätigkeitsklage behandelt, aber als unbegründet abgewiesen, da der Bescheid rechtmäßig sei. Für die weiteren Einzelheiten zum Tatbestand und zur umfangreichen Begründung des FG wird auf die veröffentlichten Gründe des Urteils Bezug genommen. Ein Tatbestandsberichtigungsantrag der Klägerin hatte teilweise Erfolg. Der Beschluss des FG vom 20.09.2024 hierzu ist ebenfalls veröffentlicht, worauf wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird.

- 12** Die Klägerin begehrt die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), zur Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO).

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Beschwerde ist unbegründet.

- 14** Die Voraussetzungen der geltend gemachten Zulassungsgründe sind nicht erfüllt.

- 15** 1. Die Klägerin wirft in ihrer Beschwerdebegründung folgende Rechtsfragen auf, die sie für grundsätzlich bedeutsam hält, für die sie eine Zulassung der Revision zur Rechtsfortbildung begehrt und hinsichtlich derer sie auch eine Divergenz rügt:

Rechtsfrage 1: "Führt eine ohne Änderung des Körperschaftsteuerbescheids und Verlustvortragsbescheids vorgenommene Änderung eines An-/Abrechnungsbescheids durch ein Finanzamt angesichts des damit verbundenen Gesetzesverstosses in jedem Fall oder zumindest bei vorsätzlichem Verstoß mit dem Ziel eines Finanzamts, sich contra legem die Möglichkeit zu schaffen, einen bestand(s)kräftigen Steuerbescheid zu ändern, zur Nichtigkeit des neuerlichen An-/Abrechnungsbescheids und/oder des diese An-/Abrechnung enthaltenden neuen Steuerbescheids?"

Rechtsfrage 2: "Kann sich durch ein bewusst und gezielt gegen das Gesetz verstoßendes Verhalten ein Finanzamt contra legem die Möglichkeit verschaffen, einen Verwaltungsakt über die in diesem Fall tatbestandlich nicht einschlägigen gesetzlichen Vorschriften (§ 130 AO, § 131 AO) hinausgehend und sogar gegen deren Wortlaut, also contra legem zu ändern, obwohl es ohne dieses Verhalten eine solche Änderungsmöglichkeit weder nach diesen noch nach anderen Vorschriften gehabt hätte?"

Rechtsfrage 3: "Ist bei und trotz rechtswidriger und sogar im Fall vorsätzlich und gezielt rechtswidriger Änderung des An-/Abrechnung bzw. des entsprechenden Bescheids eine solche auch nach Ablauf der Zahlungsverjährung zulässig?"

Rechtsfrage 4: "Entfaltet die rechtliche, andere Qualifizierung von Einkünften bei gleichbleibender Einkunftsart durch den geänderten Körperschaftsteuerbescheid in einem späteren Verfahren eine rückwirkende Bindungswirkung für das bereits abgeschlossene, zurückliegende Erhebungsverfahren (mit Anrechnung/Abrechnung) mit der auch verfahrensmäßigen Rechtsfolge, dass sie sogar bei ansonsten gesetzlich nicht zulässiger Rücknahme einer Anrechnungsverfügung, nach eingetretener Zahlungsverjährung bezüglich des Erstattungs-/Anrechnungsanspruchs, durch eine neue Anrechnungsverfügung in einem neuen Steuerbescheid vollumfänglich ersetzt werden kann, die bisherige Zahlungsverjährungsfrist damit aus den Angeln gehoben werden kann und eine neue solche[r] zu laufen beginnt?"

- 16** 2. Weder in den vorstehend wiedergegebenen Fragen noch in den Ausführungen zur Begründung der geltend gemachten Zulassungsgründe stellt die Klägerin eine argumentative Verknüpfung zu den einzelnen prozessualen Streitgegenständen der Vorentscheidung her. Der Senat kann dem Vorbringen aus der Beschwerdebegründung insbesondere nicht entnehmen, ob die Klägerin sämtliche Rechtsfragen jeweils zur Abweisung der Klage im Hauptantrag (Nichtigkeitsfeststellungsklage zum Bescheid vom 31.01.2014), im ersten Hilfsantrag (Anfechtungsklage zum Bescheid vom 31.01.2014) und/oder im zweiten Hilfsantrag (Anrechnungsverfügung vom 21.03.2019) vorbringen möchte. Für die Abweisung der Klage im Hauptantrag und ersten Hilfsantrag können aus Sicht des Senats wegen der Formulierung der Rechtsfragen allenfalls die Rechtsfragen 1 und 2 relevant sein. Eine

Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Rechtsfortbildung scheidet jedoch schon deshalb aus, weil die Klägerin nicht darlegt, dass die Rechtsfragen 1 und 2 in einem Revisionsverfahren klärungsfähig wären. Die Voraussetzungen einer Divergenz legt die Klägerin ebenfalls nicht dar.

- 17** a) Das FG hat die Abweisung der Klage hinsichtlich des Hauptantrags und des ersten Hilfsantrags, die nur den Bescheid vom 31.01.2014 betreffen, kumulativ auf mehrere Begründungen gestützt, von denen jede für sich das Entscheidungsergebnis trägt. Damit kann die Revision nur zugelassen werden, wenn mit der Nichtzulassungsbeschwerde für jede dieser Begründungen ein Zulassungsgrund im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO schlüssig dargelegt wird und vorliegt. Diese Anforderung ist auch zu beachten, wenn das FG die Klage als unzulässig angesehen hat, hilfsweise aus materiell-rechtlichen Gründen zudem die Begründetheit verneint und --wie hier-- den Urteilstenor entsprechend gefasst hat, indem es die Klage ohne nähere Beschreibung des Abweisungsgrunds abgewiesen hat (s. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26.05.2011 - VIII B 187/10, BFH/NV 2011, 1518, Rz 4; vom 30.09.2016 - X B 27/16, BFH/NV 2017, 162, Rz 9).
- 18** b) Ein Bezug zur im Klageverfahren geltend gemachten Nichtigkeit des Bescheids vom 31.01.2014 über die Rücknahme der Anrechnungsverfügung zum Körperschaftsteuerbescheid für 2006 vom 23.12.2008 könnte bei den Rechtsfragen 1 und 2 zwar darin zu sehen sein, dass die Klägerin geklärt sehen will, ob eine solche Nichtigkeit oder Rechtswidrigkeit des Bescheids vom 31.01.2014 auf die spätere Anrechnungsverfügung vom 21.03.2019, die Gegenstand der Anfechtungsklage im zweiten Hilfsantrag ist, ausstrahlt. Insoweit beziehen sich die Rechtsfragen 1 und 2 aber nur auf die Begründung, mit der das FG die Nichtigkeitsfeststellungsklage im Hauptantrag und die Anfechtungsklage im ersten Hilfsantrag als unbegründet abgewiesen hat. Es wird weder substantiiert dargelegt noch ist sonst offenkundig, dass die Rechtsfragen 1 und 2, auch für die Abweisung der Nichtigkeitsfeststellungsklage und der Anfechtungsklage zum ersten Hilfsantrag als jeweils unzulässig, entscheidungserheblich sein könnten. Das FG hat für diese Klageanträge das Feststellungsinteresse gemäß § 41 FGO und die Beschwer der Klägerin gemäß § 40 Abs. 2 FGO verneint, weil der Bescheid vom 31.01.2014 sich in seinem Regelungsgehalt erledigt habe, da das FA am 21.03.2019 einen Körperschaftsteuerbescheid für 2006 mit einer neuen Anrechnungsverfügung erlassen habe, in dem es erneut und mit ergänzender Begründung über die Versagung der Anrechnung der streitigen Kapitalertragsteuer- und Solidaritätszuschlagsbeträge entschieden habe.
- 19** Angesichts dieser tragenden Begründung, die eigenständig neben der Begründung zur Ablehnung der Nichtigkeit des Bescheids vom 31.01.2014 im Rahmen des Hauptantrags und ersten Hilfsantrags steht, hätte die Klägerin darlegen müssen, warum die Rechtsfragen 1 und 2 auch für die Entscheidung des FG über die Zulässigkeit der Klage im Hauptantrag und im ersten Hilfsantrag entscheidungserheblich sein könnten. Daran fehlt es jedoch.
- 20** 3. Die Revision ist auch nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfragen 1 bis 4 gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, soweit das FG im zweiten Hilfsantrag die Anfechtungsklage gegen die Anrechnungsverfügung vom 21.03.2019 zum Körperschaftsteuerbescheid für 2006 vom 21.03.2019 als unbegründet abgewiesen hat. Bezogen auf diesen Teil der Vorentscheidung sind die aufgeworfenen Rechtsfragen entweder nicht klärungsfähig oder nicht klärungsbedürftig.
- 21** a) Der Senat hat mit Beschluss vom 25.07.2025 - VIII B 17/24 (BFH/NV 2025, 1273) für spätere Streitjahre als im Streitfall und für die Rechtslage vor Inkrafttreten von § 229 Abs. 1 Satz 3 AO (eingefügt durch das Jahressteuergesetz --JStG-- 2022 vom 16.12.2022, BGBl I 2022, 2294) geklärt, dass die Zahlungsverjährung für den gesamten Steueranspruch in Cum-Ex-Fallgestaltungen neu beginnt, wenn die Anrechnungsverfügung geändert wird, weil die Abzugsbeträge mangels eines Einbehalts dem Grunde nach nicht mehr anerkannt werden und in einer geänderten Steuerfestsetzung zugleich die Kapitalerträge von den Bruttobeträgen auf die Nettobeträge gemindert werden. Selbst bei einem vorherigen Ablauf der Zahlungsverjährung ergebe sich in Bezug auf die Anpassung der Anrechnungsverfügung an eine geänderte Steuerfestsetzung keine inhaltliche Beschränkung.
- 22** Fehlt es an einer Anrechnungsberechtigung gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG, dürfen nach dem Senatsbeschluss die Abzugsbeträge in der Körperschaftsteuerfestsetzung nicht als Einnahmen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG (i.d.F. ab 2007) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG angesetzt werden. Wegen der in § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG angeordneten Verknüpfung zwischen den bei der Veranlagung erfassten Einkünften und den auf sie entfallenden Abzugsbeträgen ("soweit sie entfällt auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte ...") bestimmt ferner vorrangig der Ansatz der Einkünfte (Kapitalerträge) in der Steuerfestsetzung, in welchem Umfang die darauf entfallenden Abzugsbeträge in die Anrechnungsverfügung eingehen. Die Abzugsbeträge können in der Anrechnungsverfügung nicht (mehr) berücksichtigt werden, soweit sie Bestandteil derjenigen Einkünfte sind, die in der Steuerfestsetzung unberücksichtigt geblieben sind.

- 23** Wird die Steuerfestsetzung hinsichtlich dieser Einkünfte geändert, ist die Anrechnungsverfügung unabhängig von den Voraussetzungen in § 130 Abs. 2 AO gemäß § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO zu ändern. Die Minderung der mit den Abzugsbeträgen belasteten Einkünfte in der geänderten Steuerfestsetzung löst eine Anpassungspflicht für die Anrechnungsverfügung --statt umgekehrt-- aus und hat den Neubeginn der Zahlungsverjährung für den gesamten Steueranspruch zur Folge.
- 24** b) Danach sind die aufgeworfenen Rechtsfragen 1 bis 4 in einem Revisionsverfahren entweder nicht klärungsfähig oder nicht klärungsbedürftig.
- 25** aa) Nach den Feststellungen des FG, die nicht mit Verfahrensrügen angefochten worden sind, sind in der geänderten Körperschaftsteuerfestsetzung für 2006 vom 21.03.2019 nur Dividendenkompensationszahlungen erfasst, die mangels Geltung von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG im Streitjahr nicht zu den betrieblichen Kapitalerträgen, sondern zu den sonstigen Betriebseinnahmen der Klägerin gehören (zur Einfügung von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG durch das JStG 2007 vom 13.12.2006, BGBl I 2006, 2878, Art. 1 Nr. 13 Buchst. a Doppelbuchst. aa, Art. 1 Nr. 43 Buchst. i i.V.m. § 52 Abs. 36 Satz 6 EStG: erstmalige Geltung für Verkäufe nach dem 31.12.2006). Ob die Klägerin am jeweiligen Hauptversammlungsstichtag der ausschüttenden Aktiengesellschaften wirtschaftliches Eigentum an den zugrunde liegenden Aktien innehatte, hat das FG im Streitfall mangels Entscheidungserheblichkeit nicht geprüft (s. unter II. der Gründe der Vorentscheidung [Rz 71]). Nach dem Rechtsstandpunkt des FG hat die Finanzbehörde nach dem Sinn und Zweck der Regelung in § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG (nur) im Festsetzungsverfahren --letztlich mit Bindungswirkung für das Erhebungsverfahren-- darüber zu entscheiden, ob die ausgeschüttete Dividende bei einem konkreten Steuerpflichtigen als wirtschaftlichem Eigentümer als Einnahme im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zuzuordnen und bei ihm veranlagt worden ist.
- 26** Der Senat kann sich dem in dieser Allgemeinheit nicht anschließen. Denn gerade der vom FA im Streitfall für den Erlass des Bescheids vom 31.01.2014 und vom 21.03.2019 als Rechtsgrundlage herangezogene Rücknahmetatbestand in § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO verlangt eine rechtswidrige Vorteilsgewährung dergestalt, dass der Klägerin die Anrechnung trotz fehlenden Einbehalts der Kapitalertragsteuer rechtswidrig gewährt worden ist und sie zum Einbehalt objektiv unrichtige oder unvollständige (entscheidungserhebliche) Angaben gemacht hat (vgl. BFH-Urteile vom 13.07.1994 - I R 95/93, BFH/NV 1995, 935, unter II.1.; vom 02.08.2006 - XI R 57/04, BFH/NV 2007, 858, unter II.3.a). Die Prüfung, ob die zurückgenommene Anrechnungsverfügung rechtswidrig ist, kann insbesondere die Frage nach der Anscheinsbeweiskraft einer ausgestellten Steuerbescheinigung und die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum an den der Ausschüttung zugrunde liegenden Wertpapieren im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses umfassen; diese Fragen sind daher grundsätzlich auch im Rücknahmeverfahren oder im Rahmen eines Abrechnungsbescheids zu prüfen (BFH-Urteil vom 27.10.2009 - VII R 51/08, BFHE 227, 327, BStBl II 2010, 382, unter II.1.), der auf § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO oder einen anderen Rücknahmegrund in § 130 Abs. 2 AO gestützt wird (vgl. auch FG Hamburg, Urteil vom 09.11.2023 - 6 K 228/20, Rz 151 bis 153).
- 27** Durch den Senatsbeschluss vom 25.07.2025 - VIII B 17/24 (BFH/NV 2025, 1273) ist aber geklärt, dass die Änderung einer Anrechnungsverfügung, die zugleich mit einer geänderten Körperschaftsteuerfestsetzung ergeht, auch ausschließlich auf § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO gestützt werden kann und es dann nicht darauf ankommt, ob daneben die Voraussetzungen eines Rücknahmegrunds gemäß § 130 Abs. 2 AO gegeben sind. Der Senat hat der Prüfung der geltend gemachten Zulassungsgründe in der vorliegenden Nichtzulassungsbeschwerde diese Sach- und Rechtslage zugrunde zu legen (Senatsbeschluss vom 25.07.2025 - VIII B 17/24, BFH/NV 2025, 1273, Rz 33). Die zu weit gehenden Ausführungen des FG (unter II.1. der Gründe der Vorentscheidung) sind außerdem nicht tragend für die Entscheidung über den zweiten Hilfsantrag. Das FG hat auf Seite 26 des Urteils (unter II.3. der Gründe der Vorentscheidung) nämlich in Einklang mit dem Senatsbeschluss vom 25.07.2025 - VIII B 17/24 (BFH/NV 2025, 1273) tragend darauf abgestellt, dass unter den maßgeblichen Umständen des Streitfalls die Anpassungsverpflichtung für die Anrechnungsverfügung vom 21.03.2019 auf § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO gestützt und die Anpassung in einer neu angelaufenen Zahlungsverjährungsfrist umgesetzt werden kann.
- 28** bb) Die Rechtsfrage 4 ist somit im Ergebnis eindeutig, wie durch das FG geschehen, zu beantworten und daher in einem Revisionsverfahren nicht klärungsbedürftig: Werden statt zuvor veranlagter Dividenden in einem geänderten Körperschaftsteuerbescheid Dividendenkompensationszahlungen erfasst, die vor Geltung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG nicht zu den betrieblichen Kapitalerträgen, sondern zu den übrigen Betriebseinnahmen gehören und keinem Steuereinbehalt unterliegen konnten, löst dies eine Anpassungsverpflichtung für die Anrechnungsverfügung gemäß § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO und einen Neubeginn der Zahlungsverjährungsfrist gemäß § 228 AO für den gesamten Steueranspruch aus.

- 29 Durchgreifende Gründe, die dafür sprechen könnten, die im Senatsbeschluss vom 25.07.2025 - VIII B 17/24 (BFH/NV 2025, 1273) zur Anpassungsverpflichtung der Anrechnungsverfügung gemäß § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO und zum Neubeginn der Zahlungsverjährung geklärten Grundsätze für die Rechtslage vor Einführung der Regelung in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG nicht anzuwenden, sieht der Senat nicht.
- 30 cc) Die Rechtsfragen 1 und 2 sind für die Entscheidung über die Klage im zweiten Hilfsantrag nicht klärungsfähig. Sie zielen wie schon dargelegt auf eine etwaige Ausstrahlungswirkung des zunächst auf § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO gestützten Bescheids vom 31.01.2014 für die Anrechnungsverfügung vom 21.03.2019 ab. Ob der Bescheid vom 31.01.2014 rechtmäßig oder rechtswidrig war und ob er vom FA B in Kenntnis einer etwaigen Rechtswidrigkeit "vorsätzlich" erlassen wurde (was sich aus den Feststellungen des FG nicht ergibt), um den Eintritt der Zahlungsverjährung gemäß § 228 AO während der Außenprüfung zu verhindern, ist für die Entscheidung des Rechtsstreits nicht entscheidungserheblich.
- 31 Der Senat hat im Beschluss vom 25.07.2025 - VIII B 17/24 (BFH/NV 2025, 1273) bereits geklärt, dass selbst dann keine Bedenken gegen die Anpassung der Anrechnungsverfügung und den Neubeginn der Zahlungsverjährung bestehen, wenn die Steuerfestsetzung mit einer Minderung der Einkünfte um die Abzugsbeträge (Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag) von der Finanzverwaltung innerhalb der Festsetzungsverjährung mit dem Ziel geändert wird, die Anrechnungsverfügung innerhalb einer neu beginnenden Zahlungsverjährungsfrist ändern zu können, wenn eine isolierte Änderung der Anrechnungsverfügung wegen Eintritts der Zahlungsverjährung nicht mehr zulässig wäre. Die Anpassung der Anrechnungsverfügung ist die legitime Folge der vorangegangenen rechtmäßigen Änderung der Steuerfestsetzung.
- 32 Die Anrechnungsverfügung vom 21.03.2019 lässt sich infolge der zugleich geänderten Körperschaftsteuerfestsetzung für 2006 vom 21.03.2019 allein auf die Anpassungsverpflichtung gemäß § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO stützen. Auch ist geklärt, dass die Anrechnungsverfügung vom 21.03.2019 innerhalb der neu begonnenen Zahlungsverjährungsfrist ungeachtet einer von der Klägerin geltend gemachten zuvor eingetretenen Zahlungsverjährung bei Erlass des Bescheids vom 30.01.2014 oder deren "rechtswidriger Unterbrechung" durch diesen Bescheid umgesetzt werden kann.
- 33 dd) Auch die Rechtsfrage 3 ist für die Entscheidung des Rechtsstreits aufgrund der zwischenzeitlichen Klärung durch den Senatsbeschluss vom 25.07.2025 - VIII B 17/24 (BFH/NV 2025, 1273) nicht entscheidungserheblich. Die Anrechnungsverfügung vom 21.03.2019 konnte während der mit Erlass des geänderten Körperschaftsteuerbescheids für 2006 am 21.03.2019 neu angelaufenen Zahlungsverjährungsfrist ergehen.
- 34 4. Die Revision ist im Hinblick auf den zweiten Hilfsantrag auch nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zur Rechtsfortbildung zuzulassen.
- 35 a) Der Zulassungsgrund der Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO stellt einen Spezialfall des Zulassungsgrunds der grundsätzlichen Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO dar. Die Revision ist zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, wenn davon auszugehen ist, dass im Einzelfall Veranlassung besteht, Grundsätze und Leitlinien für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen. Dieser Zulassungsgrund setzt voraus, dass der Beschwerdeführer eine klärungsbedürftige und klärbare abstrakte Rechtsfrage darlegt, für die die Rechtsfortbildung geprüft werden soll (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 30.05.2023 - VIII B 15/22, BFH/NV 2023, 964, Rz 11).
- 36 b) Daran fehlt es hier. Die Klägerin hat ihren Vortrag zu den Rechtsfragen 1 bis 4, die sie für grundsätzlich bedeutsam hält, dahingehend ergänzt, dass diese Rechtsfragen auch zur Rechtsfortbildung geklärt werden sollen. Da die aufgeworfenen Rechtsfragen 1 bis 4 wie dargelegt für die Entscheidung über den zweiten Hilfsantrag entweder nicht klärungsbedürftig oder nicht klärungsfähig sind, scheidet eine Zulassung nach diesem Zulassungsgrund aus.
- 37 5. Auch eine Zulassung der Revision wegen Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO kommt im Hinblick auf die Entscheidung zum zweiten Hilfsantrag nicht in Betracht. Insoweit fehlt es in der Beschwerdebegründung durchgehend an einer Darlegung, mit welchen die Entscheidung tragenden Rechtssätzen das FG von ebenso tragenden Rechtssätzen anderer Gerichte in vergleichbaren Sachverhalten abgewichen sein soll (zu diesen Voraussetzungen z.B. BFH-Beschluss vom 30.05.2023 - VIII B 15/22, BFH/NV 2023, 964, Rz 4).

- 38** 6. Der Senat sieht von einer weitergehenden Darstellung des Tatbestands und einer weiteren Begründung gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.
- 39** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de