
Datum: 28.11.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 2640/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:1128.7K2640.08.00

Tenor:

Der Beklagte wird verpflichtet, den Abrechnungsbescheid vom 18.3.2008 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass zugunsten der Klägerin ein Anspruch auf Erstattung von Kapitalertragsteuer in Höhe von 2.250.000 DM und Solidaritätszuschlag in Höhe von 123.750 DM festgestellt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klägerin ein Erstattungsanspruch hinsichtlich abgeführter Kapitalertragssteuer zusteht. 2

Die Klägerin ist eine in Großbritannien (A) ansässige Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer „Private Limited Company (PLC)“. Sie ist alleinige Gesellschafterin der sich in Liquidation befindlichen B ... GmbH, C (im Folgenden: B GmbH). 3

Mit einem beim damaligen Bundesamt für Finanzen (jetzt: Bundeszentralamt für Steuern) am 27.12.1999 eingegangenen Schriftsatz beantragte die Klägerin die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 3 EStG a.F. (jetzt: § 50d Abs. 2 EStG) für die ihr von der B GmbH zufließenden Kapitalerträge. Das Bundesamt für Finanzen lehnte die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung mit Bescheid vom 20.4.2000 ab und wies den hiergegen von der Klägerin erhobenen Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 2.5.2002 als unbegründet zurück. Auf die hiergegen erhobene Klage verpflichtete das FG Köln das Bundeszentralamt für Steuern mit Urteil vom 16.3.2006 (Az.: 2 K 2916/02) dazu, der Klägerin die beantragte Freistellungsbescheinigung zu erteilen. Für nähere Einzelheiten wird auf das in den Akten des Beklagten befindliche Urteil des FG Köln vom 16.3.2006 Bezug genommen. 4

Das Bundeszentralamt für Steuern kam dieser Verpflichtung durch eine mit Datum vom 20.9.2006 erteilte Freistellungsbescheinigung nach. Die Bescheinigung war gültig für Kapitalerträge, die der Klägerin im Zeitraum vom 1.12.1999 bis zum 30.11.2002 von der B GmbH zufließen. Für nähere Einzelheiten wird auf die in den Akten des Beklagten befindliche Freistellungsbescheinigung Bezug genommen. 5

Bereits während des zur Erteilung der Freistellungsbescheinigung geführten Einspruchsverfahrens hatte die B GmbH 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 hatte sodann mit Bescheid vom 12.3.2001 gegenüber der B GmbH die Kapitalertragsteuer in Höhe von 2.250.000 DM und den Solidaritätszuschlag in Höhe von 123.750 DM unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt. In dem Bescheid war die B GmbH als „Schuldner/Auszahlende Stelle“ bezeichnet. Darüber hinaus hatte der Beklagte unter der Rubrik „Erläuterungen“ folgendes ausgeführt: 6

„Hinsichtlich der am 19.1.2001 vorgenommenen Gewinnausschüttung in Höhe von 9.000.000 DM war gem. §§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 und 44 EStG Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Dies ist ausweislich der von Ihnen eingereichten Kapitalertragsteuer-Anmeldung nicht geschehen. Nach § 50d Abs. 1 EStG sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge ungeachtet des § 44d EStG oder von Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden. Eine Abstandnahme vom Steuerabzug oder die Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes ist gem. § 50d Abs. 3 EStG nur möglich, wenn durch das Bundesamt für Finanzen ein entsprechender Freistellungsbescheid erteilt ist. Ein solcher Bescheid liegt bislang nicht vor. Die Kapitalertragsteuer ist somit in der gesetzlich vorgeschriebenen Höhe einzubehalten und abzuführen.“ 7

Für nähere Einzelheiten wird auf den in den Akten des Beklagten befindlichen Bescheid vom 12.3.2001 Bezug genommen. 8

Gegen diesen Bescheid legte die B GmbH fristgerecht Einspruch ein. 9

In der Folgezeit wurden die im Bescheid vom 12.3.2001 nachgeforderten Beträge unter dem 10.5.2001 in Höhe von 2.000.000 DM von der Klägerin und in Höhe von 373.750 DM von der 10

B GmbH an den Beklagten entrichtet. Die von der Klägerin vorgenommene Banküberweisung enthielt auf der zugehörigen Bankbestätigung den Vermerk („Verwendungszweck“): „Details of payment: Kapitalertragsteuer in Sachen B ... GmbH, C, Steuernummer a VBZ ... Festsetzungsbescheid vom 12.3.2001“. Für nähere Einzelheiten wird auf die Bankbestätigung vom 10.5.2001 (Bl. 100 d. FG-Akte) Bezug genommen.

Mit Schreiben vom 25.9.2006 forderte der Prozessbevollmächtigte der Klägerin den Beklagten vor dem Hintergrund der am 20.9.2006 erteilten Freistellungsbescheinigung auf, die gezahlte Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag an die Klägerin zu erstatten. 11

In der Folgezeit hob der Beklagte die Festsetzung der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags vom 12.3.2001 mit Blick auf die ergangene Freistellungsbescheinigung mit Bescheid vom 14.2.2007 auf. Zudem erklärte er mit einem weiteren Bescheid vom 14.2.2007 gegenüber der B GmbH die Aufrechnung eines seiner Meinung nach aus der Aufhebung des Bescheids vom 12.3.2001 der B GmbH zustehenden Erstattungsguthabens von 1.213.679,10 Euro mit diversen Steuerschulden der B GmbH in gleicher Höhe. Für nähere Einzelheiten wird auf den in den Akten des Beklagten befindlichen Bescheid vom 14.2.2007 und die Aufrechnungserklärung vom 14.2.2007 Bezug genommen. 12

Darüber hinaus erließ der Beklagte gegenüber der B GmbH unter dem 4.6.2007 einen Abrechnungsbescheid. Darin führte er aus, dass der B GmbH nach der Aufhebung des Bescheids vom 12.3.2001 ein Erstattungsanspruch hinsichtlich der abgeführten Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag zustehe. Die B GmbH habe die Kapitalertragsteuer angesichts der erst nachträglich vom Bundeszentralamt für Steuern erteilten Freistellungsbescheinigung ohne Rechtsgrund auf eigene Rechnung gezahlt und sei daher gemäß § 37 Abs. 2 AO Gläubigerin des aus der Aufhebung des Steuerbescheids vom 12.3.2001 resultierenden Erstattungsanspruchs. Dieser Anspruch sei wegen der Aufrechnung mit den bestehenden und das Erstattungsguthaben übersteigenden Steuerschulden der B GmbH erloschen. Für nähere Einzelheiten wird auf den in den Akten des Beklagten befindlichen Abrechnungsbescheid vom 4.6.2007 Bezug genommen. 13

Außerdem erließ der Beklagte mit Datum vom 18.3.2008 auch einen Abrechnungsbescheid gegenüber der Klägerin. In diesem Bescheid – der sich in den Akten des Beklagten befindet und auf den für nähere Einzelheiten Bezug genommen wird – führte der Beklagte aus, dass der Klägerin kein Anspruch auf Erstattung der von der B GmbH angemeldeten und abgeführten Kapitalertragsteuer zustehe. Nur die B GmbH sei erstattungsberechtigt. Dieser Erstattungsanspruch sei jedoch durch die Aufrechnung mit den Steuerschulden der B GmbH erloschen. 14

Die gegen die jeweiligen Abrechnungsbescheide von der Klägerin bzw. der B GmbH erhobenen Einsprüche wurden vom Beklagten in einer gemeinsamen Einspruchsentscheidung vom 27.6.2008 zurückgewiesen. Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass die Regelungen zum Erstattungsverfahren nach § 50d Abs. 1 EStG im vorliegenden Fall nicht anwendbar seien, da kein Freistellungsbescheid im Sinne des § 50d Abs. 1 EStG, sondern lediglich eine Freistellungsbescheinigung im Sinne des § 50d Abs. 3 EStG a.F. (jetzt: § 50d Abs. 2 EStG) vorliege. Da § 50d Abs. 3 EStG a.F. die Pflichten des Schuldners der Kapitalerträge normiere, sei es folgerichtig, auch die Rückzahlung der bereits einbehaltenen Kapitalertragsteuer im Fall einer nachträglich erteilten Freistellungsbescheinigung über den Schuldner der Kapitalerträge abzuwickeln. In Abweichung von der Grundnorm des § 37 Abs. 2 AO enthalte § 44b Abs. 5 Satz 2 EStG bei bereits abgeführten Kapitalertragsteuern eine Sonderregelung zur Erstattungsberechtigung des Schuldners der Kapitalerträge. Die Vorschrift des § 44a Abs. 5 EStG sei im vorliegenden 15

Fall zwar nicht unmittelbar anwendbar, da die Freistellungsbescheinigung gemäß § 50d Abs. 3 EStG a.F. in § 44b Abs. 5 EStG nicht erwähnt werde. Da die Freistellungsbescheinigung und die in § 44b Abs. 5 EStG genannten Bescheinigungen allerdings identische Rechtswirkungen entfalteten, sei eine vergleichbare Sachlagen gegeben, die eine analoge Anwendung des § 44b Abs. 5 Satz 2 EStG im vorliegenden Fall rechtfertige. Dabei sei unter anderem zu berücksichtigen, dass es dem Finanzamt durch die Regelung des § 44b Abs. 5 EStG nach dem Willen des Gesetzgebers erspart bleiben solle, mit den Gläubigern des Entrichtungsschuldners in Kontakt treten zu müssen, wenn die Kapitalertragsteuer ohne eine entsprechende Verpflichtung abgeführt worden sei. Dies ergebe sich auch aus dem Urteil des BFH vom 14.7.2004 (I R 100/03, BFHE 207, 159, BStBl. II 2005, 31).

Wenn ein Dritter einen Erstattungsanspruch gegenüber dem Entrichtungsschuldner geltend mache, sei ausschließlich das zwischen diesen beiden Beteiligten bestehende (zivilrechtliche) Innenverhältnis betroffen. Aus diesem Innenverhältnis solle die Finanzbehörde aus Vereinfachungsgründen herausgehalten werden, um den Erstattungsberechtigten ohne zeitliche Verzögerung und nähere Überprüfung leicht bestimmen zu können. Dieser vom Gesetzgeber in § 44b Abs. 5 EStG verankerte Vereinfachungs- und Beschleunigungsgedanke gelte auch bei einer nachträglich erteilten Freistellungsbescheinigung im Sinne des § 50d Abs. 3 EStG a.F. 16

Selbst wenn im vorliegenden Fall die allgemeine Vorschrift des § 37 Abs. 2 AO zur Anwendung käme, gelange man ebenfalls zu einer Erstattungsberechtigung der B GmbH. Denn im Rahmen des § 37 Abs. 2 AO komme es für die Bestimmung des Erstattungsberechtigten darauf an, auf wessen Rechnung die jeweilige Steuer gezahlt worden sei. Im vorliegenden Fall hätten weder die B GmbH noch die Klägerin nachgewiesen, dass die Entrichtung der mit Bescheid vom 12.3.2001 festgesetzten Steuer auf Rechnung der Klägerin erfolgt sei. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass die B GmbH die Zahlung auf eigene Rechnung vorgenommen habe, zumal sie im Bescheid vom 12.3.2001 ausdrücklich als Schuldnerin bezeichnet worden sei. Auch das Leistungsgebot habe sich alleine an sie gerichtet. Im Übrigen habe die B GmbH eine Bruttodividende von 9.000.000 DM an die Klägerin ausgeschüttet. Wenn die B GmbH eine Schuld der Klägerin als ihrer Muttergesellschaft hätte begleichen wollen, so hätte sie lediglich die Nettodividende auszahlen dürfen und die Kapitalertragsteuer an das Finanzamt abführen müssen. Für die Behandlung der 9.000.000 DM als Nettodividende hätte es eines weiteren Ausschüttungsbeschlusses bedurft, zumal ansonsten eine verdeckte Gewinnausschüttung vorgelegen hätte. Nach der Überweisung der Bruttodividende wäre eine Zahlung der Kapitalertragsteuer auf Rechnung der Klägerin allenfalls dann in Betracht gekommen, wenn die B GmbH gegenüber der Klägerin einen Rückgriffsanspruch in Höhe der abgeführten Kapitalertragsteuer geltend gemacht und realisiert hätte. Dies sei aber gerade nicht der Fall. 17

Mit ihrer Klage verfolgt die Klägerin ihr ursprüngliches Erstattungsbegehren weiter und macht geltend, dass die Voraussetzungen für einen Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO gegeben seien. Sie – die Klägerin – sei als Vergütungsgläubigerin erstattungsberechtigt, da sie nach § 50a Abs. 5 Satz 4 EStG a.F. Schuldnerin der Kapitalertragsteuer sei. Die Kapitalertragsteuer sei von der B GmbH nach § 50a Abs. 5 Satz 4 EStG a.F. für ihre – der Klägerin – Rechnung einbehalten und abgeführt worden. Diese Auffassung werde zu Recht auch in der Literatur vertreten (vgl. Buciek, IStR 2001, 102 Tz. 4.2.1). Das vom Beklagten angeführte Regel-Ausnahme-Verhältnis zwischen dem Erstattungs- und dem Freistellungsverfahren existiere nicht. Beide Verfahren seien im Kern identisch und unterschieden sich lediglich bei der Frage der Steuerabführung. Die vom Beklagten aufgeworfene Frage nach der (analogen) Anwendung des § 50d Abs. 1 EStG oder § 44b 18

Abs. 5 EStG sei vorliegend ohne Relevanz. Mit Blick auf den vom Beklagten geforderten Nachweis, dass die Steuern auf Rechnung der Klägerin gezahlt worden seien, sei zu berücksichtigen, dass sich Zahlungsvorgänge regelmäßig als tatsächliche Verfahrensabläufe darstellten, bei denen die handelnden Personen nicht zum Ausdruck brächten, wie ihre subjektive Einstellung zu der Zahlung sei. Soweit keine abweichenden Anhaltspunkte vorlägen, erfolge eine Zahlung stets auf Rechnung dessen, der zahle. Daher sei die Zahlung der Klägerin auf eigene Rechnung und die Zahlung der B GmbH auf Rechnung der Klägerin erfolgt.

Die Klägerin beantragt, 19

den Abrechnungsbescheid vom 18.3.2008 sowie der hierzu ergangenen 20
Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass zu ihren Gunsten ein
Erstattungsanspruch hinsichtlich der abgeführten Kapitalertragsteuer von 2.250.000 DM und
des Solidaritätszuschlags von 123.750 DM festgestellt wird und regt an,

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen und regt an, 23

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 24

Zur Begründung bezieht er sich auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend weist er 25
darauf hin, dass dem Gläubiger der Kapitalerträge – hier: der Klägerin – bei bereits erfolgtem
Steuerabzug zwei Handlungsmöglichkeiten zustünden: So könne er einerseits das
Erstattungsverfahren nach § 50d Abs. 1 EStG mit der Erteilung eines Freistellungsbescheids
wählen oder aber nach § 50d Abs. 3 EStG a.F. eine rückwirkende Freistellungsbescheinigung
beantragen, diese dem Schuldner der Kapitalerträge vorlegen und damit die Rückabwicklung
des durchgeführten Steuerabzugs erreichen, da dann der rechtliche Grund für den
Steuerabzug entfallen sei.

Für das Erstattungsverfahren stelle § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG klar, dass der Gläubiger der 26
Kapitalerträge – abweichend vom Grundsatz des § 44b EStG – erstattungsberechtigt sei.
Eine solche Ausnahmeregelung fehle für das Verfahren der Freistellungsbescheinigung.
Daher sei die allgemeine Regelung des § 44b EStG anzuwenden. Dies sei auch
systemgerecht. Schon aus der Überschrift des § 44b EStG ergebe sich, dass es sich hierbei
um die Grundsatznorm für die Erstattung der Kapitalertragsteuer handle. Der BFH habe den
sich aus § 44b Abs. 5 EStG ergebenden Grundsatz sogar für den Fall bejaht, dass die
Kapitalertragsteuer nicht für Rechnung des Abzugsverpflichteten entrichtet worden sei (Urteil
vom 14.7.2004 I R 100/03, BFHE 207, 159, BStBl. II 2005, 31). Im Fall des § 50d Abs. 3
EStG a.F. werde der Entrichtungsschuldner von seiner „Soll-Abzugsverpflichtung“ befreit.
Komme der Entrichtungsschuldner seiner eigenen Entrichtungspflicht als Steuerpflichtiger
gemäß § 33 Abs. 1 AO nach, sei es folgerichtig, auch die Rückabwicklung dieser Zahlung
über ihn durchzuführen und ihm den Erstattungsanspruch zuzuweisen, da die
Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 3 EStG a.F. rückwirkend seine
Entrichtungspflicht entfallen lasse. Falls der Gesetzgeber im Verfahren des § 50d Abs. 3
EStG a.F. eine Durchbrechung des in § 44b EStG normierten Grundsatzes gewollt hätte,
hätte er in § 50d Abs. 3 EStG a.F. eine dem § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG vergleichbare
Regelung aufnehmen müssen. Im Übrigen sei die Zahlung vom 10.5.2001 für Rechnung der
B GmbH und nicht auf Rechnung der Klägerin erfolgt. Er – der Beklagte – habe bewusst

einen Nachforderungsbescheid erlassen. Damit sei deutlich geworden, dass die B GmbH als Steuerpflichtige durch Steuerbescheid habe herangezogen werden sollen. Zur Erfüllung dieser Steuerschuld sei die Zahlung erfolgt. Die Zahlung habe sich auf das öffentlich-rechtliche Verhältnis zwischen der B GmbH und ihm – dem Beklagten – bezogen. Das zivilrechtliche Innenverhältnis zwischen der B GmbH und der Klägerin sei in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung gewesen. Schließlich gehe die Spezialvorschrift des § 44b Abs. 5 EStG der allgemeinen Regelung des § 37 Abs. 2 AO ohnehin vor.

Mit Beschluss vom 28.11.2012 ist die B ... GmbH i.L., C, auf Antrag des Beklagten nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO zum Verfahren beigelegt worden. 27

Entscheidungsgründe 28

Die Klage ist begründet. 29

1. 30

Der gegenüber der Klägerin ergangene Abrechnungsbescheid vom 18.3.2008 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Der Klägerin steht hinsichtlich der aufgrund des Bescheides vom 12.3.2001 gezahlten Kapitalertragsteuer von 2.250.000 DM und des Solidaritätszuschlags von 123.750 DM ein Erstattungsanspruch gegen den Beklagten zu. 31

a) 32

Nach § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) wird über Streitigkeiten, die die Verwirklichung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis betreffen, durch Verwaltungsakt (sog. Abrechnungsbescheid) entschieden. Das gilt auch dann, wenn die Streitigkeit einen Erstattungsanspruch betrifft, der nach § 37 Abs. 1 AO ebenfalls einen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis darstellt. Gegenstand des Abrechnungsbescheides ist die Frage des Bestehens oder Nichtbestehens reiner Zahlungsansprüche; er entscheidet, inwieweit bestimmte Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis noch bestehen oder durch einen der in § 47 AO aufgeführten Gründe ganz oder teilweise erloschen sind (vgl. Klein/Rüsken, AO, 11. Auflage 2012, § 218 Rz 10a, 13, m.w.N.). Ist die Verwirklichung bestimmter Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis streitig, besteht auch ein Anspruch auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides, den die zuständige Finanzbehörde von Amts wegen oder auf Antrag desjenigen zu erlassen hat, der vom Finanzamt auf Zahlung in Anspruch genommen wird oder der vom Finanzamt eine Erstattung begehrt (vgl. Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 218 AO Rz 112 f.; Klein/Rüsken, AO, 11. Auflage 2012, § 218 Rz 11). Vorliegend handelt es sich bei dem von der Klägerin geltend gemachten Erstattungsanspruch hinsichtlich der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags um Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, über deren Verwirklichung Uneinigkeit zwischen der Klägerin und dem Beklagten besteht. 33

b) 34

Der Klägerin steht der von ihr geltend gemachte Erstattungsanspruch hinsichtlich der aufgrund des Bescheids vom 12.3.2001 gezahlten Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag zu. 35

aa) 36

Der Erstattungsanspruch der Klägerin ergibt sich in entsprechender Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG aus § 37 Abs. 2 Satz 1 AO (vgl. dazu auch Loschelder, in: Schmidt, 37

EStG, 31. Auflage 2012, § 50d Rn 13; Frotscher, EStG, § 50d Rn 29; Buciek, IStR 2001, 102; Klein, IStR 2002, 157). Eine unmittelbare Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG scheidet aus, da lediglich eine Freistellungsbescheinigung im Sinne des § 50d Abs. 2 EStG (§ 50d Abs. 3 EStG a.F.) und kein Freistellungsbescheid im Sinne des § 50d Abs. 1 EStG vorliegt (vgl. zur Unterscheidung zwischen Freistellungsbescheid und Freistellungsbescheinigung etwa BFH-Urteil vom 11.10.2000 I R 34/99, BFHE 193, 336, BStBl. II 2001, 291). Die Klägerin war zudem nicht gehalten, einen Freistellungsbescheid nach § 50d Abs. 1 EStG zu beantragen und ihren Erstattungsanspruch über § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG geltend zu machen. Das Erfordernis einer solchen Vorgehensweise ergibt sich für die vorliegende Fallkonstellation insbesondere nicht aus dem BFH-Urteil vom 11.1.2012 (I R 25/10, BFHE 236, 318, BFH/NV 2012, 871), zumal der Entscheidung des BFH ein abweichender Sachverhalt zugrunde lag und es dort im Übrigen – anders als im vorliegenden Fall – um die Frage der (nachträglichen) Erteilung einer Freistellungsbescheinigung im Sinne des § 50d Abs. 2 EStG ging.

bb) 38

Die Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 AO sind gegeben. 39

Die Kapitalertragsteuer wurde an den Beklagten ohne rechtlichen Grund gezahlt. Denn nach der Aufhebung des Nachforderungsbescheids vom 12.3.2001 war für die zunächst mit Rechtsgrund erfolgte Zahlung der Kapitalertragsteuer der Rechtsgrund entfallen (vgl. etwa Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 37 AO Rn 38a). 40

Die Zahlung der Kapitalertragsteuer erfolgte auf Rechnung der Klägerin. Bei Abzugssteuern wie der Kapitalertragsteuer ist derjenige erstattungsberechtigt, dessen Steuern gezahlt worden sind. Den abzugsverpflichteten Vergütungsschuldner trifft lediglich eine Entrichtungspflicht hinsichtlich einer für ihn fremden Steuer (vgl. dazu auch Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 37 AO Rn 67 und Rn 68; Boeker, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 37 AO Rn 61b). Denn nach § 44 Abs. 1 EStG in Verbindung mit §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG schuldet der Gläubiger der Kapitalerträge (Vergütungsgläubiger) die Kapitalertragsteuer, wobei der Schuldner der Kapitalerträge (Vergütungsschuldner) den Steuerabzug für Rechnung des Vergütungsgläubigers vorzunehmen hat. Da die vom Vergütungsschuldner zu entrichtende Kapitalertragsteuer in materiell-rechtlicher Hinsicht eine Steuer des Vergütungsgläubigers ist, ist es gerechtfertigt, dem Vergütungsgläubiger die Erstattungsberechtigung hinsichtlich der für ihn abgeführten Kapitalertragsteuern zuzuweisen (so im Ergebnis auch BFH-Urteil vom 11.10.2000 I R 34/99, BFHE 193, 336, BStBl. II 2001, 291; vgl. auch Loschelder, in: Schmidt, EStG, 31. Auflage 2012, § 50d Rn 13; Frotscher, EStG, § 50d Rn 29; Buciek, IStR 2001, 102; Klein, IStR 2002, 157). 41

Vor diesem Hintergrund steht der Erstattungsanspruch der Klägerin zu. Denn die von der B GmbH als Vergütungsschuldnerin vorgenommene Ausschüttung in Höhe von 9.000.000 DM war für die Klägerin als Vergütungsgläubigerin eine Einnahme im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Schuldnerin der auf diese Ausschüttung entfallenden Kapitalertragsteuer war nach §§ 44 Abs. 1; 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG die Klägerin. Die B GmbH zahlte auf die Kapitalertragsteuer als Vergütungsschuldnerin einen Betrag von 373.750 DM. Der Restbetrag von 2.000.000 DM wurde von der Klägerin geleistet. Die gesamte Zahlung erfolgte – entgegen der Auffassung des Beklagten – auf Rechnung der Klägerin, da die Steuerschuld der Klägerin beglichen wurde (siehe oben). 42

Dem steht nicht entgegen, dass der Bescheid vom 12.3.2001 gegenüber der B GmbH als Nachforderungsbescheid ergangen war. Da die Kapitalertragsteuer als Abzugssteuer eine Steuer des Vergütungsgläubigers ist, wird auch die aufgrund eines Nachforderungsbescheids entrichtete Steuer auf Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge gezahlt. Es handelt sich lediglich um die nachträgliche Festsetzung bzw. Forderung einer bereits zu einem früheren Zeitpunkt vom Vergütungsschuldner zu entrichtenden Steuer. Der ursprüngliche Charakter der Kapitalertragsteuer als Steuer des Vergütungsgläubigers wird durch die Nachforderung bzw. den Nachforderungsbescheid nicht verändert (vgl. auch Frotscher, EStG, § 50d Rn 30; Buciek, IStR 2001, 102; Klein, IStR 2003, 157). Dies wurde für den Fall des § 50d Abs. 1 EStG ab dem Jahr 2002 in § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG gesetzlich geregelt bzw. klargestellt (vgl. dazu etwa Frotscher, EStG, § 50d Rn 30; Loschelder, in: Schmidt, EStG, 31. Auflage 2012, § 50d Rn 36).

Der Erstattungsanspruch der Klägerin ist nicht erloschen. Insbesondere entfaltet die gegenüber der B GmbH erklärte Aufrechnung gegenüber der Klägerin keine Wirkung. Schließlich ist der Beklagte bei der entsprechenden Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG in Verbindung mit § 37 Abs. 2 AO auch der zutreffende Erstattungsverpflichtete (vgl. etwa BFH-Urteil vom 11.1.2012 I R 25/10, BFHE 236, 318, BFH/NV 2012, 871 m.w.N.; Loschelder, in: Schmidt, EStG, 31. Auflage 2012, § 50d Rn 37). 44

cc) 45

Der Erstattungsberechtigung der Klägerin steht § 44b Abs. 5 EStG nicht entgegen. 46

Eine unmittelbare Anwendung des § 44b Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG kommt nicht in Betracht. Zum Einen wird die Freistellungsbescheinigung des § 50d Abs. 3 EStG a.F. in § 44b Abs. 5 Satz 1 EStG nicht erwähnt. Zum Anderen fehlte es nicht an einer Verpflichtung zum Einbehalten bzw. Abführen der Kapitalertragsteuer im Sinne des § 44b Abs. 5 Satz 1 1. Alternative EStG. Der Beklagte hatte die Kapitalertragsteuer gegenüber der B GmbH mit Bescheid vom 12.3.2001 zunächst zu Recht festgesetzt und erhoben. Da in dem für die Entstehung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Zeitpunkt des Zuflusses der ausgeschütteten Kapitalerträge bei der Klägerin noch keine Freistellungsbescheinigung gemäß § 50d Abs. 3 EStG a.F. vorlag, war die B verpflichtet, die Kapitalertragsteuer für Rechnung der Klägerin einzubehalten und abzuführen. Vor diesem Hintergrund fehlte es im maßgeblichen Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer nicht an einer Verpflichtung im Sinne des § 44b Abs. 5 Satz 1 1. Alternative EStG (vgl. auch Ramackers, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 44b Rn 36 f.). Das vom Beklagten angeführte Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.7.2004 (I R 100/03, BFHE 207, 159, BStBl. II 2005, 31) betraf den vorliegend nicht einschlägigen Sonderfall, in dem eine Verpflichtung zur Einhaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer im Sinne des § 44b Abs. 5 Satz 1 1. Alternative EStG gerade nicht bestand. 47

dd) 48

Auch eine entsprechende Anwendung des § 44b Abs. 5 Satz 2 EStG (vgl. dazu etwa Ramackers, in: Littmann/Bitz/Pust, § 44b Rn 38) scheidet aus. Denn § 44b Abs. 5 Satz 2 EStG stellt eine Ausnahmeregelung vom Grundfall der allgemeinen Erstattungsberechtigung des Vergütungsgläubigers dar. Die in § 44b Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG normierte Erstattungsberechtigung des Vergütungsschuldners ist auf die besonderen Fallgestaltungen des § 44a EStG und die dort genannten Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 EStG zugeschnitten (siehe dazu auch Lindberg, in: Blümich, EStG, § 44b Rn 24). Hierunter fallen die im vorliegenden Verfahren relevanten Kapitalerträge 49

(Ausschüttungen) im Sinne des §§ 43 Abs. 1 Nr. 1; 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG jedoch nicht. Vor diesem Hintergrund fehlt es bereits an der für eine analoge Anwendung erforderlichen vergleichbaren Sachlage. Im Übrigen besteht mit Blick auf die Anwendbarkeit der allgemeinen Vorschrift des § 37 Abs. 2 AO auch keine planwidrige Regelungslücke. Der Gesetzgeber hat die Freistellungsbescheinigung des § 50d Abs. 3 ESG a.F. nicht in den Katalog der Bescheinigungen des § 44b Abs. 5 Satz 1 EStG aufgenommen, obwohl davon auszugehen ist, dass ihm die Möglichkeit zur Erstattung von bereits einbehaltener Kapitalertragsteuer bei einer erst nachträglich erteilten Freistellungsbescheinigung im Sinne des § 50d Abs. 3 EStG a.F. ohne weiteres bekannt gewesen sein dürfte.

2.	50
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	51
3.	52
Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts zugelassen.	53
4.	54
Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	55